



Grundstückgewinnsteuer

Erbgang, Erbvorbezug und Schenkung (Art. 43 Abs. 1 lit. a DStG)

1. Gesetzliche Bestimmungen

Gemäss Art. 43 Abs. 1 lit. a DStG wird die Besteuerung der Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung.

2. Auswirkungen des Steueraufschubs

Der Steueraufschub bewirkt, dass der Veräusserer keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hat. Der bei ihm entstandene Wertzuwachs auf dem Grundstück ist aber vom Erwerber zu versteuern, wenn dieser später das Grundstück seinerseits mittels einer steuerbaren Handänderung weiterveräussert. Dies bedeutet, dass dann bei der Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Handänderung abgestellt wird, bei welcher er selber das Grundstück erworben hat, sondern auf die letzte steuerbegründende Veräusserung (vgl. Art. 46 Abs. 2 DStG). Die Handänderung mit Steueraufschub wird in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer wie nicht geschehen behandelt. Der neue Grundeigentümer übernimmt von seinem Rechtsvorgänger den aufgelaufenen Gewinn und die darauf lastende latente Steuerlast, aber auch die Besitzdauer.

3. Die einzelnen Tatbestände

3.1. Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis)

Unter dem Begriff des Erbgangs werden (..) drei verschiedene Tatbestände zusammengefasst: Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis.

Der Erbgang löst im Normalfall zwei Eigentumsübertragungen aus. Zuerst geht das Eigentum an der Erbschaft, also auch an den darin enthaltenen Grundstücken, an die Erben über. Diese erwerben dabei das Grundeigentum zur gesamten Hand (Art. 560 ZGB). Diesen Vorgang bezeichnet man als **Erbfolge**. Die zweite Eigentumsübertragung erfolgt mit der **Erbteilung**. Erst jetzt werden einzelne Grundstücke auf die jeweiligen Erben übertragen.

Als Erbteilung gilt jede Auflösung eines Gesamteigentumsverhältnisses, das seinen Ursprung in der Erbfolge hat. Durch die Erbteilung findet die Erbengemeinschaft in der Regel ihr Ende. Die einzelnen Grundstücke werden ins Alleineigentum der einzelnen Erben überführt.

Mit dem **Vermächtnis** wendet der Erblasser einem Bedachten einen Vermögensvorteil zu, ohne ihn als Erben einzusetzen (Art. 484 ff ZGB). Die bedachte Person erlangt so mit dem Tod des Erblassers nicht unmittelbar das Eigentum am ihr zugesprochenen Grundstück, sondern lediglich einen persönlichen Anspruch gegen die beschwerten Erben auf die Übertragung dieses Grundstückes (Art. 562 ZGB).

« Die **Erbengemeinschaft** ist ein auf die Liquidation angelegtes Übergangsgebilde, welches für die gemeinsame Verfolgung anderer Ziele grundsätzlich nicht geeignet ist. Streben die Erben einen gemeinsamen Zweck an, welcher über die blossе Verwaltung des Nachlasses hinausgeht und dauerhafterer Natur ist, entsteht deshalb - anstelle der Erbengemeinschaft oder allenfalls innerhalb von dieser - regelmässig eine einfache Gesellschaft. »¹ Die Auflösung der neu gebildeten einfachen Gesellschaft ist steuerrechtlich nicht mehr privilegiert.

Durch die Erbteilung wird das Gesamteigentumsverhältnis (Erbengemeinschaft) aufgelöst. Die Teilung kann wie folgt vorgenommen werden:

a. Realteilung

Liegenschaften werden einem oder mehreren Erben zu Allein-, Mit- oder Gesamteigentum zugewiesen. Mehrwerte gegenüber anderen Erben werden mittels Geldzahlungen ausgeglichen. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben. Bei einer Weiterveräusserung durch den übernehmenden Erben, wird für die Berechnung der Anlagekosten und der Besitzesdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt.

Beispiel:

Bei seinem Tod im Jahr 2016 setzt sich das Vermögen von A wie folgt zusammen:

- Liegenschaft in Freiburg: Verkehrswert Fr. 900'000 (gekauft in 2010 für Fr. 800'000.-)
- Hypothekarschulden: Fr. 100'000.-
- Barvermögen: Fr. 400'000.-

Die beiden Erben B und C beschliessen, das Erbe wie folgt aufzuteilen: B übernimmt die Liegenschaft inklusive Hypothek. C übernimmt das Barvermögen. B bezahlt C zudem noch eine Ausgleichszahlung von Fr. 200'000.-.

In 2018 beschliesst B, die Liegenschaft zum Preis von Fr. 1'000'000.- weiter zu veräussern.

Die Grundstückgewinnsteuer wird wie folgt berechnet:

Verkaufspreis	Fr.	1'000'000.-
Anlagekosten	Fr.	800'000.-
Steuerbarer Grundstückgewinn	Fr.	200'000.-

Besitzesdauer von 2010 bis 2018 = 8 Jahre

Steuersatz: 16%

Grundstückgewinnsteuer (ohne Gemeindesteuern): 16% von Fr. 200'000.- = Fr. 32'000.-

Auch bei einer **partiellen Erbteilung** wird Steueraufschub gewährt. Eine partielle Erbteilung liegt beispielsweise vor, wenn einzelne Erben mit Liegenschaften abgefunden werden und deshalb aus der Erbengemeinschaft ausscheiden (subjektiv-partielle Erbteilung) oder wenn nur einzelne Vermögenswerte unter den Erben aufgeteilt werden und die Erbengemeinschaft in ihrem Bestand unverändert bleibt (objektiv-partielle Erbteilung). In beiden Fällen gilt die Erbteilung in Bezug auf die verteilten Liegenschaften als abgeschlossen. Eine spätere Weiterveräusserung dieser Liegenschaften an einen Miterben erfolgt nicht mehr im Rahmen der Erbteilung, weshalb kein Steueraufschub mehr gewährt werden kann.

¹ BGE 2A.433/2004, E. 3.1.

b. Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum

Bei der Umwandlung der durch die Erbengemeinschaft im Gesamteigentum gehaltenen Liegenschaft in mehrere Miteigentumsanteile sowie der Zuteilung solcher Anteile an Erben wird Steueraufschub gewährt. Die Erbteilung gilt in Bezug auf die betroffene Liegenschaft jedoch als abgeschlossen. Eine darauffolgende Weiterveräusserung des Miteigentumsanteils an einen Miterben erfolgt deshalb nicht mehr im Rahmen der Erbteilung, weshalb kein Steueraufschub mehr gewährt werden könnte.

Beispiel:

Bei seinem Tod war A Eigentümer einer Liegenschaft in Freiburg. Die beiden Erben B und C beschliessen, das Erbe wie folgt aufzuteilen: Das Eigentum an der Liegenschaft wird in zwei Miteigentumsanteile aufgeteilt und dementsprechend im Grundbuch eingetragen. Für diese Handänderung wird Steueraufschub gewährt (Erbteilung).

Einige Zeit später entscheidet sich B, seinen Miteigentumsanteil an C zu verkaufen. Dieser Verkauf erfolgt nicht mehr im Rahmen der Erbteilung. Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht aufgeschoben.

c. Verkauf an einen Dritten und Aufteilung des Erlöses unter den Erben

Der Verkauf einer Liegenschaft durch die Erbengemeinschaft an einen Nicht-Erben ist nicht einer Erbteilung gleichzusetzen und unterliegt deshalb der Grundstückgewinnsteuer. Steuerpflichtig ist in diesem Fall die Erbengemeinschaft als Ganzes.

d. Versteigerung (Art. 612 Abs. 3 ZGB)

Wird im Erbteilungsverfahren eine Versteigerung gemäss Art. 612 Abs. 3 ZGB angeordnet und dabei das Grundstück von einem Erben erworben, wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Erwirbt dagegen ein Nichterbe das Grundstück, liegt eine steuerpflichtige Veräusserung vor.

« Der Einwurf von zu Lebzeiten des Erblassers empfangenen Grundstücken in den Nachlass zur Ausgleichung der Erbansprüche (ZGB 626 und 628 I) und die spätere Zuweisung ins Alleineigentum eines (anderen) Erben sind steuerlich privilegierte Handänderungen infolge Erbteilung. »²

3.2. **Erbvorbezug**

« ...unter **Erbvorbezug** [werden] alle Rechtsgeschäfte verstanden, die der Veräusserer mit Rücksicht auf die Person des Erwerbers als hinreichend sicheren Erbanwärters vornimmt und bei denen er ganz oder offenkundig teilweise auf ein Entgelt verzichtet; als hinreichend sicheren Erbanwärter gelten im allgemeinen pflichtteilsgeschützte oder erbvertraglich eingesetzte Erben. Dagegen kann von einem Erbvorbzug nicht gesprochen werden, wenn die Veräusserung an einen solchen Erbanwärter gegen Leistungen erfolgt, wie sie von jedem beliebigen Dritten gefordert würden. »³

« Eine den Steueraufschub rechtfertigende Grundeigentumsübertragung liegt somit auch vor, wenn diese nur *teilweise unentgeltlich* erfolgt [**gemischter Erbvorbzug**]. Als mögliche Gegenleistung

² RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 178

³ Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg (KRKE) 1978-1986, IV. B Nr. 2, E. 1a. mit Hinweisen; auch KRKE 1978-1986, IV. B Nr. 1, E. 3b. (auf Französisch)

kommt etwa die Übernahme von Hypotheken, die Einräumung eines Wohnrechtes oder die Vereinbarung einer Verpfändung in Frage ».⁴ « Auf einen teilweise unentgeltlichen Rechtsübergang, der die Prorogation der Besteuerung rechtfertigt, sei jedoch nur zu schliessen, wenn die Liegenschaft wesentlich und offenkundig unter dem Verkehrswert übertragen werde. Dies sei grundsätzlich dann der Fall, wenn der Wert der vereinbarten Gegenleistungen 80% des Verkehrswertes der Liegenschaft nicht übersteige. »⁵ Anderenfalls wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben. Ausgleichszahlungen an Miterben werden nicht in die Berechnung der Gegenleistungen miteinbezogen.

Beispiel 1:

A überträgt seine Liegenschaft an seine Tochter B (Anlagekosten von A Fr. 500'000, geschätzter Verkehrswert im Zeitpunkt des Übertrags Fr. 900'000). Gleichzeitig lässt er ein Wohnrecht an der Liegenschaft zu seinen Gunsten in das Grundbuch eintragen. Dieses Wohnrecht hat einen kapitalisierten Wert von Fr. 200'000. Die Tochter übernimmt ebenfalls die auf der Liegenschaft lastende Hypothek von Fr. 600'000.

Da die Gegenleistung hier über 80% beträgt ($[\text{Fr. } 600'000 + \text{Fr. } 200'000] / \text{Fr. } 900'000$), liegt kein gemischter Erbvorbezug vor. Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht aufgeschoben, der steuerbare Gewinn beträgt Fr. 300'000 (Fr. 600'000 + Fr. 200'000 abzüglich Anlagekosten von Fr. 500'000).

Beispiel 2:

A überträgt seine Liegenschaft an seine Tochter B (Anlagekosten von A Fr. 500'000, geschätzter Verkehrswert im Zeitpunkt des Übertrags Fr. 1'000'000). Die Tochter übernimmt ebenfalls die auf der Liegenschaft lastende Hypothek von Fr. 600'000. Zudem muss sie ihren Eltern Fr. 100'000 sowie ihrem Bruder C (Miterbe) Fr. 150'000 überweisen. Die verbleibende Differenz von Fr. 150'000 zum Verkehrswert werden als Erbvorbezug angerechnet.

Da die Gegenleistung hier weniger 80% beträgt ($[\text{Fr. } 600'000 + \text{Fr. } 100'000] / \text{Fr. } 1'000'000$), liegt ein gemischter Erbvorbezug vor. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben.

« Bei der Weiterveräusserung des Grundstücks durch den Erbanwärter hat der entgeltliche Teil, den er dem ursprünglichen Veräusserer geleistet hat, keine Bedeutung mehr (...). Vielmehr wird der Erbanwärter, wenn er eine Entschädigung zu leisten hat, die über den Anlagekosten des Erblassers liegt, für Gewinnanteile steuerpflichtig, die dem Erblasser zugeflossen sind. »⁶

Beispiel:

A überträgt seine Liegenschaft an seine Tochter B (Anlagekosten von A Fr. 500'000, geschätzter Verkehrswert im Zeitpunkt des Übertrags Fr. 900'000). Die Tochter übernimmt ebenfalls die auf der Liegenschaft lastende Hypothek von Fr. 600'000. Da die Gegenleistung weniger als 80% beträgt, wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. B verkauft ein Jahr später die Liegenschaft für Fr. 950'000. Der steuerbare Gewinn beträgt Fr. 450'000 (Fr. 950'000 – Fr. 500'000).

« Kommt mehreren Erbanwärtern durch Erbvorbezug gemeinsam eine Liegenschaft zu, so ist dieser Erbvorbezug nicht generell einer Erbteilung gleichzusetzen, sondern nur in den Fällen des Erwerbs

⁴ RUMO, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, S. 144, mit Hinweisen

⁵ Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg (KRKE FR) 1990, IV. B Nr. 1, E. 1a. (ebenso KRKE FR 1978-1986, IV. B Nr. 1, E 5. auf Französisch)

⁶ RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER, a.a.O., § 216 N 185

zu Allein- oder Miteigentum. Die spätere Auseinandersetzung unter den Erbanwärtern ist in den letztgenannten Fällen daher grundstückgewinnsteuerrechtlich nicht mehr privilegiert. Erwerben die Erbanwärter das Grundstück dagegen zu Gesamteigentum, ist die spätere Auseinandersetzung unter ihnen wie eine Erbteilung zu privilegieren. »⁷

Es wird empfohlen, einen Abschnitt in den Vertrag des Erbvorbezuges einzufügen, um den Übernehmenden der Liegenschaft darauf aufmerksam zu machen, dass die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird und er ebenfalls die latente Steuer von seinem Vorgänger übernimmt.

Beispiel:

Gemäss Art. 43 lit. a DStG wird die Grundstückgewinnsteuer bei Erbvorbezug aufgeschoben. Dies bedeutet, dass bei einer späteren Veräusserung des Grundstückes der heute vereinbarte Abretungswert steuerrechtlich nicht als Erwerbspreis gilt. Die allfälligen latenten Steuern werden durch die übernehmende Partei übernommen.

3.3. Schenkung

Als Schenkung gilt jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert (Art. 239 OR). Wenn eine Person eine Liegenschaft ohne Gegenleistung an eine andere Person überträgt, kann ohnehin kein steuerpflichtiger Grundstücksgewinn erzielt und besteuert werden. Da jedoch ein Steueraufschub-Tatbestand vorliegt, übernimmt der Erwerber die Anlagekosten des Schenkenden (vgl. Art. 46 Abs. 2 DStG) und tritt in dessen Besitzesdauer ein (s. Ziffer 2).

Wenn ein Grundstück nur teilweise unentgeltlich die Hand wechselt, liegt eine gemischte Schenkung vor. Diese wird bei der Grundstückgewinnsteuer des Kantons Freiburg gleich behandelt wie eine reine Schenkung. Der Steueraufschub wird auch gewährt, wenn der Schenkende durch die Gegenleistung einen Gewinn erzielt.⁸ Wie beim Erbvorbezug gilt eine Liegenschaftsübertragung in der Regel als teilweise unentgeltlich, wenn die Gegenleistung 80% des Verkehrswertes der Liegenschaft nicht übersteigt.⁹ Ist diese Bedingung nicht erfüllt, wird von einer steuerbaren Veräusserung ausgegangen.

In Bezug auf die Steuerfolgen bei Weiterveräusserung der Liegenschaft durch den Beschenkten wird auf das beim Erbvorbezug Gesagte verwiesen.

Beispiel:

A überträgt seine Liegenschaft an seine Freundin B (Anlagekosten von A Fr. 500'000, Verkehrswert im Zeitpunkt des Übertrags Fr. 900'000). Die Freundin übernimmt ebenfalls die auf der Liegenschaft lastende Hypothek von Fr. 600'000. Da die Gegenleistung weniger als 80% beträgt, wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. B verkauft ein Jahr später die Liegenschaft für Fr. 950'000. Der steuerbare Gewinn beträgt Fr. 450'000 (Fr. 950'000 – Fr. 500'000).

⁷ RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER, a.a.O., § 216 N 187 mit Hinweisen; vgl. auch BGE 2A.402/2002

⁸ Vgl. Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg (KRKE) 1978-1986, IV. B Nr. 1, E. 4

⁹ Vgl. Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg (KRKE) 1978-1986, IV. B Nr. 1, E. 5

Freiburg, Mai 2019/RG, ergänzt August 2023