

<b>Fach:</b>	<b>Fallstudie</b>
<b>Prüfungsdauer:</b>	<b>8 Stunden</b>
<b>Max. Punkte:</b>	<b>240 Punkte</b>

## Allgemeine Bemerkungen zur Fallstudie

- Sie haben **8 Stunden** Zeit für die Lösung dieser Fallstudie.
- Das Punktemaximum beträgt **240 Punkte** (1 Punkt = 2 Minuten). Davon werden 10 Punkte für den Gesamteindruck (inklusive Darstellung und formelle Aspekte) vergeben.
- Die Fallstudie umfasst insgesamt **10 Seiten (AB1 – AB10) und die 5 Beilagen I.1 (2 Seiten), II.3, III.2.a, III.2.b, III.2.c**. Prüfen Sie bitte sofort, ob Sie alle Unterlagen erhalten haben. Zusätzlich finden Sie in **Beilage IV** diverse Auszüge aus dem Steuergesetz des Kantons Fribourg.
- Da die Bewertungen anonym erfolgen, kleben Sie bitte auf jedes Lösungsblatt und die Umschlagmappe Ihre persönliche Klebeetikette mit Ihrer Kandidatennummer. Am Ende der Prüfung sind sowohl Ihre Antworten wie auch die Ausgangslage der Aufsichtsperson bzw. den Aufsichtspersonen abzugeben.
- Sofern nicht anders vermerkt, sind alle Fragestellungen unter den Aspekten der per 01.01.2021 gültigen Gesetzgebung und Rechtsprechung zu beantworten.
- Bei Angabe von Gesetzesartikeln müssen die Angaben unter Nennung des entsprechenden Gesetzes möglichst genau, d.h. mit Nennung des Artikels mit allfälligem Absatz und Buchstaben, angegeben werden.
- Die Experten sind Ihnen dankbar, wenn Sie leserlich schreiben. Unleserliches wird nicht berücksichtigt.

**Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!**

---

## Fallstudie

---

### CG Gruppe

In der vorliegenden Fallstudie werden Sie sich mit dem Unternehmer Bernard Cuche und der Umstrukturierung seiner Unternehmungsgruppe CG Holding beschäftigen.

Bernard Cuche, Jahrgang 1958, wohnt in Fribourg. Bernard Cuche ist alleiniger Inhaber der CG Holding AG. Die CG Holding vereint unter ihrem Dach drei Bereiche:

#### - Bereich Automative

- Betriebsgebäude CG Automative AG in Fribourg
- 100 % Beteiligung an CG Automative AG, Fribourg (92 Mitarbeitende)
- 90 % Beteiligung an CG Automative Service AG, Zürich (8 Mitarbeitende)
- 100 % Beteiligung an CG Automative SarL, Spanien (11 Mitarbeitende)

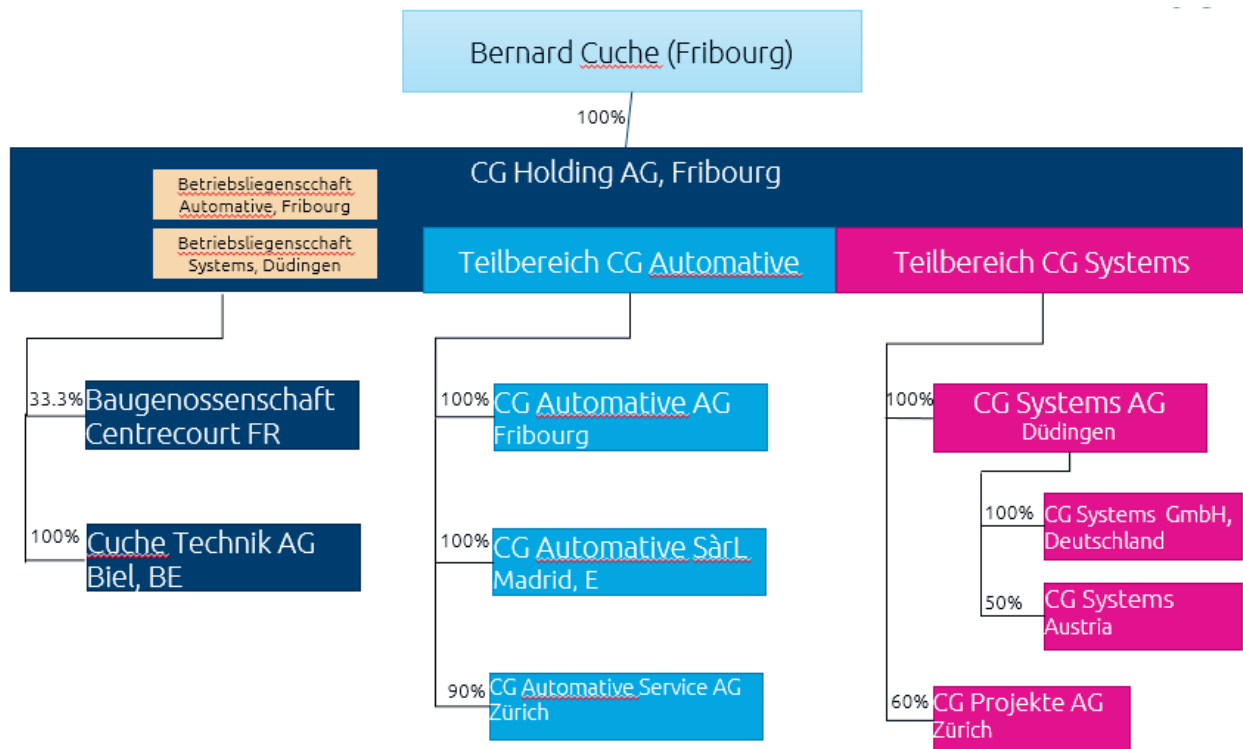
#### - Bereich Systemengineering

- Betriebsgebäude CG Systems AG in Düringen
- 100 % Beteiligung an CG Systems AG, Düringen (Bilanzsumme TCHF 9 600, Umsatz TCHF 18 400 140 Mitarbeitende)
  - 100 % an CG Systems GmbH, D, (Bilanzsumme TCHF 3 400, Umsatz TCHF 5 500, 6 Mitarbeitende)
  - 50 % CG Systems Austria, A, (Bilanzsumme TCHF 2 100, Umsatz TCHF 3 400; 8 Mitarbeitende)
- 60 % Beteiligung an CG Projekte AG, Zürich (Bilanzsumme TCHF 4 600, Umsatz TCHF 9 400, 12 Mitarbeitende)

#### - Neutraler Bereich

- Bauland im Kanton Fribourg
- 33.3 % Beteiligung an der Baugenossenschaft Centrecourt, Fribourg
- 100 % Beteiligung an Cuche Technik AG, Biel (rund 20 Mitarbeitende)

Die heutige Gruppenstruktur sieht somit wie folgt aus:



Bernard Cuche ist geschieden und hat zwei erwachsene Kinder, welche in seinen Unternehmungen tätig sind, Roger Cuche und Geraldine Hurni-Cuche. Bernard Cuche möchte im Hinblick auf seine Nachfolgeregelung seine Firmengruppe umstrukturieren.

In einer ersten Phase sollen die Teilbereiche so vorbereitet werden, dass in der zweiten Phase die notwendigen Umstrukturierungen vorgenommen werden können. In der dritten Phase soll die eigentliche Nachfolgeregelung mit seinen Kindern geplant werden.

Die beiden Betriebsliegenschaften, welche sich in der CG Holding AG befinden, sollen nicht auf die Teilbereiche übertragen werden. Bernard Cuche beabsichtigt, diese bei Gelegenheit zu veräußern.

Bernard Cuche hat Sie angefragt, ihn bei der geplanten Umstrukturierung und der Nachfolgeregelung zu beraten.

Im ersten Teil **VORBEREITUNGSARBEITEN / SANIERUNG** befassen Sie sich vor allem mit rechtlichen und steuerlichen Fragen zu Bilanzsanierungen und Umwandlungen.

Im zweiten Teil **UMSTRUKTURIERUNG** sind handels- und steuerrechtliche sowie betriebswirtschaftliche Fragen rund um steuerrechtliche Spaltungen zu beantworten.

Im dritten Teil **UNTERNEHMUNGSBEWERTUNG** beschäftigen Sie sich mit Fragen zur Unternehmensbewertung.

Alle drei Teile der Fallstudie sind bezüglich Lösungsweges voneinander unabhängig. Zum Beispiel ist die Bearbeitung des zweiten Teils auch für alle Kandidierenden möglich, welche den ersten Teil nicht oder nur teilweise gelöst haben.

Dokumentieren Sie alle Ihre Berechnungen und Überlegungen. Soweit in den Beilagen Lösungsblätter angeboten werden, sind diese zwingend zu verwenden.

Die Vorgaben zu dieser Fallstudie sind bewusst knapp gehalten. Wenn Ihnen gewisse Elemente für Ihre Antworten fehlen sollten, müssen Sie Annahmen treffen. Beziehen Sie sich für Ihre Annahmen auf die aktuellen Marktdaten oder berufen Sie sich auf Ihre Erfahrungen bzw. Ihr Vorstellungsvermögen. Alle von Ihnen getroffenen Annahmen sind klar zu dokumentieren und substantziell zu begründen.

**TEIL I:**  
**Vorbereitungsarbeiten / Sanierung (75 Punkte)**

In einer ersten Phase sollen diverse Vorbereitungsarbeiten getroffen werden, um die geplante Umstrukturierung zu vereinfachen. So soll die Bilanz der CG Automative AG saniert werden und nicht betriebsnotwendige Aktiven sollen zur Veräusserung vorbereitet werden.

**Frage I.1. Bilanzsanierung der CG Automative AG (16.0 Punkte)**

Die CG Automative AG weist per 31.12.2020 einen Kapitalverlust aus. Die Jahresrechnung der CG Automative AG finden Sie in Beilage I.1. Bernard Cuche will sicherstellen, dass seine Kinder mit der Nachfolgeregelung finanziell möglichst gesunde Unternehmungsteile übernehmen können. Zu diesem Zweck soll bei der CG Automative AG eine Bilanzsanierung vorgenommen werden.

- a. Zeigen Sie Bernard Cuche auf, wie der Bilanzverlust der CG Automative AG mittels Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung des Aktienkapitals beseitigt werden kann. Erläutern Sie das rechtliche Vorgehen und die notwendigen Dokumente.
- b. Zeigen Sie zwei Varianten auf, wie die geplante Sanierung ohne Erhöhung des Aktienkapitals erfolgen kann, sodass das Eigenkapital wieder TCHF 6 020 beträgt. Erläutern Sie das Vorgehen und die notwendigen Dokumente.

**Frage I.2. Steuerfolgen der Bilanzsanierung (20 Punkte)**

Zeigen Sie für die drei in Frage I.1.a und I.1.b aufgeführten Varianten alle Steuerfolgen der Bilanzsanierung für die CG Holding AG und die CG Automative AG auf. Erläutern Sie auch die allgemeinen Grundsätze und nennen Sie die jeweiligen Gesetzesartikel.

**Frage I.3. Verbuchung der Sanierung (8 Punkte)**

Zeigen Sie für die in der Frage I.1.a beschriebene Variante mit der Kapitalherabsetzung und -wiedererhöhung die Verbuchungen in der Jahresrechnung der CG Holding AG und der CG Automative AG und erstellen Sie die Bilanz nach erfolgter Sanierung. Verwenden Sie hierzu die Beilage I.1.

**Frage I.4. Verwendung von AGBR (6 Punkte)**

Die CG Automative AG verfügt bei Ihrer Vorsorgeeinrichtung über Arbeitgeberbeitragsreserven (AGBR) von TCHF 200, welche Bernard Cuche gerne zugunsten der CG Automative einsetzen möchte. Erläutern Sie ihm, ob dies möglich ist, wie das Vorgehen ist und wie sich das auf die Jahresrechnung der CG Automative AG auswirkt.

**Frage I.5. Veräusserung von Anteilen der Genossenschaft Centrecourt (12 Punkte)**

Die CG Holding AG hält 33.3 % der Anteilscheine der Baugenossenschaft Centrecourt, welche Liegenschaften im Kanton Fribourg hält. Die anderen 66.6 % Anteilscheine hält die Personalfürsorgestiftung der Marti AG. Vincent Marti ist ein langjähriger Geschäftspartner von Bernard Cuche. Zusammen mit anderen Gesellschaftern haben Sie vor 25 Jahren die Baugenossenschaft Centrecourt gegründet. Heute sind nur noch zwei Genossenschafter übrig, die CG Holding AG und die Personalfürsorgestiftung der Marti AG.

Bernard Cuche zeigt sich interessiert, die 66.6 % der Genossenschaftsanteile von der Personalfürsorgestiftung der Marti AG zu übernehmen.

- a. Erläutern Sie Bernard Cuche und Vincent Marti, ob und allenfalls wie die Genossenschaftsanteile handelsrechtlich übertragen werden können. Nennen Sie die relevanten Gesetzesartikel.
- b. Legen Sie Bernard Cuche und Vincent Marti allfällige Steuerfolgen dar. Begründen Sie Ihre Antwort und nennen Sie die relevanten Gesetzesartikel.

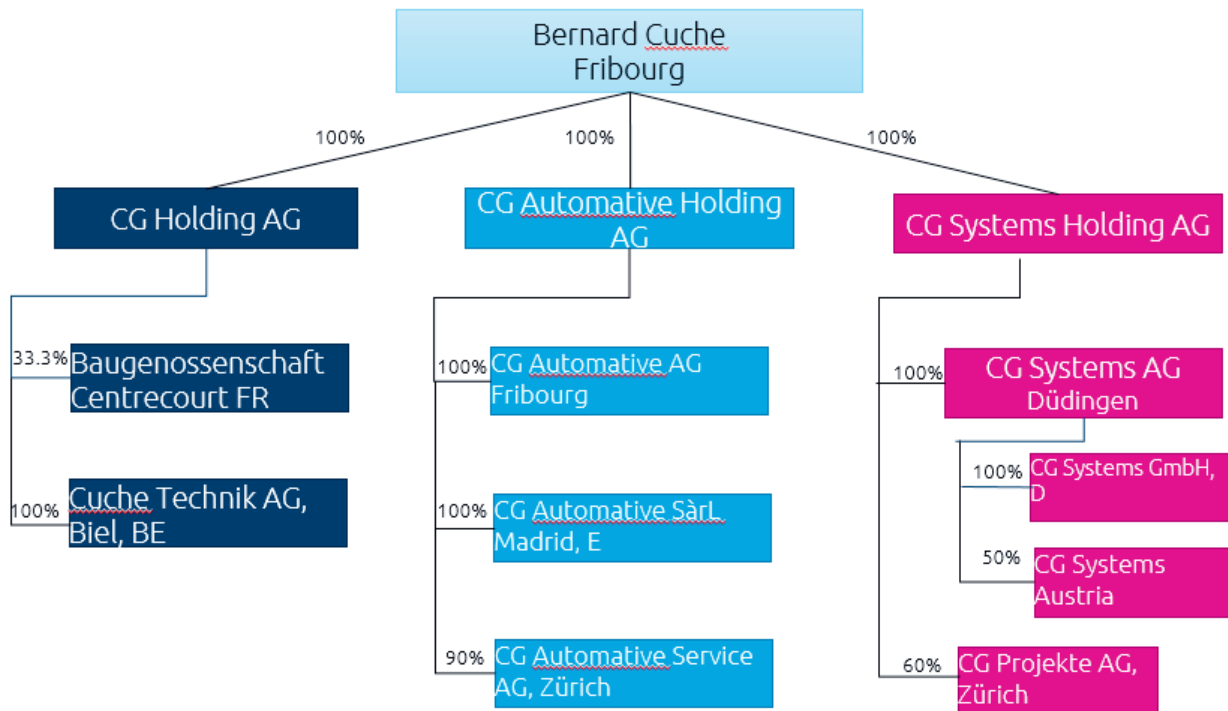
**Frage I.6. Umwandlung Genossenschaft (13 Punkte)**

Bernard Cuche ist sich nicht sicher, ob es besser wäre, die Baugenossenschaft Centrecourt in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln.

- a. Zeigen Sie ihm auf, ob dies überhaupt möglich ist, wie das Vorgehen aus rechtlicher Sicht ist und welche Dokumente dazu notwendig sind. Begründen Sie Ihre Antwort und verweisen Sie auf die entsprechenden Gesetzesartikel.
- b. Zeigen Sie Bernard Cuche für diesen konkreten Fall allfällige Vor-/Nachteile zwischen einer Baugenossenschaft Centrecourt und einer Centrecourt AG auf.

## TEIL II: Umstrukturierung (82.0 Punkte)

In einer zweiten Phase sollen die drei Betriebsbereiche der CG Holding AG steuerneutral gespalten werden, sodass diese von je einer Holding gehalten werden, welche wiederum zu 100 % von Bernard Cuche gehalten werden. Nach Abschluss der ersten Phase soll die Gruppenstruktur wie folgt aussehen:



### Frage II.1. Rechtliche Umsetzung (15.5 Punkte)

Zeigen Sie Bernard Cuche zwei Möglichkeiten auf, wie die geplante steuerneutrale Spaltung rechtlich umgesetzt werden kann. Erläutern Sie detailliert das jeweilige Vorgehen und die dazu notwendigen Dokumente.

### Frage II.2. Steuerliche Umsetzung (33 Punkte)

Zur Sicherheit soll für die geplante Transaktion ein Steuerruling eingeholt werden. Formulieren Sie dazu eine begründete steuerliche Würdigung der geplanten Spaltung.

### Frage II.3. Jahresrechnungen nach erfolgter Spaltung (8 Punkte)

Erstellen Sie die Jahresrechnung der CG Systems Holding AG und der CG Holding AG nach erfolgter Spaltung. Die Bilanz der CG Holding AG vor der Spaltung finden Sie in Beilage II.3. Vom gesamten Beteiligungsbuchwert von TCHF 10 245 entfallen TCHF 4 300 auf die Beteiligung CG Systems AG und TCHF 500 auf die Beteiligung CG Projekte AG. Verwenden Sie für Ihre Lösung die Beilage II.3.

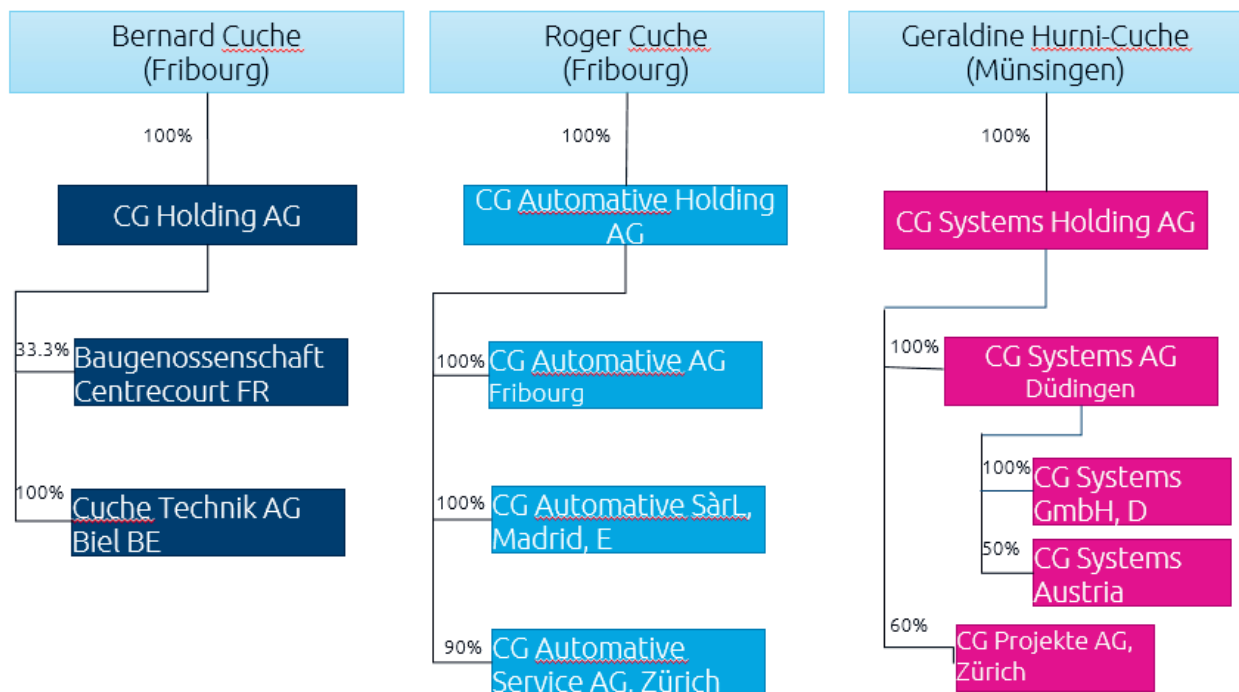
### Frage II.4. Konzernrechnung (12 Punkte)

Bis anhin hat die CG Holding AG eine Konzernrechnung nach Schweizer Rechnungslegungsrecht erstellt. Mit der neuen Struktur nach Phase 2 ergeben sich für Bernard Cuche verschiedene Fragestellungen zur Konzernrechnung.

- Nach Abschluss der Phase II und vor der Übertragung der Bereiche Automotive und Systems auf seine Kinder ist Bernard Cuche Alleinaktionär der CG Holding AG, der CG Automotive Holding AG und der CG Systems Holding AG. Bernard Cuche möchte wissen, ob er auf Stufe "Bernard Cuche" eine Konsolidierung über die drei Teilbereiche vornehmen muss. Erläutern und begründen Sie Ihre Antwort.
- Beurteilen Sie anhand der Angaben in der Ausgangslage, ob für die CG Systems Holding AG eine Konzernrechnung zu erstellen ist. Begründen Sie Ihre Antwort.
- Wenn – unabhängig von Frage b) – für die CG Systems Holding AG eine Konzernrechnung erstellt würde, wie wären die einzelnen Gesellschaften in die Konzernrechnung einzubeziehen und welchen Einfluss hätte die Art des Einbezugs auf das Konzerneigenkapital?

### Frage II.5. Steuerfolgen Nachfolgeregelung (6.5 Punkte)

Nach Abschluss der Phase 2 mit der Umstrukturierung der CG Gruppe stellen sich für Bernard Cuche diverse Fragestellungen im Hinblick auf die geplante Familiennachfolge. Er beabsichtigt, später mittels Schenkung die Anteile an der CG Automotive Holding AG an seinen Sohn und an der CG Systems Holding AG an seine Tochter zu übertragen. Die Zielstruktur der Familiennachfolge sieht wie folgt aus:



Erläutern Sie Bernard Cuche die Steuerfolgen für ihn, seine beiden Kinder und die CG Holding AG.



**Frage II.6. Nachfolgeregelung Erbschaft (7 Punkte)**

Erläutern Sie Bernard Cuche, wie die erbrechtliche Situation der Kinder von Bernard Cuche sowie seiner geschiedenen Frau aussehen und wie dabei die unterschiedlichen Unternehmungswerte der Automative Gruppe und der System Gruppe zu behandelt sind. Begründen Sie Ihre Antworten.

**TEIL III:  
Unternehmensbewertung (73.0 Punkte)**

Im Hinblick auf die geplante Nachfolgeregelung stellen sich für Bernard Cuche und seine Kinder diverse Fragestellungen zur Bewertung der von der Nachfolgeregelung betroffenen Unternehmensbereiche.

**Frage III.1. Methoden Unternehmensbewertung (24 Punkte)**

- a. Für die vorgesehenen Erbvorbezüge sind Unternehmensbewertungen vorzunehmen. Erläutern Sie Bernard Cuche die wesentlichen Eigenheiten resp. Unterschiede der verschiedenen Bewertungsmethoden Ertragswertmethode, Mittelwertmethode und Discounted Cash Flow (DCF) Methode.
- b. Erläutern Sie für jede der drei Methoden nach a) die Behandlung des nichtbetrieblichen Vermögens.
- c. Erläutern Sie den Unterschied zwischen der Brutto- und der Nettomethode.

**Frage III.2. DCF Methode (27 Punkte)**

Damit sich Bernard Cuche die DCF-Methode besser vorstellen kann, bittet er Sie, eine Bewertung der CG Systems AG auf den 31.12.2021 nach der DCF-Bruttomethode vorzunehmen. Verwenden Sie als Ausgangslage die von Bernard Cuche erstellte Substanzwertbetrachtung in Beilage III.2a und die Plangeldflussrechnung der CG Systems AG in Beilage III.2.b. Verwenden Sie für Ihre DCF-Berechnung einen Diskontierungssatz von 10 %. Verwenden Sie für Ihre Bewertung ein separates Blatt oder die Beilage III.2.c.

**Frage III.3. DCF Methode Diskontierungssatz (12 Punkte)**

Bernard Cuche stellt fest, dass die Höhe des Diskontierungssatzes den Unternehmenswert stark beeinflusst. Erläutern Sie ihm, wie sich der Diskontierungssatz für die DCF-Bewertung zusammensetzt und geben Sie für die einzelnen Elemente realistische Grössenordnungen an.

**Frage III.4. Aufwertungsmöglichkeit (6 Punkte)**

Bernard Cuche möchte wissen, ob die CG Systems Holding AG ihre Beteiligung CG Systems AG allenfalls auf einen höheren Unternehmenswert gemäss DCF aufwerten dürfte. Erläutern und begründen Sie Ihre Antwort.

**Frage III.5. Bewertung Beteiligungen (4 Punkte)**

Bei der Bewertung der einzelnen Gesellschaften zeigt sich, dass sich der anteilige Unternehmenswert für die CG Projekte AG nur auf TCHF 250 beläuft. Der Buchwert beläuft sich auf TCHF 500 (vgl. Frage II.3). Bernard Cuche möchte in der Bilanz der CG Systems Holding AG den Minderwert auf der Beteiligung CG Projekte AG mit dem Mehrwert auf der Beteiligung CG Systems AG abdecken. Erläutern Sie ihm, ob dies möglich ist. Begründen Sie Ihre Antwort.

Jahresrechnung CG Automotive AG

Beilage I.1

BILANZ	31.12.2020 TCHE	Bilanz nach erfolgter Kapitalherabsetzung-/erhöhung TCHE
Flüssige Mittel	776	
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	5'521	
Übrige kurzfristige Forderungen	2'473	
Warenlager / Angefangene Arbeiten	5'515	
Aktive Rechnungsabgrenzungen	277	
<b>UMLAUFVERMÖGEN</b>	<b>14'562</b>	
Sachanlagen	2'978	
<b>ANLAGEVERMÖGEN</b>	<b>2'978</b>	
<b>Total Aktiven</b>	<b>17'540</b>	
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2'111	
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	1'312	
Passive Rechnungsabgrenzungen	871	
<b>Fremdkapital kurzfristig</b>	<b>4'294</b>	
Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten Dritte	2'061	
Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten CG Holding AG	9'765	
<b>Fremdkapital langfristig</b>	<b>11'826</b>	
<b>FREMDKAPITAL</b>	<b>16'120</b>	
Aktienkapital	6'000	
Gesetzliche Gewinnreserven	20	
Bilanzgewinn	-4'600	
<b>EIGENKAPITAL</b>	<b>1'420</b>	
<b>Total Passiven</b>	<b>17'540</b>	

Jahresrechnung CG Holding AG

Beilage I.1

BILANZ	31.12.2020
	TCHF
Flüssige Mittel	452
Übrige Forderungen Dritte	1'010
<b>UMLAUFVERMÖGEN</b>	<b>1'462</b>
Darlehen Beteiligungen	16'750
Wertberichtigung Darlehen CG Automative AG	-1'200
Beteiligungen	10'245
Immobilien	19'150
<b>ANLAGEVERMÖGEN</b>	<b>44'945</b>
<b>Total Aktiven</b>	<b>46'407</b>
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	1'477
Passive Rechnungsabgrenzungen	960
<b>Fremdkapital kurzfristig</b>	<b>2'437</b>
Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten Dritte	14'950
<b>Fremdkapital langfristig</b>	<b>14'950</b>
<b>FREMDKAPITAL</b>	<b>17'387</b>
Aktienkapital	6'000
Gesetzliche Gewinnreserven	1'200
Freiwillige Gewinnreserven	20'800
Jahresergebnis	1'020
<b>EIGENKAPITAL</b>	<b>29'020</b>
<b>Total Passiven</b>	<b>46'407</b>

Bilanz nach erfolgter Kapitalherabsetzung-/erhöhung	TCHF



<u>Substanzwert</u>	Planbilanz			
	31.12.2021	betrieblich	nicht- betrieblich	Finanz- schulden
	TCHF	TCHF	TCHF	TCHF
Flüssige Mittel/Wertschriften	1'087	687	400	0
Forderungen	1'925	1'925	0	0
Warenvorräte/angef. Arbeiten	4'120	4'120	0	0
Übriges Umlaufvermögen	33	33	0	0
<b>Umlaufvermögen</b>	<b>7'165</b>	<b>6'765</b>	<b>400</b>	<b>0</b>
Mobiles Anlagevermögen	1'607	1'607	0	0
<b>Anlagevermögen</b>	<b>1'607</b>	<b>1'607</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Total Aktiven</b>	<b>8'772</b>	<b>8'372</b>	<b>400</b>	<b>0</b>
Kurzfristiges Fremdkapital	1'493	1'260	0	233
Langfristiges Fremdkapital	950	300	0	650
Latente Steuern	103	0	0	103
<b>Fremdkapital</b>	<b>2'546</b>	<b>1'560</b>	<b>0</b>	<b>986</b>
Aktienkapital	1'000			
Reserven/Bilanzgewinn	3'904			
Stille Reserven (netto)	1'322			
<b>Eigenkapital</b>	<b>6'226</b>	<b>6'812</b>	<b>400</b>	<b>-986</b>
<b>Total Passiven</b>	<b>8'772</b>			



CG Systems AG	<b>Beilage III.2.c</b>					
<b>DCF-Methode</b>						
		2021	2022	2023	2024	2025
						2026



# Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG)

vom 06.06.2000 (Fassung in Kraft getreten am 01.01.2021)

---

## *Der Grosse Rat des Kantons Freiburg*

gestützt auf den Artikel 15 der Staatsverfassung des Kantons Freiburg vom 7. Mai 1857;

gestützt auf das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden;

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 6. Januar 2000;

auf Antrag dieser Behörde,

*beschliesst:*

## **1 Allgemeine Bestimmungen**

### **Art. 1** Gegenstand des Gesetzes

<sup>1</sup> Der Staat erhebt nach diesem Gesetz:

- a) eine Einkommens- und eine Vermögenssteuer von den natürlichen Personen <sup>1)</sup>;
- b) eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen sowie eine Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften;
- c) eine Quellensteuer auf dem Einkommen von bestimmten natürlichen und juristischen Personen;
- d) eine Grundstückgewinnsteuer.

---

<sup>1)</sup> Anmerkung des Autors: Unabhängig davon, ob im Einzelnen weibliche oder männliche Formulierungen verwendet werden, gelten die personenbezogenen Formulierungen im Steuergesetz für weibliche und männliche Personen, ausser wenn sich aus der Natur der Sache ergibt, dass ein Begriff ausschliesslich auf Angehörige eines bestimmten Geschlechts ausgelegt werden kann

### 2.3 Grundstückgewinnsteuer

#### Art. 41 Gegenstand der Steuer

<sup>1</sup> Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen:

- a) Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder von Anteilen daran ergeben;
- b) Gewinne, die sich bei Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes oder von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt;
- c) Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen daran von juristischen Personen, die gemäss Artikel 97 Abs. 1 Bst. e–h und j von der Steuerpflicht befreit sind.

#### Art. 42 Veräusserungen – Steuerbegründende Veräusserungen

<sup>1</sup> Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an einem Grundstück übertragen wird.

<sup>2</sup> Den Veräusserungen sind gleichgestellt:

- a) die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;
- b) die Überführung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person;
- c) die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird;
- d) Tausch;
- e) die Übertragung eines Ferienhauses oder einer ähnlichen Fahrnisbaute auf fremdem Boden.

#### Art. 43 Veräusserungen – Steueraufschiebende Veräusserungen

<sup>1</sup> Die Besteuerung wird aufgeschoben bei:

- a) Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung;

- b) Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
- c) Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegung im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung;
- d) vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird;
- e) Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert zwei Jahren vor oder nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

#### **Art. 44**     Steuersubjekt

<sup>1</sup> Steuerpflichtig ist der Veräusserer.

<sup>2</sup> Mehrere Veräusserer haften solidarisch bis zur Höhe ihres Gewinnanteils.

<sup>3</sup> Die Ehegattin und die Kinder werden für Grundstückgewinne selbstständig besteuert.

#### **Art. 45**     Ausnahmen von der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben, wenn der Veräusserer eine juristische Person ist. Die Ausnahmen werden in Artikel 41 Bst. c geregelt.

#### **Art. 46**     Steuerobjekt – Veräusserungsgewinn

<sup>1</sup> Der Veräusserungsgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

<sup>2</sup> Bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung nach Artikel 43 Bst. a und b wird für die Berechnung der Anlagekosten auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt.

<sup>3</sup> Bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung nach Artikel 43 Bst. c–e wird für die Berechnung der Anlagekosten auf den Erwerb der bei diesen Veräusserungen abgetretenen oder veräusserten Grundstücke abgestellt.

<sup>4</sup> Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Wiederveräusserung eines Grundstücks, das der Gläubiger oder Bürge einer Hypothekarschuld im Zwangsverwertungsverfahren erwerben musste, soweit der Gewinn den Forderungsverlust nicht übersteigt; ist der Gewinn höher als der Forderungsverlust, so ist nur die Differenz steuerbar.

#### **Art. 47** Steuerobjekt – Veräusserungserlös

<sup>1</sup> Als Veräusserungserlös gelten alle Leistungen des Erwerbers.

<sup>2</sup> Bei Tausch von Grundstücken gilt mangels anderer Elemente, die die Preisbestimmung ermöglichen, der Verkehrswert als Veräusserungserlös.

<sup>3</sup> Bei Überführung von Grundstücken und Anteilen an solchen aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen gilt als Erlös der Wert, zu dem das Vermögenobjekt im Unternehmen aktiviert wird.

#### **Art. 48** Steuerobjekt – Anlagekosten Erwerbspreis

<sup>1</sup> Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

<sup>2</sup> Liegt der Erwerb im Falle eines Tausches weniger als 15 Jahre zurück und ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Veräusserer oder den Rechtsvorgänger.

<sup>3</sup> Liegt der Erwerb mehr als 15 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person als Anlagekosten (Erwerbspreis erhöht um die Aufwendungen) den wenigstens 4 Jahre vor der Veräusserung bestimmten Steuerwert geltend machen. In diesem Fall werden die Aufwendungen der letzten 4 Jahre berücksichtigt; die Mehrwertabgabe kann jedoch zeitlich unbegrenzt in Abzug gebracht werden. Vorbehalten bleibt die Berücksichtigung des wieder angelegten Gewinnes.

#### **Art. 49** Aufwendungen

<sup>1</sup> Als Aufwendungen sind anrechenbar:

- a) Kosten für Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben;
- b) Grundeigentümerbeiträge für Bau und Korrektion von Strassen, Bodenverbesserungen, Werkleitungen und für den Wasserbau;
- c) Kosten und Abgaben, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren;
- d) die gemäss dem kantonalen Raumplanungs- und Baugesetz geleistete Mehrwertabgabe.

<sup>2</sup> Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, und der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen versteuert worden ist, können nicht geltend gemacht werden.

<sup>3</sup> Versicherungsleistungen, Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinden sowie Leistungen von Drittpersonen, für die der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, werden von den Anlagekosten abgezogen.

<sup>4</sup> Bei Veräusserung eines Grundstückes, bei dessen Erwerb oder Verbesserung die Besteuerung im Sinne von Artikel 43 Bst. c–e aufgeschoben wurde, wird der wieder angelegte Gewinn von den Anlagekosten abgezogen.

#### **Art. 50** Abzug von Verlusten

<sup>1</sup> Die steuerpflichtige Person kann von den während des Steuerjahres erzielten Grundstücksgewinnen die bei der Veräusserung von Grundstücken im gleichen Jahr erlittenen Verluste oder den Verlustüberschuss, der im Vorjahr nicht ausgeglichen werden konnte, abziehen.

<sup>2</sup> Nur die bei Grundstückveräusserungen im Kanton erlittenen Verluste können abgezogen werden.

<sup>3</sup> Die Verluste bestimmen sich in gleicher Weise wie der Gewinn.

#### **Art. 51** Steuerberechnung

<sup>1</sup> Die Grundstückgewinnsteuer wird nach folgendem Steuersatz erhoben:

- a) 22 % bei einer Eigentumsdauer bis zu 2 Jahren;
- b) 20 % bei einer Dauer bis zu 4 Jahren;
- c) 18 % bei einer Dauer bis zu 6 Jahren;
- d) 16 % bei einer Dauer bis zu 8 Jahren;
- e) 14 % bei einer Dauer bis zu 10 Jahren;
- f) 12 % bei einer Dauer bis zu 15 Jahren;
- g) 10 % bei einer Dauer über 15 Jahre.

<sup>2</sup> Übersteigen die Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken, die weniger als 5 Jahre im Eigentum waren, insgesamt 400'000 Franken im Kalenderjahr, so wird die Steuer auf dem Gewinn, der über diesem Betrag liegt, um 40 % erhöht.

<sup>3</sup> Grundstücksgewinne unter 6000 Franken für alle im Verlauf des Kalenderjahres vorgenommenen Grundstückveräusserungen werden nicht besteuert. Für die Berechnung dieses Betrages ist der Gesamtgewinn massgebend ohne Rücksicht auf die Zahl der Gewinnbeteiligten und die Form.

## 4 Besteuerung der juristischen Personen

### 4.1 Steuerpflicht für die Gewinn-, Kapital- und Minimalsteuer

#### Art. 90 Steuerpflichtige

<sup>1</sup> Als juristische Personen werden besteuert:

- a) die Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und die Genossenschaften;
- b) die Vereine, die Stiftungen und die übrigen juristischen Personen;
- c) die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Bankgeschäfte tätigen, namentlich die Kantonbank und die Gemeindesparkassen. Sie werden wie Kapitalgesellschaften besteuert.

<sup>2</sup> Den übrigen juristischen Personen gleichgestellt sind die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nach Artikel 58 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG). Die Investmentgesellschaften mit festem Kapital nach Artikel 110 KAG werden wie Kapitalgesellschaften besteuert.

<sup>3</sup> Ausländische juristische Personen sowie ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten, die auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.

#### Art. 91 Steuerliche Zugehörigkeit – Persönliche Zugehörigkeit

<sup>1</sup> Juristische Personen sind auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

#### Art. 92 Steuerliche Zugehörigkeit – Wirtschaftliche Zugehörigkeit

<sup>1</sup> Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung im Kanton haben, sind auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

- a) Teilhaber an Geschäftsbetrieben im Kanton sind;
- b) im Kanton Betriebsstätten unterhalten;
- c) an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben;
- d) mit im Kanton gelegenen Liegenschaften handeln.

<sup>2</sup> Juristische Personen mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland sind ausserdem steuerpflichtig, wenn sie:

- a) Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grundpfand auf Grundstücken im Kanton gesichert sind;
- b) im Kanton gelegene Grundstücke vermitteln;
- c) Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder andere Entschädigungen als Mitglieder der Verwaltung, der Geschäftsführung oder Kontrollorgane von juristischen Personen mit Sitz im Kanton beziehen.

<sup>3</sup> Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens 12 Monaten Dauer.

#### **Art. 93**      Umfang der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons.

<sup>2</sup> Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für die nach Artikel 92 eine Steuerpflicht im Kanton besteht.

<sup>3</sup> Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ein schweizerisches Unternehmen kann Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättenstaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte innert der folgenden 7 Geschäftsjahre Gewinne, so erfolgt in diesen Geschäftsjahren im Ausmass der im Betriebsstättenstaat verrechneten Verlustvorträge eine Besteuerung. Verluste aus ausländischen Liegenschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land auch eine Betriebsstätte unterhalten wird. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen.

#### **Art. 94**      Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht

<sup>1</sup> Juristische Personen, die nur für einen Teil ihres Gewinns und Kapitals im Kanton steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Gewinn und Kapital entspricht.

<sup>2</sup> Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Kanton mindestens zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Gewinn und dem im Kanton gelegenen Kapital entspricht.

#### **Art. 95** Beginn und Ende der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Die Steuerpflicht beginnt mit der Gründung der juristischen Person, mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung in den Kanton oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Werten. Der Artikel 236 bleibt vorbehalten.

<sup>2</sup> Die Steuerpflicht endet mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte. Der Artikel 236 bleibt vorbehalten.

<sup>3</sup> Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so sind die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten.

#### **Art. 96** Mithaftung

<sup>1</sup> Endet die Steuerpflicht einer juristischen Person, so haften die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von ihr geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses oder, falls die juristische Person ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung aus dem Kanton verlegt, bis zum Betrag des Reinvermögens der juristischen Person.

<sup>2</sup> Für die Steuern einer auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen juristischen Person haften solidarisch bis zum Betrag des Reinerlöses Personen, die:

- a) Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten im Kanton auflösen;
- b) Grundstücke im Kanton oder durch solche Grundstücke gesicherte Forderungen veräussern oder verwerten.

<sup>3</sup> Käufer und Verkäufer einer im Kanton gelegenen Liegenschaft haften für die aus der Vermittlungstätigkeit geschuldete Steuer solidarisch bis zu 20 % der Provision, wenn die die Liegenschaft vermittelnde juristische Person in der Schweiz weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Verwaltung hat.

<sup>4</sup> Für die Steuern ausländischer Handelsgesellschaften und anderer ausländischer Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit haften die Teilhaber solidarisch.



**Art. 97** Ausnahmen von der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Von der Steuerpflicht sind nur befreit:

- a) der Bund und seine Anstalten nach Massgabe des Bundesrechts;
- b) der Kanton, die Gemeinden und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts;
- c) die kirchlichen Körperschaften und die anderen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts;
- d) die vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen; die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind; von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.
- e) Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahestehenden Unternehmen, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen;
- f) inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, insbesondere Arbeitslosen-, Krankenversicherungs-, Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenversicherungskassen, mit Ausnahme der konzessionierten Versicherungsgesellschaften;
- g) juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden;
- h) juristische Personen, die kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind;

- i) die ausländischen Staaten für ihre inländischen, ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften sowie die von der Steuerpflicht befreiten institutionellen Begünstigten nach Artikel 2 Abs. 1 des eidgenössischen Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 für die Liegenschaften, die Eigentum der institutionellen Begünstigten sind und die von deren Dienststellen benützt werden;
- j) die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Buchstabe e oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen nach Buchstabe f sind.

<sup>2</sup> Die in Absatz 1 Bst. e–h und j genannten juristischen Personen unterliegen in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer.

### **Art. 98** Steuererleichterungen

<sup>1</sup> Steuererleichterungen können den Unternehmen, die neu eröffnet wurden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für die Steuern auf dem Gewinn und Kapital für das Gründungsjahr und für die 9 folgenden Jahre gewährt werden. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit ist einer Neugründung gleichgestellt.

<sup>2</sup> Der Staatsrat entscheidet nach Anhören der Gemeinde endgültig über Steuererleichterungsgesuche.

## **4.2 Gewinnsteuer**

### *4.2.1 Steuerobjekt*

### **Art. 99** Grundsatz

<sup>1</sup> Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn.

### **Art. 100** Berechnung des Reingewinns – Allgemeines

<sup>1</sup> Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:

- a) dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldoportes des Vorjahres;
- b) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere:
  - 1. Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens;

2. geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen;
  3. Einlagen in die Reserven;
  4. Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen;
  5. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte;
- c) den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Ersatzbeschaffungen. ...

<sup>2</sup> Leistungen, welche gemischtwirtschaftliche, im öffentlichen Interesse tätige Unternehmen überwiegend an nahestehende Personen erbringen, sind zum jeweiligen Marktpreis, zu den jeweiligen Gestehungskosten zuzüglich eines angemessenen Aufschlages oder zum jeweiligen Endverkaufspreis abzüglich einer angemessenen Gewinnmarge zu bewerten; das Ergebnis eines jeden Unternehmens ist entsprechend zu berichtigen.

**Art. 101** Berechnung des Reingewinns – Geschäftsmässig begründeter Aufwand

<sup>1</sup> Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a) die eidgenössischen und kantonalen Steuern sowie die Gemeinde- und Kirchensteuern, nicht aber die Steuerbussen;
- b) die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- c) die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis zu 20 % des Reingewinns an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten. Besteht ein erhebliches öffentliches Interesse, so kann der Staatsrat einen höheren Abzug bewilligen; sein Entscheid ist endgültig;
- d) die Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen und Leistungen sowie zur Verteilung an die Versicherten bestimmte Überschüsse von Versicherungsgesellschaften;
- e) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals.

<sup>2</sup> Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.

**Art. 101a** Berechnung des Reingewinns – Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

<sup>1</sup> Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, kann auf Antrag um höchstens 50 % über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug gebracht werden.

<sup>2</sup> Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation.

<sup>3</sup> Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- a) dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person;
- b) 80 % des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

<sup>4</sup> Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

**Art. 102** Berechnung des Reingewinns – Erfolgsneutrale Vorgänge

<sup>1</sup> Kein steuerbarer Gewinn entsteht durch:

- a) Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu;
- b) vorhandene stille Reserven bei Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte in einen anderen Kanton, soweit keine Veräusserungen oder buchmässigen Aufwertungen vorgenommen werden;
- c) Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung.

**Art. 103** Berechnung des Reingewinns – Umstrukturierungen

<sup>1</sup> Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person;
- b) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- d) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

<sup>2</sup> Überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft, so wird für die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der Beteiligung die Besteuerung aufgeschoben. Der Steueraufschub entfällt, wenn die übertragene Beteiligung an einen konzernfremden Dritten veräussert wird, wenn die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen wurden, ihre Aktiven und Passiven in wesentlichem Umfang veräussert oder wenn sie liquidiert wird.

<sup>3</sup> Bei einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Bst. d werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 192–194 nachträglich besteuert, soweit während der auf die Umstrukturierung folgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden; die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

<sup>4</sup> Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a) die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Bst. d;
- b) ...

<sup>5</sup> Werden im Fall einer Übertragung nach Absatz 4 während der folgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 192–194 nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.

<sup>6</sup> Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird besteuert.

### **Art. 103a** Berechnung des Reingewinns – Patente und vergleichbare Rechte: Begriffe

<sup>1</sup> Als Patente gelten:

- a) Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in seiner revidierten Fassung vom 29. November 2000 mit Benennung Schweiz;
- b) Patente nach dem Patentgesetz des Bundes vom 25. Juni 1954;
- c) ausländische Patente, die den Patenten nach den Buchstaben a oder b entsprechen.

<sup>2</sup> Als vergleichbare Rechte gelten:

- a) ergänzende Schutzzertifikate nach dem Patentgesetz des Bundes vom 25. Juni 1954 und deren Verlängerung;
- b) Topographien, die nach dem Topographengesetz des Bundes vom 9. Oktober 1992 geschützt sind;

# **Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG)**

*vom 14.09.2007 (Fassung in Kraft getreten am 01.01.2019)*

---

## *Der Grosse Rat des Kantons Freiburg*

gestützt auf den Artikel 81 der Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004;

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 17. April 2007;

auf Antrag dieser Behörde,

*beschliesst:*

### **1 Allgemeine Bestimmungen**

#### **Art. 1 Steuerhoheit – Staat**

<sup>1</sup> Der Staat erhebt eine Erbschafts- und eine Schenkungssteuer.

#### **Art. 2 Steuerhoheit – Gemeinden**

<sup>1</sup> Die Gemeinden können eine Zusatzabgabe auf der Erbschafts- und Schenkungssteuer erheben.

<sup>2</sup> Entscheide über die Erbschafts- und Schenkungssteuer sind gleichermassen für die Zusatzabgabe verbindlich.

#### **Art. 3 Geltungsbereich – Steuer**

<sup>1</sup> Die Steuer wird erhoben, wenn:

- a) die Erblasserin oder der Erblasser den letzten steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist;
- b) die Schenkerin oder der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Sitz im Kanton hat;
- c) im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte daran unter Lebenden oder durch Erbgang übertragen werden.

<sup>2</sup> Auf der Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäss Absatz 1 Bst. a und b am Wohnsitz der Erblasserin oder des Erblassers bzw. der Schenkerin oder des Schenkers erhoben.

<sup>3</sup> Im internationalen Verhältnis erfolgt eine Besteuerung ferner bei unentgeltlicher Übertragung von im Kanton gelegenen beweglichen Vermögenswerten, die nach Staatsvertrag dem Betriebsstätte- oder Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen werden.

<sup>4</sup> In allen Fällen bleiben die Bestimmungen der Staatsverträge vorbehalten.

#### **Art. 4** Geltungsbereich – Gemeinde-Zusatzabgabe

<sup>1</sup> Die Zusatzabgabe wird der Gemeinde geschuldet, in der die Erblasserin oder der Erblasser den letzten Wohnsitz hatte oder in der der Erbgang eröffnet worden ist, bzw. der Gemeinde, in der die Schenkerin oder der Schenker zum Zeitpunkt der Zuwendung den steuerrechtlichen Wohnsitz oder Sitz hatte.

<sup>2</sup> Handelt es sich um eine unter umfassender Beistandschaft stehende oder durch eine vorsorgebeauftragte Person vertretene Person, wird die Zusatzabgabe der Gemeinde geschuldet, in der sie ihren letzten tatsächlichen Wohnsitz hatte, wobei der letzte Aufenthaltsort nicht massgebend ist, sofern sich dieser letzte Wohnsitz im Kanton befindet.

<sup>3</sup> Beinhaltet eine Erbschaft, ein Vermächtnis oder eine Zuwendung ein Grundstück, so wird die Gemeinde-Zusatzabgabe nach der Vorschrift über die Steuerauscheidung nach Artikel 23 verhältnismässig jener Gemeinde geschuldet, in der das Grundstück liegt.

#### **Art. 5** Steuerobjekt – Im Allgemeinen

<sup>1</sup> Der Erbschaftssteuer unterliegt die Übertragung von Eigentum in gesetzlicher Erbfolge, durch Erbeinsetzung, Vermächtnis, Vermögenswidmung an eine Stiftung von Todes wegen, Ersatzverfügung oder Nacherbeinsetzung sowie Schenkung von Todes wegen.

<sup>2</sup> Der Schenkungssteuer unterliegen die Zuwendungen unter Lebenden, durch die die Empfängerinnen und Empfänger bereichert werden, ohne dass sie eine entsprechende Gegenleistung erbringen, wie die Zuwendung von Vermögensgütern zur Errichtung einer Stiftung oder an eine bestehende Stiftung, ein Verpfändungs- oder Leibrentenvertrag, der Erwerb gewisser beschränkter dinglicher Rechte oder persönlicher Rechte.

<sup>3</sup> Einer Schenkung gleichgestellt sind Erbabfindungen und Auskaufsbeträge, Vermögensabtretungen und sonstige Verfügungen unter Lebenden im Hinblick auf eine künftige Erbschaft, die erbvertragliche Zuwendung unter Lebenden sowie der entgeltliche Erbverzicht (Erbauskauf).



**Art. 6** Steuerobjekt – Im Besonderen

<sup>1</sup> Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen:

- a) die Begründung von Nutzniessungs- oder Wohnrechten sowie die Begründung und die Abtretung von Baurechten;
- b) der Erlass von Schulden gegenüber einer solventen Schuldnerin oder einem solventen Schuldner;
- c) die Last zugunsten einer Drittperson, wenn sie eine Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen begründet;
- d) der unentgeltliche Erwerb durch eine Veränderung in der personellen Zusammensetzung einer Gemeinschaft zur gesamten Hand oder durch eine Änderung der Anteile der Personen, die diese Gemeinschaft bilden, namentlich bei einer Teilung;
- e) die einmaligen oder periodischen Versicherungsleistungen, die im Todesfall ausgezahlt oder zu Lebzeiten der Schenkerin oder des Schenkers fällig werden, sofern sie nicht der Einkommenssteuer unterliegen;
- f) alle Rechtsgeschäfte, die zur Umgehung der Erhebung der Steuer und der Zusatzabgabe durchgeführt werden.

**Art. 7** Steuerobjekt – Gemischte Schenkung

<sup>1</sup> Ein entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, wird für die Wertdifferenz zwischen den beiderseitigen Leistungen einer Schenkung gleichgesetzt, wenn diese Wertdifferenz einer Schenkungsabsicht entspricht.

**Art. 8** Befreiung von der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Nicht erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig sind:

- a) der Bund und seine Anstalten nach Massgabe des Bundesrechts;
- b) der Staat Freiburg und seine Anstalten;
- c) die Gemeinden, die Gemeindeverbindungen und ihre Anstalten;
- d) die kirchlichen Körperschaften und öffentlich-rechtlich anerkannten juristischen Personen des Kirchenrechts sowie die übrigen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten;
- e) die Ehegattin oder der Ehegatte und die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner;
- f) Verwandte in gerader Linie.

<sup>2</sup> Ebenfalls nicht erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig sind:

- a) die juristischen Personen, die nach Artikel 97 Abs. 1 Bst. g und h des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) aufgrund der öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszwecke, die sie verfolgen, von der Steuer befreit sind;
- b) die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Artikel 80 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG);
- c) Personenunternehmungen und juristische Personen für den Vermögenserwerb bei Umstrukturierung im Sinne der Artikel 8 Abs. 3 und 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG);
- d) Verwandte für den Vermögenserwerb, der einer vollständigen oder teilweisen Teilung gleichkommt oder deren Folge ist, sofern Vermögenswerte aus gerader Linie übertragen werden. Die Ehegattin oder der Ehegatte und die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner sind ebenfalls von der Steuerpflicht befreit, wenn sie an solchen Rechtsgeschäften beteiligt sind;
- e) die geschiedene Ehegattin oder der geschiedene Ehegatte und die Partnerin oder der Partner nach Auflösung der eingetragenen Partnerschaft, wenn Vermögenswerte im Sinne von Buchstabe d auf der Grundlage eines Scheidungs- oder Auflösungsurteils erworben werden;
- f) die Inhaberinnen und Inhaber von Beteiligungsrechten, denen die Eigenschaft von natürlichen Personen zukommt, für den Erwerb von Grundstücken einer Immobiliengesellschaft im Verhältnis ihrer Rechte und im Falle der vollständigen Auflösung der Gesellschaft;
- g) die Begünstigten bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit Bodenverbesserungen, die von dem für die Meliorationen zuständigen Amt <sup>1)</sup> oder dem für Wald, Wild und Fischerei zuständigen Amt <sup>2)</sup> visiert wurden, oder bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit katasterteknisch begründeten Grenzbereinigungen von geringer Bedeutung;
- h) die Begünstigten von Baurechten in Form einer Dienstbarkeit, die von einem Gemeinwesen für eine sportliche, kulturelle oder soziale Tätigkeit abgetreten werden und Subventionen gleichgesetzt werden können;
- i) die Begünstigten in den Fällen, die in anderen gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen sind.

---

<sup>1)</sup> Heute: Amt für Landwirtschaft.

<sup>2)</sup> Heute: Amt für Wald und Natur.

<sup>3</sup> Die nach Absatz 2 Bst. a von der Steuer befreiten juristischen Personen werden steuerpflichtig, wenn die Zuwendung innert zehn Jahren nach der Übertragung eine andere Zweckbestimmung erhält.

<sup>4</sup> Ausserkantonale Institutionen sind steuerbefreit, wenn sie im Sitzkanton steuerbefreit sind oder nach diesem Gesetz von der Steuer befreit werden könnten.

<sup>5</sup> Die Kantonale Steuerverwaltung veröffentlicht ein Verzeichnis der juristischen Personen mit Sitz im Kanton Freiburg, die wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke gemäss Absatz 2 Bst. a von der Steuerpflicht befreit sind. Jede betroffene juristische Person kann mit einem Schreiben an die Kantonale Steuerverwaltung verlangen, nicht in diesem Verzeichnis aufgeführt zu werden.

## **Art. 9** Steuererleichterung

<sup>1</sup> Die teilweise oder vollständige Übertragung eines Unternehmens, das geschäftsmässig betrieben wird, kann auf Gesuch hin ganz oder teilweise von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit werden, wenn der Erwerber seinen steuerlichen Wohnsitz im Kanton hat und das Unternehmen den Interessen der Freiburger Wirtschaft dient.

<sup>2</sup> Werden die Auflagen für die Steuererleichterung nicht eingehalten, so kann diese rückwirkend auf den Zeitpunkt, an dem sie gewährt wurde, widerrufen werden.

<sup>3</sup> Die für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständige Direktion <sup>3)</sup> entscheidet endgültig, nachdem sie die Stellungnahmen der Direktion, die für die Wirtschaftsförderung zuständig ist <sup>4)</sup>, und der Gemeinde, der die Zusatzabgabe geschuldet wird, eingeholt hat.

<sup>4</sup> Das Gesuch hemmt den Lauf der Einsprachefrist nicht.

## **Art. 10** Steuerschuldnerinnen und Steuerschuldner

<sup>1</sup> Die Steuer und die Zusatzabgabe schuldet, wer:

- a) eine Zuwendung unter Lebenden erhält;
- b) eine Zuwendung aus Erbschaft oder Vermächtnis erhält;
- c) eine Zuwendung aus Vor- oder Nacherbschaft erhält;
- d) ein beschränktes dingliches Recht oder ein persönliches Recht erhält;
- e) als begünstigte Drittperson in den Genuss von Versicherungsleistungen kommt.

---

<sup>3)</sup> Heute: Finanzdirektion.

<sup>4)</sup> Heute: Volkswirtschaftsdirektion.

<sup>2</sup> Stirbt die steuerpflichtige Person, so haften ihre Erbinnen und Erben für die geschuldeten Steuern und Zusatzabgaben solidarisch bis zum Betrag ihrer Erbanteile.

## 2 Steuerbemessung

### Art. 11 Im Allgemeinen

<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage gilt in der Regel der Verkehrswert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht.

### Art. 12 Im Besonderen – Grundstücke

<sup>1</sup> Für Grundstücke gilt als Bemessungsgrundlage der Steuerwert, der in Anwendung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern nach dem Wert des Grundstücks am Ende der letzten Steuerperiode festgesetzt wurde. Vorbehalten bleibt der Mehrwert ab Beginn der laufenden Steuerperiode bis zum Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht.

### Art. 13 Im Besonderen – Bewegliche Vermögenswerte

<sup>1</sup> Für die beweglichen Vermögenswerte des Geschäftsvermögens ist der Buchwert massgebend.

<sup>2</sup> Der gängige Hausrat, die persönlichen Gebrauchsgegenstände sowie Gelegenheitsgeschenke werden nicht besteuert.

### Art. 14 Im Besonderen – Forderungen und Beteiligungen

<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage für kotierte Forderungen und Beteiligungen gilt ihr Kurswert zum Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht.

<sup>2</sup> Für die Bemessungsgrundlage der nicht kotierten Forderungen und Beteiligungen gilt Artikel 57 Abs. 2 und 3 DStG sinngemäss.

### Art. 15 Im Besonderen – Immaterielle Güter

<sup>1</sup> Für die Bemessungsgrundlage der immateriellen Güter gilt Artikel 58 DStG sinngemäss.

### Art. 16 Im Besonderen – Versicherungsleistungen

<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage für Versicherungsleistungen gilt der Rückkaufswert oder die ausgerichtete Versicherungssumme.

**Art. 17** Im Besonderen – Nacherbeneinsetzung

<sup>1</sup> Wenn bei einer Vorerbschaft oder einem Vorvermächtnis die Substanz erhalten werden muss, gilt als Bemessungsgrundlage der kapitalisierte Ertragswert des Nachlasses.

<sup>2</sup> Wird die Vorerbschaft oder das Vorvermächtnis endgültig erworben, so ist die ordentliche Erbschaftssteuer zu entrichten. Bereits bezahlte Erbschaftssteuern werden zinslos angerechnet.

<sup>3</sup> Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gilt der Wert des an die Vorerbin oder den Vorerben gehenden Vermögensanfalls als Bemessungsgrundlage.

<sup>4</sup> Im Zeitpunkt, in dem die Vorerbschaft beendet ist, gilt bei der Nacherbeneinsetzung – ob auf den Überrest beschränkt oder nicht – der Wert des an die Nacherbin oder den Nacherben gehenden Vermögensanfalls als Bemessungsgrundlage.

**Art. 18** Im Besonderen – Nutzniessung, Wohnrecht und periodische Leistungen

<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage für Nutzniessung, Wohnrecht und periodische Leistungen gilt der kapitalisierte Wert dieser Leistungen; dabei erfolgt die Kapitalisierung nach den üblichen in Gerichtssachen verwendeten Tabellen. Werden unbefristete Rechte an eine juristische Person übertragen, so erfolgt die Kapitalisierung wie für eine ewige Rente.

<sup>2</sup> Der kapitalisierte Wert einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts darf drei Viertel des massgebenden Werts der belasteten Vermögenssubstanz nicht übersteigen.

<sup>3</sup> Der Staatsrat setzt die erforderlichen Kapitalisierungssätze fest.

**Art. 19** Im Besonderen – Baurecht

<sup>1</sup> Als Bemessungsgrundlage für das Baurecht gilt der Steuerwert des Grundstücks, auf dem ein Baurecht besteht und der nach den üblichen in Gerichtssachen verwendeten Tabellen und zu dem vom Staatsrat festgesetzten Satz vermindert wurde.

**Art. 20** Im Besonderen – Subsidiäre Bemessungsgrundlage

<sup>1</sup> Ist es nicht möglich, eine Bemessungsgrundlage nach den oben stehenden Grundsätzen zu bestimmen, so setzt die Veranlagungsbehörde die Steuer nach eigenem Ermessen fest; die Schuldnerin oder der Schuldner wird vorher angehört; falls nötig wird eine Expertise durchgeführt.

**Art. 21** Gemischte Schenkung

<sup>1</sup> Bei einer gemischten Schenkung dienen folgende Werte als Bemessungsgrundlage:

- a) bei der Übertragung von Liegenschaften aus dem Privatvermögen der oder des Abtretenden: der Steuerwert nach Abzug der vereinbarten Leistungen;
- b) bei der Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines Vermögenswerts aus dem Geschäftsvermögen der oder des Abtretenden: der Buchwert, der für die direkte Steuer massgebend ist, nach Abzug der vereinbarten Leistungen;
- c) bei Übertragung von Beteiligungen einer Handelsgesellschaft: entweder der für die Bemessung der direkten Steuer massgebende verhältnismässige Anteil am Eigenkapital oder der nach Artikel 14 bestimmte Wert der Beteiligungen, wobei immer der tiefere Wert gilt; die vereinbarten Leistungen werden vorgängig abgezogen.

**Art. 22** Sachliche Abzüge

<sup>1</sup> Von der Erbschaft können für die Steuerberechnung abgezogen werden:

- a) Erbschaftsschulden einschliesslich Hypothekarschulden und die angemessene Entschädigung nach den Artikeln 334 und 334<sup>bis</sup> des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB);
- b) Erbgangsschulden wie die Beerdigungskosten bis zu einem vom Staatsrat festgesetzten Höchstbetrag, die Erbgangskosten, die Unterhaltsansprüche nach Artikel 606 ZGB und die Erziehungskosten nach Artikel 631 Abs. 2 ZGB. Davon ausgeschlossen sind die Kosten in Zusammenhang mit der Erbteilung;
- c) Vermächtnisse.

<sup>2</sup> Von der Zuwendung können die der Vermächtnisnehmerin oder dem Vermächtnisnehmer und der beschenkten Person auferlegten Schulden abgezogen werden.

<sup>3</sup> Lastet auf den übertragenen Vermögenswerten eine Nutzniessung, ein Wohn- oder Baurecht oder ist mit ihnen die Pflicht verbunden, periodische Leistungen auszurichten, so kann der kapitalisierte Wert dieser Lasten abgezogen werden. Ebenfalls abgezogen werden kann der wirtschaftliche Wert der Lasten und Auflagen, die die Bereicherung der Empfängerin oder des Empfängers einer Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen schmälern.

<sup>4</sup> Wird bei der Übertragung der belasteten Vermögenswerte eine Nutzniessung, ein Wohn- oder Baurecht errichtet, so kann der kapitalisierte Wert dieser Lasten vom Vermögenswert abgezogen werden.

**Art. 23** Steuerausscheidung

<sup>1</sup> Vererbt eine Person, die zum Zeitpunkt ihres Todes ausserhalb des Kantons wohnhaft war, im Kanton gelegene Grundstücke, so wird die Steuer auf dem Wert dieser Grundstücke abzüglich eines verhältnismässigen Anteils der Erbgangsschulden erhoben.

<sup>2</sup> Werden ausserhalb des Kantons gelegene Grundstücke vererbt, so wird auf ihrem Wert ein verhältnismässiger Anteil für die Begleichung der Erbgangsschulden abgezogen.

<sup>3</sup> Diese Regel gilt auch, wenn die Zusatzabgabe mehrere Gemeinden des Kantons betrifft.

**3 Steuerberechnung****Art. 24** Persönlicher Abzug

<sup>1</sup> Von den Zuwendungen kann jede Empfängerin und jeder Empfänger 5000 Franken abziehen.

<sup>2</sup> Erhält jemand von der gleichen Person mehrfach Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen, so wird der Abzug innert 5 Jahren insgesamt nur einmal gewährt.

**Art. 25** Steuersätze – Steuer

<sup>1</sup> Die Steuer bemisst sich nach den folgenden Sätzen:

- a) Begünstigte des zweiten Stammes:
  1. Geschwister: 5,25 %
  2. Neffen und Nichten: 8,25 %
  3. Grossneffen und Grossnichten: 10,50 %
  4. Nachkommen von Grossneffen und Grossnichten: 12,75 %
- b) Begünstigte des dritten Stammes:
  1. Onkel und Tanten: 8,25 %
  2. Cousins und Cousinen: 12,75 %
  3. Nachkommen von Cousins und Cousinen: 17,25 %
- c) übrige verwandte oder nicht verwandte Begünstigte:
  1. Stiefkinder oder Kinder der eingetragenen Partnerin oder des eingetragenen Partners, Pflegekinder und ihre Nachkommen: 7,75 %
  2. Personen, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben: 8,25 %

3. Andere verwandte oder nicht verwandte Begünstigte: 22,00 %

<sup>2</sup> Bei Personen, die in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz leben, muss die Lebensgemeinschaft mindestens 10 Jahre ohne Unterbruch gedauert haben und zum Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, noch andauern. Die Begünstigten müssen den Nachweis der Dauer der Wohngemeinschaft erbringen.

<sup>3</sup> Für Vereine, Stiftungen und andere juristische Personen, die ideelle Zwecke verfolgen und nicht nach Artikel 8 Abs. 2 Bst. a von der Steuer befreit sind, beträgt die dem Staat geschuldete Steuer 3 %.

**Art. 26** Steuersätze – Gemeinde-Zusatzabgabe

<sup>1</sup> Die Zusatzabgabe darf 70 % der Steuer nicht übersteigen.

<sup>2</sup> Anwendbar ist der Satz, der zu dem Zeitpunkt gilt, in dem der Steueranspruch entsteht.

<sup>3</sup> Die Gemeinden teilen dem für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständigen Amt den Satz ihrer Zusatzabgabe und jede Änderung dieses Satzes sowie das jeweilige Datum des Inkrafttretens mit.

#### 4 Vollzugsbehörden

**Art. 27** ...

**Art. 28** Staatsrat

<sup>1</sup> Der Staatsrat erlässt die erforderlichen Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz und übt die Oberaufsicht aus.

**Art. 29** Direktion

<sup>1</sup> Die für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständige Direktion <sup>5)</sup> (die Direktion) sorgt für den einheitlichen Vollzug dieses Gesetzes. Sie erteilt den mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragten Verwaltungsorganen die nötigen Weisungen und kann Kontrollen durchführen.

<sup>2</sup> Sie entscheidet über den Erlass der Steuern in den Fällen nach Artikel 56 sowie über die Steuererleichterungen in den Fällen nach Artikel 9.

---

<sup>5)</sup> Heute: Finanzdirektion.