

Materia:	Studio del caso
Durata dell'esame:	8 ore
Punteggio massimo:	240 punti

Osservazioni generali sullo studio del caso

- Avete **8 ore** di tempo per risolvere questo studio del caso.
- Il punteggio massimo è di **240 punti** (1 punto = 2 minuti). Di questi, 10 punti vengono assegnati per l'impressione generale (compresa la presentazione e gli aspetti formali).
- Lo studio del caso comprende complessivamente **10 pagine (AB1 – AB10) e i 5 allegati I.1 (2 pagine), II.3, III.2.a, III.2.b, III.2.c**. Controllate subito di aver ricevuto tutta la documentazione. **Nell'allegato IV** trovate inoltre diversi estratti della legislazione fiscale del Canton Friburgo.
- Dato che, per la correzione, le risposte sono anonimizzate, su ogni foglio di soluzione e sulla cartelletta bisogna applicare la propria etichetta adesiva personale con il numero del candidato. Al termine dell'esame bisogna consegnare sia le risposte sia la situazione iniziale al supervisore risp. ai supervisori.
- Salvo indicazioni diverse, bisogna rispondere a tutte le domande secondo gli aspetti della legislatura e della giurisprudenza validi al 01.01.2021.
- Laddove siano richiesti articoli di legge, le indicazioni devono essere quanto più precise possibile, con menzione della rispettiva legge, ovvero con citazione dell'articolo con eventuale capoverso e lettere.
- Gli esperti vi pregano di utilizzare una scrittura comprensibile. Gli scritti illeggibili non saranno presi in considerazione.

Vi auguriamo in bocca al lupo!

Studio del caso

Gruppo CG

Nello studio del caso in questione vi occuperete dell'imprenditore Bernard Cuche e della ristrutturazione del suo gruppo aziendale CG Holding.

Bernard Cuche, anno 1958, abita a Friburgo. Bernard Cuche è titolare unico della CG Holding SA. La CG Holding unisce sotto il suo tetto tre settori:

- Settore Automative

- Edifici aziendali della CG Automative SA a Friburgo
- Partecipazione del 100% alla CG Automative SA, Friburgo (92 collaboratori)
- Partecipazione del 90% alla CG Automative Service SA, Zurigo (8 collaboratori)
- Partecipazione del 100% alla CG Automazione SarL, Spagna (11 collaboratori)

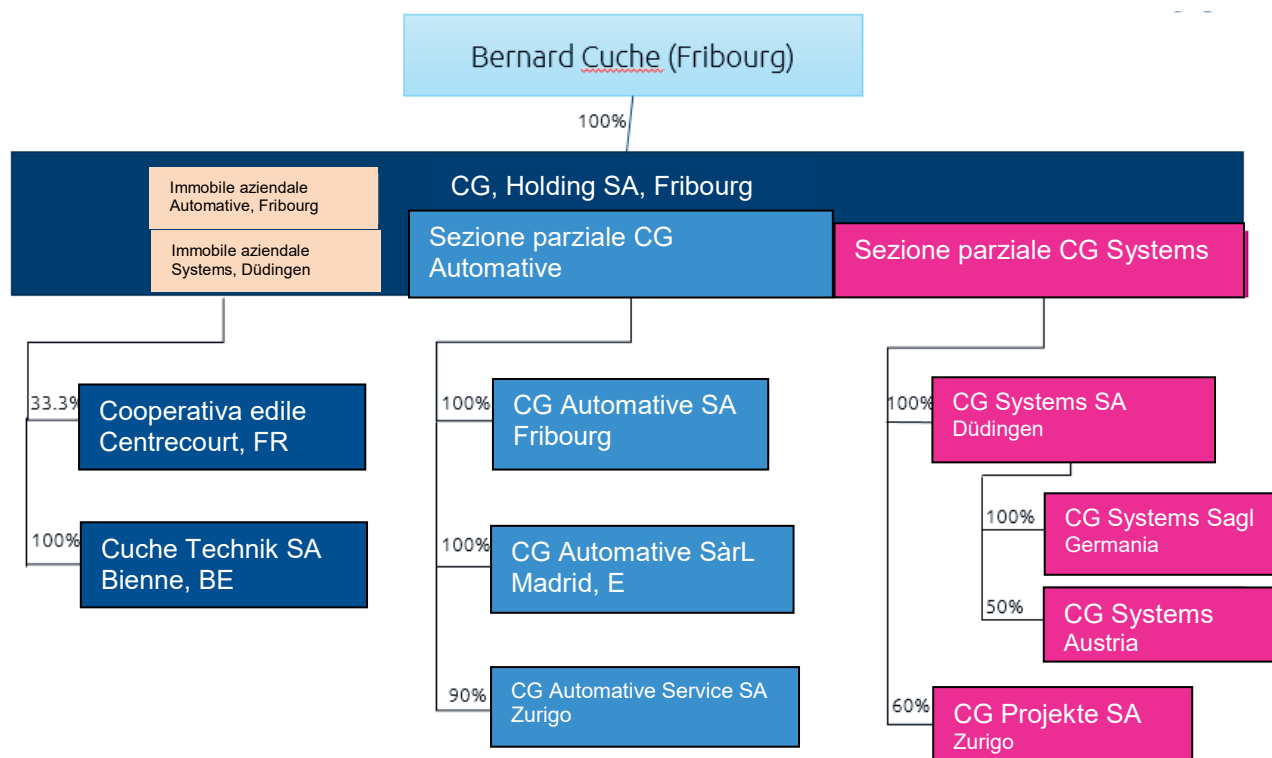
- Settore System Engineering

- Edifici aziendali della CG Systems SA a Düringen
- Partecipazione del 100% alla CG Systems SA, Düringen (somma di bilancio kCHF 9'600, cifra d'affari kCHF 18'400, 140 collaboratori)
 - 100% alla CG Systems Sagl, D (somma di bilancio kCHF 3'400, cifra d'affari kCHF 5'500, 6 collaboratori)
 - 50% alla CG Systems Austria, A (somma di bilancio kCHF 2100, cifra d'affari kCHF 3'400, 8 collaboratori)
- Partecipazione del 60% alla CG Projekte SA, Zurigo (somma di bilancio kCHF 4'600, cifra d'affari kCHF 9'400, 12 collaboratori)

- Settore neutro

- Terreno edificabile nel Canton Friburgo
- Partecipazione del 33,3% alla Cooperativa edile Centrecourt, Friburgo
- Partecipazione del 100% alla Cuche Technik SA, Bienne (circa 20 collaboratori)

L'attuale struttura del gruppo si presenta pertanto come segue:



Bernard Cuche è divorziato e ha due figli adulti che sono attivi nelle sue imprese, Roger Cuche e Geraldine Hurni-Cuche. In vista della pianificazione della sua successione, Bernard Cuche desidera ristrutturare il suo gruppo aziendale.

In una prima fase si tratta di preparare i settori parziali in maniera che nella seconda fase si possa procedere a effettuare le ristrutturazioni necessarie. Nella terza fase si progetterà quindi la vera e propria pianificazione della successione con i figli.

Entrambi gli immobili aziendali, che si trovano nella CG Holding SA, non devono essere trasferiti ai settori parziali. Bernard Cuche ha intenzione di alienarli alla prima occasione.

Bernard Cuche vi ha chiesto di fornirgli consulenza per la ristrutturazione in programma e per la pianificazione della successione.

Nella prima parte LAVORI DI PREPARAZIONE / RISANAMENTO vi occuperete principalmente di questioni giuridiche e fiscali in merito a risanamenti di bilancio e trasformazioni.

Nella seconda parte RISTRUTTURAZIONE bisogna rispondere a questioni di diritto commerciale, fiscale e di economia aziendale legate alle scissioni dal punto di vista del diritto fiscale.

Nella terza parte VALUTAZIONE DELL'AZIENDA vi occuperete di questioni legate alla valutazione dell'azienda.

Tutte e tre le parti dello studio del caso sono indipendenti l'una dall'altra per quanto riguarda le soluzioni. Ciò significa che l'elaborazione della seconda parte può essere fatta anche da tutti i candidati che non hanno risolto la prima parte o lo hanno fatto solo in parte.

Esame professionale superiore d'esperto fiduciario 2021

Materia: Studio del caso

Documentate tutti i calcoli e le considerazioni. Nella misura in cui vengono offerti negli allegati fogli di soluzione, occorre imperativamente utilizzarli.

Le indicazioni in merito a questo caso sono state volutamente fornite in modo succinto. Se dovessero mancare determinati elementi per le vostre risposte, dovrete fare delle supposizioni. Per le supposizioni, fate riferimento ai dati attuali di mercato o attingete alle vostre esperienze risp. alla vostra immaginazione. Tutte le supposizioni avanzate devono essere chiaramente documentate e giustificate in modo sostanziale.

PARTE I:
Lavori di preparazione / risanamento (75 punti)

In una prima fase si tratta di effettuare diversi lavori di preparazione per semplificare la ristrutturazione pianificata. Si tratta quindi di risanare il bilancio della CG Automotive SA e di preparare gli attivi non necessari all'azienda per l'alienazione.

Domanda I.1. Risanamento del bilancio della CG Automotive SA (16 punti)

Al 31.12.2020, la CG Automotive SA presenta una perdita di capitale. Il conto annuale della CG Automotive SA si trova nell'allegato I.1. Bernard Cuche desidera garantire che, con la pianificazione della successione, i suoi figli possano rilevare parti dell'azienda quanto più sane possibili dal punto di vista finanziario. A tale scopo bisogna procedere a un risanamento del bilancio della CG Automotive SA.

- a. Mostrate a Bernard Cuche come si può eliminare la perdita di bilancio della CG Automotive SA mediante una riduzione del capitale e un riaumento del capitale azionario. Illustrate la procedura giuridica e i documenti necessari.
- b. Mostrate due varianti per effettuare il risanamento pianificato senza aumento del capitale azionario in maniera tale che il capitale proprio torni ad ammontare a kCHF 6'020. Illustrate la procedura e i documenti necessari.

Domanda I.2. Conseguenze fiscali del risanamento di bilancio (20 punti)

Per le tre varianti riportate alla domanda I.1.a e I.1.b illustrate tutte le conseguenze fiscali del risanamento di bilancio per la CG Holding SA e la CG Automotive SA. Spiegate anche i principi generali e citate i rispettivi articoli di legge.

Domanda I.3. Contabilizzazione del risanamento (8 punti)

Per la variante con la riduzione e il riaumento del capitale descritta alla domanda I.1.a, illustrate le operazioni di contabilizzazione nel conto annuale della CG Holding SA e della CG Automotive SA e allestite il bilancio a risanamento avvenuto. Utilizzate a tal fine l'allegato I.1.

Domanda I.4. Impiego RCDL (6 punti)

La CG Automotive SA dispone, presso la sua istituzione di previdenza, di riserve di contributi del datore di lavoro (RCDL) pari a kCHF 200, che Bernard Cuche desidererebbe impiegare a favore della CG Automotive. Spiegategli se è possibile, qual è la procedura da seguire e che effetto ha sul conto annuale della CG Automotive SA.

Domanda I.5. Alienazione quote della Cooperativa Centrecourt (12 punti)

La CG Holding SA detiene il 33,3% delle quote di partecipazione della Cooperativa edile Centrecourt, che possiede immobili nel Canton Friburgo. Il restante 66,6% delle quote di partecipazione è in possesso della Fondazione di previdenza in favore del personale della Marti SA. Vincent Marti è partner d'affari di Bernard Cuche da molti anni. Insieme ad altri soci, 25 anni fa hanno fondato la Cooperativa edile Centrecourt. Oggi non sono rimasti che due soci, la CG Holding SA e la Fondazione di previdenza in favore del personale della Marti SA.

Bernard Cuche è interessato a rilevare il 66,6% delle quote nella società cooperativa dalla Fondazione di previdenza in favore del personale della Marti SA.

- a. Spiegate a Bernard Cuche e Vincent Marti se, ed eventualmente come, le quote nella società cooperativa possono essere trasferite da un punto di vista del diritto commerciale. Citate gli articoli di legge pertinenti.
- b. Presentate a Bernard Cuche e Vincent Marti eventuali conseguenze fiscali. Motivate la vostra risposta e indicate gli articoli di legge determinanti.

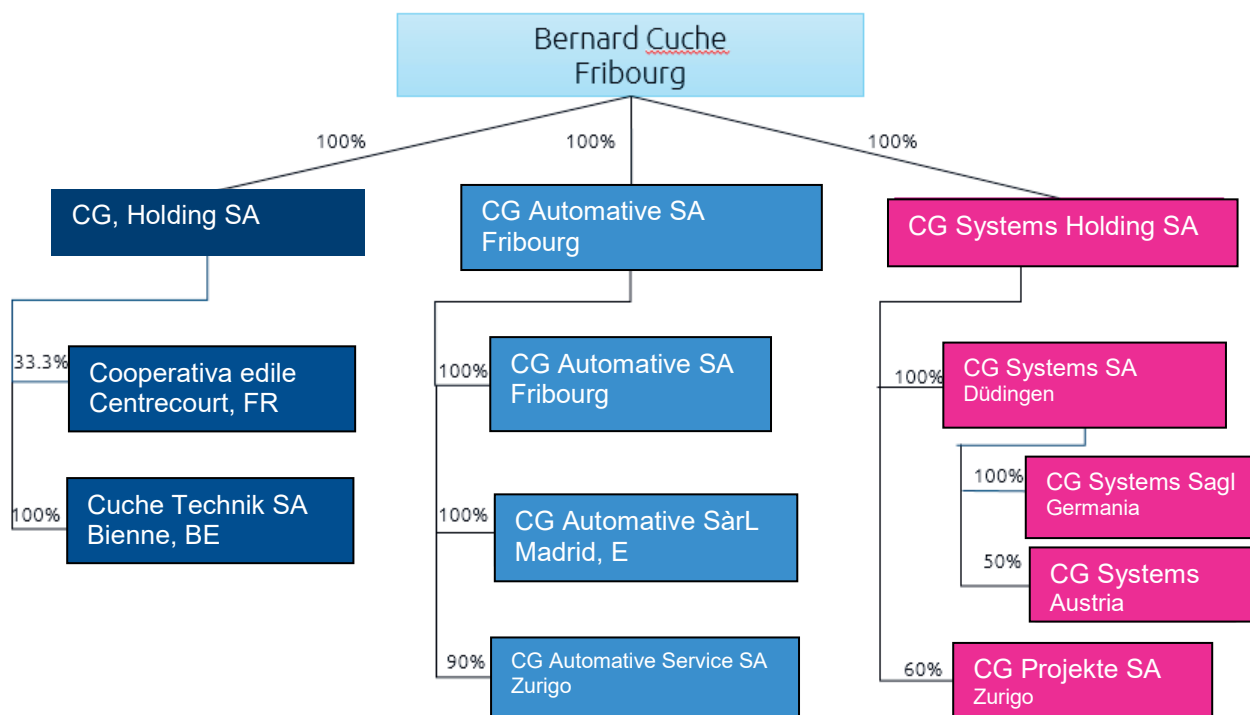
Domanda I.6. Trasformazione Cooperativa (13 punti)

Bernard Cuche si chiede se non sia meglio trasformare la Cooperativa edile Centrecourt in una società anonima.

- a. Mostrategli se è possibile farlo, qual è la procedura da seguire in termini giuridici e quali documenti sono necessari. Motivate la vostra risposta e fate riferimento agli articoli di legge determinanti.
- b. Illustrate a Bernard Cuche per la fattispecie concreta eventuali vantaggi/svantaggi tra una Cooperativa edile Centrecourt e una Centrecourt SA.

PARTE II: Ristrutturazione (82 punti)

In una seconda fase si tratta di scindere i tre settori aziendali della CG Holding SA in maniera che non vi siano conseguenze a livello fiscale e che siano tenuti ciascuno da una holding, tenuta a sua volta al 100% da Bernard Cuche. Al termine della prima fase, la struttura del gruppo dovrebbe essere la seguente:



Domanda II.1. Attuazione giuridica (15,5 punti)

Illustrate a Bernard Cuche due possibilità per realizzare dal punto di vista giuridico la scissione programmata senza che vi siano conseguenze a livello fiscale. Spiegate la procedura da seguire e i documenti necessari a tal fine.

Domanda II.2. Attuazione fiscale (33 punti)

Per sicurezza occorre richiedere un ruling fiscale per la transazione in programma. Formulate un apprezzamento fiscale motivato della scissione in programma.

Domanda II.3. Conti annuali dopo la scissione (8 punti)

Redigete il conto annuale della CG Systems Holding SA e della CG Holding SA a scissione avvenuta. Il bilancio della CG Holding SA prima della scissione è indicato nell'allegato II.3. Dell'intero valore contabile della partecipazione, pari a kCHF 10'245, kCHF 4'300 spettano alla partecipazione alla CG Systems SA e kCHF 500 alla partecipazione alla CG Projekte SA. Per la soluzione utilizzate l'allegato II.3.

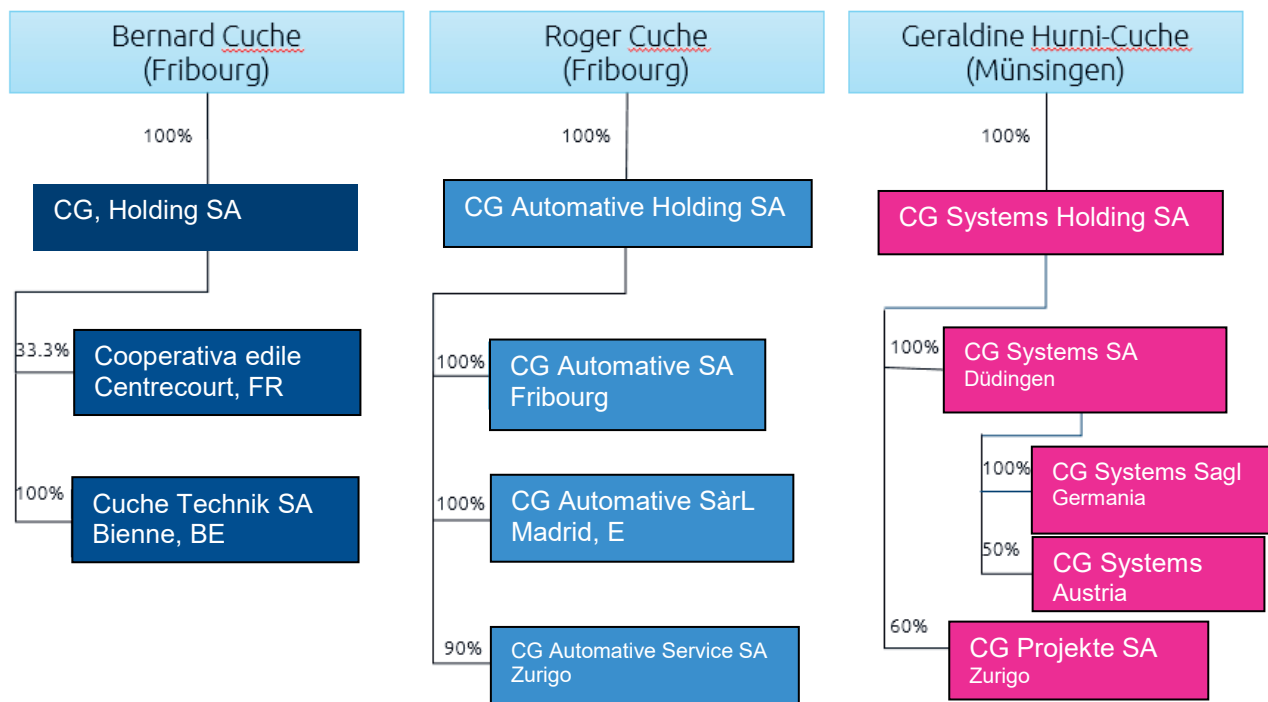
Domanda II.4. Conto di gruppo (12 punti)

Finora la CG Holding SA ha redatto un conto di gruppo secondo le norme svizzere di presentazione dei conti. Con la nuova struttura dopo la fase 2 si sollevano per Bernard Cuche diversi interrogativi in merito al conto di gruppo.

- a. Al termine della fase 2 e prima del trasferimento dei settori Automotive e Systems ai figli, Bernard Cuche è azionista unico della CG Holding SA, della CG Automotive Holding SA e della CG Systems Holding SA. Bernard Cuche desidera sapere se a livello «Bernard Cuche» deve effettuare un consolidamento dei tre settori parziali. Illustrate la vostra risposta e motivatela.
- b. Valutate in base alle indicazioni nella situazione di partenza, se occorre allestire un conto di gruppo per la CG Systems Holding SA. Motivate la vostra risposta.
- c. Se – indipendentemente dalla domanda b) – fosse allestito per la CG Systems Holding SA un conto di gruppo, come si dovrebbero includere le singole società nel conto di gruppo e che influenza avrebbe il tipo di inclusione sul capitale proprio del gruppo?

Domanda II.5. Conseguenze fiscali della pianificazione della successione (6,5 punti)

Al termine della fase 2 con la ristrutturazione del gruppo CG si presentano per Bernard Cuche diversi interrogativi con riferimento alla successione familiare programmata. Ha intenzione di trasferire più avanti mediante donazione le quote della CG Automotive Holding SA a suo figlio e quelle della CG Systems Holding SA a sua figlia. La struttura prefissata per la successione familiare è la seguente:



Spiegate a Bernard Cuche le conseguenze fiscali per lui, per i due figli e per la CG Holding SA.

Domanda II.6. Pianificazione della successione ed eredità (7 punti)

Spiegate a Bernard Cuche qual è la situazione successoria dei figli di Bernard Cuche e della moglie divorziata e come devono essere trattati i diversi valori aziendali del gruppo Automative e del gruppo Systems. Motivate le vostre risposte.

**PARTE III:
Valutazione dell'azienda (73 punti)**

In vista della pianificazione della successione programmata, Bernard Cuche e i suoi figli devono affrontare diverse questioni relative alla valutazione dei settori aziendali interessati dalla pianificazione della successione.

Domanda III.1. Metodi di valutazione dell'azienda (24 punti)

- a. Per gli anticipi ereditari previsti si devono effettuare valutazioni dell'azienda. Illustrate a Bernard Cuche le caratteristiche risp. differenze fondamentali dei diversi metodi di valutazione ossia del metodo del valore di rendimento, del metodo del valore medio e del metodo del discounted cash flow (DCF).
- b. Illustrate per ciascuno dei tre metodi secondo a) come trattare la sostanza non aziendale.
- c. Spiegate la differenza tra il metodo al lordo e il metodo al netto.

Domanda III.2. Metodo DCF (27 punti)

Affinché Bernard Cuche possa immaginarsi meglio il metodo DCF, vi prega di effettuare una valutazione della CG Systems SA al 31.12.2021 secondo il metodo al lordo DCF. Utilizzate come base di partenza la considerazione del valore reale realizzata da Bernard Cuche nell'allegato III.2.a e il conto previsionale dei flussi finanziari della CG Systems SA nell'allegato III.2.b. Per il vostro calcolo DCF utilizzate un tasso di sconto del 10%. Per la vostra valutazione utilizzate un foglio separato o l'allegato III.2.c.

Domanda III.3. Tasso di sconto metodo DCF (12 punti)

Bernard Cuche constata che l'ammontare del tasso di sconto influenza in misura notevole il valore dell'azienda. Spiegategli come si compone il tasso di sconto per la valutazione DCF e indicate ordini di grandezza realistici per i singoli elementi.

Domanda III.4. Possibilità di rivalutazione contabile (6 punti)

Bernard Cuche desidera sapere se la CG Systems Holding SA potrebbe eventualmente rivalutare la sua partecipazione alla CG Systems SA a un valore dell'azienda superiore conformemente al metodo DCF. Illustrate la vostra risposta e motivatela.

Domanda III.5. Valutazione partecipazioni (4 punti)

Nella valutazione delle singole società emerge che il valore proporzionale dell'azienda per la CG Projekte SA ammonta solo a kCHF 250. Il valore contabile ammonta a kCHF 500 (cfr. Domanda II.3). Nel bilancio della CG Systems Holding SA, Bernard Cuche desidera coprire il minor valore sulla partecipazione alla CG Projekte SA con il maggior valore sulla partecipazione alla CG Systems SA. Spiegategli se è possibile farlo. Motivate la vostra risposta.

<u>Valore della sostanza</u>	Bilancio previsionale			
	31.12.2021	aziendale	non aziendale	Debiti finanziari
	kCHF	kCHF	kCHF	kCHF
Liquidità/titoli	1'087	687	400	0
Crediti	1'925	1'925	0	0
Depositi di merci/lavori iniziati	4'120	4'120	0	0
Altro attivo circolante	33	33	0	0
Attivo circolante	7'165	6'765	400	0
Immobilizzi mobili	1'607	1'607	0	0
Attivo fisso	1'607	1'607	0	0
Totale attivi	8'772	8'372	400	0
Capitale di terzi a breve termine	1'493	1'260	0	233
Capitale di terzi a lungo termine	950	300	0	650
Imposte latenti	103	0	0	103
Capitale di terzi	2'546	1'560	0	986
Capitale azionario	1'000			
Riserve/utile di bilancio	3'904			
Riserve latenti (netto)	1'322			
Capitale proprio	6'226	6'812	400	-986
Totale passivi	8'772			

CG Systems SA	Allegato III.2.c					
Metodo DCF						
		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

¹ Der Staat erhebt nach diesem Gesetz:

- a) eine Einkommens- und eine Vermögenssteuer von den natürlichen Personen ¹⁾;
- 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.

¹⁾ 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

¹ 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

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

² 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

¹ 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

¹ Steuerpflichtig ist der Veräusserer.

² Mehrere Veräusserer haften solidarisch bis zur Höhe ihres Gewinnanteils.

³ Die Ehegattin und die Kinder werden für Grundstückgewinne selbstständig besteuert.

Art. 45 Ausnahmen von der Steuerpflicht

¹ 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

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

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

³ 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.

⁴ 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

¹ Als Veräusserungserlös gelten alle Leistungen des Erwerbers.

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

³ 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

¹ Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

² 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.

³ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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.

⁴ 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

¹ 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.

² Nur die bei Grundstückveräusserungen im Kanton erlittenen Verluste können abgezogen werden.

³ Die Verluste bestimmen sich in gleicher Weise wie der Gewinn.

Art. 51 Steuerberechnung

¹ 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.

² 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.

³ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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

¹ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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

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

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

³ 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

¹ 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.

² 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

¹ 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.

² 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.

³ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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.

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

Art. 97 Ausnahmen von der Steuerpflicht

¹ 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.

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

Art. 98 Steuererleichterungen

¹ 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.

² Der Staatsrat entscheidet nach Anhören der Gemeinde endgültig über Steuererleichterungsgesuche.

4.2 Gewinnsteuer

4.2.1 Steuerobjekt

Art. 99 Grundsatz

¹ Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn.

Art. 100 Berechnung des Reingewinns – Allgemeines

¹ Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:

- a) dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages 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. ...

² 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

¹ 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.

² 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

¹ 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.

² 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.

³ 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.

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

Art. 102 Berechnung des Reingewinns – Erfolgsneutrale Vorgänge

¹ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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.

⁴ 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) ...

⁵ 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.

⁶ 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

¹ 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.

² 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;

Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD)

du 06.06.2000 (version entrée en vigueur le 01.01.2021)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 15 de la Constitution du canton de Fribourg du 7 mai 1857;

Vu la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;

Vu le message du Conseil d'Etat du 6 janvier 2000;

Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

1 Introduction

Art. 1 Objet de la loi

¹ L'Etat perçoit, conformément à la présente loi:

- a) un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques ¹⁾;
- b) un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales ainsi qu'un impôt minimal sur les recettes brutes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives;
- c) un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales;
- d) un impôt sur les gains immobiliers.

Art. 2 Fixation du coefficient annuel

¹ Le coefficient annuel des impôts cantonaux directs est fixé chaque année par le Grand Conseil, en application des dispositions de la loi sur les finances de l'Etat.

² Pour l'impôt sur les prestations en capital imposées séparément et l'impôt sur les gains immobiliers, les taux prévus par la présente loi sont fixes.

¹⁾ Note d'auteur: La formulation féminine ou masculine utilisée dans cette loi s'applique indifféremment aux personnes des deux sexes, à moins que la nature même des termes n'exclue cette possibilité.

^{2bis} Une déduction de 5000 francs est accordée sur les prestations en capital versées à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

³ Les déductions sociales prévues à l'article 36 ne sont pas autorisées.

⁴ Toutes les prestations en capital acquises pendant la même année civile sont additionnées. Les prestations en capital dont le total annuel net est inférieur à 5000 francs sont exonérées d'impôt.

⁵ Une déduction de 50 % est accordée sur la part de l'impôt afférent aux prestations en capital versées pour perte de gain en cas d'invalidité.

Art. 40 Compensation des effets de la progression à froid

¹ Les effets de la progression à froid sur l'impôt frappant le revenu des personnes physiques doivent être compensés périodiquement, mais au moins tous les trois ans, totalement ou partiellement, par une adaptation du barème et des déductions sociales.

² Le Conseil d'Etat présente un rapport et des propositions au Grand Conseil au début de l'année civile précédant une période fiscale, lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté d'au moins 5 % depuis le 1er janvier qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi ou depuis la dernière adaptation. Est déterminant l'indice en vigueur une année avant le début de la période fiscale.

2.3 Impôt sur les gains immobiliers

Art. 41 Objet de l'impôt

¹ L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés:

- a) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable;
- b) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements;
- c) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à l'une des personnes morales exonérées selon l'article 97 al. 1 let. e à h et j.

Art. 42 Aliénations donnant lieu à imposition

¹ Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable.

² Sont assimilés à l'aliénation d'un immeuble:

- a) les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble;
- b) le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale;
- c) la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité;
- d) l'échange;
- e) le transfert d'un chalet de vacances ou autre construction similaire sur le fonds d'autrui.

Art. 43 Aliénations dont l'imposition est différée

¹ L'imposition est différée:

- a) en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation;
- b) en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord;
- c) en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente;
- d) en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même;
- e) en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai de deux ans avant ou après l'aliénation, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

Art. 44 Contribuable

¹ L'impôt est dû par l'aliénateur.

² Plusieurs aliénateurs répondent solidairement jusqu'à concurrence de leur part au gain.

³ Le conjoint et les enfants sont imposés séparément sur leurs gains immobiliers.

Art. 45 Exonération

¹ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu lorsque l'aliénateur est une personne morale, à l'exception des cas visés par l'article 41 let. c.

Art. 46 Matière imposable – Gain réalisé lors de l'aliénation

¹ Le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses).

² Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. a et b, la précédente aliénation imposable est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

³ Si, lors de l'acquisition, l'imposition a été différée selon l'article 43 let. c à e, l'acquisition de l'immeuble cédé lors de l'aliénation dont l'imposition a été différée est déterminante pour fixer les dépenses d'investissements.

⁴ L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en cas de revente d'un immeuble que le créancier ou la caution d'une créance hypothécaire avait dû acquérir dans une vente forcée, pour autant que le gain n'excède pas la perte sur la créance; lorsque le gain est supérieur à la perte sur la créance, la différence est seule imposable.

Art. 47 Matière imposable – Produit de l'aliénation

¹ Le produit de l'aliénation comprend toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² En cas d'échange d'immeubles, c'est la valeur vénale qui est considérée comme produit de l'aliénation, à moins que d'autres éléments ne permettent d'en déterminer le prix.

³ En cas de transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale, le produit de l'aliénation correspond à la valeur à laquelle ce bien est porté à l'actif du bilan de l'entreprise.

Art. 48 Matière imposable – Dépenses d'investissements / Prix d'acquisition

¹ Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur.

² Si l'acquisition en cas d'échange date de moins de quinze ans et que son prix ne puisse être établi, c'est la valeur vénale au moment de l'acquisition par l'aliénateur ou son prédécesseur qui est déterminante.

³ Si l'acquisition date de plus de quinze ans, le contribuable peut revendiquer au titre de dépenses d'investissements (prix d'acquisition augmenté des impenses) la valeur fiscale fixée au moins quatre ans avant l'aliénation. Dans ce cas, il sera tenu compte des impenses des quatre dernières années; la taxe sur la plus-value est en revanche admise en déduction sans limitation de temps. La prise en compte du gain réinvesti est réservée.

Art. 49 Impenses

¹ Constituent des impenses:

- a) les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble;
- b) les contributions foncières de construction ou de correction de routes, d'améliorations foncières, d'établissement de conduites et de correction des eaux;
- c) les frais et contributions qui sont liés à l'acquisition et à l'aliénation de l'immeuble, y compris les commissions et frais de courtage usuels;
- d) la taxe sur la plus-value versée en vertu de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire et les constructions.

² Les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées.

³ Les prestations d'assurances, les indemnités versées par la Confédération, le canton ou les communes ainsi que les prestations de tiers, que l'aliénateur ne réinvestit ou ne rembourse pas, sont déduites des dépenses d'investissements.

⁴ Lors de l'aliénation d'un immeuble dont l'acquisition ou l'amélioration a donné lieu à une imposition différée selon l'article 43 let. c à e, le gain réinvesti est déduit des dépenses d'investissements.

Art. 50 Déduction des pertes

¹ Le contribuable peut déduire des gains immobiliers réalisés au cours de l'année fiscale les pertes subies en raison de l'aliénation d'immeubles au cours de la même année ou l'excédent éventuel de telles pertes qui n'a pas pu être compensé l'année précédente.

² Toutefois, ne peuvent être déduites que les pertes subies lors de transactions immobilières intervenues dans le canton.

³ Les pertes se déterminent de la même manière que le gain.

Art. 51 Calcul de l'impôt

¹ L'impôt sur le gain immobilier est perçu aux taux suivants:

- a) 22 % pour une durée de propriété allant jusqu'à deux ans;
- b) 20 % jusqu'à quatre ans;
- c) 18 % jusqu'à six ans;
- d) 16 % jusqu'à huit ans;
- e) 14 % jusqu'à dix ans;
- f) 12 % jusqu'à quinze ans;
- g) 10 % plus de quinze ans.

² Lorsque le total des gains réalisés sur des objets dont la durée de propriété a été inférieure à cinq ans dépasse 400'000 francs durant une année civile, la part de l'impôt afférent au gain dépassant cette limite est majorée de 40 %.

³ Les gains immobiliers inférieurs à 6000 francs pour l'ensemble des opérations immobilières faites au cours de l'année civile ne sont pas imposés. Est déterminant pour le calcul de cette somme le bénéfice global, quels que soient la forme sous laquelle s'exerçait la propriété de l'immeuble et le nombre de bénéficiaires.

2.4 Impôt sur la fortune**2.4.1** *Objet de l'impôt***Art. 52**

¹ L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette.

- b) pour les travailleurs qui résident à la semaine, si le travailleur avait son lieu de séjour à la semaine dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

³ Le montant retenu à la source est imputé sans intérêts.

⁴ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions d'exécution en se fondant sur l'ordonnance du Département fédéral des finances.

Art. 87b Taxation ordinaire ultérieure d'office

¹ Aux conditions définies par le Département fédéral des finances, en cas de situation posant manifestement des problèmes, notamment en ce qui concerne les déductions forfaitaires calculées dans le taux d'imposition à la source, le Service cantonal des contributions peut demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable.

Art. 88 Collaboration du débiteur des prestations imposables

¹ Le débiteur des prestations imposables a les obligations prévues à l'article 76 al. 1 et 3 et reçoit une commission de perception. L'article 76 al. 4 est applicable par analogie.

² Il a en outre l'obligation de verser la part proportionnelle de l'impôt sur les options de collaborateur exercées à l'étranger. L'employeur doit la part proportionnelle de l'impôt, même si l'avantage appréciable en argent est versé par une société du groupe à l'étranger.

Art. 89 ...

4 Imposition des personnes morales

4.1 Assujettissement à l'impôt sur le bénéfice et sur le capital et à l'impôt minimal

Art. 90 Contribuables

¹ Les personnes morales soumises à l'impôt sont:

- a) les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) et les sociétés coopératives;
- b) les associations, fondations et autres personnes morales;

- c) les personnes morales de droit public qui exercent une activité bancaire, notamment la Banque cantonale et les caisses d'épargne communales. Elles sont soumises à l'impôt selon le régime applicable aux sociétés de capitaux.

² Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe au sens de l'article 58 de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC) sont assimilés aux autres personnes morales. Les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'article 110 LPCC sont imposées comme des sociétés de capitaux.

³ Les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales et communautés de personnes étrangères imposables en raison d'un rattachement économique sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leurs structures effectives.

Art. 91 Conditions d'assujettissement – Rattachement personnel

¹ Les personnes morales sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton.

Art. 92 Conditions d'assujettissement – Rattachement économique

¹ Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique lorsqu'elles:

- a) sont associées à une entreprise établie dans le canton;
- b) exploitent un établissement stable dans le canton;
- c) sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels;
- d) font le commerce d'immeubles sis dans le canton.

² Les personnes morales qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger sont, en outre, assujetties à l'impôt lorsqu'elles:

- a) sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier sur des immeubles sis dans le canton;
- b) servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières portant sur des immeubles sis dans le canton;
- c) reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou autres rémunérations en qualité de membres de l'administration, d'organes de direction ou de contrôle de personnes morales ayant leur siège dans le canton.

³ Par établissement stable on entend toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois.

Art. 93 Etendue de l'assujettissement

¹ L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton.

² L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton selon l'article 92.

³ Dans les relations internationales, l'étendue de l'assujettissement d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble est définie conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Une entreprise suisse peut compenser les pertes d'un établissement stable à l'étranger avec des bénéfices réalisés en Suisse si l'Etat dans lequel cet établissement est sis n'a pas déjà tenu compte de ces pertes. Si cet établissement réalise des bénéfices au cours des sept années suivantes, l'impôt sera récupéré pendant ces exercices dans la mesure où les reports de pertes sont compensés dans l'Etat où il est sis. Les pertes portant sur des immeubles à l'étranger ne seront prises en considération que si un établissement stable est exploité dans le pays concerné. Les dispositions prévues dans les conventions de double imposition sont réservées.

Art. 94 Calcul de l'impôt en cas d'assujettissement partiel

¹ Les personnes morales qui ne sont assujetties à l'impôt dans le canton que sur une partie de leur bénéfice et de leur capital doivent l'impôt sur les éléments imposables dans le canton au taux qui leur serait appliqué sur la totalité de leur bénéfice et de leur capital.

² Les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger et qui sont imposables en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis dans le canton doivent l'impôt au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé dans le canton et au capital qui y est investi.

Art. 95 Début et fin d'assujettissement

¹ L'assujettissement débute le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de son administration effective dans le canton ou encore le jour où elle y acquiert un élément imposable. L'article 236 est réservé.

² L'assujettissement prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective hors du canton ou encore le jour où disparaît l'élément imposable dans le canton. L'article 236 est réservé.

³ En cas de transfert des actifs et passifs d'une personne morale à une autre, les impôts dus par la personne morale reprise doivent être acquittés par la personne morale reprenante.

Art. 96 Responsabilité solidaire

¹ Lorsque prend fin l'assujettissement d'une personne morale, les personnes chargées de son administration et de sa liquidation répondent solidairement des impôts qu'elle doit jusqu'à concurrence du produit de la liquidation ou, si la personne morale transfère son siège ou le lieu de son administration effective hors du canton, jusqu'à concurrence de la fortune nette de la personne morale.

² Sont solidairement responsables des impôts dus par une personne morale assujettie à l'impôt à raison d'un rattachement économique, jusqu'à concurrence du produit net réalisé, les personnes chargées:

- a) de la liquidation d'une entreprise ou d'un établissement stable dans le canton;
- b) de l'aliénation ou de la réalisation d'un immeuble sis dans le canton ou des créances garanties par un tel immeuble.

³ Lorsqu'une personne morale qui n'a ni son siège ni son administration effective en Suisse sert d'intermédiaire dans une opération portant sur un immeuble sis dans le canton, les acheteurs et vendeurs de l'immeuble sont solidairement responsables, jusqu'à concurrence de 20 % de la commission, des impôts dus par cette personne morale en raison de son activité d'intermédiaire.

⁴ Les membres de sociétés commerciales et d'autres communautés de personnes de droit étranger sans personnalité juridique répondent solidairement des impôts dus par ces sociétés et communautés.

Art. 97 Exonérations

¹ Seuls sont exonérés de l'impôt:

- a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;
- b) l'Etat, les communes et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- c) les corporations ecclésiastiques et les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal;
- d) les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération;
- e) les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;
- f) les caisses suisses d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-chômage, d'assurance-maladie, d'assurance-veillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires;
- g) les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées;
- h) les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts;

- i) les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'article 2 al. 1 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte, pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services;
- j) les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de la lettre e ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la lettre f, qui sont exonérées de l'impôt.

² Les personnes morales mentionnées à l'alinéa 1 let. e à h et j sont cependant soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.

Art. 98 Allégements fiscaux

¹ Des allégements fiscaux peuvent être accordés à des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton sur les impôts sur le bénéfice et le capital pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise est assimilée à une fondation.

² Le Conseil d'Etat statue définitivement sur les demandes d'allégements après consultation de la commune.

4.2 Impôt sur le bénéfice

4.2.1 Objet de l'impôt

Art. 99 Principe

¹ L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Art. 100 Détermination du bénéfice net – En général

¹ Le bénéfice net imposable comprend:

- a) le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;
- b) tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que
 1. les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;

2. les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
 3. les versements aux fonds de réserve;
 4. la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés;
 5. les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;
- c) les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de emploi. ...

² Les prestations que des entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public fournissent, de manière prépondérante, à des entreprises qui leur sont proches sont évaluées au prix actuel du marché, à leur coût actuel de production majoré d'une marge appropriée ou à leur prix de vente final actuel diminué d'une marge de bénéfice; le résultat de chaque entreprise est ajusté en conséquence.

Art. 101 Détermination du bénéfice net – Charges justifiées par l'usage commercial

¹ Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également:

- a) les impôts fédéraux, cantonaux, communaux et ecclésiastiques, à l'exclusion des amendes fiscales;
- b) les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- c) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Dans des cas particuliers à intérêt public prépondérant, le Conseil d'Etat peut autoriser une déduction plus élevée; il statue à titre définitif;
- d) les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéfice des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés;
- e) les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris.

² Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers ne font pas partie des charges justifiées par l'usage commercial.

Art. 101a Détermination du bénéfice net – Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

¹ Sur demande, les dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, sont déductibles à hauteur d'un montant dépassant de 50 % au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

² Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'article 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation.

³ Une déduction augmentée est admissible pour:

- a) les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35 % de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable;
- b) 80 % des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

⁴ Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.

Art. 102 Détermination du bénéfice net – Eléments sans influence sur le résultat

¹ Ne constituent pas un bénéfice imposable:

- a) les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu;
- b) les réserves latentes existant lors du transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable dans un autre canton, à condition qu'il n'y ait ni aliénation ni réévaluation comptable;
- c) les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation.

Art. 103 Détermination du bénéfice net – Restructurations

¹ Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

- a) en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;
- b) en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;
- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;
- d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui opère le transfert possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

² Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. Le report de l'imposition prend fin si la participation transférée est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée.

³ En cas de transfert à une société fille au sens de l'alinéa 1 let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194, dans la mesure où, durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

⁴ Des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés:

- a) le transfert à une société fille au sens de l'article 103 al. 1 let. d;
- b) ...

⁵ Si, dans les cinq ans qui suivent un transfert selon l'alinéa 4, les éléments de patrimoine transférés sont aliénés ou si la direction unique est abandonnée durant cette période, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux articles 192 à 194. La personne morale bénéficiaire peut dans ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses réunies sous direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

⁶ La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société ne peut déduire cette perte sur le plan fiscal; tout bénéfice comptable sur la participation est imposable.

Art. 103a Détermination du bénéfice net – Brevets et droits comparables:
définition

¹ Sont réputés brevets:

- a) les brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000 désignant la Suisse;
- b) les brevets au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets;
- c) les brevets étrangers correspondant aux brevets visés aux lettres a et b.

² Sont réputés droits comparables:

- a) les certificats complémentaires de protection, au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets, et la prolongation de leur durée;
- b) les topographies protégées en vertu de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les topographies;

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

¹ Der Staat erhebt eine Erbschafts- und eine Schenkungssteuer.

Art. 2 Steuerhoheit – Gemeinden

¹ Die Gemeinden können eine Zusatzabgabe auf der Erbschafts- und Schenkungssteuer erheben.

² Entscheide über die Erbschafts- und Schenkungssteuer sind gleichermassen für die Zusatzabgabe verbindlich.

Art. 3 Geltungsbereich – Steuer

¹ 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.

² 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.

³ 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.

⁴ In allen Fällen bleiben die Bestimmungen der Staatsverträge vorbehalten.

Art. 4 Geltungsbereich – Gemeinde-Zusatzabgabe

¹ 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.

² 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.

³ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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

¹ 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

¹ 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

¹ 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.

² 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^{quater} 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 Amt¹⁾ oder dem für Wald, Wild und Fischerei zuständigen Amt²⁾ 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.

¹⁾ Heute: Amt für Landwirtschaft.

²⁾ Heute: Amt für Wald und Natur.

³ 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.

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

⁵ 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

¹ 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.

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

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

⁴ Das Gesuch hemmt den Lauf der Einsprachefrist nicht.

Art. 10 Steuerschuldnerinnen und Steuerschuldner

¹ 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.

³⁾ Heute: Finanzdirektion.

⁴⁾ Heute: Volkswirtschaftsdirektion.

² 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

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

Art. 12 Im Besonderen – Grundstücke

¹ 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

¹ Für die beweglichen Vermögenswerte des Geschäftsvermögens ist der Buchwert massgebend.

² Der gängige Hausrat, die persönlichen Gebrauchsgegenstände sowie Gelegenheitsgeschenke werden nicht besteuert.

Art. 14 Im Besonderen – Forderungen und Beteiligungen

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

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

Art. 15 Im Besonderen – Immaterielle Güter

¹ Für die Bemessungsgrundlage der immateriellen Güter gilt Artikel 58 DStG sinngemäss.

Art. 16 Im Besonderen – Versicherungsleistungen

¹ Als Bemessungsgrundlage für Versicherungsleistungen gilt der Rückkaufswert oder die ausgerichtete Versicherungssumme.

Art. 17 Im Besonderen – Nacherbeneinsetzung

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

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

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

⁴ 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

¹ 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.

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

³ Der Staatsrat setzt die erforderlichen Kapitalisierungssätze fest.

Art. 19 Im Besonderen – Baurecht

¹ 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

¹ 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

¹ 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

¹ Von der Erbschaft können für die Steuerberechnung abgezogen werden:

- a) Erbschaftsschulden einschliesslich Hypothekarschulden und die angemessene Entschädigung nach den Artikeln 334 und 334^{bis} 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.

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

³ 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.

⁴ 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

¹ 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.

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

³ Diese Regel gilt auch, wenn die Zusatzabgabe mehrere Gemeinden des Kantons betrifft.

3 Steuerberechnung**Art. 24** Persönlicher Abzug

¹ Von den Zuwendungen kann jede Empfängerin und jeder Empfänger 5000 Franken abziehen.

² 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

¹ 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 %

² 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.

³ 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

¹ Die Zusatzabgabe darf 70 % der Steuer nicht übersteigen.

² Anwendbar ist der Satz, der zu dem Zeitpunkt gilt, in dem der Steueranspruch entsteht.

³ 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

¹ Der Staatsrat erlässt die erforderlichen Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz und übt die Oberaufsicht aus.

Art. 29 Direktion

¹ Die für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständige Direktion ⁵⁾ (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.

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

⁵⁾ Heute: Finanzdirektion.

635.2.1**Loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD)**

du 14.09.2007 (version entrée en vigueur le 01.01.2019)

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 81 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004;

Vu le message du Conseil d'Etat du 17 avril 2007;

Sur la proposition de cette autorité,

*Décrète:***1 Dispositions générales****Art. 1** Souveraineté – Etat

¹ L'Etat prélève un impôt sur les successions et les donations.

Art. 2 Souveraineté – Communes

¹ Les communes peuvent prélever des centimes additionnels à l'impôt sur les successions et les donations.

² Les décisions relatives à l'impôt sur les successions et les donations ont force obligatoire dans la même mesure pour les centimes additionnels.

Art. 3 Champ d'application – Impôt

¹ L'impôt est prélevé lorsque:

- a) le défunt ou la défunte avait son dernier domicile dans le canton ou lorsque la succession est ouverte dans le canton;
- b) le donateur ou la donatrice a son domicile ou son siège au regard du droit fiscal dans le canton au moment de la libéralité;
- c) le transfert entre vifs ou par succession porte sur des immeubles situés dans le canton ou sur des droits grevant de tels immeubles.

² Le transfert des actions d'une société immobilière est soumis à l'impôt sur les successions et les donations au lieu de domicile du défunt ou de la défunte ou du donateur ou de la donatrice conformément à l'alinéa 1 let. a et b.

³ Dans les rapports internationaux, l'impôt est également prélevé lorsque des biens mobiliers sis dans le canton sont transmis à titre gratuit et doivent être, en vertu d'une convention internationale, imposés dans l'Etat du lieu de situation ou de l'établissement stable.

⁴ Dans tous les cas, les dispositions énoncées dans les conventions internationales sont réservées.

Art. 4 Champ d'application – Centimes additionnels communaux

¹ Les centimes additionnels sont dus soit à la commune du lieu du dernier domicile du défunt ou de la défunte ou du lieu d'ouverture de la succession, soit à la commune du domicile ou du siège au regard du droit fiscal du donateur ou de la donatrice au moment de la libéralité.

² S'il s'agit d'une personne protégée par une curatelle de portée générale ou par un mandat pour cause d'inaptitude, les centimes additionnels sont dus à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, à la condition que ce dernier domicile soit situé dans le canton.

³ Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune du lieu de situation selon la règle de répartition figurant à l'article 23.

Art. 5 Objet de l'impôt – En général

¹ Sont soumis à l'impôt sur les successions les transferts de biens par suite de succession légale, d'institution d'héritier, de legs, d'affectation à une fondation pour cause de mort, de substitution vulgaire ou fidéicommissaire, de donation pour cause de mort.

² Sont soumis à l'impôt sur les donations les transferts de biens par suite de libéralités entre vifs procurant à leur bénéficiaire un enrichissement sans contre-prestation équivalente, telles qu'affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante, acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère, acquisition de certains droits réels restreints ou de droits personnels.

³ Les liquidations anticipées de droits héréditaires, avancements d'hoirie, abandons de biens et autres actes entre vifs faits en vue d'une succession future, les libéralités entre vifs provenant de pactes successoraux ainsi que les pactes de renonciation à succession à titre onéreux sont assimilés aux donations.

Art. 6 Objet de l'impôt – En particulier

¹ Sont soumises à l'impôt sur les successions et les donations:

- a) la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie;
- b) les remises de dettes faites à un débiteur ou une débitrice solvable;
- c) la charge si elle constitue une libéralité entre vifs ou pour cause de mort en faveur d'un tiers;
- d) l'acquisition à titre gratuit résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage;
- e) les prestations uniques ou périodiques d'assurance versées par suite de décès ou échues du vivant du donateur ou de la donatrice, dans la mesure où elles ne sont pas imposées au titre de l'impôt sur le revenu;
- f) toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de l'impôt et des centimes additionnels.

Art. 7 Objet de l'impôt – Donation mixte

¹ L'acte juridique à titre onéreux dans lequel la prestation de l'une des parties est en disproportion manifeste avec celle de l'autre partie est assimilé à une donation pour la différence de valeur entre les deux prestations, lorsque cette différence de valeur correspond à l'intention d'effectuer une libéralité.

Art. 8 Exonérations

¹ Sont exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

- a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;
- b) l'Etat de Fribourg et ses établissements;
- c) les communes, les groupements de communes et leurs établissements;
- d) les corporations ecclésiastiques et les personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements;
- e) le conjoint ou la conjointe et le ou la partenaire enregistré-e;
- f) les parents en ligne directe.

² Sont également exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

- a) les personnes morales qui bénéficient de l'exonération fiscale selon l'article 97 al. 1 let. g et h de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) en raison des buts de service public, d'utilité publique ou culturel qu'elles poursuivent;
- b) les institutions de prévoyance professionnelle aux conditions prévues par l'article 80 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP);
- c) les entreprises de personnes et les personnes morales pour les acquisitions de fortune en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;
- d) les parents pour les acquisitions de fortune tenant lieu de partage total ou partiel, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe. Le conjoint ou la conjointe survivant-e ou le ou la partenaire enregistré-e survivant-e est également exonéré-e lorsqu'il ou elle participe à ces opérations;
- e) le conjoint ou la conjointe divorcé-e et le ou la partenaire lors de la dissolution du partenariat enregistré si les acquisitions de fortune au sens de la lettre d portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce ou de dissolution du partenariat enregistré;
- f) le détenteur ou la détentrice de droits de participation revêtant la qualité de personne physique pour les acquisitions d'immeubles d'une société immobilière, en proportion de ses droits et en cas de liquidation totale de la société;
- g) les bénéficiaires lors de transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières et visés par le service chargé des améliorations foncières ¹⁾ ou le service chargé des forêts et de la faune ²⁾ ou lors de transferts immobiliers réalisés en vue d'une régularisation peu importante de limites dictée par des raisons cadastrales;
- h) les bénéficiaires de droits de superficie sous forme de servitude concédés par une collectivité publique en vue d'une activité sportive, culturelle ou sociale et pouvant être assimilés à des subventions;
- i) les bénéficiaires dans les cas prévus par d'autres dispositions légales.

³ Pour les personnes morales exonérées selon l'alinéa 2 let. a, l'impôt sera prélevé s'il est donné à l'objet de la libéralité une destination différente dans les dix ans qui suivent le transfert.

¹⁾ Actuellement: Service de l'agriculture.

²⁾ Actuellement: Service des forêts et de la nature.

⁴ Les institutions établies hors du canton sont exonérées de l'impôt lorsqu'elles sont exonérées dans le canton où se trouve leur siège ou pourraient l'être selon la présente loi.

⁵ Le Service cantonal des contributions publie une liste des personnes morales qui ont leur siège dans le canton de Fribourg et qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique en vertu de l'alinéa 2 let. a. Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier au Service cantonal des contributions.

Art. 9 Privilège fiscal

¹ Le transfert d'une part ou d'une entreprise exploitée en la forme commerciale peut, sur demande, être exonéré totalement ou partiellement de l'impôt sur les successions et les donations si le repreneur a son domicile fiscal dans le canton et si l'entreprise sert les intérêts de l'économie fribourgeoise.

² Si les conditions auxquelles le privilège fiscal est subordonné ne sont pas respectées, celui-ci est révoqué avec effet rétroactif à la date de l'octroi.

³ La Direction chargée de l'impôt sur les successions et les donations ³⁾ statue à titre définitif après avoir requis le préavis de la Direction chargée de la promotion économique ⁴⁾ et de la commune créancière des centimes additionnels.

⁴ La demande ne suspend pas le délai de réclamation.

Art. 10 Débiteurs ou débitrices

¹ L'impôt et les centimes additionnels sont dus:

- a) par le ou la bénéficiaire de la libéralité entre vifs;
- b) par l'héritier ou l'héritière et le ou la légataire;
- c) par la personne grevée, puis par la personne appelée, en cas de substitution fidéicommissaire;
- d) par l'ayant droit, lors de l'acquisition d'un droit réel restreint ou d'un droit personnel;
- e) par le tiers bénéficiaire lors de prestations découlant d'une assurance.

² Les héritiers et héritières répondent solidairement, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, du paiement de l'impôt et des centimes additionnels dus par le défunt ou la défunte.

³⁾ Actuellement: Direction des finances.

⁴⁾ Actuellement: Direction de l'économie et de l'emploi.

2 Assiette de l'impôt

Art. 11 En général

¹ La base de calcul est donnée en règle générale par la valeur vénale des biens au moment où naît le droit de taxer.

Art. 12 En particulier – Immeubles

¹ Pour les immeubles, la base de calcul est donnée par la valeur fiscale fixée en application de la loi sur les impôts cantonaux directs d'après l'état de l'immeuble à la fin de la dernière période fiscale. Est réservée la plus-value depuis le début de la période fiscale en cours jusqu'au moment où naît le droit de taxer.

Art. 13 En particulier – Biens mobiliers

¹ Pour les biens mobiliers qui font partie de la fortune commerciale, la valeur déterminante est la valeur comptable.

² Le mobilier de ménage usuel, les objets personnels d'usage courant ainsi que les présents d'usage ne sont pas imposables.

Art. 14 En particulier – Créances et participations

¹ La base de calcul des créances et des participations cotées en bourse correspond à leur valeur boursière au moment où naît le droit de taxer.

² Pour la base de calcul des créances et des participations non cotées, l'article 57 al. 2 et 3 LICD est applicable par analogie.

Art. 15 En particulier – Biens immatériels

¹ Pour la base de calcul des biens immatériels, l'article 58 LICD est applicable par analogie.

Art. 16 En particulier – Prestations d'assurance

¹ La base de calcul des prestations d'assurance est donnée par la valeur de rachat ou la somme d'assurance versée.

Art. 17 En particulier – Substitution fidéicommissaire

¹ Lorsque la personne grevée est tenue de sauvegarder la substance de la succession, la base de calcul est donnée par le rendement capitalisé de la succession dévolue.

² Lorsque la personne grevée acquiert un héritage ou un legs à titre définitif, elle est tenue d'acquitter l'impôt ordinaire sur les successions. Le montant de l'impôt qui aura déjà été acquitté lui est porté en compte sans intérêts.

³ Lorsque la substitution fidéicommissaire porte sur les biens résiduels, la base de calcul est donnée par la valeur des biens dévolus à la personne grevée.

⁴ Au moment de l'ouverture de la substitution fidéicommissaire, qu'elle porte ou non sur les biens résiduels, la base de calcul est donnée par la valeur des biens dévolus à la personne appelée.

Art. 18 En particulier – Droit d'usufruit, droit d'habitation et prestations périodiques

¹ La base de calcul des droits d'usufruit et d'habitation ainsi que des prestations périodiques est donnée par la capitalisation effectuée d'après les tables usuelles ayant cours en matière judiciaire. Pour les droits de durée indéterminée concédés à une personne morale, la capitalisation s'opère comme pour une rente perpétuelle.

² Pour les droits d'usufruit et d'habitation, la capitalisation ne peut excéder les trois quarts de la valeur déterminante pour le genre de bien sur lequel le droit porte.

³ Les taux nécessaires pour opérer la capitalisation sont fixés par le Conseil d'Etat.

Art. 19 En particulier – Droit de superficie

¹ La base de calcul du droit de superficie est donnée par la valeur fiscale de l'immeuble sur lequel le droit porte, escomptée selon les tables usuelles ayant cours en matière judiciaire et au taux fixé par le Conseil d'Etat.

Art. 20 En particulier – A titre subsidiaire

¹ Si les principes énumérés ci-dessus ne permettent pas de déterminer une base de calcul, l'autorité de taxation fixe l'impôt par appréciation, après avoir entendu le débiteur ou la débitrice et, au besoin, après avoir fait procéder à une expertise.

Art. 21 Donation mixte

¹ En cas de donation mixte, la base de calcul est donnée:

- a) pour le transfert d'immeubles appartenant à la fortune privée du cédant ou de la cédante, par la valeur fiscale, déduction faite des prestations convenues;
- b) pour le transfert d'une entreprise commerciale ou d'un bien appartenant à la fortune commerciale du cédant ou de la cédante, par la valeur comptable déterminante pour l'impôt direct, déduction faite des prestations convenues;

- c) pour le transfert de participations dans une société commerciale, par la valeur la plus basse entre la valeur proportionnelle du capital propre déterminant pour le calcul de l'impôt direct et la valeur des participations fixée conformément à l'article 14, déduction faite des prestations convenues.

Art. 22 Déductions objectives

¹ Sont déduits de la succession, pour le calcul de l'impôt:

- a) les dettes du défunt ou de la défunte, y compris les dettes hypothécaires et l'indemnité équitable prévue aux articles 334 et 334^{bis} du code civil suisse (CC);
- b) les dettes de la succession, tels les frais funéraires jusqu'à un maximum fixé par le Conseil d'Etat, les frais de la dévolution, les frais d'entretien au sens de l'article 606 CC et les frais d'éducation au sens de l'article 631 al. 2 CC. Sont exclus les frais en relation avec le partage;
- c) les legs.

² Sont déduites de la libéralité les dettes mises à la charge du ou de la légataire et du ou de la donataire.

³ Si les biens dévolus ou transférés sont grevés d'un droit d'usufruit, d'habitation, de superficie ou liés à l'obligation de verser des prestations périodiques, la valeur capitalisée de la charge est déduite. Il en est de même de la valeur économique des charges et des conditions qui diminuent l'enrichissement du ou de la bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort.

⁴ Si un droit d'usufruit, d'habitation ou de superficie est constitué en même temps que la dévolution ou le transfert du bien grevé, la valeur capitalisée de la charge est déduite de la valeur du bien.

Art. 23 Répartition

¹ Lorsque la succession d'une personne qui, au moment de son décès, était domiciliée hors du canton comprend des immeubles situés dans le canton, l'impôt est perçu sur la valeur de ces immeubles, déduction faite d'une part proportionnelle des dettes de la succession.

² Si une succession comprend des immeubles situés hors du canton, ces immeubles contribuent au paiement des dettes de la succession, dans la proportion de leur valeur.

³ La même règle est applicable lorsque les centimes additionnels concernent plusieurs communes du canton.

3 Calcul de l'impôt

Art. 24 Déduction personnelle

¹ Il est déduit 5000 francs des libéralités faites à chaque bénéficiaire.

² Lorsqu'un ou une bénéficiaire reçoit plusieurs libéralités entre vifs ou pour cause de mort d'une même personne pendant cinq ans, le montant exonéré n'est accordé au total qu'une seule fois.

Art. 25 Taux

a) Impôt

¹ L'impôt dû à l'Etat est calculé aux taux d'imposition suivants:

- a) pour les bénéficiaires issus de la deuxième parentèle:
 - 1. Frères et sœurs: 5,25 %
 - 2. Neveux et nièces: 8,25 %
 - 3. Petits-neveux et petites-nièces: 10,50 %
 - 4. Descendants des petits-neveux et petites-nièces: 12,75 %
- b) pour les bénéficiaires issus de la troisième parentèle:
 - 1. Oncles et tantes: 8,25 %
 - 2. Cousins et cousines: 12,75 %
 - 3. Descendants des cousins et cousines: 17,25 %
- c) pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté:
 - 1. Enfants du ou de la conjoint-e ou partenaire enregistré-e, enfants placés ou recueillis, et leurs descendants: 7,75 %
 - 2. Personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal: 8,25 %
 - 3. Autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté: 22,00 %

² Pour les personnes faisant ménage commun et ayant le même domicile fiscal, la communauté de vie doit avoir duré pendant dix ans au moins sans discontinuité et exister au moment où naît le droit de taxer. La preuve de la durée du ménage commun incombe aux bénéficiaires.

³ Pour les associations, fondations et autres personnes morales poursuivant un but idéal et non exonérées selon l'article 8 al. 2 let. a, l'impôt dû à l'Etat est de 3 %.

Art. 26 b) Centimes additionnels communaux

¹ Le taux des centimes additionnels ne peut excéder 70 % de l'impôt.

² Est applicable le taux en vigueur lors de la naissance du droit de taxer.

³ Chaque commune informe le service compétent en matière d'impôt sur les successions et les donations du taux de ses centimes additionnels ainsi que de chaque modification de ce taux avec la date d'entrée en vigueur.

4 Autorités d'application

Art. 27 ...

Art. 28 Conseil d'Etat

¹ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à l'exécution de la présente loi et exerce la haute surveillance en la matière.

Art. 29 Direction

¹ La Direction chargée de l'impôt sur les successions et les donations ⁵⁾ (ci-après: la Direction) veille à une application uniforme de la présente loi; elle donne les instructions nécessaires aux organes administratifs chargés de l'appliquer et peut procéder à des contrôles.

² Elle statue sur les cas de remise prévus à l'article 56 ainsi que sur les cas de privilège fiscal visés par l'article 9.

Art. 30 Service

¹ Le Service compétent en matière d'impôt sur les successions et les donations ⁶⁾ (ci-après: le Service) est l'autorité de taxation et de rappel pour l'impôt et les centimes additionnels.

² Il statue:

- a) sur les réclamations dans les cas prévus par la présente loi;
- b) sur les cas d'exonération prévus à l'article 8;
- c) sur les demandes en restitution de l'indu.

³ Il prononce les amendes prévues par la présente loi pour les contraventions et dénonce au ou à la juge pénal-e ordinaire les cas d'infraction visés à l'article 68 al. 1.

⁴ Il recouvre et comptabilise l'impôt, les centimes additionnels, les intérêts moratoires et les amendes.

⁵ Il prélève, pour l'Etat, une commission d'encaissement calculée sur le capital des centimes additionnels dus et dont le taux est fixé par le Conseil d'Etat.

⁵⁾ Actuellement: Direction des finances.

⁶⁾ Actuellement: Service cantonal des contributions.