



**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

604 2025 105

Urteil vom 10. April 2026

Steuergerichtshof

Besetzung

Präsident:

Marc Sugnaux

Richterinnen:

Dina Beti, Daniela Kiener

Gerichtsschreiberin:

Angélique Marro

Parteien

A._____ UND B._____, **Beschwerdeführer**, vertreten durch Rechtsanwältin und Notarin Jennifer Schöpfer

gegen

FINANZDIREKTION, Vorinstanz

Gegenstand

Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern – Gemischte Schenkung, Freibetrag bei Ersterwerb

Beschwerde vom 9. Juli 2025 gegen den Einspracheentscheid vom 10. Juni 2025

Sachverhalt

A. Mit von Notarin Muriel Bächler am 6. November 2024 beurkundetem Abtretungsvertrag übertragen C. _____ und D. _____ (nachfolgend: Eltern) das in ihrem Miteigentum stehende Grundstück Art. eee des Grundbuchs der Gemeinde F. _____ (nachfolgend: GB F. _____), ein Stockwerkeigentum an einer 5-Zimmerwohnung im 1. und 2. Obergeschoss, an ihren Sohn B. _____ und seine Lebenspartnerin A. _____ (Miteigentum je zur Hälfte).

Mit demselben Rechtsgeschäft gewährten die Eltern ihren Kindern B. _____, G. _____ und H. _____ einen Erbvorschuss im Betrag von je CHF 10'000.-.

Für das Grundstück Art. eee GB F. _____ vereinbarten die Vertragsparteien einen Abtretungspreis von CHF 850'000.-. Dieser sei wie folgt zu entrichten: Die Eltern schenkten der übernehmenden Partei (B. _____ und A. _____) einen Betrag von CHF 140'000.-, welcher auf den Abtretungspreis als Familienrabatt angerechnet wurde. Ausserdem verpflichteten sich B. _____ und A. _____, zur Tilgung der Hypothekarschulden den Betrag von CHF 525'000.- auf das Konto der Eltern zu überweisen. Der gewährte Erbvorschuss an G. _____ (CHF 10'000.-) sei ihr von A. _____ zu überweisen, der gewährte Erbvorschuss an H. _____ (CHF 10'000.-) sei ihr von B. _____ und A. _____ zu überweisen. B. _____ wiederum verrechnete den ihm gewährten Erbvorschuss (CHF 10'000.-). Der Restbetrag von CHF 155'000.- sei von B. _____ und A. _____ auf ein zu bezeichnendes Konto der Eltern zu überweisen.

Die Parteien bestätigten, auf die gesetzlichen Strafbestimmungen aufmerksam gemacht worden zu sein, namentlich auf Art. 53 Abs. 1 des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) und Art. 253 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0). In Kenntnis dieser Bestimmungen und in Anwendung von Art. 19a HGStG bestätigte A. _____, dass sie mit vorliegendem Rechtsgeschäft erstmalig Wohneigentum zur Eigennutzung erwirbt und das Grundstück von ihr unmittelbar und für mindestens zwei Jahre ohne Unterbruch ab dem Tag, an dem sie dort Wohnsitz nimmt, im Wesentlichen und persönlich als Hauptwohnsitz genutzt wird. A. _____ ersuchte die Grundbuchverwalterin resp. den Grundbuchverwalter um einen Abzug von der Bemessungsgrundlage im verhältnismässigen Betrag.

B. Mit Rechnung Nr. iii vom 25. März 2025 stellte die Grundbuchverwalterin B. _____ und A. _____ einen Betrag von CHF 6'455.- in Rechnung. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen: CHF 2'625.- für die Handänderungssteuer (Berechnungsbasis: CHF 175'000.-; Satz: 1.50 Prozent), CHF 2'625.- für die Gemeindezusatzsteuer (Berechnungsbasis: CHF 2'625.-; Satz: 100 Prozent) und insgesamt CHF 1'205.- für Gebühren. Als Berechnungsgrundlage diene der vereinbarte Abtretungspreis (CHF 850'000.-) resp. die Hälfte davon (CHF 425'000.-), minus den hälftigen Freibetrag bei Ersterwerb (CHF 250'000.-), was eine Berechnungsbasis von CHF 175'000.- ergab.

Gegen diese Rechnung erhoben B. _____ und A. _____ am 23. April 2025 schriftlich Einsprache bei der Finanzdirektion. Sie beantragten, es seien die Handänderungssteuer und die Gemeindezusatzsteuer auf folgender Bemessungsgrundlage zu erheben: Abtretungspreis (CHF 850'000.-) minus den Schenkungsbetrag (CHF 140'000.-) resp. die Hälfte davon (CHF 355'000.-), minus den hälftigen Freibetrag bei Ersterwerb (CHF 250'000.-), ausmachend CHF 105'000.-. Dies ergebe einen geschuldeten Betrag von CHF 1'575.- (Handänderungssteuer) und CHF 1'575.- (Gemeindezusatzsteuer).

Mit Einspracheentscheid vom 10. Juni 2025 hiess die Finanzdirektion die Einsprache teilweise gut und änderte die Rechnung Nr. iii vom 25. März 2025 wie folgt ab:

1.50 Prozent x CHF 146'175.00 = CHF 2'192.60 (Handänderungssteuer)

100 Prozent x CHF 2'192.60 = CHF 2'192.60 (Gemeindezusatzabgabe)

Total: CHF 4'385.20 (statt CHF 5'250.00)

Die Bemessungsgrundlage (CHF 146'175.-) wurde wie folgt ermittelt: entgeltlicher Teil des von A. _____ erworbenen Anteils (CHF 425'000.-) minus den hälftigen Schenkungsbetrag (CHF 70'000.-), ausmachend CHF 355'000.-. Dies entspricht 83.53 Prozent des Verkehrswerts des Gesamtanteils (CHF 425'000.-). Davon sei ein Freibetrag bei Ersterwerb von CHF 208'825.- (83.53 Prozent von CHF 250'000.-) zum Abzug zu bringen.

C. Am 9. Juli 2025 erhoben B. _____ und A. _____ (fortan: Beschwerdeführer), vertreten durch Rechtsanwältin und Notarin Jennifer Schöpfer, Beschwerde an den Steuergerichtshof des Kantonsgerichts. Sie stellen den Antrag, es sei der Einspracheentscheid vom 10. Juni 2025 in Gutheissung der Beschwerde insofern abzuändern, als die Handänderungssteuer und die Gemeindezusatzsteuer auf dem Miteigentumsanteil von 1/2 der A. _____ auf dem hälftigen Abtretungspreis von CHF 425'000.- abzüglich des hälftigen Schenkungsbetrages von CHF 70'000.- abzüglich des Freibetrages bei Ersterwerb von CHF 250'000.-, somit auf einem Betrag von CHF 105'000.- zu erheben sei; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Der von der Instruktionsrichterin am 15. Juli 2025 einverlangte Kostenvorschuss von CHF 800.- wurde am 4. August 2025 geleistet.

In ihren Bemerkungen vom 2. Oktober 2025 schliesst die Finanzdirektion auf eine Abweisung der Beschwerde.

Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht durchgeführt.

D. Die weiteren Elemente des Sachverhalts ergeben sich, soweit für die Urteilsfindung wesentlich, aus den nachfolgenden rechtlichen Erwägungen.

Erwägungen

1.

1.1. Einspracheentscheide der Finanzdirektion unterliegen der Beschwerde an das Kantonsgericht (Art. 37 Abs. 1 HGStG). Gemäss Art. 38 HGStG richtet sich das Beschwerdeverfahren nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1).

Die Beschwerde wurde durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht. Der einverlangte Kostenvorschuss wurde rechtzeitig bezahlt. Die Beschwerdeführer sind als Rechnungsadressaten durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung.

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können die Verletzung des Rechts einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheb-

lichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 77 VRG). In Angelegenheiten, die das Gebiet der öffentlichen Abgaben betreffen, kann zudem die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 78 Abs. 2 Bst. a VRG).

2.

2.1. Der Staat erhebt Handänderungssteuern auf den entgeltlichen Grundstücksübertragungen, die Grundstücke im Kanton betreffen (Art. 1 Bst. a HGStG). Die Gemeinden können für die auf ihrem Gemeindegebiet gelegenen Grundstücke eine Zusatzabgabe auf den Handänderungssteuern erheben (Art. 2 Abs. 1 HGStG). Als Grundstücksübertragung gilt jeder rechtliche Erwerb von Eigentum an einem Grundstück, einschliesslich der Begründung von selbständigen und dauernden Rechten, die im Grundbuch als Grundstücke aufgenommen werden (Art. 3 Abs. 1 Bst. a HGStG).

Bei Grundstücksübertragungen sind die Steuern und Zusatzabgaben vom Erwerber geschuldet (Art. 11 Abs. 1 Bst. a HGStG).

2.2. Gemäss Art. 12 HGStG berechnen sich die Handänderungssteuern – im Grundsatz – auf der Grundlage der vereinbarten Leistungen, sofern sie mindestens dem Verkehrswert des Grundstücks und seiner Bestandteile oder bei Übertragung eines beschränkten dinglichen Rechts dem Realwert entsprechen; vorbehalten sind die Art. 14 und 15 HGStG (Abs. 1). Die vereinbarten Leistungen werden als diesen Werten entsprechend vermutet. Dazu werden alle Leistungen gezählt, zu denen sich der Erwerber gegenüber der anderen Partei oder Dritten verpflichtet; auch das Erlöschen einer unvollkommenen Obligation gilt als Leistung (Abs. 2).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem Missverhältnis zum Wert des erworbenen Objekts, so wird der Erwerb vollständig einer entgeltlichen Übertragung gleichgestellt, sofern die Umstände nicht darauf schliessen lassen, dass diese Wertdifferenz einer Schenkungsabsicht entspricht (Art. 17 HGStG).

2.3. Mit einer am 31. August 2021 eingereichten und begründeten Motion (2021-GC-115 in TGR September 2021, S. 3265) verlangten die Grossräte Romain Collaud (heute Staatsrat) und Bertrand Morel vom Staatsrat eine Änderung des HGStG, um es insbesondere jungen Bürgerinnen und Bürgern im Kanton einfacher zu machen, eine Immobilie zu erwerben. Die Motionäre schlugen vor, im HGStG Freibeträge beim Ersterwerb von selbstbewohntem Wohneigentum im Kanton Freiburg einzuführen. Zur Begründung machten sie im Wesentlichen geltend, dass Restriktionen beim einzubringenden Eigenkapital, für das es in der Regel Liquidität (aus reinen Ersparnissen) brauche (ohne 3. Säule und BVG), den Erwerb von Wohneigentum erschweren würden.

Mit der Revision vom 6. September 2023, in Kraft getreten am 1. Januar 2024, wurde diese Motion umgesetzt. Seither wird beim erstmaligen rechtlichen Erwerb von Wohneigentum zur Eigennutzung als Hauptwohnsitz die Bemessungsgrundlage bei einem Gesamtpreis für das Land und das Bauwerk von bis zu CHF 1'000'000.- um CHF 500'000.- reduziert. Bei einem Gesamtpreis von CHF 1'000'001.- bis CHF 1'500'000.- wird die Bemessungsgrundlage um CHF 250'000.- reduziert. Liegt der Gesamtpreis über CHF 1'500'000.- oder gilt nur der Landwert als Bemessungsgrundlage, ohne Wert des Bauwerks, so wird kein Abzug gewährt. Das Wohneigentum muss im Wesentlichen der Eigennutzung des Erwerbers dienen, und zwar unmittelbar und mindestens zwei Jahre ohne Unterbruch ab dem Tag, an dem er dort Wohnsitz nimmt (Art. 19a Abs. 1 HGStG).

Bei mehreren Erwerbern, von denen nur einer die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllt, wird der Freibetrag von CHF 500'000.- beziehungsweise von CHF 250'000.- für das ganze Wohneigentum

im Verhältnis zum von dieser Person erworbenen Anteil reduziert. Dasselbe gilt auch, wenn beim erstmaligen Eigentumserwerb nur ein Anteil an gemeinschaftlichem Wohneigentum erworben wird und der Erwerber die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllt. In jedem Fall ist ein Abzug nur für den ersten Anteil am erworbenen gemeinschaftlichen Eigentum zulässig. Beim Erwerb weiterer Anteile, namentlich bei einer Teilung des erstmalig erworbenen Wohneigentums, wird kein Abzug gewährt (Art. 19a Abs. 2 HGStG).

Die notarielle Urkunde enthält die Bestätigung des Erwerbers, wonach die Bedingung des erstmaligen Wohneigentumserwerbs zur Eigennutzung erfüllt ist und das Wohneigentum von ihm unmittelbar und für mindestens zwei Jahre im Wesentlichen und persönlich als Hauptwohnsitz genutzt werden wird (Art. 19a Abs. 3 HGStG).

Ist eine der Bedingungen nach Absatz 1 nicht erfüllt oder fällt sie weg, so ist der Erwerber verpflichtet, dies innerhalb von 30 Tagen dem zuständigen Grundbuchamt zu melden, das ausser im Todesfall die Steuern und Zusatzabgaben nachfordert (Art. 19a Abs. 4 HGStG).

Die Anwendung der Strafbestimmungen bleibt vorbehalten (Art. 19a Abs. 5 HGStG).

2.4. Der Botschaft des Staatsrats (2023-DFIN-1) vom 30. Mai 2023 zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern [HGStG] – Ersterwerb von Wohneigentum (*in* TGR September 2023 S. 2951 ff.) lässt sich entnehmen, dass mit der Einführung von Steuerfreibeträgen für den erstmaligen Erwerb von als Hauptwohnsitz dienendem Eigentum namentlich den jungen Bürgerinnen und Bürgern des Kantons der Ersterwerb von Wohneigentum leichter gemacht werden solle. Es würden zwei degressive Steuerfreibeträge eingeführt: CHF 500'000.-, wenn der Gesamtpreis (Land und Bauwerk) CHF 1'000'000.- nicht übersteige, und CHF 250'000.-, wenn der Gesamtpreis zwischen CHF 1'000'001.- und CHF 1'500'000.- liege. Auch die Voraussetzung des Ersterwerbs von Wohneigentum und die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes werde aufgegriffen (TGR September 2023, S. 2952).

Was das eingeführte Stufensystem und die damit einhergehenden erheblichen Schwelleneffekte anbelangt, so verweist die Botschaft darauf, dass namentlich der freiburgische Notariatsverband zur Behebung der Ungleichheiten ein degressives System vorgeschlagen habe. Auch der Staatsrat habe in seiner Antwort auf die Motion Collaud/Morel auf die grossen Schwelleneffekte des vorgeschlagenen Stufensystems hingewiesen. Die Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rates habe dennoch beschlossen, dieses System anzunehmen, da es dem Grundsatz der Gleichbehandlung entspreche. Der Staatsrat habe dies zur Kenntnis genommen und schlage daher zum jetzigen Zeitpunkt vor, das System beizubehalten (TGR September 2023, S. 2953).

3.

3.1. Vorliegend hat die Vorinstanz erwogen, dass aus dem Abtretungsvertrag vom 6. November 2024 hervorgehe, dass die Parteien eine teils entgeltliche, teils unentgeltliche Grundstückübertragung vorgenommen hätten (gemischte Schenkung). Die vereinbarten Gegenleistungen (entgeltlicher Anteil) würden sich auf insgesamt CHF 710'000.- belaufen. Da der von B. _____ erworbene Anteil steuerfrei sei, unterliege nur der von A. _____ erworbene Anteil von CHF 355'000.- (die Hälfte von CHF 710'000.-) der Handänderungssteuer.

Diese Ausführungen sind gesetzeskonform und werden auch von den Beschwerdeführern nicht bestritten.

Ebenfalls ist nicht bestritten, dass A. _____ die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags bei Ersterwerb erfüllt.

3.2. Streitig ist einzig, ob bei einer gemischten Schenkung, wie sie hier vorliegt, der volle Freibetrag bei Ersterwerb zum Abzug gelangt oder ob der Freibetrag um den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs am Rechtsgeschäft prozentual zu kürzen ist.

Die Streitfrage betrifft damit die Auslegung von Art. 19a HGStG.

3.3. Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung ist der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf vom Wortlaut nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisch) geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 mit vielen Referenzen).

3.3.1. Gemäss dem Wortlaut von Art. 19a HGStG wird der Freibetrag von CHF 500'000.- bzw. CHF 250'000.- (beim Erwerb von gemeinschaftlichem Eigentum der Anteil davon, der der Eigentumsquote entspricht) beim erstmaligen rechtlichen "Erwerb" von Wohneigentum zur Eigennutzung als Hauptwohnsitz gewährt. Der Gesetzeswortlaut differenziert nicht zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb. Er enthält namentlich keine Regelung, wie zu verfahren ist, wenn der Erwerb teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich ist (gemischte Schenkung), und ob in diesen Fällen der volle Freibetrag zu gewähren ist oder ob der Freibetrag um den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs am Rechtsgeschäft proportional zu kürzen ist.

Für die Bemessung der geschuldeten Handänderungssteuer greift Art. 19a HGStG auf den "Gesamtpreis" für das Land und das Bauwerk zurück. Auch der Begriff "Gesamtpreis" resp. "Preis" wird nicht näher definiert, weshalb unklar bleibt, ob darunter der vereinbarte Kauf- resp. Übernahmepreis zu verstehen ist oder der Preis, der auf dem Immobilienmarkt erzielt werden könnte (Markt- oder Verkehrswert).

Hier bleibt auch darauf zu verweisen, dass sich der Begriff "Gesamtpreis" auf das Land und das Bauwerk bezieht, und damit nicht der Verkehrswert des Grundstückes gemeint sein kann. Die von der Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid zitierte Passage ("[...] nach Massgabe des Werts des Gesamtobjekts [...]; in TGR September 2023, S. 2957) bezieht sich denn auch auf den besonderen Fall des Erwerbs von gemeinschaftlichem Eigentum (Miteigentum und Gesamteigentum), bei dem der Wert des Gesamtobjekts relevant ist und nicht der Wert der einzelnen erworbenen Anteile.

Der Wortlaut von Art. 19a HGStG gibt somit keine Antwort auf die hier interessierende Frage, ob auch im Fall einer gemischten Schenkung der volle Freibetrag zu gewähren ist, oder ob der Freibetrag um den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs am Rechtsgeschäft proportional zu kürzen ist.

Damit muss auf die anderen Auslegungsmethoden (historisch, teleologisch und systematisch) zurückgegriffen werden.

3.3.2. Bei der historischen Auslegung ist der Wille des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt. Der Botschaft lässt sich hierzu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit Art. 19a HGStG eine steuerliche Entlastung bei einem Bauprojekt oder einem schlüsselfertigen Haus anstrebte und damit namentlich den jungen Bürgerinnen und Bürgern

des Kantons den Ersterwerb von Wohneigentum leichter machen wollte (TGR September 2023, S. 2952; vgl. in diesem Sinne bereits die Motion Collaud/Morel in TGR September 2021, S. 3265). Dies vor dem Hintergrund der steigenden Preise auf dem Immobilienmarkt und der strengen Vorschriften bezüglich Finanzierung von Wohneigentum, wodurch insbesondere junge Bürgerinnen und Bürger vom Wohneigentumserwerb ausgeschlossen würden. Die Motion wie auch die Gesetzesrevision zielten also ganz offensichtlich darauf ab, Erwerberinnen und Erwerber, die sich auf dem Immobilienmarkt bewegen, steuerlich zu entlasten. Dass der Gesetzgeber auch Erwerberinnen und Erwerber, die die Möglichkeit haben, eine Immobilie im Rahmen einer gemischten Schenkung zu erwerben, (gleichermaßen) steuerlich entlasten wollte, lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen und würde – *prima vista* (vgl. hierzu E. 3.3.4 und 3.4) – auch dem Willen des Gesetzgebers widersprechen. Denn diese Erwerberinnen und Erwerber sind weder mit der strukturellen Angebotsknappheit auf dem Immobilienmarkt konfrontiert, die die Immobilienpreise in die Höhe treibt, noch mit Liquiditätsproblemen, da der Übernahmepreis namentlich bei familieninternen Grundstückübertragungen den konkreten finanziellen Möglichkeiten der Erwerberinnen und Erwerber angepasst ist. Damit sind diese Erwerberinnen und Erwerber bereits stark finanziell entlastet.

Den Materialien lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber bei der Einführung der Freibeträge auch an die Fälle einer gemischten Schenkung gedacht hat. Entsprechend wurde eine proportionale Kürzung des Freibetrags in Zusammenhang mit einer gemischten Schenkung in den Räten auch nicht diskutiert.

Der Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, und damit die historische Auslegung von Art. 19a HGStG sprechen somit – *prima vista* – dafür, bei einer gemischten Schenkung nicht den vollen Freibetrag zum Abzug zuzulassen, sondern diesen zu kürzen.

3.3.3. Weiter ist nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu fragen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Hier kann auf das bereits Gesagte verwiesen werden. Namentlich wollte der Gesetzgeber mit einer steuerlichen Entlastung die jungen Bürgerinnen und Bürger des Kantons steuerlich entlasten und ihnen den Ersterwerb von Wohneigentum leichter machen (TGR September 2023, S. 2952). Die Gesetzesrevision zielte somit ganz offensichtlich darauf ab, Steuerpflichtige, die bereits wegen der hohen Kaufpreise auf dem Immobilienmarkt finanziell stark belastet sind, steuerlich zu entlasten. Im Vergleich dazu sind Steuerpflichtige, die die Möglichkeit haben, eine Liegenschaft im Rahmen einer gemischten Schenkung zu erwerben, finanziell weit weniger stark belastet.

Um dies zu veranschaulichen, sei auf folgende Beispiele verwiesen:

Beispiel 1: A und B beschliessen, ihre Ersparnisse in der Höhe von CHF 100'000.- in Wohneigentum zu investieren. Sie erwerben eine 4-Zimmerwohnung (Stockwerkeigentum) im Wert von CHF 500'000.-. Der Kaufpreis wird mit den Ersparnissen (CHF 100'000.-) und einer Hypothek (CHF 400'000.-) geleistet.

Beispiel 2: A und B übernehmen die Liegenschaft (Einfamilienhaus) der Eltern von A. Diese hat einen Verkehrswert von CHF 1'000'000.-. Da A und B über Ersparnisse in der Höhe von CHF 100'000.- verfügen, wird ein Übernahmepreis von CHF 500'000.- vereinbart. Dieser wird wie folgt geleistet: CHF 100'000.- in bar und Übernahme der Hypothek von CHF 400'000.-. Der Mehrwert der Liegenschaft (CHF 500'000.-) wird A und B schenkungsweise überlassen.

Beispiel 3: A und B beschliessen, ihre Ersparnisse in der Höhe von CHF 100'000.- in Wohneigentum zu investieren. Sie nehmen eine Hypothek von CHF 400'000.- und bei den Eltern von A ein zinsloses

Darlehen in der Höhe von CHF 500'000.- auf, und erwerben eine Liegenschaft (Einfamilienhaus) im Wert von CHF 1'000'000.-.

In allen Beispielen haben A und B mit Ersparnissen in der Höhe von CHF 100'000.- die gleichen finanziellen Möglichkeiten. Während sich A und B von Beispiel 1 "nur" eine 4-Zimmerwohnung (Stockwerkeigentum) im Wert von CHF 500'000.- leisten, haben A und B von Beispiel 2 die Möglichkeit, ein Einfamilienhaus im Wert von CHF 1'000'000.- zu erwerben. Auch A und B von Beispiel 3 haben ein Einfamilienhaus im Wert von CHF 1'000'000.- erworben. Im Gegensatz zu A und B von Beispiel 2 mussten sie aber zusätzlich zur Hypothek (CHF 400'000.-) ein Darlehen (CHF 500'000.-) aufnehmen, um sich diese Liegenschaft leisten zu können.

Die erklärte Absicht des Gesetzgebers in der Botschaft deutet – *prima vista* – darauf hin, dass mit der Einführung der Freibeträge bei Ersterwerb hauptsächlich Erwerberinnen und Erwerber von Grundstücken finanziell entlastet werden sollten, die sich in einer Situation befinden, die mit Beispiel 1 und 3 vergleichbar ist. Zwar haben auch A und B von Beispiel 2 finanzielle Aufwendungen. Ihre finanziellen Möglichkeiten erlauben es ihnen aber, Wohneigentum zu erwerben, das sie nur teilweise aus eigenen Mitteln finanzieren müssen.

Damit spricht auch die teleologische Auslegung von Art. 19a HGStG – *prima vista* – dafür, bei einer gemischten Schenkung nicht den vollen Freibetrag zum Abzug zuzulassen, sondern diesen zu kürzen.

3.3.4. Gemäss Art. 17 HGStG wird, wenn die Leistung des Erwerbers in einem Missverhältnis zum Wert des erworbenen Objekts steht, der Erwerb vollständig einer entgeltlichen Übertragung gleichgestellt, sofern die Umstände nicht darauf schliessen lassen, dass diese Wertdifferenz einer Schenkungsabsicht entspricht. Das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 14. September 2007 (ESchG; SGF 635.2.1) enthält in Art. 7 eine korrelierende Bestimmung, die besagt, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, für die Wertdifferenz zwischen den beiderseitigen Leistungen einer Schenkung gleichgesetzt wird, wenn diese Wertdifferenz einer Schenkungsabsicht entspricht. Der Erwerber einer Liegenschaft, der eine Liegenschaft im Rahmen einer gemischten Schenkung erwirbt, hat für dieses Rechtsgeschäft damit grundsätzlich sowohl eine Handänderungssteuer (Anteil des entgeltlichen Erwerbs) als auch eine Schenkungssteuer (Anteil des unentgeltlichen Erwerbs) zu entrichten.

Die Handänderungssteuer berechnet sich auf der Grundlage der vereinbarten Leistung (vgl. Art. 12 Abs. 1 HGStG), wohingegen für die Schenkungssteuer der Steuerwert als Bemessungsgrundlage gilt (vgl. Art. 12 ESchG) resp. im Fall einer gemischten Schenkung der Steuerwert nach Abzug der vereinbarten Leistung (vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. a ESchG). Auch hier finden sich in den beiden Gesetzen (HGStG und ESchG) korrelierende Bestimmungen, die es erlauben, im Fall einer gemischten Schenkung sowohl den Anteil des entgeltlichen Erwerbs als auch den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs steuerlich zu erfassen. Den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs einerseits mit der Schenkungssteuer zu besteuern, andererseits bei der Bemessung der Handänderungssteuer zu berücksichtigen, lässt ausser Betracht, dass die Handänderungssteuer nur die entgeltlichen Grundstücksübertragungen erfasst (vgl. Art. 1 Bst. a HGStG), während die unentgeltlichen Grundstücksübertragungen von der Schenkungssteuer erfasst werden (vgl. Art. 5 Abs. 2 ESchG).

Kommt hinzu, dass die Schenkungssteuer weit höhere Steuersätze kennt wie die Handänderungssteuer. Während Handänderungssteuern zu einem Satz von 1,5 Prozent erhoben werden (Art. 21 HGStG), unterscheidet die Schenkungssteuer zwischen Begünstigten des zweiten Stamms (Sätze

von 5,25 bis 12,75 Prozent), Begünstigten des dritten Stamms (Sätze von 8,25 bis 17,25 Prozent) und übrigen verwandten und nicht verwandten Begünstigten (Stiefkinder, Kinder der eingetragenen Partnerin oder des eingetragenen Partners, Pflegekinder und ihre Nachkommen sowie Personen in Wohngemeinschaften; Sätze von 7,75 bis 8,25 Prozent). Andere verwandte oder nicht verwandte Begünstigte werden zu einem Satz von 22 Prozent veranlagt (Art. 25 ESchG). Obwohl die Gemeindezusatzsteuer bei 70 Prozent liegt (Art. 26 Abs. 1 ESchG), fällt auch diese höher aus als die Gemeindezusatzsteuer bei der Handänderungssteuer.

Mit Bezugnahme auf die vorgenannten Beispiele lässt sich somit feststellen, dass in Beispiel 2 weit höhere Steuern anfallen als in den Beispielen 1 und 3. Während in Beispiel 1 weder Handänderungs- noch Schenkungssteuern geschuldet sind, belaufen sich in Beispiel 3 die Handänderungssteuern auf einen Betrag von CHF 7'500.- (CHF 1'000'000.- abzüglich CHF 500'000.-, davon 1,5 Prozent). In Beispiel 2 hingegen sind zwar keine Handänderungssteuern geschuldet, jedoch vergleichsweise hohe Schenkungssteuern auf dem unentgeltlichen Anteil von B (22 Prozent des hälftigen Steuerwerts der Liegenschaft; Art. 12 i.V.m. Art. 25 Abs. 1 Bst. c Ziff. 3 ESchG). Der Anteil des unentgeltlichen Erwerbs ist folglich mit der Schenkungssteuer bereits steuerlich erfasst und es wäre systemwidrig, diesen auch bei der Bemessung der Handänderungssteuer zu berücksichtigen und unter diesem Titel zusätzlich eine Steuer von CHF 1'875.- (CHF 250'000.- abzüglich CHF 125'000.-, davon 1,5 Prozent) zu erheben, zumal eine solche Koordination zwischen den beiden Gesetzen (HGStG und ESchG) nicht vorgesehen ist.

Bleibt der Hinweis auf den allgemeingültigen Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV), der besagt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist. Indem eine Liegenschaft, die ihm Rahmen einer gemischten Schenkung erworben wird, sowohl durch die Handänderungssteuer als auch durch die Schenkungssteuer erfasst wird, besteht bereits eine rechtsungleiche Behandlung im Vergleich zu einer Liegenschaft, die auf dem Immobilienmarkt zum Verkehrswert erworben wird, für die aber nur Handänderungssteuern anfallen (Ungleiches wird ungleich behandelt). Ein weiteres Korrektiv über eine prozentuale Kürzung des Freibetrags bei der Handänderungssteuer ist damit nicht nötig und würde seinerseits zu einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen führen (Gleiches würde nicht gleich behandelt). Hierzu sei nochmals auf die vorgenannten Beispiele verwiesen. In Beispiel 1 und 2 müssen A und B für den Erwerb von Wohneigentum einen Kauf- resp. Übernahmepreis von CHF 500'000.- leisten. Um die rechtsgleiche Behandlung zu gewährleisten, müssen deshalb auch die gleichen Freibeträge angewandt werden, zumal der Umstand, dass A und B von Beispiel 2 infolge der gemischten Schenkung eine Liegenschaft mit höherem Verkehrswert erwerben konnten, durch die Schenkungssteuer abgegolten ist. Zudem werden sie in Zukunft ein höheres Einkommen und Vermögen aus dieser Liegenschaft zu besteuern haben.

Schliesslich sei auf Art. 127 Abs. 2 BV hingewiesen, der besagt, dass, soweit es die Art der Steuer zulässt, nicht nur die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung zu beachten sind, sondern auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In allen Beispielen ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von A und B gleich gross, und es müssen nicht nur die gesamten Ersparnisse aufgebraucht werden, um sich Wohneigentum leisten zu können, sondern auch Hypothekarzinsen auf dem gleichen Betrag (CHF 400'000.-) bezahlt werden. Es würde somit nicht nur dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung, sondern auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen, nicht in allen Fällen die gleichen Freibeträge anzuwenden.

Zu guter Letzt bleibt zu erwähnen, dass der Gesetzgeber in Art. 19a HGStG ein Stufensystem mit zwei degressiven Steuerfreibeträgen eingeführt hat (Abs. 1). Eine proportionale Kürzung dieser Beträge ist nur für den Fall des Erwerbs gemeinschaftlichen Eigentums (Miteigentum und Gesamteigentum) vorgesehen (Abs. 2). Eine weitere Ausnahmebestimmung für den Fall des Erwerbs von Wohneigentum im Rahmen einer gemischten Schenkung findet sich in der genannten Bestimmung nicht, obschon dem Gesetzgeber das Institut der gemischten Schenkung bekannt war (vgl. Art. 17 HGStG).

Die systematische Auslegung von Art. 19a HGStG spricht somit dafür, im Fall einer gemischten Schenkung die Bemessungsgrundlage um den vollen Freibetrag zu reduzieren.

3.4. Die historische und die teleologische Auslegung sprechen somit – *prima vista* – dafür, im Fall einer gemischten Schenkung nicht den vollen Freibetrag bei Ersterwerb (CHF 500'000.- resp. CHF 250'000.-, beim Erwerb von gemeinschaftlichem Eigentum der Anteil davon, der der Eigentumsquote entspricht) zu gewähren, sondern diesen prozentual zu kürzen. Einzig die systematische Auslegung spricht gegen eine solche prozentuale Kürzung, während sich aus dem Wortlaut von Art. 19a HGStG keine Antwort auf diese Frage entnehmen lässt.

Nach Abwägung sämtlicher Argumente kommt der Steuergerichtshof zum Schluss, dass Art. 19a HGStG nur so ausgelegt werden kann, dass auch in Fällen einer gemischten Schenkung der volle Freibetrag zu gewähren ist. Wie die systematische Auslegung von Art. 19a HGStG zeigt, wird bei einer gemischten Schenkung der Anteil des entgeltlichen Erwerbs durch die Handänderungssteuer erfasst, während der Anteil des unentgeltlichen Erwerbs unter die Schenkungssteuer fällt; diese fällt denn auch viel höher aus als die Handänderungssteuer. Es wäre deshalb nicht nur systemwidrig, den Anteil des unentgeltlichen Erwerbs auch bei der Bemessung der Handänderungssteuer zu berücksichtigen, sondern würde auch zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen führen, was nicht im Sinne des Gesetzgebers sein konnte resp. sein kann. Kommt hinzu, dass dem Willen des Gesetzgebers, Erwerberinnen und Erwerber, die mit der strukturellen Angebotsknappheit auf dem Immobilienmarkt, den hohen Immobilienpreisen und allfälligen Liquiditätsproblemen konfrontiert sind, steuerlich zu entlasten, damit Rechnung getragen wird, dass ihnen ein Freibetrag zugestanden wird. Dabei darf aber nicht vergessen werden, dass auch Erwerberinnen und Erwerber, die im Rahmen einer gemischten Schenkung ein Grundstück erwerben, finanziell belastet sind; auch sie haben einen Übernahmepreis zu bezahlen, wenn auch einen vergleichsweise tieferen. Dass auf sie der gleiche Freibetrag zum Abzug gelangen soll, scheint zwar, wenn die Handänderungssteuer isoliert betrachtet wird, nicht sachgerecht und dem Willen des Gesetzgebers widersprechend. Wenn aber die Handänderungssteuer in Beziehung gesetzt wird zur Schenkungssteuer, so ergibt sich ein in sich stimmiges System, das nicht nur dem Willen des Gesetzgebers entspricht, sondern auch dem Sinn und Zweck von Art. 19a HGStG.

3.5. Daraus erhellt, dass A. _____ auf einer Bemessungsgrundlage von CHF 355'000.- (die Hälfte von CHF 710'000.-) zu veranlagten ist. Von diesem Betrag ist ein Freibetrag in der Höhe von CHF 250'000.- (die Hälfte von CHF 500'000.-) zum Abzug zu bringen. Damit ist die von A. _____ geschuldete Handänderungssteuer auf CHF 1'575.- (CHF 355'000.- abzüglich CHF 250'000.-, davon 1.50 Prozent) und die Gemeindezusatzsteuer ebenfalls auf CHF 1'575.- (100 Prozent von CHF 1'575.-) zu reduzieren.

4.

4.1. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. Juni 2025 aufzuheben.

Es ist überdies festzuhalten, dass A. _____ eine Handänderungssteuer von CHF 1'575.- (Berechnungsbasis: CHF 105'000.-; Satz: 1.50 Prozent) und eine Gemeindegusatzsteuer von CHF 1'575.- (Berechnungsbasis: CHF 1'575.-; Satz: 100 Prozent) schuldet.

4.2. In einem Beschwerdeverfahren trägt die unterliegende Partei die Kosten (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dem Bund, dem Staat, den Gemeinden und anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie den mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Privatpersonen und privaten Institutionen dürfen indessen keine Verfahrenskosten auferlegt werden, es sei denn, ihre Vermögensinteressen seien betroffen (Art. 133 VRG).

Da die Beschwerdeführer obsiegen, sind keine Gerichtskosten zu erheben. Der von den Beschwerdeführern geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- ist ihnen zurückzuerstatten.

4.3. Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu. Die Parteientschädigung wird der unterliegenden Parteien auferlegt (Art. 141 VRG).

Die Vertreterin der Beschwerdeführer hat am 12. März 2026 eine Kostenliste über einen Betrag von CHF 4'575.45 eingereicht. Die Kostenliste enthält indes zahlreiche Aufwendungen, die das Einspracheverfahren betreffen und nicht im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens entschädigt werden können. Die Entschädigung reduziert sich damit auf ein Honorar von CHF 2'822.50 (11,29 Stunden à CHF 250.-), zuzüglich der Auslagen von CHF 34.05 sowie der Mehrwertsteuer zu 8,1 Prozent von CHF 231.40. Der Gesamtbetrag von CHF 3'087.95 geht zu Lasten der Finanzdirektion.

(Dispositiv auf der nächsten Seite)

Der Hof erkennt:

- I. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Finanzdirektion vom 10. Juni 2025 aufgehoben.
A. _____ schuldet eine Handänderungssteuer von CHF 1'575.- (Berechnungsbasis: CHF 105'000.-; Satz: 1.50 Prozent) und eine Gemeindezusatzsteuer von CHF 1'575.- (Berechnungsbasis: CHF 1'575.-; Satz: 100 Prozent).
- II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. B. _____ und A. _____ wird der geleistete Kostenvorschuss von CHF 800.- zurückerstattet.
- III. B. _____ und A. _____ wird zu Lasten der Finanzdirektion eine Parteientschädigung für Honorar und Auslagen der Rechtsvertreterin von CHF 2'856.55, zuzüglich der Mehrwertsteuer von CHF 231.40 (8,1 Prozent von CHF 2'856.55), ausmachend insgesamt CHF 3'087.95, zugesprochen.
- IV. 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).

Freiburg, 10. April 2026/dki

Der Präsident

Die Gerichtsschreiberin