



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Einzelne Steuern

Erbschafts- und
Schenkungssteuern
März 2013

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2013)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

INHALTSVERZEICHNIS

		<u>Seite</u>
1	EINLEITUNG	1
2	DIE STEUERHOHEIT	3
21	Die Abgrenzung der Steuerhoheit	3
22	Wer erhebt die Erbschafts- und Schenkungssteuern?	4
3	STEUERARTEN BEI DER ERBSCHAFTSSTEUER	6
31	Die Erbanfallsteuer	6
32	Die Nachlasssteuer	6
4	DIE STEUERPFLICHT	7
41	Allgemeines	7
42	Spezialfälle	7
421	Die Steuerpflicht bei Nacherbeneinsetzung	7
422	Die Steuerpflicht bei Nutzniessung	9
43	Steuerschuldner sowie Haftung für die Erbschafts- und Schenkungssteuern	10
431	Erbschaftssteuer	10
432	Schenkungssteuer	12
5	GEGENSTAND DER ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUER	13
51	Die Erbschaftssteuer	13
511	Vermögensübertragung aufgrund der gesetzlichen Erbfolge	13
512	Vermögensübertragung aufgrund einer Verfügung von Todes wegen	13
512.1	Vermögensanfall aus Vermächtnis	14
512.2	Vermögensanfall aus Schenkungen auf den Todesfall	14
513	Weitere der Erbschaftssteuer unterliegende Zuwendungen	15
52	Die Schenkungssteuer	16
6	STEUERBEFREIUNGEN, STEUERFREIBETRÄGE UND PERSÖNLICHE ABZÜGE ..	18
61	Öffentliche Hand und gemeinnützige Institutionen	18
62	Ehegatten, Nachkommen und Vorfahren	21
63	Subjektive Befreiungen und persönliche Abzüge	23
64	Weitere Abzüge, Steuerbefreiungen und steuerfreie Beträge für bestimmte Leistungen	26
65	Der Hausrat	29
7	DIE STEUERBEMESSUNG	30
71	Die zeitliche Bemessung	30
711	Erbschaftssteuer	30
712	Schenkungssteuer	30

	<u>Seite</u>
72 Die sachliche Bemessung (Bewertungsvorschriften)	31
721 Wertpapiere	31
721.1 Kotierte Wertpapiere	31
721.2 Nicht kotierte Wertpapiere	31
722 Grundstücke	33
722.1 Nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften	33
722.2 Landwirtschaftliche Liegenschaften	34
723 Nutzniessungen, Renten, Pensionen oder Rechte auf ähnlichen periodischen Leistungen	35
724 Zuwendungen aus Kapitallebensversicherungen (Säule 3b)	35
724.1 Reine Risiko-Lebensversicherungen	35
724.2 Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen	36
73 Schuldenabzug	37
731 Die Erbschaftsschulden	37
732 Die Erbgangsschulden (Todesfall- und Teilungskosten)	37
733 Ansprüche der Hausgenossen	38
8 DIE STEUERVERANLAGUNG	39
81 Die Veranlagung der Erbschaftssteuer	39
82 Die Veranlagung der Schenkungssteuer	41
9 DER STEUERTARIF	42
91 Kantonssteuer	42
911 Erbanfallsteuer und Schenkungssteuer	42
912 Nachlasssteuer	43
92 Gemeindesteuer	43
10 HINGABE AN ERFÜLLUNGS STATT	44
10.1 Auf Verlangen des Steuerpflichtigen	44
10.2 Auf Verlangen des Staates	44
11 VERJÄHRUNGSFRISTEN	45
11.1 Verjährung des Steueranspruchs	45
11.11 Veranlagungsverjährung	45
11.12 Verjährung bei Hinterziehung	46
11.2 Verjährung der Steuerforderung	47
ANHANG: DIE STEUERBELASTUNG	48
Vorbemerkung	48
Tabelle 1: Belastung durch die Nachlasssteuer	48
Tabelle 2: Belastung der Erbanfälle an Geschwister sowie Neffen und Nichten	49
Tabelle 3: Belastung der Erbanfälle an Onkel und Tanten sowie Nichtverwandte	50

ABKÜRZUNGEN

BVG	=	Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	=	direkte Bundessteuer
OECD	=	Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit
OR	=	Obligationenrecht
StGB	=	Schweizerisches Strafgesetzbuch
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
ZGB	=	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

KANTONE

AG	=	Aargau	NW	=	Nidwalden
AI	=	Appenzell Innerrhoden	OW	=	Obwalden
AR	=	Appenzell Ausserrhoden	SG	=	St. Gallen
BE	=	Bern	SH	=	Schaffhausen
BL	=	Basel-Landschaft	SO	=	Solothurn
BS	=	Basel-Stadt	SZ	=	Schwyz
FR	=	Freiburg	TG	=	Thurgau
GE	=	Genf	TI	=	Tessin
GL	=	Glarus	UR	=	Uri
GR	=	Graubünden	VD	=	Waadt
JU	=	Jura	VS	=	Wallis
LU	=	Luzern	ZG	=	Zug
NE	=	Neuenburg	ZH	=	Zürich

1 EINLEITUNG

Mit Ausnahme von Kanada und Schweden, die keine solche Steuer kennen, erhebt die Mehrheit der Industrieländer der OECD eine **Erbschaftssteuer** (die Schweiz nur auf Kantonsebene). Ihre Ausgestaltung ist jedoch von Land zu Land ziemlich verschieden.¹⁾

Das gleiche Bild bietet die Schweiz. Zwar kennt der Bund keine Erbschaftssteuer, hingegen erheben mit Ausnahme des Kantons SZ alle Kantone Erbschaftssteuern, ein jeder aber auf seine Weise.²⁾ Einzelne Kantone besteuern den Nachlass ohne Rücksicht auf die Erben (**Nachlasssteuer**), die Mehrzahl besteuert hingegen den Erbanfall und berücksichtigt in Bezug auf die Steuerbelastung den Verwandtschaftsgrad (**Erbanfallsteuer**).

Die unterschiedliche Ausgestaltung dürfte – abgesehen von der rein fiskalischen Motivation – auf divergierende Auffassungen über die Funktion einer Erbschaftssteuer zurückzuführen sein. In der Theorie werden zwei extrem gegensätzliche Auffassungen vertreten: Die eine lehnt die Steuer schlechthin ab, weil die Erbschaft als Familienvermögen erhalten bleiben soll, die andere fordert eine 100 %-ige Besteuerung, also eine Konfiskation der Erbschaft, weil die Berechtigung jedes privaten Vermögenserwerbes durch Erbgang in Abrede gestellt wird.

Letztere Auffassung kommt in den OECD-Staaten wegen der hier herrschenden liberalen Gesellschaftsordnung nicht zum Tragen. Aber auch die gegenteilige Auffassung – das Familienvermögen sei vor jeder Besteuerung zu schützen – setzt sich heute nicht uneingeschränkt durch, wird doch regelmässig in den Kantonen eine nicht zu vernachlässigende Vermögenssteuer erhoben. Man zieht es offenbar vor, das «lebende» und nicht das «tote» Vermögen zu besteuern.

Nach diesem Leitgedanken richten sich diejenigen Kantone, die grundsätzlich wohl eine Erbschaftssteuer erheben, Ehegatten und/oder direkte Nachkommen jedoch davon befreien oder bei diesen nur einen sehr bescheidenen Steuersatz anwenden.

Einige weitere Leitgedanken zur Begründung einer Erbschaftssteuer können etwa wie folgt zusammengefasst werden:

- Für den Erben bewirkt ein Erbanfall einen Reinvermögenszuwachs und damit eine **Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit**. Da diese Steigerung durch die allgemeine Einkommenssteuer nicht erfasst wird, rechtfertigt sich eine besondere Erbschaftssteuer, zumal es sich um einen Vermögenszuwachs ohne Gegenleistung (ohne Arbeit) handelt.
- Die Erbschaftssteuer ist als **Verkehrssteuer** aufzufassen, und zwar als Korrelat zur Besteuerung des Vermögensverkehrs unter Lebenden, d.h. zur Schenkungssteuer.

1) Die folgenden Länder besitzen eine gesetzliche Regelung über die Erbschafts- und Schenkungssteuer: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Norwegen, Portugal, die Schweiz (Kantone), Spanien, die Türkei und die USA.

2) Seit geraumer Zeit unternimmt die Finanzdirektorenkonferenz Anstrengungen, um die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern zu harmonisieren. Diese (formelle) Harmonisierung soll auf dem interkantonalen Konkordatsweg realisiert werden.

- Der Erbschaftssteuer wird eine **Umverteilungsfunktion** zugesprochen, sei es, dass dem Staat für soziale Zwecke Mittel zu Lasten Begüterter zugeführt werden, sei es, dass sie Besteuerungsungleichheiten, die durch die indirekten, die ärmeren Schichten stärker belastenden Steuern entstehen, ausgleichen hilft.
- Der Erbschaftssteuer kann eine **Kontrollfunktion** zugesprochen werden, indem der Steuerzahler damit rechnen muss, dass seine allfälligen Steuerhinterziehungen durch die Erbschaftsbesteuerung erkannt und geahndet werden.

Eugen Huber, der «Vater» des schweizerischen Zivilgesetzbuches, hat der Erbschaftssteuer eine Begründung gegeben, die heute auf mehr Verständnis als zu seiner Zeit, zu Beginn des 20. Jahrhunderts, stossen dürfte: *«Die Familiengemeinschaft ist durch die neuzeitliche Entwicklung weitgehend zersetzt. Viele ehemalige Funktionen der Familie, wie Erziehung, Gerichtsbarkeit, Armenwesen, sind mehr und mehr an den Staat und an die Gemeinden gefallen. Dafür muss der Staat entschädigt werden.»*

Und die **Schenkungssteuer**? Viele der erwähnten Gründe, die für die Erbschaftssteuer geltend gemacht werden, könnten mit der gleichen Berechtigung für die Schenkungssteuer vorgebracht werden. Vor allem aber müsste mit dem Verzicht auf diese Steuer damit gerechnet werden, dass durch Schenkungen zu Lebzeiten die Erbschaftssteuer umgangen wird.

Erbschafts- und Schenkungssteuern können somit auf recht verschiedenartige Weise begründet werden. Darum darf es nicht verwundern, dass sie in der Schweiz, aber auch anderswo, so verschiedene Ausgestaltungen erfahren.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, die ergänzend zur Einkommens- und Vermögenssteuer erhoben werden, stellen natürlich nicht die Haupteinnahmequelle der öffentlichen Hand dar. Aber auch wenn die Erträge eher bescheiden ausfallen, so sind sie doch nicht völlig unbedeutend.

Im Jahre **2010** brachte die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen folgende Erträge:

Kantone:	886	Millionen Franken
Gemeinden:	88	Millionen Franken
	<hr/>	
Total:	974	Millionen Franken
	<hr/> <hr/>	

Gemessen am Gesamtsteueraufkommen 2010 (inkl. Kirchensteuern) von 121'545 Mio. Franken (Bund, Kantone und Gemeinden) ergibt dies einen Anteil von **0,80 Prozent** bzw. **1,53 Prozent** der gesamten Steuererträge von Kantonen und Gemeinden (63'679 Mio. Franken).

2 STEUERHOHEIT

Erbschafts- und Schenkungssteuern werden nur von den Kantonen, nicht aber vom Bund³⁾ erhoben. In wenigen Kantonen steht die Befugnis zur Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auch den Gemeinden zu; mehrheitlich erheben diese die Steuer jedoch nicht selber, sondern sind nur am Ertrag der kantonalen Steuer beteiligt.⁴⁾

Während **fast alle Kantone** sowohl Erbschaften als auch Schenkungen besteuern, verzichtet der Kanton LU auf eine fiskalische Belastung der Schenkungen.⁵⁾ Der Kanton SZ erhebt weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer.

Einzelheiten über die kantonalen Regelungen enthält die Tabelle auf der folgenden Seite.

21 Die Abgrenzung der Steuerhoheit

Nach bundesgerichtlicher Doppelbesteuerungspraxis ist zur **Erhebung der Erbschaftssteuer** auf dem beweglichen Vermögen grundsätzlich derjenige **Kanton berechtigt, in welchem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz** hatte. **Grundstücke**, die vererbt werden, sind im **Kanton** zu versteuern, **in dem sie liegen**.

Die Steuer auf **Schenkungen** beweglichen Vermögens wird durch denjenigen Kanton erhoben, in dem der **Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung seinen Wohnsitz** hat, die Schenkungssteuer auf geschenkten Liegenschaften durch denjenigen Kanton, in dem diese gelegen sind.

3) Am 15. Februar 2013 wurde aber eine Eidgenössische Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV (Erbschaftssteuerreform)» für die Einführung einer Erbschaftssteuer auf Bundesebene bei der Bundeskanzlei mit 110'205 gültigen Unterschriften eingereicht.

4) Kanton ZG: Die Steuer wird vom Kanton erhoben, der Ertrag geht jedoch an die Gemeinden.

5) Kanton LU: Schenkungen in den letzten fünf Jahren vor dem Tod eines Erblassers werden allerdings in die Berechnung der Erbschaftssteuer mit einbezogen.

22 Wer erhebt die Erbschafts- und Schenkungssteuern? (Stand: 1.1.2013)

Kanton	Kantonssteuer		Gemeindesteuer			Bemerkungen
	Erbschaftssteuer (ESt)	Schenkungssteuer (SchSt)	ESt	SchSt	Die Gemeinden sind anteilmässig am Ertrag beteiligt	
ZH	X	X	--	--	--	
BE	X	X	--	--	20 %	
LU	X 1)	-- 1)	X 2)	--	1/2	1) Schenkungen, die in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers stattgefunden haben, werden als Erbschaften besteuert. 2) Die Gemeinden sind berechtigt, eine Nachkommenserbschaftssteuer zu erheben. Von dieser Möglichkeit haben ca. 1/2 der Gemeinden Gebrauch gemacht.
UR	X	X	--	--	45 %	Der Kanton erhält von den bezahlten Erbschafts- und Schenkungssteuern für seine Veranlagungs- und Bezugsaufgaben einen Vorausanteil von 10 %. Der Rest wird wie folgt aufgeteilt: 50 % Kanton und 50 % Einwohnergemeinden.
SZ	--	--	--	--	--	Weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern
OW	X	X	--	--	50 %	
NW	X	X	--	--	20 %	
GL	X	X	--	--	15 % 3)	3) 15 % für die Schulgemeinde
ZG	X	X	--	--	100 %	
FR	X	X	X 4)	X 4)	--	4) Die Gemeinden können eine Zusatzabgabe auf der Erbschafts- und Schenkungssteuer erheben. Von dieser Möglichkeit wird von allen Gemeinden Gebrauch gemacht, ausser von Pierrafortscha et Senède. Sie darf 70 % der Steuer nicht übersteigen.
SO	X 5)	X	--	--	--	5) Nachlasssteuer zusätzlich zur Erbanfallsteuer
BS	X	X	--	--	--	
BL	X	X	--	--	--	
SH	X	X	--	--	--	
AR	X	X	--	--	50 %	
AI	X	X	--	--	--	
SG	X	X	--	--	--	
GR	X 6)	X	X 7)	X	--	6) Nachlasssteuer 7) Erbanfallsteuer
AG	X	X	--	--	1/3	
TG	X	X	--	--	--	
TI	X	X	--	--	--	
VD	X	X	X 9)	X 9)	--	9) Die Gemeinden sind befugt, bis zur Höhe der Kantonssteuer «Centimes additionnels» zur kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuer zu erheben.

Fortsetzung

Kanton	Kantonssteuer		Gemeindesteuer			Bemerkungen
	Erbschaftssteuer (ES)	Schenkungssteuer (SchSt)	ES	SchSt	Die Gemeinden sind anteilmässig am Ertrag beteiligt	
VS	X	X	--	--	2/3	
NE	X	X	--	--	--	
GE	X	X	--	--	--	
JU	X	X	--	--	20 %	

3 STEUERARTEN BEI DER ERBSCHAFTSSTEUER

Die Besteuerung der Erbschaften erfolgt in den Kantonen entweder als **Erbanfall-** oder als **Nachlasssteuer** oder durch Kumulation dieser beiden Steuerarten.

Zur Erinnerung:

Der Kanton SZ erhebt weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern.

31 Die Erbanfallsteuer

Die Erbanfallsteuer wird **auf dem Erbteil eines jeden Erben** oder Vermächtnisnehmers einzeln erhoben und kann demzufolge nach der Höhe der einzelnen Erbanfälle bemessen werden. Sie hat den Vorteil, dass sie jederzeit nach Verwandtschaftsgrad abgestuft, nach Anfallgrösse progressiv ausgestaltet oder nach weiteren persönlichen Kriterien erhoben werden kann (*siehe Kapitel 9: Der Steuertarif*).

Mit Ausnahme des Kantons GR (welcher nur eine Nachlasssteuer kennt) und natürlich SZ wenden sämtliche Kantone diese Steuerart an.

32 Die Nachlasssteuer

Eine **Nachlasssteuer** auf dem gesamten hinterlassenen, nicht aufgeteilten Vermögen des Verstorbenen wird zusätzlich zur Erbanfallsteuer im Kanton SO erhoben. Der Kanton GR erhebt nur eine Nachlasssteuer, wobei die Gemeinden jedoch zusätzlich noch eine Erbanfallsteuer erheben können (fakultative Gemeindesteuer).

4 DIE STEUERPFLICHT

41 Allgemeines

Steuerpflichtig sind grundsätzlich in allen Kantonen die **Empfänger** der Vermögensanfälle und Zuwendungen. Bei der Erbschaftssteuer sind es die **Erben** und die **Vermächtnisnehmer**, bei der Schenkungssteuer die **Beschenkten**.⁶⁾

Im Kanton GR ist die Erbschaftssteuer gesamthaft geschuldet und wird aus dem Nachlassvermögen in einem Betrag eingezogen (*Nachlasssteuer; siehe Ziffer 32*).

42 Spezialfälle

421 Die Steuerpflicht bei Nacherbeneinsetzung

Die Nacherbeneinsetzung (Art. 488 ff. ZGB) ist eine Verfügung von Todes wegen, mittels welcher der Erblasser zwei aufeinanderfolgende Erben oder Vermächtnisnehmer bestimmt.

Der eingesetzte **Vorerbe** ist verpflichtet, die Erbschaft bei seinem Tode (oder – seltener – zu einem anderen festgelegten Zeitpunkt) dem **Nacherben** auszuliefern. Da es sich bei der Nacherbschaft um **zwei aufeinanderfolgende Erbfälle** handelt und daher das Eigentum zweimal die Hand wechselt, sollte normalerweise die Steuer zweimal erhoben werden, nämlich beim Übergang vom Erblasser auf den Vorerben und beim Übergang vom Vorerben auf den Nacherben.

Die Mehrheit der kantonalen Steuerordnungen sieht denn auch die **zweimalige Erhebung der Steuer** vor, wobei bei der Steuerbemessung in der Regel das Verwandtschaftsverhältnis von Vor- und Nacherben zum Erblasser massgebend ist. Einzelne Kantone stellen für den Nacherben auf sein Verwandtschaftsverhältnis zum Vorerben ab.

Einige Kantone erheben die **Steuer nur einmal**, wobei, in unterschiedlicher Weise, praktisch immer der höhere Steuersatz nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser einerseits, Vorerben und Nacherben andererseits zur Anwendung kommt.

Die kantonalen Regelungen im Einzelnen können nachfolgender Übersicht entnommen werden:

6) *Kanton VS: Die Steuer wird gesamthaft direkt aus dem Gesamtnachlass erhoben, obgleich es sich hier um eine Erbanfall- und nicht um eine Nachlasssteuer handelt.*

Kantone GE und JU: Eine einzige Steuerrechnung wird dem Erbschaftsverwalter, derjenigen Person, welche die Erbschaftserklärung gemacht hat, oder jedem weiteren Steuerpflichtigen eröffnet.

Besteuerungsmodi bei Nacherbeneinsetzung

Besteuerungsmodi: 2 x = Vorerben und Nacherben sind steuerpflichtig, und zwar in der Regel nach dem Grad ihrer Verwandtschaft zum Erblasser. 1 x = Der Vorerbe schuldet die Steuer nach seinem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser, der Nacherbe zahlt dem Vorerben die von diesem bezahlte Steuer zurück.		
Kanton	Modus	Bemerkungen
ZH, LU, UR, OW, NW, GL, ZG, BS, SH, AI, SG, GR, NE, GE	2 x	
BE	2 x 1)	1) Der Vorerbe versteuert den kapitalisierten Ertrag des Nachlasses, sofern der Nacherbe nicht bloss auf dem Überrest eingesetzt ist. Erwirbt der Vorerbe infolge Wegfalls des Nacherben den Nachlass endgültig, so entrichtet er dafür eine ordentliche Erbschaftssteuer. Bereits bezahlte Erbschaftssteuern sind zinslos anzurechnen.
FR	2 x 2)	2) Wenn der Vorerbe die Vermögenssubstanz zu erhalten hat, wird er auf dem kapitalisierten Ertrag der ihm zukommenden Erbschaft besteuert. Muss er dies nicht, wird der Vorerbe auf dem Gesamtwert der ihm zufallenden Güter besteuert. Der Nacherbe wird (wie ein ordentlicher Erbe) auf dem Wert der Güter besteuert, welche ihm tatsächlich zugekommen sind. Der dabei anwendbare Steuersatz wird nach dem Verwandtschaftsgrad mit dem Erblasser bestimmt.
SO	2 x 1) 3)	3) Die Steuer wird auf den Zeitpunkt des endgültigen Erwerbs neu berechnet; bereits bezahlte Erbschaftssteuern werden angerechnet.
BL	2 x 1) 4)	4) Ist die vom Nacherben zu bezahlende Steuer höher als die des Vorerben, so hat er die Differenz nachzuzahlen.
AG	2 x 5)	5) Übersteigt der Betrag des an den Nacherben gelangenden Vermögens den an den Vorerben gelangten Betrag, so hat der Nacherbe für den überschüssenden Teil die Steuer nach seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Vorerben zu entrichten. Der Rest wird nach dem Verwandtschaftsgrad zum Vorerben <i>oder</i> zum Erblasser besteuert, je nachdem, was für den Steuerpflichtigen günstiger ist.
AR, TG	2 x 6)	6) Bei einer Nacherbeneinsetzung, die sich nicht auf den Überrest beschränkt, ist beim Vermögensübergang auf den Vorerben der Kapitalwert der Vorerbschaft massgebend.
TI	2 x 7)	7) Der Vorerbe schuldet nur ein Drittel jenes Steuerbetrages, den er als unbedingter Erbe schulden würde. Fällt die Nacherbschaft weg, so hat er die Differenz von 2/3 nach zu entrichten. Sofern jedoch der Erblasser dem Vorerben die Gesamtheit der Hinterlassenschaft zur freien Verfügung überlassen hat, muss der Vorerbe die ganze Steuer entrichten. Im Zeitpunkt des Übergangs der Güter an den Nacherben, schuldet dieser in jedem Fall die gesamte Steuer, welche aufgrund seines Verwandtschaftsgrades mit dem Erblasser berechnet wird.
VS	2 x 8)	8) Bei einer ordentlichen Nacherbeneinsetzung ist der Vorerbe für den Kapitalwert des Ertrags des übergegangenen Vermögens steuerbar, wobei er nur über das Einkommen und nicht über das geerbte Kapital verfügen darf. Der Nacherbe wird zum Zeitpunkt besteuert, in dem er das durch Nacherbeneinsetzung übertragene Vermögen erwirbt. Beschränkt sich die Nacherbeneinsetzung auf den Überrest, wird der Vorerbe wie ein gewöhnlicher Erbe besteuert, der Nacherbe aber nur auf den Restgütern, die er erhält.
JU	1 x 9)	9) Der Vorerbe kann die von ihm entrichtete Erbschaftssteuer von der auszuliefernden Erbschaft in Abzug bringen, und zwar auch dann, wenn der Nacherbe für seine Person gar nicht oder zu einem geringeren Ansatz steuerpflichtig ist als der Vorerbe. Schuldet dagegen der Nacherbe eine höhere Steuer als der Vorerbe, so hat er die Differenz bei Übernahme der Erbschaft nachzuzahlen.

Fortsetzung

Besteuerungsmodi: 2 x = Vorerben und Nacherben sind steuerpflichtig, und zwar in der Regel nach dem Grad ihrer Verwandtschaft zum Erblasser. 1 x = Der Vorerbe schuldet die Steuer nach seinem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser, der Nacherbe zahlt dem Vorerben die von diesem bezahlte Steuer zurück.		
Kanton	Modus	Bemerkungen
VD	1 x 10)	10) Der Vorerbe schuldet die Steuer nach dem entfernteren Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser einerseits, Vorerbe und Nacherbe andererseits. Erfolgt keine Auslieferung der Erbschaft an den Nacherben, so wird die Differenz zwischen der bezahlten Steuer und der nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Vorerben geschuldeten Steuer mit Zinsen zurückerstattet.
	2 x 11)	11) Wenn die Nacherbeinsetzung vorsieht, dass der Vorerbe frei über die Güter verfügen darf (nur Übergang der Restgüter an den Nacherben), wird sie zwei aufeinander folgenden Erbübergängen gleichgestellt (in dem Sinne, dass die Steuer 2 x erhoben wird).

422 Die Steuerpflicht bei Nutzniessung

Alle Kantone kennen auch besondere Vorschriften betreffend die Steuerpflicht von Nutzniessern.

In der Regel ist der **Kapitalwert der Nutzniessung** durch den **Nutzniesser** in Abhängigkeit von seinem Verwandtschaftsgrad zum Erblasser bzw. zum Schenkenden zu versteuern.

Der **Eigentümer** schuldet dagegen im Allgemeinen die Steuer auf dem um den Kapitalwert der Nutzniessung reduzierten **blossen Eigentum**, also auf der Differenz zwischen dem belasteten Kapital und dem erwähnten kapitalisierten Wert.

Es bestehen allerdings Ausnahmen.

Zur Erinnerung:

Im Kanton GR wird nur eine Nachlasssteuer (d.h. eine Steuer auf dem Gesamtnachlass des Erblassers) erhoben. Somit entfällt die Unterscheidung zwischen der Besteuerung des Nutzniessers und jener des Eigentümers der nutzniessungsbelasteten Sache. Nutzniessungen, Wohnrechte, andere Nutzungsrechte und Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen, die vor dem Tode des Erblassers bestanden und nach dem Tod weiterbestehen, werden zum kapitalisierten Wert zusammen mit dem übrigen steuerbaren Nachlass besteuert.

Die kantonalen Regelungen geben im Einzelnen folgendes Bild:

- 422.1 Der **Kapitalwert** der Nutzniessung ist **vom Nutzniesser** bzw. Begünstigten, der gesamte Vermögensanfall, abzüglich Kapitalwert der Nutzniessung, vom Erben, Vermächtnisnehmer oder Beschenkten zu versteuern in: ZH, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, AI, AG, NE sowie GR (nur für die kommunale Erbschaftssteuer auf den Erbanteilen)
- 422.11 dito; ist hingegen der Nutzniesser steuerfrei, so wird trotzdem das blosse Eigentum besteuert. Verzichtet der Nutzniesser zu Lebzeiten unentgeltlich auf die Nutzniessung, wird dies als Schenkung des Nutzniessers an den Eigentümer im Umfang des Kapitalwerts besteuert: BE.
- 422.12 dito; ist hingegen der Nutzniesser steuerfrei, so darf der Kapitalwert der Nutzniessung vom Vermögensanfall nicht in Abzug gebracht werden: BL und AR.
- 422.13 dito; ist hingegen der Nutzniesser steuerfrei, so wird trotzdem das blosse Eigentum besteuert. Bei Wegfall der Nutzniessung wird der Kapitalwert der Nutzniessung beim Eigentümer steuerpflichtig.
Gegen Sicherstellung steht es dem Pflichtigen bei einer Nutzniessung oder einem Recht auf periodische Leistungen aber frei, statt auf dem kapitalisierten Wert jährlich auf der empfangenen Leistung die Steuer zu entrichten: BS.

- 422.14 dito; aber auf dem späteren unentgeltlichen Anfall des Nutzniessungsrechts hat der belastete Eigentümer ebenfalls eine Schenkungssteuer zu entrichten: JU.
- 422.15 dito; aber bei Wegfall der Nutzniessung ist deren abgezogener kapitalisierter Wert beim Eigentümer steuerbar: VS.
- 422.16 dito; aber der Abzug des Kapitalwerts der Nutzniessung wird nur gewährt, wenn letztere bei ihrer Konstituierung besteuert wurde: VD.
- 422.17 dito; aber der Abzug des Kapitalwertes entfällt zur Hälfte, wenn der Nutzniesser oder Leistungsempfänger steuerfrei ist: SG und TG.
- 422.2 Der **Nutzniesser** ist **steuerfrei**. Der belastete Erbe (Eigentümer) schuldet die Steuer vom gesamten Vermögensanfall: LU.
- 422.3 Die Steuer ist **teils durch den Nutzniesser, teils durch den belasteten Erben** zu bezahlen. Der durch den Nutzniesser zu bezahlende Teil wird durch das Alter des Nutzniessers bestimmt, den verbleibenden Teil trägt der belastete Erbe bzw. Vermächtnisnehmer: TI (1/2, 1/4 oder 1/8).
im Weiteren GE (1/2, 1/3, 1/4 oder 1/8), aber hält sich der Schenker die Nutzniessung vor, wird die Steuer beim Beschenkten auf dem Gesamtwert der Schenkung erhoben.

43 Steuerschuldner sowie Haftung für die Erbschafts- und Schenkungssteuern

431 Erbschaftssteuer

Schuldner der Steuer ist grundsätzlich der **Erbe** und/oder **Vermächtnisnehmer** (*siehe Ziffer 41*).

Sind mehrere Erben vorhanden, stellt sich das Problem der **Haftung** für die Erbschaftssteuer, das in den einzelnen Kantonen unterschiedlich gehandhabt wird.

In den meisten Kantonen haften die **Erben bis zur Höhe ihres Erbanteils solidarisch** für die insgesamt geschuldete Erbschaftssteuer. In einigen Kantonen haften die Erben nicht nur solidarisch, sondern auch persönlich mit ihrem gesamten Vermögen für die Erbschaftssteuer.

In der Regel müssen die Erben auch die Steuer auf den **Vermächtnissen** begleichen; für deren Rückerstattung durch die Vermächtnisnehmer müssen sie selbst besorgt sein. In einigen Kantonen haften jedoch auch die **Vermächtnisnehmer** bis zum Betrag ihres Vermächtnisses selbst für die Steuer.

Die kantonalen Regelungen im Einzelnen:

- 431.1 Die Haftung des Steuerpflichtigen beschränkt sich auf den geschuldeten Steuerbetrag auf **seinem Erbeil** bzw. Vermögensanfall: UR, SH und AG.
- 431.2 Die **Erben haften solidarisch** für die Erbschaftssteuer **bis zum Betrag ihres Erbteils** in: BE, OW, NW, GL, ZG, BS, BL, AR, AI, SG, TG, VS, NE und JU; ZH (im Umfang ihrer Bereicherung)
- 431.21 dito, jedoch zusätzlich für die Nachlasssteuer: SO
- 431.22 dito, jedoch zusätzlich auch für die Erbschaftssteuer auf Vermächtnissen: BE; im Weiteren TI auch für die Erbschaftssteuer auf Renten und Nutzniessungsrechten

- 431.23 dito, aber nur für Erbschaftssteuerforderungen auf Schenkungen und Vorempfänger: LU
- 431.24 dito, fällt aber ein Teil des Nachlasses ins Ausland und können keine Regressrechte geltend gemacht werden, beschränkt sich die Haftung der in der Schweiz wohnhaften Vermögensempfänger auf den Teil der Steuer, der von ihnen insgesamt zu tragen ist: GR.
- 431.3 Die Erben haften **persönlich mit ihrem gesamten Vermögen und solidarisch** für die ganze Erbschaftssteuer in: VD.
Im Weiteren GE, wo aber die Erben, falls sie die von den Vermächtnisnehmern und anderen Begünstigten geschuldete Erbschaftssteuer entrichtet haben, von diesen die Rückerstattung verlangen können, es sei denn, der Erblasser habe diese Steuer testamentarisch der Erbschaft belastet.
- 431.4 Die Erben haften **solidarisch bis zum Betrag ihrer Erbanteile** für die gesamte Erbschaftssteuer und die Zusatzabgabe aus dem jeweiligen Erbgang einschliesslich der auf die Vermächtnisse entfallenden Steuern: FR.
- 431.5 Die Vermächtnisnehmer haften **bis zum Betrag ihres Vermächtnisses solidarisch** für die Erbschaftssteuer: OW, NW, GL, ZG, AI, SG, GR, TG, VD und JU; ZH (im Umfang ihrer Bereicherung).
- 431.6 Der **Testamentsvollstrecker und der Erbschaftsverwalter haften solidarisch mit den Erben und Vermächtnisnehmern** für die Erbschaftssteuer bis zum am Tag der Eröffnung der Erbschaft bestehenden Nettoaktivum der Gesamterbschaft: TI.
- 431.7 Für die Erbschaftssteuern haften neben den Erbberechtigten die mit der **Erbschaftsverwaltung betrauten Personen**, und zwar bis zur Höhe des Nachlasses **solidarisch**, wenn sie Erbanteile und Vermächtnisse ausrichten, bevor die darauf geschuldeten Erbschaftssteuern bezahlt sind. Die Haftung entfällt, wenn sich die haftende Person beim Kantonalen Steueramt anhand des Inventars vergewissert, dass keine Steuerforderungen mehr offen sind: AG.
- 431.8 **Subsidiär** mit dem Steuerpflichtigen und mit ihrem ganzen Vermögen haften **die übrigen Erben, die Erbschaftsverwalter und die Willensvollstrecker sowie Vermächtnisnehmer**, wenn sie Erbteile oder Vermächtnisse ausrichten, bevor die darauf geschuldeten Erbsteuern bezahlt sind: NW und AR.
- 431.9 **Erben, Erbschaftsverwalter, Willensvollstrecker, Vermächtnisnehmer** und andere **mit der Teilung des Nachlasses betraute Personen**, die Erbteile oder Vermächtnisse ausrichten, bevor die hierfür geschuldeten Erbschaftssteuern entrichtet sind, haften mit ihrem ganzen Vermögen: AI, SG und TG.
- 431.10 Der **Testamentsvollstrecker**, der **amtliche Erbschaftsverwalter**, der **amtliche Liquidator** und die übrigen **Beauftragten** der Erben oder sonstigen Begünstigten haften in bestimmten Fällen für die auf die Erbschaftsgüter entfallende Steuer: GE.

432 Schenkungssteuer

Schuldner ist grundsätzlich der **Beschenkte** (siehe Ziffer 41). Doch haftet dieser nicht immer alleine. Die Mehrheit der Kantone sehen nämlich eine solidarische (vereinzelt auch nur subsidiäre) Haftung des **Schenkers** vor.

Erfolgt eine Schenkung an mehrere Personen gemeinsam, so haftet in der Mehrheit der Kantone **jeder Beschenkte** nur für die Steuer **auf seinem eigenen Anteil**.

In den übrigen Kantonen haften die Beschenkten **solidarisch** untereinander bis zu dem ihnen zufallenden Wert – gelegentlich auch persönlich mit ihrem ganzen Vermögen – für die Steuer.

Folgende Regelungen sind in den Kantonen anzutreffen:

- 432.1 Der **Schenker haftet solidarisch** mit dem Steuerpflichtigen: ZH, BE, OW, NW, GL, ZG, FR, BS, BL, AR, AI, SG, TG, TI, VD und NE;
im Weiteren SO und VS, aber nur, wenn der Beschenkte keinen Wohnsitz in der Schweiz hat.
- 432.2 Der **Schenker haftet subsidiär** mit dem Beschenkten: SH, GE und JU.
- 432.3 Erfolgt eine **Schenkungen an mehrere Personen** gemeinsam,
- 432.31 so haftet jeder Beschenkte persönlich für die Steuer auf seinem eigenen Anteil: ZH, BE, UR, ZG, SO, BS, BL, AI, SG, SH, AG, VD, NE und GE;
- 432.32 so haften die Beschenkten solidarisch bis zum Betrag des ihnen zufallenden Wertes: LU, OW, NW, GL, FR, TG, TI, VS und JU;
im Weiteren GR, wo sich aber – wenn ein Teil der Schenkung ins Ausland fällt und keine Regressrechte geltend gemacht werden können – die Haftung der in der Schweiz wohnenden Beschenkten auf den Teil der Steuer beschränkt, der von ihnen insgesamt zu tragen ist.

5 GEGENSTAND DER ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUER

51 Die Erbschaftssteuer

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist der **Vermögensübergang** an die gesetzlichen und die eingesetzten Erben sowie an die Vermächtnisnehmer.

511 Vermögensübertragung aufgrund der gesetzlichen Erbfolge

Eine Vermögensübertragung aufgrund der gesetzlichen Erbfolge kommt immer dann zur Anwendung, wenn der Erblasser nichts anderes verfügt hat. Nach dem Zivilgesetzbuch (ZGB) gelten als gesetzliche Erben die **Blutsverwandten**, der **überlebende Ehegatte**⁷⁾, die **angenommenen Kinder** und das **Gemeinwesen**⁸⁾.

512 Vermögensübertragung auf Grund einer Verfügung von Todes wegen

Hat der Erblasser eine Verfügung von Todes wegen hinterlassen, so ist diese für die steuerrechtliche Zuteilung des Nachlasses massgebend. Bei der Verfügung von Todes wegen unterscheidet man zwischen der letztwilligen Verfügung (**Testament**) und dem **Erbvertrag**⁹⁾.

Neben der **Erbeinsetzung** (als Erbeinsetzung gilt jede Bestimmung, welche die Gesamtheit oder einen Bruchteil der Erbschaft zum Gegenstand hat) kann die Verfügung von Todes wegen namentlich auch die Form des **Vermächtnisses** oder der **Schenkung auf den Todesfall** annehmen.

7) *Bevor der Erbanteil des überlebenden Ehegatten festgestellt werden kann, muss die güterrechtliche Auseinandersetzung stattgefunden haben. Diese hat grundsätzlich mit dem Erbrecht nichts zu tun und unterliegt daher auch nicht der Erbschaftssteuer.*

8) *Nach Art. 466 ZGB fällt die Erbschaft an das Gemeinwesen, wenn der Erblasser keine erbberechtigten Verwandten hinterlässt und er nichts anderes verfügt hat. Erbberechtigt ist der Kanton des letzten Wohnsitzes oder – wenn das kantonale Recht es vorsieht – eine Gemeinde dieses Kantons.*

9) *Während das Testament ein einseitiges Rechtsgeschäft ist, das dem Erblasser erlaubt, über sein Vermögen auf den Tod zu verfügen, stellt der Erbvertrag ein bilaterales Rechtsgeschäft dar. Er kann einerseits zur Erbeinsetzung oder Legatsbestellung, andererseits zur Verzichtserklärung auf einen zukünftigen Rechtsanspruch dienen. Im ersten Falle bindet sich der Erblasser, im zweiten der zukünftige Erbe.*

512.1 Vermögenanfall aus Vermächtnis

Vermögenanfall aus Vermächtnis ist nach Art. 484 ZGB die Zuwendung eines Vermögensvorteils von Todes wegen mittels Begründung einer Forderung zugunsten des Bedachten, zu Lasten des Beschwerben.¹⁰⁾ Beschwerber ist im allgemeinen der Erbe; es kann aber auch ein anderer Vermächtnisnehmer sein. Als Bedachte kommen natürliche und juristische Personen in Betracht.¹¹⁾

Das Vermächtnis muss aus einem Testament oder Erbvertrag hervorgehen. Bloss formlos geäusserte Wünsche des Erblassers, die von den Erben befolgt werden, stellen kein Vermächtnis dar und werden somit beim Empfänger auch nicht als solches besteuert.

Vermögenanfall aus Vermächtnis unterliegt in sämtlichen Kantonen der Erbschaftssteuer.

512.2 Vermögenanfall aus Schenkungen auf den Todesfall

Die Schenkung auf den Todesfall ist ein **Schenkungsversprechen**, dessen Erfüllung vertraglich bis zum Tode des Schenkers hinausgeschoben wird.¹²⁾

Sämtliche Kantone unterstellen Schenkungen auf den Todesfall der Erbschaftssteuer.

Zur Erinnerung:

Der Kanton SZ erhebt weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern.

10) Die Vermächtnisnehmer treten nicht wie die Erben in die Rechte und Pflichten des Erblassers ein, sondern ihnen wird lediglich ein bestimmter Vermögensvorteil zugesprochen (z.B. vermache ich X mein Klavier von Steinway).

11) Der Erblasser kann dem Vermächtnisnehmer eine einzelne Erbschaftssache oder die Nutzniessung an der Erbschaft im Ganzen oder zu einem Teil vermachen oder die Erben oder Vermächtnisnehmer beauftragen, ihm Leistungen aus dem Werte der Erbschaft zu machen oder ihn von Verbindlichkeiten zu befreien (z.B. Schulderlass).

12) Die Schenkung auf den Todesfall ist ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, das aber mit dem Vermächtnis sehr grosse Ähnlichkeit besitzt, einerseits weil bei beiden der Rechtsübergang erst beim Tod stattfindet, andererseits weil zu ihrer Errichtung die Form des Erbvertrages erforderlich ist. Dagegen besteht der Unterschied zum Vermächtnis darin, dass der Schenker, weil er mit dem Beschenkten einen Erbvertrag abgeschlossen hat, über das Schenkungsobjekt bis zu seinem Tode nicht mehr frei verfügen kann.

513 Weitere der Erbschaftssteuer unterliegende Zuwendungen

- 513.1 Anfall von **dinglichen Rechten**:
- 513.11 Vermögenserwerb von im Kanton (des Verstorbenen) gelegenem Grundeigentum ist in **allen Kantonen** steuerbar
- 513.12 Vermögenserwerb von Dienstbarkeiten an im Kanton gelegenem Grundeigentum ist steuerbar in: ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR (Nutzniessungsrecht, Wohnrecht und Erbbaurecht), SO; BL (Praxis); SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE und JU.
- 513.2 Zuwendungen zur Errichtung von **Stiftungen** und/oder an bestehende Stiftungen unterliegen der Steuer in **allen Kantonen**¹³⁾.
- 513.3 Zuwendungen von infolge Todes fällig werdenden **Versicherungsleistungen** sind steuerbar in: NE
im Weiteren ZH, BE, LU, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS und GE, jedoch nur, wenn diese Leistungen nicht der Einkommenssteuer unterliegen; dito: JU (Praxis).
- 513.4 Leistungen aus **BVG** (2. Säule) sind zu 50 % steuerbar (gilt auch für Säule 3a). Keine Steuer wird erhoben, wenn die Begünstigten seine unterstützungspflichtigen Kinder sind: VD.
- 513.5 Zuwendungen kraft **Güter- und/oder Erbrechtes** (Ehevertrag, Verfügung von Todes wegen), welche dem überlebenden Ehegatten über die gesetzlichen Teilungsvorschriften des ihn betreffenden Güterstandes (nach der güterrechtlichen Auseinandersetzung) hinaus zukommen: VD und GE.
- 513.6 Vorempfang auf Rechnung **künftiger Erbschaft**¹⁴⁾: GR, SH, AR, AG, TG, VS und NE
- 513.61 dito; aber der Erbschaftssteuer unterliegen nur Vorempfänger, welche in den letzten fünf Jahren vor dem Tode des Erblassers stattgefunden haben: LU
- 513.62 dito; aber neben den Vorempfängern sind auch Schenkungen, die nicht der Schenkungssteuer unterlagen, erbschaftssteuerpflichtig, wenn sie an einen Erben (ohne Zeitlimite) oder an einen Vermächtnisnehmer/anderen Begünstigten (in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers) gingen: GE.
- 513.7 Zuwendungen durch **Erläss von Schulden** und übrigen Verbindlichkeiten gegenüber einem solventen Schuldner sind steuerbar (nur der Erlass von privaten Schulden, da der Erlass von Geschäftsschulden bereits der Einkommenssteuer unterliegt) in: ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG; TI (Praxis); VD, VS, NE, GE und JU.

13) Kanton NW: Steuerfrei sind jedoch Zuwendungen an Unternehmensstiftungen mit Sitz im Kanton.

14) Unter Vorempfang versteht man jenen unentgeltlichen Vermögenserwerb eines Erbanwärters, den dieser noch zu Lebzeiten des Erblassers «vorempfangen» hat und den er ohne die lebzeitige Zuwendung des Erblassers erst nach dessen Tod erlangen würde. Der Vorempfänger gehört zur Zeit der Zuwendung zu den nächsten Erbanwärttern. Trifft dies nicht zu, so liegt kein Vorempfang vor, sondern es handelt sich um eine Liberalität an einen Dritten.

52 Die Schenkungssteuer

Von den 24 Kantonen, die eine Schenkungssteuer kennen, stellen die meisten bei der Umschreibung der Schenkung auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff (Art. 239 OR) ab. Danach gilt als Schenkung **jede Zuwendung unter Lebenden**, durch welche jemand aus seinem Vermögen einen anderen **ohne entsprechende Gegenleistung** bereichert. Nicht als Schenkung gelten nach dieser Begriffsumschreibung Zuwendungen in Erfüllung einer sittlichen Pflicht sowie der Verzicht auf ein Recht, bevor es erworben wird.

Zuwendungen, welche auf einer vom Empfänger gemachten Gegenleistung beruhen (gemischte Schenkung), erfolgen nicht unentgeltlich und stellen deshalb im Umfang der Gegenleistung keine Schenkung dar (*siehe Ziffer 523*).

Der Schenkung gleichgestellt werden namentlich folgende Zuwendungen:

- 521 Zuwendungen von **dinglichen Rechten**:
 - 521.1 Zuwendungen von im Kanton gelegentem Grundeigentum sind **in allen Kantonen** steuerbar
 - 521.2 Zuwendungen in Form von Wohnrechten und anderen Dienstbarkeiten: ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE und JU
 - 521.3 Zuwendungen durch Aufgabe oder Abtretung von Nutzniessungsrechten: ZH, BE, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VS, NE, GE und JU; im Weiteren NW, sofern nicht der ordentlichen Steuer unterliegend.
- 522 Zuwendungen von **Versicherungsleistungen**, die zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers fällig werden: UR, GL, BL, GR, TI; VD (Praxis); VS, NE, GE und JU; im Weiteren ZH, BE, OW, NW, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, AG und TG, soweit diese Zuwendungen nicht als Einkommen besteuert werden.
- 523 Zuwendungen, die in Form eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes gemacht worden sind, in dem Masse, als die verabredete Leistung zur vertraglichen **Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis** steht: ZH, BE, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE und JU; im Weiteren GE, wo die in einem offenbaren Missverhältnis stehende Wertdifferenz zwischen den Leistungen der Parteien als Schenkung gilt, solange nicht der Gegenbeweis erbracht wird.
- 524 das der Errichtung einer **Stiftung** und/oder einer bestehenden Stiftung zu Lebzeiten gewidmete Vermögen: BE, UR, FR, BS, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE und JU
 - 524.1 dito; wobei Zuwendungen aus solchen Stiftungen ebenfalls der Steuer unterliegen, soweit sie nicht bereits von der Einkommenssteuer erfasst werden: ZH, OW, GL, ZG, BL, SH, GR und AG
 - 524.2 dito; mit Ausnahme von Zuwendungen von Beteiligungen an Unternehmensstiftungen: SO; im Weiteren NW, wenn sich der Sitz der Unternehmensstiftung im Kanton befindet.

- 525 Zuwendungen aus **Erbauskau**¹⁵⁾: ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS, NE und JU; im Weiteren GE, sofern der Erbauskau in einem Erbschaftsvertrag vorgesehen ist und mit sofortiger Wirkung eintritt¹⁶⁾.
- 526 Zuwendungen durch **Erlass von Schulden** und übrigen Verbindlichkeiten gegenüber einem solventen Schuldner (steuerbar ist nur der Erlass von privaten Schulden, da der Erlass von Geschäftsschulden bereits der Einkommenssteuer unterliegt): ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE und JU.
- 527 Vorempfänge auf Rechnung **künftiger Erbschaft**: ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS und NE;
im Weiteren GE, wo zudem auch die nicht durch die gesetzliche Erbfolge oder durch testamentarische Bestimmungen begründete Übertragung von Erbrechten an den überlebenden Ehegatten als Eigentum, als belastetes Eigentum oder als Nutzniessung der Schenkungssteuer unterliegt.
- 528 Zuwendungen durch **Verpfändungsvertrag**¹⁷⁾: ZH, BE, GL, ZG, FR, BS, SH, AG, TI, VD, VS, NE und JU
- 528.1 dito, aber nur bei krassem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung: BL, AI, SG und TG
- 528.2 dito, die Bildung von Leibrenten sowie die Differenz zwischen kapitalisiertem Wert der Rente oder der Verpfändung und dem veräusserten Kapital (wenn die Bildung gegen Entgelt erfolgte) unterliegen der Schenkungssteuer: GE
- 528.3 dito, eine Schenkungssteuer wird aber nicht per se erhoben, sondern nur wenn auch ein Schenkungselement vorliegt, d.h. wenn Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig sind: AG.

15) Kanton LU: Zuwendungen aus Erbauskau in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers unterliegen der Erbschaftssteuer.

Kanton GR: Zuwendungen aus Erbauskau unterliegen der Nachlasssteuer.

16) Kanton GE: Entfaltet der Erbauskau seine Wirkung erst auf den Todestag, unterliegt er der Erbschaftssteuer.

17) Kanton GR: Zuwendungen durch Verpfändungsvertrag unterliegen der Nachlasssteuer.

6 STEUERBEFREIUNGEN, STEUERFREIBETRÄGE UND PERSÖNLICHE ABZÜGE

Sämtliche kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze sehen auch Steuerbefreiungen vor, die sowohl das Steuerobjekt als auch den Kreis der steuerpflichtigen Personen betreffen.

Was die **Befreiung von der objektiven Steuerpflicht** anbelangt, so werden oft im Interesse der Einfachheit und Billigkeit der Steuererhebung kleine Vermögensübergänge (Objekt) bis zu einer bestimmten Summe von der Besteuerung ausgenommen. Dies trifft in der Regel auch für Heiratsgut, Hausrat und andere bewegliche Gegenstände zu.

Mit Bezug auf den Kreis der **Empfänger** (subjektive Steuerpflicht) bestehen ebenfalls verschiedenartige Befreiungen. Von der Steuer befreit sind Zuwendungen an die öffentliche Hand sowie öfters solche an Institutionen, welche ausschliesslich öffentlichen, wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken dienen. In den meisten Kantonen werden auch der überlebende Ehegatte oder die direkten Nachkommen von der Steuer befreit.

Mehrheitlich werden zusätzlich **Steuerfreibeträge oder persönliche Abzüge** gewährt, welche je nach Kanton verschieden sein können.

Im Einzelnen ergibt sich in den Kantonen folgendes Bild:

61 Öffentliche Hand und gemeinnützige Institutionen

Vermögensanfälle und Zuwendungen an die öffentliche Hand (Bund, Kantone, Gemeinden und ihre Anstalten) **sind in allen Kantonen steuerfrei**, und zwar unabhängig davon, ob der Begünstigte der eigene Kanton bzw. eine seiner Gemeinden ist oder die Erbschaft/Schenkung an einen anderen Kanton geht.¹⁸⁾

Die Situation kann sich allerdings betreffend **gemeinnützige und wohltätige Institutionen** anders darstellen. Diese Institutionen sind nicht in allen Kantonen in gleicher Weise von der Steuer befreit.

18) Kantone ZH, TI und VD: Die übrigen Kantone und deren Gemeinden werden, sofern kein Gegenrecht gewährt wird (ZH: zum Satz von 12 %; TI: zu den auf «Nicht-Verwandte» anwendbaren Sätzen; VD: zum auf «Nicht-Verwandte» anwendbaren Maximalsatz von 25 %).

Kanton SH: Vollständige Steuerbefreiung bei Erbschaft/Schenkung an einen anderen Kanton im Fall einer Gegenrechtsvereinbarung. Schenkungen an den Bund und seine Anstalten sind nach Massgabe des Bundesrechts steuerbefreit.

Kanton GE: Von der Erbschaftssteuer ausgenommen sind Schenkungen, Erbeinsetzungen, Vermächtnisse und andere Zuwendungen an die öffentliche Hand oder an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, welche von den Gewinn- und Kapitalsteuern wegen ihrer öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszwecken befreit sind. Der Regierungsrat ist im Weiteren befugt, Gegenrechtsvereinbarungen betreffend Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiungen bzw. -ermässigungen mit juristischen Personen abzuschliessen, welche ihren Sitz im Ausland haben.

Von der Steuer befreit sind Zuwendungen und Vermögensanfälle:

- 611 an **im Kanton** domizilierte öffentliche, gemeinnützige, wohltätige oder religiöse / kirchliche Anstalten und Stiftungen in: BE, LU, UR, BS, TG, VD, VS, NE und JU
- 611.1 dito; dazu Stiftungen und Anstalten, die wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgen: ZH, GL und AG
- 611.2 dito, sofern diese aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen subjektiv von der Steuer befreit sind: OW, ZG und AR
- 611.3 dito, aber nur die juristischen Personen, die einen öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszweck verfolgen: FR.
- 612 an in einem **anderen Kanton** domizilierte juristische Personen mit gemeinnützigen, wohltätigen, kirchlichen, wissenschaftlichen, künstlerischen oder ähnlichen Zwecken, wenn der betreffende Kanton **Gegenrecht** hält: ZH, OW, GL, BS, AR, GR, TG, VD, VS, NE und JU
- 612.1 dito, aber nicht für wissenschaftliche und künstlerische Zwecke: LU und UR
- 612.2 dito, aber die Befreiung kann in gewissen Fällen auf Gesuch hin gewährt werden, auch wenn kein Gegenrecht besteht: BE
- 612.3 dito, auch wenn kein Gegenrecht besteht; zudem sind aber auch gleichartige Zuwendungen ins Ausland steuerfrei, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Zuwendung ausschliesslich für einen der privilegierten Zwecke verwendet wird: ZG
- 612.4 dito, aber nur für Institutionen mit nationaler oder internationaler Tätigkeit: TI
- 612.5 dito, aber unter der Bedingung, dass die vorgesehenen Zweckbindungen der Zuwendungen bestehen bleiben: VS
- 612.6 dito, aber nur für ausschliesslich öffentliche, religiöse, erzieherische oder gemeinnützige Zwecke: SH.
- 613 ausserkantonale Institutionen sind steuerbefreit, wenn sie im Sitzkanton steuerbefreit sind, oder von der Steuer befreit werden könnten: FR.
- 614 an juristische Personen mit **Sitz im Kanton**, die sich öffentlichen Zwecken, Kultus-, Unterrichts- und Erziehungszwecken oder anderen **ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken** widmen und die Zwecke im Interesse des Kantons oder im allgemeinen schweizerischen Interesse liegen: ZH, BE, BS, SH, TG, TI und VS
- 614.1 dito, sofern die betreffenden juristischen Personen im Kanton selber steuerbefreit sind: UR, OW, NW, AR und JU; im Weiteren GR, wo sich die Befreiung auch auf Vermögensübertragungen an das Pfrund- und Kirchengut der beiden Landeskirchen und ihrer Kirchgemeinden erstreckt
- 614.2 dito, aber nur, wenn die Aktivität nicht gewinnstrebig ist: VD.
- 615 an juristische Personen mit Sitz im Kanton, die gemäss kantonalem Gesetz von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht ausgenommen sind. AI und SG.
- 616 an juristische Personen mit Sitz in einem anderen Kanton (Schweiz), die steuerbefreit sind, soweit das Bundesrecht es vorsieht oder deren Sitzkanton Gegenrecht hält: AI und SG.
- 617 an juristische Personen mit **Sitz in der Schweiz**, die sich öffentlichen Zwecken, Kultus-, oder anderen **ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken** widmen: SO
- 617.1 dito, soweit die juristische Person im entsprechenden Kanton von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit ist: NW
- 617.2 dito, auch für Unterrichts- und Erziehungszwecke: GL.

- 618 an **Einrichtungen der beruflichen Vorsorge** mit Sitz oder Betriebsstätten im **Kanton**, deren Vermögen und Einkommen dauernd und ausschliesslich der Personalfürsorge von Unternehmungen dienen: LU¹⁹⁾, FR, BS, VS und JU; im Weiteren VD, aber nur, sofern diese Zuwendungen vom Arbeitgeber geleistet werden.
- 619 gewisse **Einrichtungen der beruflichen Vorsorge**, die die Voraussetzungen von Art. 80 Abs. 2 BVG erfüllen. Falls nicht, werden unter bestimmten Voraussetzungen Schenkungen an solche Vorsorgeeinrichtungen immerhin zu einem Vorzugssteuersatz besteuert: GE.
- 620 an **Einrichtungen der beruflichen Vorsorge** mit Sitz oder Betriebsstätten in der **Schweiz**, deren Vermögen und Einkommen dauernd und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge von Unternehmungen dienen: ZH, BE, OW, NW, GL, SO, SH, AR, GR, AG, TG und TI.
- 621 an **inländische Ausgleichs- und Sozialversicherungskassen**, soweit sie der Ausrichtung von Sozialleistungen dienen, insbesondere an Kassen der Arbeitslosen-, Kranken-, Invaliden- oder Hinterlassenenversicherung, mit Ausnahme der konzessionierten Versicherungsgesellschaften: ZH, BE; LU (Unfall- und Krankenkassen); NW, GL, SO, BS, GR, AR, AG, TG und VS.

Abschliessend ist zu bemerken, dass im Kanton BL Zuwendungen an sämtliche oben genannten gemeinnützigen Institutionen, Personalfürsorgeeinrichtungen und öffentlich-rechtlichen Körperschaften von der Steuer befreit sind, und zwar unabhängig vom Ort des Sitzes.

Bemerkung:

Die Schweizerische Steuerkonferenz, Vereinigung der Schweizer Steuerbehörden, hat ein «Verzeichnis der juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die bei der direkten Bundessteuer im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind» erarbeitet. Der Entscheid für dessen Publikation liegt jedoch in der Kompetenz der Kantone.

- *Einige Kantone (ZH, LU, UR, OW, SO und NE) haben die Liste der Schweizerischen Steuerkonferenz schon auf ihrer Internetseite veröffentlicht oder zumindest ihre Absicht dazu geäussert. In anderen Kantonen kann diese Liste bei der kantonalen Steuerverwaltung eingesehen oder angefordert werden.*
- *Die Mehrheit der Kantone (ZH, LU, UR, SZ, OW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, NE, GE und JU) besitzt eine eigene Liste zu diesem Thema, die oft auf ihrer Internetseite eingesehen werden kann.*

19) Kanton LU: Die Steuerbefreiung gilt auch für Institutionen mit Tätigkeit in der ganzen Schweiz.

62 Ehegatten, Nachkommen und Vorfahren

Die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern sind in Bezug auf Steuerbefreiungen und steuerfreie Beträge für den (**überlebenden**) **Ehegatten** sowie für die **Blutsverwandten in auf- und absteigender Linie** sehr mannigfaltig.

Während einzelne Kantone für diese Personengruppen **steuerfreie Beträge oder persönliche Abzüge** vorsehen (vgl. Ziffer 63 und 64), **befreien** andere den Ehegatten und/oder die Nachkommen, zum Teil sogar auch die Vorfahren, **ganz** von der Steuer (siehe nachfolgende Tabelle).

Übersicht über die Befreiungen für den (überlebenden) Ehegatten sowie die Blutsverwandten in auf- und absteigender Linie (Stand: 1.1.2013)

Kanton*)	steuerfrei			Bemerkungen
	Ehegatte	Nachkommen (inkl. Adoptivkinder)	Vorfahren	
UR, OW, FR, TI, VS	X	X	X	
NW	X	X 1)	X 2)	1) inklusive Stief-, Pflege- und Schwiegerkinder sowie Gross- und Urgrosskinder 2) inklusive Eltern, Stief- und Pflegeeltern sowie Schwiegereltern
ZG	X	X	X 3)	3) Nur Eltern und Stiefeltern
BL, AR	X	X	X 4)	4) Nur Eltern
GE	X 5)	X 5)	X 5)	5) Solange der Verstorbene für die letzten drei definitiven Veranlagungen vor seinem Tod nicht nach dem Aufwand besteuert wurde.
GL, BL, SH, AG ²⁰⁾	X	X	--	
ZH, JU	X 6)	X	--	6) Die für Ehepaare gültigen gesetzlichen Bestimmungen sind sinngemäss auf die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare anwendbar.
BE	X 7)	X 7)	--	7) inklusive Pflege- und Stiefkinder. Für Pflegekinder entfällt die Besteuerung, sofern das Pflegeverhältnis mindesten 2 Jahre gedauert hat.
LU	X	X 8)	--	8) Von der Möglichkeit, Vermögensanfänge an Nachkommen zu besteuern, haben ca. 1/2 der Gemeinden Gebrauch gemacht (mit oder ohne Progression).
SO	X	X	--	Diese Vermögensanfänge unterliegen jedoch der Nachlasssteuer

20) Kanton AG: Ab 2014 auch Eltern und Grosseltern.

Fortsetzung

Kanton*)	steuerfrei			Bemerkungen
	Ehegatte	Nachkommen (inkl. Adoptivkinder)	Vorfahren	
BS	X	X 9)	--	9) inklusive Pflegekinder
SG	X	X 10)	--	10) inklusive Pflege- und Stiefkinder
GR	X 11)	X 10)	--	11) inklusive Konkubinatspartner
TG	X	X 10)	--	
AI, VD, NE	X	--	--	

*) **Zur Erinnerung:**

- Der Kanton SZ kennt weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern.
- Der Kanton LU kennt keine Schenkungssteuern.

63 Subjektive Befreiungen und persönliche Abzüge (Stand: 1.1.2013)

Bemerkungen:

- Die unterstrichenen Angaben betreffen die Schenkungssteuer.
- Ohne weitere Angabe handelt es sich bei den Beträgen um Abzüge. Andernfalls wird vermerkt «steuerfreies Minimum». In der Regel sind die steuerfreien Minima aber in der Tabelle 64 angegeben.

Kanton	Ehegatte	Kinder, Enkel, Ur-enkel inkl. Adoptivkinder	Eltern, Gross-eltern	Geschwis-ter	Übrige (vgl. auch Tabelle 64)	Bemerkungen
ZH	steuerfrei	steuerfrei 1)	200'000 2) 3)	15'000 4)	15'000 5) 50'000 6)	1) 15'000 Fr. für das Paten-, Pflege- oder Stief-kind 2) ebenfalls Adoptiveltern 3) 15'000 Fr. für Grosseltern 4) ebenfalls Adoptivgeschwister 5) 15'000 Fr. für Verlobte 6) 50'000 Fr. für den Lebenspartner, der wäh-rend mind. 5 Jahren mit dem Erblasser oder Schenker im gleichen Haushalt lebt
	<u>steuerfrei</u>	<u>steuerfrei</u> 1)	<u>200'000</u> 2) 3)	<u>15'000</u> 4)	<u>15'000</u> 5) <u>50'000</u> 6)	
BE	steuerfrei	steuerfrei	12'000	12'000	12'000	Erhält jemand mehrfach Zuwendungen (Schen-kung und/oder Erbschaft) von der gleichen Per-son, wird der Abzug innert 5 Jahren insgesamt nur einmal gewährt.
	<u>steuerfrei</u>	<u>steuerfrei</u>	<u>12'000</u>	<u>12'000</u>	<u>12'000</u>	
LU	steuerfrei	steuerfrei 7)			7)	7) Die Gemeinden können eine Nachkom-menserbschaftssteuer erheben, soweit die einzelnen Zuwendungen 100'000 Fr. über-steigen. Den Nachkommen gleichgestellt sind Adoptivkinder, uneheliche Nachkommen ohne gesetzliches Erbrecht sowie Pflegekin-der, sofern das Pflegeverhältnis mindestens 2 Jahre bestanden hat.
UR	steuerfrei 8)	steuerfrei 9)	steuerfrei	15'000 10)	15'000 10)	8) und Personen, die seit mindestens fünf Jahren in einem gemeinsamen Haushalt in einem eheähnlichen Verhältnis leben (Kon-kubinat) 9) und Stiefkinder 10) steuerbar ist der 15'000 Fr. übersteigende Vermögensübergang
	<u>Steuerfrei</u> 8)	<u>steuerfrei</u> 9)	<u>steuerfrei</u>	<u>15'000</u> 10)	<u>15'000</u> 10)	
OW	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 11) <u>steuerfrei</u> 11)	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>		11) auch für Stiefkinder Bestehen von steuerfreien Minima (siehe Tabelle 64)
NW	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>Steuerfrei</u>	steuerfrei 12) <u>Steuerfrei</u> 12)	20'000 <u>20'000</u>	20'000 <u>20'000</u>	12) Ohne Grosseltern
GL	steuerfrei	steuerfrei	50'000	10'000	10'000	
	<u>steuerfrei</u>	<u>steuerfrei</u>	<u>50'000</u>	<u>10'000</u>	<u>10'000</u>	

Fortsetzung

Kanton	Ehegatte	Kinder, Enkel, Ur-enkel inkl. Adoptivkinder	Eltern, Grosseltern	Geschwister	Übrige (vgl. auch Tabelle 54)	Bemerkungen
ZG	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 13) <u>steuerfrei</u> 13)		14) 15) 14) 15)	13) nur Eltern und Stiefeltern 14) Von der Steuerpflicht befreit sind auch Lebenspartner, soweit sie seit mindestens 5 Jahren in einem gemeinsamen Haushalt leben und beide unverheiratet sind bzw. keine eingetragene Partnerschaft mit einer Drittperson besteht. 15) 10'000 Fr. für Pflegekinder, Patenkinder und Dienstpersonal
FR	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>			
SO	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 16) 17) <u>steuerfrei</u> 16) 17)	14'100 17)	14'100 17)	16) nur Eltern 17) Macht ein Schenker während des Kalenderjahres mehrere Zuwendungen an den gleichen Empfänger, so wird dieser Abzug nur einmal gewährt.
BS	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 18) <u>steuerfrei</u> 18)	2'000 <u>10'000</u> 19)	2'000 <u>10'000</u> 19)	2'000 <u>10'000</u> 19)	18) inkl. Pflegekinder 19) unter Vorbehalt der Anrechnung bei einem späteren Vermögensanfall
BL	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 20) <u>steuerfrei</u> 20)			20) nur Eltern
SH	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 21) <u>steuerfrei</u> 21)	30'000 22) <u>30'000</u> 22)	10'000 <u>10'000</u>	10'000 <u>10'000</u>	21) Stiefkinder sind den Nachkommen gleichgestellt; Pflegekinder ebenfalls, sofern das Pflegeverhältnis mindestens 2 Jahre ununterbrochen gedauert hat. 22) auch für Adoptiv- und Stiefeltern, aber nicht für die Grosseltern
AR	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 23) <u>steuerfrei</u> 23)	steuerfrei 24) <u>steuerfrei</u> 24)	<u>2'000</u>	<u>2'000</u>	23) Stief- und Pflegekinder sind den Nachkommen gleichgestellt. 24) nur Eltern
AI	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	300'000 25) <u>300'000</u> 25)	20'000 26) 27) <u>20'000</u> 26) 27)	5'000 <u>5'000</u>	5'000 <u>5'000</u>	25) 300'000 Fr. für jedes einzelne Kind, Adoptiv- oder Stiefkind des Erblassers oder Schenkers; für jedes Pflegekind bei einem Pflegeverhältnis von mind. 2 Jahren. 26) für jeden Elternteil und Adoptivelternteil 27) 5'000 Fr. für jeden Grosselternanteil
SG	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 28) <u>steuerfrei</u> 28)	25'000 29) <u>25'000</u> 29)	10'000 <u>10'000</u>	10'000 <u>10'000</u>	28) auch für Stief- und Pflegekinder 29) auch für Stief- und Pflegeeltern sowie die Nachkommen von Stief- und Pflegekindern, aber nicht für Grosseltern
GR	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 30) <u>steuerfrei</u> 30)	103'000 31) <u>103'000</u> 31)	7'300 <u>7'300</u>	7'300 <u>7'300</u>	30) auch für Stief- und Pflegekinder 31) nicht für Grosseltern

Fortsetzung

Kanton	Ehegatte	Kinder, Enkel, Ur-enkel inkl. Adoptivkinder	Eltern, Grosseltern	Geschwister	Übrige (vgl. auch Tabelle 54)	Bemerkungen
AG	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 32) <u>steuerfrei</u> 32)	steuerfrei (ab 2014) <u>steuerfrei</u> (ab 2014)			32) auch für Stief- und Pflegekinder, sofern das Pflegeverhältnis mind. 2 Jahre gedauert hat.
TG	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	20'000 33) <u>20'000</u> 33)			33) für jeden Elternteil
TI	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>			
VD	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	250'000 34) 35) <u>50'000</u> 36)	10'000 37)	10'000 37)	10'000 37) Um Hälfte reduzierte Steuer 38) <u>10'000</u> 37) Um Hälfte reduzierte Steuer 38)	34) Freigrenze bis 251'000 Fr. Wenn die Erbschaft 251'000 Fr. übersteigt, reduziert sich der Abzug um 1/250stel je 1'000 Fr.-Tranche ab 251'000 Fr. 35) auf dem Netto-Anteil, der jedem direkten Nachkommen zufließt 36) Freibetrag, nur für Kinder 37) steuerfreies Minimum 38) um die Hälfte reduzierte Steuer: im Falle von im Kanton eröffneten Erbschaften von Ausländern sowie bei ausländischen im Kanton wohnhaften Schenkern, wenn diese in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben oder ausgeübt haben und nur für den Teil der Erbschaft, der ausschliesslich im Kanton steuerbar ist, d.h. ohne ausländische Beteiligung gemäss Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (der Abzug wird also nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige und nicht der ausländischen Staat davon profitiert).
VS	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>			Bestehen von steuerfreien Minima (siehe Tabelle 64)
NE	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	50'000 39) <u>50'000</u> 39)	50'000 39) <u>50'000</u> 39)	10'000 40) <u>10'000</u> 40)	10'000 40) <u>10'000</u> 40)	39) Im Falle des «Vorversterbens» des Kindes wird der Abzug seinen Kindern gewährt. 40) Bestehen von steuerfreien Minima (siehe Tabelle 64)
GE	steuerfrei <u>steuerfrei</u> 41)	steuerfrei <u>steuerfrei</u> 41)	steuerfrei <u>steuerfrei</u> 41)	500 <u>5'000</u>	500 <u>5'000</u>	Es handelt sich immer um steuerfreie Minima. 41) 5'000 Fr. wenn der Begünstigte nicht mutmasslicher Erbe ist, falls die steuerpflichtige Person nach dem Aufwand besteuert wurde. Andere Tarife sind in Fällen anwendbar, in welchen der Erblasser bei einer der letzten drei definitiven Veranlagungen von einer Besteuerung nach dem Aufwand profitieren konnte.
JU	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>				ab 10'000 Fr. für die letzten 5 Jahre.

64 Weitere Abzüge, Steuerbefreiungen und steuerfreie Beträge für bestimmte Leistungen (Stand: 1.1.2013)

Bemerkung:

Die unterstrichenen Angaben betreffen die Schenkungssteuer.

Kanton	Für unterstützungsbedürftige Personen	Für Erziehung und Ausbildung des Empfängers	Für Angestellte und Bedienstete *) Lidlohn	Heiratsgut (steuerfreies Min.)	Vermächtnisse, + übliche Gelegenheitsgeschenke bis x Fr.	Vermögensanfälle bis x Fr. (steuerfreies Min.)	Bemerkungen
ZH	30'000 1) <u>30'000</u> 1)		15'000 2) <u>15'000</u> 2)		5'000 <u>5'000</u>	5'000	1) sofern zusätzlich auch beschränkt erwerbsfähig 2) für Hausangestellte mit mehr als 10 Dienstjahren, sofern kein anderer Abzug erfolgte
LU			2'000			1'000 3)	3) wenn der Bedachte nicht ein Vermögen von über 10'000 Fr. oder einen Erwerb von über 4'000 Fr. versteuert
UR						15'000 4) <u>15'000</u> 4)	4) Steuerbar ist der 15'000 Fr. übersteigende Vermögensübergang.
OW						5'000 <u>5'000</u>	Ab 5'001 Fr. wird der gesamte Betrag besteuert.
GL			10'000	steuerfrei 5)	5'000 <u>5'000</u>		5) sofern nicht der Ausgleich gemäss ZGB (Art. 626 ff.) unterliegend
ZG	60'000 6) <u>60'000</u> 6)		10'000 <u>10'000</u>			5'000 <u>5'000</u>	6) für Erwerbsunfähige, wenn das Einkommen inkl. der Einkünfte aus Erbanfall oder Schenkung 12'000 Fr. nicht übersteigt
FR						5'000 7) <u>5'000</u> 7)	7) 5'000 Fr. werden von den Zuwendungen an jeden Begünstigten abgezogen. 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.
SO	<u>steuerfrei</u>						
BS	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	8)	<u>40'000</u> 9)	10)	<u>10'000</u> 9)	8) keine Steuer, sofern diese Zuwendungen der Einkommenssteuer unterliegen 9) unter dem Vorbehalt der Anrechnung bei einem späteren Vermögensanfall 10) Gelegenheitsgeschenke im üblichen Mass sind steuerfrei.

*) Die Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus Dienstverhältnis unterliegen nicht der Schenkungssteuer, sondern der Einkommenssteuer.

Fortsetzung

Kanton	Für unterstützungsbedürftige Personen	Für Erziehung und Ausbildung des Empfängers	Für Angestellte und Bedienstete *) Lidlohn	Heiratsgut (steuerfreies Min.)	Vermächtnisse + übliche Gelegenheitsgeschenke bis x Fr.	Vermögensanfälle unter x Fr. (steuerfreies Min.)	Bemerkungen
BL	steuerfrei 11) <u>steuerfrei</u> 11)	steuerfrei 11) <u>steuerfrei</u> 11)				10'000 <u>10'000</u>	11) in Erfüllung einer gesetzlichen Pflicht
SH	steuerfrei 12) <u>steuerfrei</u> 12)	steuerfrei 13) <u>steuerfrei</u> 13)	Lidlohn steuerfrei				12) sowie die Vorausbezüge für noch nicht erzogene oder gebrechliche Kinder gemäss Art. 631 Abs. 2 ZGB 13) soweit das übliche Mass nicht überschritten wird
AR		steuerfrei 14) <u>steuerfrei</u> 14)	Lidlohn steuerfrei		<u>2'000</u>	5'000 15) <u>5'000</u> 15)	14) nur periodische und notwendige Unterstützungen und Beiträge an Erziehungskosten 15) Lebenspartner: 10'000 = persönlicher Abzug
AI		steuerfrei <u>steuerfrei</u>	Lidlohn steuerfrei	<u>5'000</u>	<u>5'000</u>		
SG			Lidlohn steuerfrei		<u>5'000</u>		
GR	14'500	steuerfrei <u>steuerfrei</u>	Lidlohn steuerfrei				
AG	steuerfrei 16) <u>steuerfrei</u> 16)	steuerfrei 17) <u>steuerfrei</u> 17)	steuerfrei 18) <u>steuerfrei</u> 18)		<u>2'000</u> 19)		16) sofern Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln sowie Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten 17) Vorausbezüge gemäss Art. 631 Abs. 2 ZGB für Kinder, die in Ausbildung oder behindert sind 18) sofern vom Schuldner nicht vom Einkommen abgezogen 19) nur wenn diese Geschenke zu besonderen Anlässen und Ereignissen (z.B. Heirat, Geburtstag) erfolgen
TG	100'000 20) <u>100'000</u> 20)			<u>steuerfrei</u> 21)	5'000 22) <u>5'000</u> 22)		20) für dauernd pflege- und unterstützungsbedürftige Personen 21) steuerfrei, soweit keine gesetzliche Ausgleichspflicht besteht 22) übliche Gelegenheitsgeschenke und einmalige Zuwendungen von Todes wegen
TI					<u>10'000</u> 23)		Bei im Kanton eröffneten Erbschaften sind die ersten 50'000 Fr. des auf einem Sparheft bzw. Spar-, Depositen- oder Salärkonto angelegten Vermögens steuerfrei. 23) jährlich pro Beschenkten

*) Die Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus Dienstverhältnis unterliegen nicht der Schenkungssteuer, sondern der Einkommenssteuer.

Fortsetzung

Kanton	Für unterstützungsbedürftige Personen	Für Erziehung und Ausbildung des Empfängers	Für Angestellte und Bedienstete *) Lidlohn	Heiratsgut (steuerfreies Min.)	Vermächtnisse + übliche Gelegenheitsgeschenke bis x Fr.	Vermögensanfälle unter x Fr. (steuerfreies Min.)	Bemerkungen
VD	24) <u>steuerfrei</u> 25)	steuerfrei 24) <u>steuerfrei</u>	steuerfrei (inkl. Lidlohn) <u>steuerfrei</u> (inkl. Lidlohn)	 <u>10'000</u>	 <u>10'000</u> 26)	10'000	24) von den Kindern des Verstorbenen erhobene Entschädigung in Anwendung des Art. 631 Abs. 2 ZGB von 10'000 Fr. für die Kinder, welche zum Zeitpunkt des Ablebens noch nicht erzogen und von 20'000 Fr. für diejenigen, welche behindert sind 25) Leistungen für Verwandte in direkter Linie und Geschwister, welche für die Erziehung bzw. die berufliche Ausbildung oder auf Grund einer Beistandspflicht ausgerichtet werden 26) je Begünstigter und pro Jahr
VS		steuerfrei <u>steuerfrei</u>	steuerfrei 27) <u>steuerfrei</u> 27)		 <u>2'000</u>	10'000 28) <u>2'000</u>	27) sofern diese Leistungen der Einkommenssteuer unterliegen 28) für die Erbteile, die Fr. 10'000 nicht übersteigen
NE						10'000 <u>10'000</u>	
GE			1'000 29) 30) <u>5'000</u> 30) 31)	 32)		500 <u>5'000</u>	29) 5'000 Fr., wenn der Arbeitsvertrag mindestens 10 Jahre gedauert hat 30) für jeden Hausangestellten 31) Das steuerfreie Minimum (5'000 Fr.) erhöht sich für jedes volle Dienstjahr um 1'000 Fr. 32) Es wird nur die halbe Steuer erhoben. Alle diese Befreiungen gelten nur für Erbgänge, die im Kanton eröffnet wurden, sowie für Schenkungen, bei denen der Schenker im Kanton wohnhaft ist.
JU						10'000 33) <u>10'000</u> 33)	33) Die Zuwendungen, die der Begünstigte während der 5 Jahre vor dem Todesfall oder der Schenkung erhalten hat, werden zusammengerechnet. Erreicht der Betrag 10'000 Fr. wird der Gesamtbetrag der Steuer unterstellt.

*) Die Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus Dienstverhältnis unterliegen nicht der Schenkungssteuer, sondern der Einkommenssteuer.

65 Der Hausrat (Stand: 1.1.2013)**Bemerkung:**

Betrifft nur die Erbschaftssteuer.

Kanton	teilweise oder vollständige Befreiung (in Fr.)	Bemerkungen
LU, GL, ZG, BS	vollständig	
UR, OW, NW	vollständig	Steuerbefreit ist in der Praxis der Übergang von Hausrat, der nicht der Vermögenssteuer unterliegt (Gegenstände ohne Kapitalanlagecharakter).
FR	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats, der gängigen persönlichen Gebrauchsgegenstände sowie der üblichen Geschenke.
SO	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats. Antike Möbel, Sammlungen und Kunstgegenstände werden geschätzt und entsprechend besteuert.
BL	vollständig	Der Wert des Hausrates kann abgezogen werden, soweit dieser von Personen, die mit dem Erblasser in gemeinsamem Haushalt leben, übernommen wird.
SH	vollständig	Steuerbefreit ist der Hausrat, welcher die übliche Ausstattung der Wohnung sowie die Fahrhabe, die nicht der Vermögenssteuer unterliegt, umfasst. Edelmetalle, Sammlungen, Kunst- und Schmuckgegenstände usw. sind nicht steuerfrei.
AR	vollständig	Der Wert der vom Ehegatten oder von Nachkommen übernommenen Haus- und Feldgeräte ist auch steuerfrei.
AI	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats. Antike Möbel, Sammlungen und Kunstgegenstände werden geschätzt und entsprechend besteuert (Vermögenssteuer)
SG	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats. Antike Möbel, Sammlungen und Kunstgegenstände werden geschätzt und entsprechend besteuert (Vermögenssteuer)
GR	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats. Wertsachen, Sammlungen und Kunstgegenstände sind zu deklarieren (Versicherungswert).
TG	vollständig	Steuerbefreit ist der Übergang von Hausrat, der nicht der Vermögenssteuer unterliegt (Gegenstände ohne Kapitalanlagecharakter).
VS	vollständig	Der Hausrat und die persönlichen Gebrauchsgegenstände sind befreit. Sammelobjekte werden zum Verkehrswert besteuert.
NE	vollständig	Befreiung des gängigen Hausrats
ZH, AG, TI	---	Keine Befreiung und kein Abzug
BE	---	Kein Abzug: in der Regel Pauschalbewertung im Rahmen von 0 – 20 % des Versicherungswertes. Antikes Mobiliar, Sammlungen und Kunstgegenstände werden zum Verkehrswert besteuert.
VD	---	Kein Abzug. Der Hausrat wird i.d.R. zur Hälfte des Versicherungswertes besteuert
GE	---	Kein Abzug. Der gängige Hausrat wird in der Regel zu 10 % des Versicherungswertes besteuert, wenn die versicherte Summe gleich oder niedriger ist als 100'000 Fr. oder zu 20 % des Versicherungswertes, wenn die versicherte Summe mehr als 100'000 Fr. beträgt, während antike Möbel, Sammlungen und Kunstgegenstände zum Verkehrswert besteuert werden.
JU	---	Kein Abzug, aber der Hausrat wird in der Regel zu 10 % des Versicherungswertes besteuert.

7 DIE STEUERBEMESSUNG

71 Die zeitliche Bemessung

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine **einmalige Steuer**. Sie wird bei Erbschaften in der Regel auf dem Wert des Vermögensanfalls im Zeitpunkt des Todes des Erblassers berechnet.

Nur bei Ersatzverfügungen, Nacherbeneinsetzung und bei einem an eine aufschiebende Bedingung geknüpften Vermögensübergang tritt der steuerbare Erwerb nicht mit dem Tod des Erblassers, sondern zu einem späteren Zeitpunkt ein, weshalb in diesen Fällen letzterer als Stichtag für die Bemessung gilt.

Der schenkungsweise Vermögenserwerb erfolgt mit dem **Vollzug der Schenkung**; die Steuer wird auf dem Wert der Schenkung zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs berechnet.

Im Einzelnen wird in den Kantonen der massgebende Zeitpunkt für die steuerliche Bewertung des Erbschafts- und Schenkungsgutes wie folgt bestimmt:

711 Erbschaftssteuer

In sämtlichen Kantonen wird bei Vermögensübertragung von Todes wegen auf den **Zeitpunkt des Todes** des Erblassers, resp. der **Eröffnung des Erbganges** oder des **Vermögenserwerbes** abgestellt. Einzelne Kantone sehen indessen für gewisse Tatbestände Ausnahmen vor:

- 711.1 Bei einem an eine aufschiebende Bedingung geknüpften Vermögensübergang wird auf den Zeitpunkt, in dem die Bedingung eintritt, abgestellt: ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, SO, BS, SH, AR, AI, SG, TG, VD, NE und GE.
- 711.2 Bei Nacherbeneinsetzung (*vgl. Ziffer 421*) wird auf den Zeitpunkt des Todes des Vorerben bzw. auf einen anderen festgelegten Zeitpunkt abgestellt: ZH, BE, UR, OW, GL, ZG, SO, BS, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE und GE.
- 711.3 Bei Verschollenerklärung ist massgebend
 - 711.31 der Zeitpunkt, in dem diese ausgesprochen wird: LU, OW, GL, FR, SG, AG und NE
 - 711.32 der Zeitpunkt, in dem die Verschollenerklärung rechtskräftig wird: SH
 - 711.33 der Zeitpunkt, auf den die Wirkung der Verschollenerklärung zurückbezogen wird: GE
 - 711.34 der Zeitpunkt, in dem die Güter des Verschollenen übertragen werden: JU.

712 Schenkungssteuer

In allen Kantonen ist bei Zuwendungen unter Lebenden der **Vollzug der Schenkung** bzw. der Tag der Schenkung oder der Zeitpunkt des Vermögenserwerbes massgebend.

72 Die sachliche Bemessung (Bewertungsvorschriften)

Grundsätzlich ist für die **Steuerberechnung** bei beiden Steuern der **Verkehrswert** ausschlaggebend. Darunter ist der Wert zu verstehen, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen (Angebot und Nachfrage) bemessen wird. Er ist nicht immer identisch mit dem Versicherungswert, der manchmal höher ist als der Verkehrswert (Marktwert) und in der Regel den Betrag darstellt, den der Eigentümer auslegen müsste, um den versicherten Gegenstand bei dessen Verlust neu zu beschaffen (Neuwert).

Für einige Elemente des Familienvermögens stützen sich verschiedene Kantone auf den Verkehrswert: LU, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, AG, TG und TI. Die anderen Kantone sehen in ihren Gesetzen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer zum Teil eigene Bewertungsvorschriften vor.

Von diesem Grundsatz abweichende oder diesen präzisierende Regeln gelten namentlich v.a. für Wertpapiere, Grundstücke, Renten, Pensionen und Versicherungsleistungen.

721 Wertpapiere

Sämtliche kantonalen Steuergesetze unterscheiden zwischen kotierten und nichtkotierten Wertpapieren.

721.1 Kotierte Wertpapiere

Kotierte Wertpapiere sind solche, die an der Börse gehandelt werden. Sie werden zu ihrem **Kurswert** – der als **Verkehrswert** gilt – besteuert.

Der Wert solcher Papiere bemisst sich in der Regel nach deren Kurswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbes.²¹⁾

721.2 Nicht kotierte Wertpapiere

Darunter versteht man Wertpapiere, die nicht an der offiziellen Börse gehandelt werden und darum keinen Börsenwert aufweisen. Der Verkehrswert solcher Wertpapiere muss demnach **geschätzt** werden. Handelt es sich dabei um Beteiligungsrechte wie beispielsweise Aktien, so ist u.a. auch der Ertrags- und Substanzwert des Unternehmens angemessen zu berücksichtigen.

Obschon der Wortlaut der verschiedenen Steuergesetze sehr unterschiedliche Formulierungen aufweist, sehen alle Kantone für die Bewertung nichtkotierter Wertpapiere grundsätzlich analoge Regelungen vor.

21) Kanton BS: Übersteigt der Kurswert (Verkehrswert) des gesamten Wertschriftenvermögens die kapitalisierte Summe aller Erträge – der Kapitalisierungssatz richtet sich nach dem Mittel aus dem Zinssatz für Sparhefte der Basler Kantonalbank und der Rendite schweizerischer Obligationen per Ende September vor einem ordentlichen Bewertungsstichtag –, so gilt als Steuerwert das Mittel aus Verkehrs- und Ertragswert.

Die Kantone treffen im Wesentlichen die gleiche Regelung. Aus Uniformitätsgründen einigten sich die kantonalen Steuerbehörden auf eine Schätzung des Verkehrswertes nach einheitlichen Kriterien. Sie stützen sich dabei auf die «**Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer**», herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz.

Nach dieser Wegleitung bemisst sich der Verkehrswert:

- bei nicht kotierten Wertschriften, die **regelmässig ausserbörslich** gehandelt werden (oder für welche seriöse Angebots- und Nachfragekurse bestehen), nach dem Kurs am 31. Dezember der betreffenden Steuerperiode. Diese Kurse werden jährlich in der Kursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung publiziert
- bei nicht kotierten Wertpapieren, die nur **gelegentlich ausserbörsliche Kurse** mit nicht einwandfrei überprüfbarem Aussagewert aufweisen, und bei nichtkotierten Wertpapieren, für die keine vor- oder ausserbörslichen Kursnotierungen bekannt sind, nach den Bewertungsregeln, welche die Wegleitung mit Beispielen näher erläutert, im ersten Fall unter angemessener Berücksichtigung der im letzten Monat vor dem massgebenden Stichtag notierten Kurse.²²⁾

Bemerkung:

Zwei Kantone kennen bei nicht kotierten Wertpapieren eine Erleichterung zur teilweisen Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung:

- AG: *Der Steuerwert von Aktien und Anteilscheinen inländischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die weder an der Börse kotiert sind noch einem organisierten ausserbörslichen Handel unterliegen, wird um 50 % herabgesetzt.*
- OW, AR und VD: *Ermässigung bei Unternehmensnachfolge.*

22) Kanton SO: *Ist jedoch der Kaufpreis bekannt, ist der Verkehrswert massgebend.*

722 Grundstücke

Als Grundstücke gelten die Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke sowie die Miteigentumsanteile an Grundstücken (Art. 655 ZGB).

Bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern können die **Bewertungsmethoden für Grundstücke** je nach Kanton verschieden ausgestaltet sein:

- In der Mehrheit der Kantone ist der ausschlaggebende Grundstückswert mit demjenigen identisch, den der Erblasser oder der Schenker in seiner letzten Vermögenssteuererklärung angegeben hat.
- Gewisse Kantone kennen aber verschiedene Bewertungskriterien, wenn das Grundstück Gegenstand einer Übertragung (Erbgang oder Schenkung) ist.

Mehrheitlich stellen die Steuergesetze auf den **Verkehrswert**²³⁾, den **Ertragswert** oder auf eine **Kombination der beiden** ab; vereinzelt gelten auch andere Kriterien.

Alle kantonalen Steuergesetze unterscheiden zwischen **landwirtschaftlichen und nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken und Gebäuden**.

722.1 Nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften

In den meisten Kantonen (ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR²⁴⁾, BS, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VS, NE und JU) werden Grundstücke, welche Gegenstand eines Erbgangs oder einer Schenkung sind, in derselben Weise wie für die Vermögenssteuer bewertet.

Andere Kantone wenden unterschiedliche Kriterien an, wenn es sich um eine Erbschaft oder Schenkung handelt:

722.11 **Verkehrswert:** SO, SH und GE

722.111 dito, jedoch unter Abzug der geschätzten, sich bei einer späteren Veräusserung ergebenden Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer: BL

722.112 dito, aber Gebäude von historischer und denkmalpflegerischer Bedeutung, deren Erhaltung von den Eigentümern gewisse Opfer verlangt, werden zum Ertragswert bewertet: GR.

722.12 **Erleichterung**, wobei für die Berechnung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer nur ein gewisser Prozentsatz des Bewertungsergebnisses bei der Vermögenssteuer ausschlaggebend ist. Dieser beträgt:

- 80 %: VD
- 75 %: LU für Liegenschaften, die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnt sind.

23) In der Regel gilt der Kaufpreis als Verkehrswert. Ist das Grundstück ganz oder teilweise unentgeltlich erworben worden oder haben sich die Verhältnisse seit dem Erwerb wesentlich geändert, so wird der Verkehrswert unter Berücksichtigung des Land-, Bau- und Ertragswerts geschätzt.

So werden z.B. Preisvergleiche gezogen während einer gewissen Zeitspanne für den Kauf/Verkauf von Liegenschaften in der gleichen Region und unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen, oder aber man stützt sich in angemessener Weise auf Bodenwert, Bauwert und Ertragswert.

24) Kanton FR: Der Mehrwert seit Beginn der laufenden Steuerperiode bis zum Zeitpunkt, in dem das Besteuerungsrecht entsteht, ist jedoch vorbehalten.

722.2 Landwirtschaftliche Liegenschaften

Die Mehrheit der Kantone bewertet land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften mit Einschluss der zu ihrer Bewirtschaftung dienenden Gebäude – gleich wie bei der Vermögenssteuer – zum **Ertragswert**.²⁵⁾

Gewisse Kantone kennen jedoch auch hier abweichende Regelungen, wenn es sich um die Erbschafts- und Schenkungssteuer anstatt um die Vermögenssteuer handelt:

- 722.21 Für Grundstücke, die bis zum Teilungstag veräussert werden, ist nicht der Ertragswert, sondern der **tatsächliche Erlös** massgebend: AR.
- 722.22 Bewertung zum **Ertragswert oder zum Übernahmepreis, sofern dieser höher ist:**
- 722.221 dito, aber nur für Liegenschaften, auf die das Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht vom 4.10.1991 anwendbar ist; alle übrigen landwirtschaftlichen Liegenschaften zum Verkehrswert: SO
- 722.222 dito, sofern ein Erbe das Grundstück zur eigenen Bewirtschaftung übernimmt oder wenn der Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bildet und eine ausreichende landwirtschaftliche Existenz bietet: SH.
- 722.23 **Durchschnitt** von Ertrags- und Verkehrswert: aber nur 80 % dieser Steuerschätzung dient zur Steuerberechnung. Im Fall der Übernahme des Betriebs durch einen Erben (bürgerliche Erbschaft) wird zum Übernahmepreis bewertet, sofern dieser tiefer ist als der amtliche Wert: VD.
- 722.24 **Offizieller Schätzungswert** (wie für die nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften): TI.

25) Für die Berechnung des Ertragswertes landwirtschaftlicher Heimwesen werden verschiedene Methoden angewandt. Bei der sog. Rotertragsmethode wird zunächst der Rotertrag der Liegenschaft aufgrund der Bodenbeschaffenheit, der Bodennutzung und anderer Merkmale ermittelt. Hiervon wird der erforderliche Betriebsaufwand abgezogen. Der daraus resultierende Reinertrag wird sodann kapitalisiert.

In anderen Kantonen ist eine direkte Einschätzung des Ertragswertes aufgrund von Erfahrungszahlen üblich. Mitunter wird als Hilfsmittel für die Ertragsberechnung auch der Pachtzins herangezogen oder es wird vom Verkehrswert ausgegangen und hiervon ein Abzug gemacht.

723 Nutzniessungen, Renten, Pensionen oder Rechte auf ähnlichen periodischen Leistungen

Bei Leibrenten, Renten, Pensionen oder Rechten auf ähnlichen periodischen Leistungen (Nutzniessung, Wohnrecht usw.) wird die Steuer in allen Kantonen in der Regel auf dem **kapitalisierten Wert** der Leistung erhoben.²⁶⁾

Einzelne Kantone weisen indessen Abweichungen auf:

- 723.1 Der Steuerwert wird durch Kapitalisierung der Jahresleistung zu einem periodisch durch die Verwaltung bestimmten Zinssatz festgestellt: AR und SH.
- 723.2 Leibrenten, Pensionen und andere periodische Leistungen werden mittels eines je nach Alter des Begünstigten variierenden Vielfachen kapitalisiert (*bei Nutzniessung siehe Ziffer 422.3*): GE.
- 723.3 Dem Steuerpflichtigen steht es gegen Sicherstellung frei, die Steuer statt auf dem kapitalisierten Wert jährlich auf der empfangenen Leistung zu entrichten: BS.
- 723.4 Der kapitalisierte Wert einer Nutzniessung darf keinesfalls 3/4 des Verkehrswertes der Vermögenssubstanz übersteigen: ZH.
- 723.5 Besondere Vorschriften: TI.
- 723.6 Die Kapitalisierung der Nutzniessungs- und Wohnrechte darf $\frac{3}{4}$ des massgebenden Werts für die betreffenden Güterarten nicht übersteigen. Eine Verordnung bestimmt die Sätze, um die Kapitalisierung vorzunehmen: FR.

724 Zuwendungen aus Kapitallebensversicherungen (Säule 3b)

Bei den Kapitallebensversicherungen empfiehlt es sich, zuerst eine Unterscheidung zwischen den reinen Risikoversicherungen und den rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen (z.B. gemischte Versicherungen) vorzunehmen.²⁷⁾

724.1 Reine Risiko-Lebensversicherungen

Bei der direkten Bundessteuer (dBSt) ist die von einer reinen Risikoversicherung infolge Tod der versicherten Person ausgerichtete Kapitalleistung der Einkommenssteuer unterstellt (Besteuerung zum Vorzugstarif, getrennt vom übrigen Einkommen; Art. 38 DBG).

26) *Der kapitalisierte Wert der Leistung entspricht dem Kapital, aus welchem eine entsprechende periodische Leistung unter marktmässigen Bedingungen finanziert werden kann. Zu seiner Berechnung werden insbesondere die Faktoren Alter, Geschlecht und Lebenserwartung des Leistungsberechtigten berücksichtigt.*

27) *So genannte «reine Risiko-Lebensversicherungen»: Versicherungen, für welche der Eintritt des versicherten Ereignisses nicht gewiss ist und für welche das Kapital nur fällig wird, wenn der Versicherte während der Versicherungsdauer stirbt.*

Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen: Hier steht fest, dass das versicherte Ereignis eintreten wird und dass die versicherte Summe an den Anspruchsberechtigten ausbezahlt wird, sei es im Fall, dass die versicherte Person den in der Police vereinbarten Ablauf-Termin erlebt oder dass sie vorher stirbt. Die Versicherungssumme wird im Erlebensfall an den Anspruchsberechtigten ausbezahlt, bei vorherigem Ableben der versicherten Person an die in der Police bezeichneten Begünstigten.

Auch in der Mehrheit der Kantone unterliegt die von einer reinen Risiko-Lebensversicherung (Todesfallversicherung) im Todesfall an die Begünstigten ausgerichtete Kapitalleistung der Einkommenssteuer (Art. 11 Abs. 3 StHG). Bei Fehlen einer Begünstigung fällt die Kapitalleistung in den Nachlass und wird in einzelnen Kantonen (BL und JU), in denen die Kapitalleistung nicht der Einkommenssteuer unterliegt, mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer erfasst, aber nur dann, wenn der Anspruchsberechtigte nicht der Kategorie der befreiten Erben (z.B. Befreiung des überlebenden Ehegatten in den Kantonen BL und JU) zugehört.

724.2 Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen

Alle Kantone unterstellen die im Todesfall der versicherten Person ausgerichteten Kapitalleistungen aus solchen Lebensversicherungen den Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Gewisse stellen dabei auf den dem Begünstigten **ausgerichteten Wert** (Versicherungssumme) ab, während andere nach dem **Rückkaufswert** im Zeitpunkt des Todes der versicherten Person oder im Zeitpunkt der Schenkung besteuern, wenn es sich um eine gemischte Versicherung oder um eine Kapitalversicherung auf festen Termin handelt, die beim Tod der versicherten Person nicht fällig wird, sondern bis zu diesem vereinbarten Zeitpunkt weiterläuft.

Noch andere stützen sich entweder auf das eine oder andere System ab, je nach Versicherungsart.

Die kantonalen Bestimmungen zu diesem Thema sind die Folgenden:

- 724.21 Besteuerung aufgrund des dem Begünstigten tatsächlich ausgerichteten Kapitals: BE, GR und VS.
- 724.22 Besteuerung im Allgemeinen aufgrund des dem Begünstigten tatsächlich ausgerichteten Kapitals, ausser für die noch nicht fälligen Versicherungen, die zu ihrem Rückkaufswert besteuert werden: ZH, LU, UR, OW, NW, GL, ZG, FR²⁸⁾, BS, BL, SH, AR, AI, SG, TG, TI; VD²⁹⁾; NE, GE und JU.
- 724.23 Besteuerung der ausgerichteten Versicherungsleistung für fällige Leistungen aus gemischter Versicherung nach Abzug allfälliger Bestandteile, die der Einkommenssteuer (Differenz zwischen ausbezahltem Betrag und Einmalprämie) unterliegen. Für nicht fällige Ansprüche aus gemischten Versicherungen erfolgt die Besteuerung des Rückkaufswerts.
Im Weiteren Rückgewährssummen aus Leibrentenversicherungen: 60 % Erbschaftssteuer; 40 % Einkommenssteuer: BE und AG.
- 724.24 Besteuerung des tatsächlich bezahlten Kapitals bei Versicherungen ohne Begünstigung; bei Begünstigung nur soweit, als die Versicherung zur Wiederherstellung der Pflichtteile der Herabsetzung unterliegt und auch tatsächlich herabgesetzt wird: SO.

28) Kanton FR: Betreffend Leibrenten mit Rückkaufswert: Steuer von 60 % auf den Erbschaften und von 40 % auf dem Einkommen.

29) Kanton VD: Bei vor dem 1.1.1988 abgeschlossenen Verträgen werden nur 50 % der Versicherungsleistung besteuert (Übergangsbestimmung). Wenn dieser Betrag die Hälfte der erhaltenen Kapitalleistung übersteigt, berechnet sich die Steuer jedoch nach dem Rückkaufswert der Versicherung im Zeitpunkt des Todes des Versicherungsnehmers.

73 Schuldenabzug

Die Erbschaftssteuer wird auf dem **Nettovermögen** des Erblassers, d.h. nach Abzug von dessen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten berechnet. Als abzugsfähige Verbindlichkeiten fallen ausserdem in verschiedenen Kantonen die Erbschaftsschulden und die Erbgangsschulden in Betracht.

731 Die Erbschaftsschulden

Darunter versteht man jene Schulden, für die der Erblasser zum Zeitpunkt der Eröffnung des Erbganges persönlich haftete. Sie müssen zu Lebzeiten des Erblassers entstanden sein. Hingegen ist ihre Fälligkeit nicht Voraussetzung für die Abzugsberechtigung. Sie sind in allen Fällen zum Abzug zugelassen, sofern sie noch nicht verjährt sind.

In fast allen Kantonen werden die Schulden direkt **von der Gesamterbschaft abgezogen**. Im Kanton VS hingegen kann jeder Erbe die seinen Erbteil treffenden Schulden von seinem Erbteil in Abzug bringen.

732 Die Erbgangsschulden (Todesfall- und Teilungskosten)

Unter Erbgangsschulden versteht man Ausgaben, die durch den Erbgang selbst verursacht wurden. Sie sind nicht in der Person des Erblassers begründet, sondern erst mit und aus Anlass des Todesfalles entstanden.

Als solche fallen namentlich in Betracht: die standesgemässen und ortsüblichen **Beerdigungskosten** (Auslagen für Todesanzeigen, Danksagungen, Honorierung der Geistlichen usw.). Weiter werden zum Abzug zugelassen die Kosten der Siegelung und der Inventaraufnahme, die Testamentseröffnungskosten, die Auslagen für die Erbschaftsverwaltung, die amtliche Liquidation und die Willensvollziehung sowie die Kosten der Verschollenerklärung des Erblassers. Abzugsberechtigt sind auch die Kosten für Prozesse, die zur Erlangung der Erbschaft oder des Vermächtnisses notwendig waren.³⁰⁾

Da die Erbgangsschulden nicht von den Erben persönlich zu tragen sind, sondern nach den zivilrechtlichen Regeln aus dem Nachlass zu begleichen sind, **können** sie grundsätzlich vom unverteilten Nachlass **in Abzug gebracht** werden.

Bei der Erbschaftssteuer wird die **Abzugsfähigkeit** dieser Schulden und übrigen Spesen grundsätzlich in fast allen Kantonen angenommen. Ausdrücklich erwähnt ist dieser **Abzug** in der Mehrheit der kantonalen Steuergesetze: ZH, BE, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE und JU. In den übrigen Kantonen geht die Praxis in dieselbe Richtung.

30) Die Prozesskosten können in der Regel vom Erbteil des Prozessführers abgezogen werden und nicht von der Gesamterbschaft.

Einschränkungen kennen folgende Kantone:

- 732.1 Gewisse Erbteilungskosten werden vom Abzug ausgeklammert: ZH, BE, FR, BS und JU.
- 732.2 Abzug der Bestattungskosten (pauschal 10'000 Franken; auf Vorweisung von Belegen können jedoch bis 15'000 Franken abgezogen werden): FR.
- 732.3 Nur Abzug der ortsüblichen Bestattungskosten und des Grabunterhalts: GR.
- 732.4 Zum Abzug zugelassen sind nur die standesgemässen und ortsüblichen Bestattungskosten, die Kosten für die vom Richter verordnete Erbschaftsverwaltung sowie die Kosten für die Testamentseröffnung und den -vollzug: TI.
- 732.5 Pauschalabzug von 7'500 Franken für Beerdigungskosten und andere durch den Tod verursachte Kosten: NE
- 732.6 Zugelassener Maximalbetrag von 8'000 Franken bei Vorlegen von Belegen für Bestattungskosten und anderen mit dem Todesfall zusammenhängenden Kosten: GE.

733 Ansprüche der Hausgenossen

Die Kantone ZH, BE, LU, NW, GL, FR, SO, BS, AR, AI, SG, GR, AG, TG und VD gewähren Erben, die mit dem Erblasser in gemeinsamem Haushalt lebten, einen auf 30 Tage begrenzten Unterhaltsanspruch, der als Erbschaftsschuld abgezogen werden darf (Art. 474 und 606 ZGB).
Im Kanton SH wird dieser Unterhaltsanspruch als Erbgangsschuld gewährt.

8 DIE STEUERVERANLAGUNG

Stirbt ein Steuerpflichtiger und ist anzunehmen, dass steuerbares Vermögen vorhanden ist, ist die Steuerverwaltung verpflichtet, innerhalb einer bestimmten Frist ein **Nachlassinventar** über den Nachlass sowie über das Vermögen der durch den Erblasser in der Steuerpflicht vertretenen Personen (Ehefrau und Kinder unter elterlicher Sorge) aufzunehmen (Art. 54 StHG).³¹⁾

Sie kann dabei die Mitwirkung der für die Siegelung und Inventaraufnahme zuständigen Amtsstellen oder Amtspersonen des Kantons und der Gemeinden in Anspruch nehmen.

Ist dagegen nach den Umständen anzunehmen, dass der Verstorbene kein Vermögen hinterlässt, kann die Errichtung eines Inventars auch unterbleiben.

81 Die Veranlagung der Erbschaftssteuer

Für die **Veranlagung** der Erbschaftssteuer wird mehrheitlich auf ein **Nachlassinventar** abgestellt, das beim Tod des Erblassers zu erstellen ist.

Dieses wird im allgemeinen durch eine kantonale Behörde, manchmal unter Mitwirkung der Wohnsitzgemeinde des Erblassers, vereinzelt auch nur durch letztere aufgenommen.

Eine Reihe von Kantonen sieht aber keine kantonalrechtliche Inventarisierung vor. Hier erfolgt die Veranlagung aufgrund eines **Privatinventars** der Erben oder aufgrund anderer Angaben (**Steuererklärung**, Inventar für die dBSt).

Im Einzelnen sehen die Kantone folgende Regelungen vor:

- 811 Veranlagung aufgrund eines **von kantonalen Behörden erstellten Inventars**: OW, GL, BS, FR, SO, AI und TG.
- 812 Veranlagung aufgrund eines **von kantonalen Behörden unter Mitwirkung der Wohnsitzgemeinde des Verstorbenen erstellten Inventars**: BL und SG.
- 813 Veranlagung aufgrund eines **von der Wohnsitzgemeinde erstellten Inventars**: LU, UR, NW, AR, SH und AG.
- 814 Veranlagung aufgrund eines **von den Erben erstellten Inventars**: ZH, TI (Praxis); im Weiteren AI und SG, sofern kein amtliches Inventar aufgenommen wird.

31) Durch die Inventarisierung soll den Steuerbehörden u.a. Gelegenheit geboten werden festzustellen, ob Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen. Wenn auch die Inventarisationsbehörde keine besonderen Nachforschungen über das vom Erblasser erzielte Einkommen durchführt, so lassen sich doch aus den Feststellungen über das Vermögen in der Regel Schlüsse auf das Einkommen der Vorjahre (Erträge von Wertpapieren und Forderungen, Mietzinseinnahmen, Renteneinkommen) ziehen.

- 815 Veranlagung aufgrund einer von den Steuerpflichtigen/Vermächtnisnehmern **innert einer gewissen Frist eingereichten Steuererklärung**: ZG (90 Tage) und GE (90 Tage, auch wenn ein Steuerinventar vorhanden ist)
- 815.1 dito, jedoch nur in allen nicht inventarpflichtigen Fällen: BE (4 Monate) und JU (30 Tage); *siehe Ziffern 816.1 und 816.2*;
- 815.2 dito; die Steuerverwaltung kann jedoch eine Inventarisierung anordnen: VS (30 Tage); im Weiteren GR, wo jedoch nur eine Frist für die Einreichung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen besteht (90 Tage nach dem Tod des Erblassers), nicht aber für die Anordnung eines Inventars;
- 815.3 dito, aber zusätzlich zur Steuererklärung wird in jedem Fall durch die kantonale Steuerverwaltung ein Inventar erstellt: NE (45 Tage).
- 816 Veranlagung aufgrund einer Steueranzeige, begleitet von einer **notariellen Feststellungsurkunde (Steuerinventar)**: VD
- 816.1 dito, wenn das Rohvermögen 100'000 Franken übersteigt oder bei unklaren Verhältnissen: BE
- 816.2 dito, wenn das Rohvermögen 35'000 Franken übersteigt: JU.

82 Die Veranlagung der Schenkungssteuer

Während die Erbschaftssteuern im Allgemeinen auf der Grundlage des amtlichen Nachlassinventars berechnet werden, tritt in der Schenkungsbesteuerung an dessen Stelle die **Steuererklärung**. Diese wird in der Mehrheit der Kantone vom **Beschenkten** verlangt, welcher sie innerhalb einer gewissen Frist dem kantonalen Steueramt einzureichen hat. Vereinzelt ist auch der Schenker anmeldepflichtig.

Die verschiedenen kantonalen Regelungen sind:

- 821 Veranlagung aufgrund einer **Steuererklärung (oder Steueranzeige) des Beschenkten** in: ZH, OW, NW, FR (innert 30 Tagen)³²⁾, SO, AR, AI, SG, GR, TG und VS
- 821.1 dito; Meldepflicht 90 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres: BE
- 821.2 dito; wohnt der Beschenkte aber ausserhalb des Kantons, so obliegt die Anzeigepflicht dem Schenker: ZG, FR (innert einer Frist von 30 Tagen) und TI
- 821.3 dito; hat der Beschenkte aber keinen Wohnsitz in der Schweiz, obliegt die Meldepflicht dem Schenker: GL
- 822 **Schenker und Beschenkter haben den Vermögensanfall** spätestens mit Abgabe der nächsten Steuererklärung **zu melden**: UR und JU
dito, aber Beschenkte, die im Kanton keine solche Erklärung einreichen müssen, haben den Anfall innert 3 Monaten zu melden: AG.
- 823 Veranlagung aufgrund einer **Anzeige der Parteien (Schenker und Beschenkter)**, wobei der Beschenkte innerhalb einer vorgeschriebenen Frist seine Anzeige einzureichen hat: BL.
- 824 Schenker, Beschenkte und Grundbuchamt haben den Vermögensübergang innert 30 Tagen zu melden. Die Meldepflicht wird durch Abgabe der Steuererklärung oder der Handänderungsmitteilung erfüllt: SH.
- 825 Für Schenkungen **ohne öffentliche Urkunde** (d.h. Schenkungen, bei denen es nicht um Liegenschaften oder Teile davon oder um beschränkte dingliche Rechte geht): Veranlagung aufgrund einer **Anzeige der Parteien** (in der Praxis der Schenker) spätestens beim Einreichen der nächsten ordentlichen Steuererklärung: VD und NE.
- 826 Veranlagung aufgrund einer **Anzeige des Schenkers oder Beschenkten**; die Anzeigepflicht obliegt beiden solidarisch: GE
im Weiteren BS, wo die Parteien aber der Steuerverwaltung von Zuwendungen unter Lebenden (ausser Ehegatten, sofern sie in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben) innert 30 Tagen, spätestens aber mit der ordentlichen Steuererklärung (Einkommen und Vermögen) für das Schenkungsjahr Kenntnis zu geben haben.

32) Kanton FR: Der Notar muss ebenfalls die Beschenkten und gegebenenfalls den Schenker oder seinen Vertreter bzw. sein rechtliches Organ informieren, dass sie die Anzeige rechtzeitig machen.

9 DER STEUERTARIF

Soweit die Kantone eine Schenkungssteuer erheben, wenden sie in der Regel dafür denselben Tarif an wie für die Erbschaftssteuer, ausser GR (keine Steuer auf den Erbteilen, sondern nur auf dem gesamten Nachlass und auf Schenkungen) und GE (unterschiedliche Tarife). Der Kanton LU erhebt keine Schenkungssteuer.

Die **Erbschaften** und **Schenkungen** unterliegen also **in den meisten Fällen derselben Besteuerung**.

Die **Steuertarife** der Erbschafts- und Schenkungssteuern sind in den Kantonen sehr unterschiedlich, aber fast alle mehr oder weniger **progressiv** ausgestaltet.

In den meisten Kantonen richten sich die Steuertarife einerseits nach dem **Verwandtschaftsgrad** und andererseits nach der **Höhe des Vermögenanfalles**, wobei die Kombination dieser zwei Elemente einen progressiven Tarif ergibt. In einigen Kantonen stützt sich der Tarif nur auf den Verwandtschaftsgrad.

Einige Kantone kennen auch **kommunale Erbschafts- und Schenkungssteuern**, deren Tarife sich **von den kantonalen unterscheiden**.

91 Kantonssteuer

911 Erbanfallsteuer und Schenkungssteuer

Meistens sind sowohl der **Verwandtschaftsgrad** als auch die **Höhe des Vermögenanfalls** Faktoren für die Berechnung der Erbanfall- und Schenkungssteuern.

In einigen Kantonen ist jedoch nur der Verwandtschaftsgrad ausschlaggebend, in anderen werden je nach Höhe des Vermögenanfalles zusätzlich zur einfachen Steuer **progressive Zuschläge** erhoben.

Im Einzelnen ergibt sich in den Kantonen folgendes Bild:

- 911.1 **Progressive Steuer** je nach **Höhe des Vermögenanfalls**, mit verschiedenen Tarifen je nach **Verwandtschaftsgrad**: ZG, SO, AG und VD
im Weiteren GE, wo dazu vom Grossen Rat jährlich «centimes additionnels» festzusetzen sind, wobei bei der Erbschaftssteuer die Nachkommen, Vorfahren und der überlebende Ehegatte vom Zuschlag befreit werden. Zudem können frühere Zuwendungen einen Einfluss auf die Progression des Tarifs haben.
- 911.2 **Proportionaler Steuertarif** abgestuft nach **Verwandtschaftsgrad**; dazu **progressiver Zuschlag je nach Höhe des Vermögenanfalles**: LU, BS und TG³³⁾
im Weiteren GL, wo die Gesamtbelastung (ohne Bausteuer) indessen 25 % des steuerbaren Vermögenanfalles nicht übersteigen darf.

33) Kanton TG: Der Steuersatz reduziert sich auf die Hälfte für Steuerpflichtige, die zur Weiterführung des Unternehmens mindestens 40 % Anteile durch Schenkung, Erbvorbezug oder Erbteilung übernehmen. Die Reduktion fällt nachträglich dahin, wenn die Vermögenswerte innert zehn Jahren seit der Übernahme veräussert werden.

- 911.3 **Progressive Steuer**, abgestuft nach der **Höhe des Vermögensanfalles**; dazu **Vielfaches je nach Verwandtschaftsgrad**: ZH, BE, BL und SH.
- 911.4 Nach der **Höhe des Vermögensanfalls progressive Steuertarife**; zusätzlich **Vielfaches nach Verwandtschaftsgrad** (mit Höchstsätzen für jeden Grad): TI.
- 911.5 **Proportionale Steuer** abgestuft nach **Verwandtschaftsgrad** (keine Berücksichtigung der Höhe des Vermögensanfalls): UR, OW, NW, FR, BL, AR, AI, SG, VS, NE und JU.
- 911.6 **Proportionale Steuer** von 10 % für Schenkungen: GR.

912 Nachlasssteuer

Im Kanton SO ist der Steuertarif progressiv abgestuft nach der Höhe des steuerbaren Nachlassvermögens. Der Kanton GR kennt eine proportionale Steuer von 10 % auf dem steuerbaren Nachlass.

92 Gemeindesteuer

Eine Gemeindesteuer auf Erbschaften und Schenkungen kennen nur die Kantone FR, GR und VD. Die Gemeinden des Kantons LU sind berechtigt, eine Erbanfallsteuer auf dem an die Nachkommen gelangenden Vermögen zu erheben (Schenkungen, die in den letzten 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers erfolgten, werden als Erbschaften besteuert).

Die Berechnung dieser Steuer erfolgt jedoch unterschiedlich:

- 921 **Proportionaler Steuertarif** abgestuft nach **Verwandtschaftsgrad**: GR:
- elterlicher Stamm: max. 5 %
 - Konkubinatspartner: max. 5 %
 - übrige Begünstigte: max. 25 %.
- 922 **proportionaler Steuertarif** (max. 1 %); dazu **Zuschlag je nach Höhe des Vermögensanfalles** wie für den Kanton: LU.
- 923 kein eigener Steuertarif, jedoch sind die Gemeinden befugt, bis zur Höhe der kantonalen Steuer «**centimes additionnels**» zu erheben: FR (max. 70 %) und VD (max. 100 %).

10 HINGABE AN ERFÜLLUNGS STATT

Die Kantone FR, VD, GE und JU kennen eine «Hingabe an Erfüllungs statt», was bedeutet, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuern mit **kulturellen Gütern** beglichen werden können.

Mittels Zustimmung des Steuerpflichtigen und des Staates kann die Erbschafts- und Schenkungssteuer nämlich insgesamt oder teilweise durch Übertragung kultureller Güter bezahlt werden. Als kulturelle Güter gelten bewegliche Sachen **von hohem künstlerischem, historischem oder wissenschaftlichem Wert**, wie zum Beispiel:

- Kunstgegenstände
- Bücher
- Sammelgegenstände oder auch
- Dokumente

Die Bezahlung der Steuer mit Immobilien ist ausgeschlossen.

Es ist nicht notwendig, dass die vorgeschlagenen Zahlungsmittel aus der – der Steuer unterliegenden – Erbschaft oder Schenkung stammen.

Die endgültige Entscheidung, eine solche Zahlungsart zu akzeptieren oder abzulehnen, fällt in die Zuständigkeit des Vorstehers des kantonalen Finanzdepartements oder des Regierungsrats.

10.1 Auf Verlangen des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige, der die gesamte Steuer oder einen Teil davon mit kulturellen Gütern bezahlen will, muss dies spätestens 30 Tage nach der Eröffnung des Veranlagungsverfügung verlangen.

Seine Anfrage muss die genaue Beschaffenheit eines jeden Kulturgutes, welches er dem Staat zur Bezahlung der Steuer vorschlägt, beschreiben und dessen Übertragungswert (Verkehrswert oder tieferer Wert) angeben.

10.2 Auf Verlangen des Staates

Mit dem Einverständnis des Vorstehers des kantonalen Finanzdepartements oder des Kulturdepartements kann die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen von Amtes wegen vorschlagen, die Steuer mit Kulturgütern zu bezahlen, die er namentlich durch Erbschaft oder Schenkung erhalten hat.

In diesem Fall hat der Steuerpflichtige innert einer ihm von der Steuerverwaltung gesetzten Frist die Beschaffenheit und den Wert eines jeden Kulturguts anzugeben, das er dem Staat übertragen will. Verstreicht die angesetzte Frist ohne Antwort, verfällt das Angebot der kantonalen Steuerbehörde.

11 VERJÄHRUNGSFRISTEN

11.1 Verjährung des Steueranspruchs

11.11 Veranlagungsverjährung

In der Mehrheit der Kantone **erlischt das Recht, ein Veranlagungsverfahren** im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern **einzuleiten normalerweise nach 5 Jahren**. Gewisse Kantone kennen aber eine andere Veranlagungsverjährung (z.B. Frist von 10 Jahren).

Diese Fristen gelten nur für Fälle, in denen ohne Verschulden des Steuerpflichtigen eine Veranlagung unterblieben ist. Andernfalls bleibt die Einleitung eines Hinterziehungs- oder Betrugsverfahrens vorbehalten, weil dieses auch dann eröffnet werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger zum Beispiel einen Steuerbetrag dem Staat vorenthält, indem er keine Steuererklärung einreicht und sich damit der Veranlagung entzieht (*siehe dazu Ziffer 12.12*).

Diese Fristen können in folgenden Kantonen ruhen oder unterbrochen werden: BE, LU, UR, OW, NW, GL, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SH, SG, GR, AG, TG, TI, VS, NE und JU.

Die kantonalen Abweichungen können wie folgt zusammengefasst werden:

- 11.111 **Fünf Jahre** nach Ablauf des Jahres, in dem der Erbgang eröffnet oder die Schenkung vollzogen wurde:
 - 11.111.1 dito, aber mit einer absoluten maximalen Verjährungsfrist von 15 Jahren (bei Fristunterbrechung oder Stillstand): BE, LU, UR, OW, NW, GL, BS, BL, AR, AI, SG, AG und NE
 - 11.111.2 dito, aber mit einer absoluten maximalen Verjährungsfrist von zehn Jahren nach Entstehung des Steuerforderung (bei Fristunterbrechung oder Stillstand): SH GR und VS.
- 11.112 **Fünf Jahre** in den meisten Fällen; zehn Jahre für die nicht angegebenen Erbschaften; im Weiteren in gewissen Fällen eine Frist von zwei und zweieinviertel Jahren: GE.
- 11.113 **Fünf Jahre** von der Erbschaftseröffnung oder dem Schenkungsvollzug an; zehn Jahre bei Verfahrenspflichtverletzungen durch den Steuerpflichtigen; mit einer absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn Jahren (bei Fristunterbrechung oder Stillstand): JU.
- 11.114 **Fünf Jahre** von der Erbschaftseröffnung oder dem Schenkungsvollzug an mit einer absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren unter Vorbehalt einer längeren Frist für das Bestrafungsrecht: FR.
- 11.115 **Zehn Jahre:**
 - 11.115.1 vom Vermögensübergang an; im Weiteren beginnt die Verjährungsfrist nicht zu laufen oder steht still während der Dauer eines Prozesses, dessen Ausgang für die Steuerveranlagung wesentlich sein kann: ZH und TG
im Weiteren ZG, aber von der Entstehung des Steueranspruchs an
 - 11.115.2 vom Entstehen des Steueranspruchs an, aber bei beschränkter Steuerpflicht beträgt die Frist fünf Jahre seitdem das Steueramt vom Vermögensübergang erfahren hat: SO
 - 11.115.3 nach Ende des Jahres, in dem der Erbgang eröffnet oder die Schenkung vollzogen wurde: VD
dito, aber mit einer absoluten Verjährung von 15 Jahren bei (Fristunterbrechung oder Stillstand): TI.

Bemerkung:

Zum Vergleich sieht das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden eine Verjährung des Veranlagungsrechts von fünf Jahren vor. Bei Fristunterbrechung oder –stillstand verjährt diese in jedem Fall nach fünfzehn Jahren (Art. 47 Abs. 1 StHG).

11.12 Verjährung bei Hinterziehung

Bei Steuerhinterziehung und sonstigen Widerhandlungen **erlischt** in der Mehrheit der Kantone **das Recht, ein Strafverfahren bzw. Nachsteuerverfahren einzuleiten oder eine Busse zu verhängen, im Allgemeinen nach zehn Jahren.**³⁴

Einige Kantone kennen zwar auch eine Verjährungsfrist von zehn Jahren, aber nur bei vollendeter Hinterziehung. Sie sehen sonst für andere Arten von Verstössen auch andere Fristen vor. Die übrigen Kantone sehen ganz verschiedene Verjährungsfristen zwischen zwei und fünfzehn Jahren vor:

- 11.121 **Fünfzehn Jahre:** GL und FR.
- 11.122 **Zehn Jahre:** ZH, BE, OW, NW, SO, BS, BL, SH, AG, TG, TI, VS, VD und NE
- 11.122.1 dito, bei vollendeter Steuerhinterziehung mit einer absoluten Frist von fünfzehn Jahren. Bei Hinterziehungsversuch vier Jahre mit einer absoluten Frist von sechs Jahren: LU und JU.
- 11.122.2 dito bei vollendeter Hinterziehung; vier Jahre bei versuchter Hinterziehung und zwei Jahre bei Verletzung von Verfahrenspflichten: ZG und AR im Weiteren AI und SG, wobei die absoluten Fristen auf 15, 6 bzw. 3 Jahre verlängert werden. Im Nachsteuerverfahren beträgt die Frist der Einleitungsverjährung 10 Jahre und die Frist der Veranlagungsverjährung 15 Jahre.
- 11.122.3 dito bei vollendeter Hinterziehung; vier Jahre bei versuchter Steuerhinterziehung und zwei Jahre bei Verletzung von Verfahrenspflichten (Verfolgungsverjährung). Im Nachsteuerverfahren beträgt die Frist der Einleitungsverjährung 10 Jahre und die Frist der Veranlagungsverjährung 15 Jahre: GR.
- 11.122.4 dito bei vollendeter Hinterziehung mit einer absoluten Frist von fünfzehn Jahren, bei versuchter Hinterziehungsversuch vier Jahre mit einer absoluten Frist von sechs Jahren und bei Verletzung von Verfahrenspflichten zwei Jahre mit einer absoluten Frist von drei Jahren jeweils nach Eintritt des steuerbaren Ereignisses: UR.
- 11.123 **Fünf Jahre** für Steuermahnungen und Steuerbussen (*siehe auch Ziffer 12.112*). Für Strafverfolgungen im Betrugsfall: ein Jahr seit der Hinterlegung der Erbschaftserklärung oder der Schenkungseintragung. Diese Frist läuft nicht während administrativen oder strafrechtlichen Rekursverfahren: GE.
- 11.124 **Zwei Jahre** bei vollendeter Steuerhinterziehung; vier Jahre bei vollendetem Steuerbetrug mit absoluten Verjährungsfristen von vier resp. zehn Jahren: UR.

34) Diese Fristen kennen im Prinzip – ausser LU, AG und JU – keine Unterbrechung und keinen Stillstand.

Bemerkungen:

Zum Vergleich sieht das StHG vor, dass die Strafverfolgung nach zehn Jahren verjährt (relative Verjährungsfrist), wobei die absolute Frist (mit Einbezug einer eventuellen Unterbrechung oder einem Stillstand) fünfzehn Jahre beträgt (Art. 58 Abs. 2 und 3 StHG).

Mit der Änderung von Art. 333 StGB werden diese Fristen im DBG und StHG (und in anderen Bundesgesetzen) um das Doppelte der ordentlichen Dauer verlängert. Unter anderen befassen sich das Bundesamt für Justiz sowie die Bundeskanzlei mit Anpassungsarbeiten zu diesem Gesetzesartikel.³⁵⁾

11.2 Verjährung der Steuerforderung

Von der Verjährung des Steueranspruchs (Ziffer 11.1) gilt es die Verjährung der Steuerforderung, die so genannte Bezugsverjährung, zu unterscheiden, welche das **Recht der Steuerbehörden, eine rechtskräftig veranlagte Steuer zu beziehen**, befristet. Diese letztgenannte Frist betrifft also nur die Forderungen aus der Steuerpflicht (Steuerschulden).

In allen Kantonen beträgt die **Verjährungsfrist fünf Jahre**. Der Lauf der Bezugsverjährung wird **durch jede Einforderungshandlung unterbrochen und ruht, solange der Steuerpflichtige in der Schweiz nicht betrieben werden kann** (d.h. bei Fehlen eines Wohnsitzes in der Schweiz).

Diese Fristen, welche sowohl auf ordentliche Steuerforderungen wie auch auf Nachsteuer- und Bussenforderungen Anwendung finden, sind die folgenden:

- 12.21 **Fünf Jahre** seit Fälligkeit der Forderung (d.h. nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist), aber maximal zehn Jahre nach Ende des Jahres, während dem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist: ZH, LU, UR, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, GR, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VS, NE und JU.
- 12.22 **Fünf Jahre** von Fälligkeit der Forderung an: BE, FR und VD.
- 12.23 **Fünf Jahre** ab Versand der Erbschaftssteuerrechnung, resp. ab Fälligkeit der Schenkungssteuerforderungen: GE.

Bemerkung:

Das StHG präzisiert, dass die Steuerforderungen fünf Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, verjähren. Bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind (Art. 47 Abs. 2 StHG).

35) Für Einzelheiten zu diesem Thema siehe den Artikel «Die Strafbestimmungen bei den direkten Steuern», Band I, Teil E der Steuerinformationen.

ANHANG: DIE STEUERBELASTUNG

Vorbemerkung

Die ESTV veröffentlicht jährlich zwei Publikationen über die Steuerbelastung: «Steuerbelastung in der Schweiz, Natürliche Personen nach Gemeinden», und «Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte – Kantonsziffern». Beide Publikationen können auf der Internetseite der ESTV www.estv.admin.ch (Dokumentation, Zahlen und Fakten, Statistiken, Steuerbelastung) abgerufen werden.

Die nachfolgenden Tabellen sind dem Werk «Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte – Kantonsziffern 2011» entnommen. Die Zahlen entsprechen dem Stand der Gesetzgebung 2011. Die aktuellsten Daten betreffend die kantonale Gesetzgebung findet man auf den Internetseiten der kantonalen Steuerverwaltungen (www.ssk-csi.ch → Links).

Die nachfolgenden Tabellen enthalten eine Übersicht über die Erbschaftssteuerbelastung in den einzelnen Kantonen im Jahre 2011.³⁶⁾

Erbanfälle an Ehegatten sind in allen Kantonen von der Steuer befreit. Erbanfälle an direkte Nachkommen werden nur in den Kantonen AI, VD und NE besteuert (für Einzelheiten siehe «Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte – Kantonsziffern 2011», Seite 76).

Tabelle 1: Belastung durch die Nachlasssteuer (Stand 1.1.2011)

Kantone	Nachlass in Franken						
	10'000	20'000	50'000	100'000	500'000	1'000'000	5'000'000
	Nachlasssteuer in Franken						
Solothurn	80	160	400	800	4'000	9'000	60'000
Graubünden	270	1'270	4'270	9'270	49'270	99'270	499'270

36) *Schenkungen unterliegen in der Regel den gleichen Besteuerungsgrundsätzen (persönliche Abzüge vom Vermögensanfall und/oder Steuersätze) wie Erbanfälle. Gegenüber der Erbschaftssteuer abweichende Besteuerungsgrundsätze kommen in den Kantonen LU, SO, BS, GR, VD, GE und JU zur Anwendung.*

Die Belastung durch die Schenkungssteuer ist demzufolge in den meisten Kantonen identisch mit der Erbschaftssteuer oder weicht nur unwesentlich davon ab. Deshalb wird auf die Darstellung der Schenkungssteuerbelastung verzichtet.

**Tabelle 2: Belastung der Erbanfälle an Geschwister sowie Neffen und Nichten
(Stand 1.1.2011)**

Steuerhoheit	Erbfälle an Geschwister				Erbfälle an Neffen und Nichten			
	20'000 fr.	50'000 fr.	100'000 fr.	500'000 fr.	20'000 fr.	50'000 fr.	100'000 fr.	500'000 fr.
Kantone	Erbanfallsteuern in Franken							
Zürich	300	2'250	6'750	67'500	2'000	6'000	14'000	117'000
Bern	480	2'280	5'280	41'970	880	4'180	9'680	76'945
Luzern	1'320	4'200	9'000	57'000	1'320	4'200	9'000	57'000
Uri	1'600	4'000	8'000	40'000	2'400	6'000	12'000	60'000
Schwyz	-	-	-	-	-	-	-	-
Obwalden	-	-	-	-	2'000	5'000	10'000	50'000
Nidwalden	-	1'500	4'000	24'000	-	1'500	4'000	24'000
Glarus	460	1'840	4'140	45'080	805	3'220	7'245	78'890
Zug	800	2'040	4'320	28'360	1'200	3'060	6'480	42'540
Freiburg	788	2'363	4'988	25'988	1'238	3'713	7'838	40'838
Solothurn 1)	800	3'308	8'898	50'000	1'800	7'443	20'021	112'500
Basel-Stadt	1'350	3'750	7'350	52'500	1'800	4'800	9'800	59'760
Basel-Landschaft	-	3'000	10'500	70'500	-	6'750	18'000	108'000
Schaffhausen	400	2'600	7'800	70'600	600	3'900	11'700	105'900
Appenzell A.Rh.	3'300	9'900	20'900	108'900	4'800	14'400	30'400	158'400
Appenzell I.Rh.	900	2'700	5'700	29'700	1'350	4'050	8'550	44'550
St. Gallen	2'000	8'000	18'000	98'000	3'000	12'000	27'000	147'000
Graubünden 1)	-	-	-	-	-	-	-	-
Aargau	1'200	3'000	6'000	73'800	2'400	6'000	12'000	109'200
Thurgau	880	2'500	6'000	70'000	1'320	3'750	9'000	105'000
Tessin	1'275	3'485	7'948	59'918	1'658	4'531	10'332	77'893
Waadt	1'188	3'498	8'118	62'500	1'782	5'247	12'177	82'500
Wallis	2'000	5'000	10'000	50'000	2'000	5'000	10'000	50'000
Neuenburg	3'000	7'500	15'000	75'000	3'600	9'000	18'000	90'000
Genf	3'339	8'694	17'619	107'919	4'158	10'773	21'798	128'898
Jura	1'400	5'600	12'600	68'600	2'100	8'400	18'900	102'900
Gemeinden								
Freiburg (Stadt)	551	1'654	3'491	18'191	866	2'599	5'486	28'586
Chur	635	2'135	4'635	24'635	635	2'135	4'635	24'635
Lausanne 2)	1'188	3'498	8'118	62'500	1'782	5'247	12'177	82'500

1) Kantone, die eine Nachlasssteuer erheben

2) Die Gemeinden können Zuschläge von höchstens 100 % zur kantonalen Steuer erheben

**Tabelle 3: Belastung der Erbanfälle an Onkel und Tanten sowie Nichtverwandte
(Stand 1.1.2011)**

Steuerhoheit	Erbfälle an Onkel und Tanten				Erbfälle an Nichtverwandte			
	20'000 Fr.	50'000 Fr.	100'000 Fr.	500'000 Fr.	20'000 Fr.	50'000 Fr.	100'000 Fr.	500'000 Fr.
Kantone	Erbanfallsteuern in Franken							
Zürich	2'000	6'000	14'000	117'000	2'400	7'200	16'800	140'400
Bern	880	4'180	9'680	76'945	1'280	6'080	14'080	111'920
Luzern	3'300	10'500	22'500	142'500	4'400	14'000	30'000	190'000
Uri	2'400	6'000	12'000	60'000	4'800	12'000	24'000	120'000
Schwyz	-	-	-	-	-	-	-	-
Obwalden	2'000	5'000	10'000	50'000	4'000	10'000	20'000	100'000
Nidwalden	-	3'000	8'000	48'000	-	4'500	12'000	72'000
Glarus	805	3'220	7'245	78'890	1'150	4'600	10'350	112'700
Zug	1'200	3'060	6'480	42'540	2'000	5'100	10'800	70'900
Fribourg	1'238	3'713	7'838	40'838	3'300	9'900	20'900	108'900
Solothurn 1)	1'800	7'443	20'021	112'500	2'400	9'924	26'695	150'000
Basel-Stadt	2'250	6'000	12'250	74'700	4'050	10'800	22'050	134'460
Basel-Landschaft	-	6'750	18'000	108'000	3'000	12'000	27'000	147'000
Schaffhausen	800	5'200	15'600	141'200	1'000	6'500	19'500	176'500
Appenzell A.Rh.	4'800	14'400	30'400	158'400	4'800	14'400	30'400	158'400
Appenzell I.Rh.	1'800	5'400	11'400	59'400	3'000	9'000	19'000	99'000
St. Gallen	3'000	12'000	27'000	147'000	3'000	12'000	27'000	147'000
Graubünden 1)	-	-	-	-	-	-	-	-
Aargau	2'400	6'000	12'000	109'200	2'400	6'000	12'000	109'200
Thurgau	1'320	3'750	9'000	105'000	1'760	5'000	12'000	140'000
Tessin	1'658	4'531	10'332	77'893	3'825	10'455	23'843	179'753
Waadt	1'782	5'247	12'177	82'500	3'564	10'494	24'354	125'000
Wallis	3'000	7'500	15'000	75'000	5'000	12'500	25'000	125'000
Neuenburg	4'000	10'000	20'000	100'000	9'000	22'500	45'000	225'000
Genf	4'158	10'773	21'798	128'898	9'576	24'696	49'896	268'296
Jura	2'100	8'400	18'900	102'900	3'500	14'000	31'500	171'500
Gemeinden								
Freiburg (Stadt)	866	2'599	5'486	28'586	2'310	6'930	14'630	76'230
Chur	2'540	8'540	18'540	98'540	2'540	8'540	18'540	98'540
Lausanne 2)	1'782	5'247	12'177	82'500	3'564	10'494	24'354	125'000

1) Kantone, die eine Nachlasssteuer erheben

2) Die Gemeinden können Zuschläge von höchstens 100 % zur kantonalen Steuer erheben