

**MESSAGE N° 15  
du Conseil d'Etat au Grand Conseil  
accompagnant le projet de loi sur  
l'impôt sur les successions et les  
donations (LISD)**

17 avril 2007

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

Le présent message est structuré de la manière suivante:

**A. GÉNÉRALITÉS**

**1. Introduction**

*1.1 Historique*

*1.2 Système de l'impôt*

**2. Nécessité de révision de la LE**

*2.1 En général*

*2.2 Motions*

*2.3 Comparaison de la charge fiscale avec d'autres cantons*

**3. Conception générale**

*3.1 Lignes directrices du projet*

*3.2 En particulier*

**4. Charge fiscale**

*4.1 Allègement de la charge fiscale en général*

*4.2 Autres facteurs d'allègement de la charge fiscale*

**5. Résultats de la procédure de consultation**

**6. Incidences de la nouvelle loi**

*6.1 Incidences financières*

*6.2 Incidence sur l'effectif du personnel*

*6.3 Incidence sur la répartition des charges entre le canton et les communes*

*6.4 Eurocompatibilité*

**B. COMMENTAIRE DES ARTICLES**

*Chapitre premier: Dispositions générales*

*Chapitre 2: Assiette de l'impôt*

*Chapitre 3: Calcul de l'impôt*

*Chapitre 4: Autorités d'application*

*Chapitre 5: Taxation*

*Chapitre 6: Voies de droit*

*Chapitre 7: Perception et garantie*

*Chapitre 8: Dispositions pénales*

*Chapitre 9: Prescription et péremption*

*Chapitre 10: Dispositions finales*

**A. GÉNÉRALITÉS**

**1. INTRODUCTION**

**1.1 Historique**

L'impôt sur les successions et les donations est actuellement prélevé en application de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (LE; RSF 635.2.1). Cette loi trouve son fondement dans le droit français, où l'enregistrement exerçait un rôle important dans le transfert effectif d'un droit par le fait de la transcription ou de la mention d'actes ou de contrats dans un registre spécial (art. 1<sup>er</sup> LE). En raison de l'adoption d'un code civil suisse unique, assortie de la mise sur pied du registre foncier, cette formalité a pratiquement perdu cette importance. Le législateur l'a toutefois maintenue à des fins principale-

ment fiscales. La LE s'appliquait aussi bien aux transferts effectués à titre onéreux entre vifs qu'à ceux effectués à titre gratuit, entre vifs ou pour cause de mort (donations et successions).

Le législateur fribourgeois a opté pour une refonte complète de la LE, devant totalement rompre avec le système de l'enregistrement. Le véritable fondement de l'imposition n'est en effet plus la transcription dans un registre et la conservation des actes qui y sont inscrits, mais le transfert des droits qui s'opère entre vifs ou pour cause de mort. Le législateur a ainsi choisi de réaliser la refonte en deux étapes, soit en élaborant deux lois, afin de traiter distinctement les acquisitions effectuées entre vifs et à titre onéreux d'une part, et les acquisitions effectuées entre vifs ou pour cause de mort et à titre gratuit d'autre part. La loi du 1<sup>er</sup> mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), adoptée le 1<sup>er</sup> mai 1996 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1997, a constitué la première étape. Elle vise essentiellement les transferts à titre onéreux de biens immobiliers. Le législateur de 1996 a également prévu que, jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi sur l'impôt sur les successions et les donations, la LE restera applicable pour les acquisitions effectuées entre vifs ou pour cause de mort et à titre gratuit, dans une teneur toutefois déjà modifiée de manière à opérer une harmonisation avec la LDMG (art. 68 et 69 LDMG), en particulier en instaurant l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent entre époux (art. 4 al. 6 LE).

**1.2 Système de l'impôt**

L'impôt sur les successions et les donations est prélevé sur les transferts de biens à titre gratuit par suite d'héritage ou de donation. Comme dans la plupart des pays et en Suisse en particulier, l'imposition des libéralités entre vifs et celle des libéralités à cause de mort obéissent aux mêmes dispositions. L'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations forment un seul impôt.

La nature de cet impôt divise la doctrine en deux courants: l'un considère l'impôt sur les successions et les donations comme un impôt direct (en tant qu'impôt spécial sur le revenu), l'autre comme un impôt indirect (en tant qu'impôt sur les transactions juridiques). En revanche, tout le monde s'accorde à reconnaître que, de par son contenu, cet impôt ne relève pas de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), mais du seul législateur cantonal. Celui-ci doit toutefois tenir compte du fait qu'il existe des champs d'interaction avec l'impôt sur le revenu.

Sont assujettis à cet impôt tous les bénéficiaires d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort, c'est-à-dire les héritiers, légataires et donataires. Lorsque l'impôt est fixé sur le montant des parts héréditaires comme c'est le cas dans tous les cantons, sauf dans les cantons de Soleure et des Grisons qui prélèvent un impôt sur la masse successorale, le taux d'imposition est fixé en fonction du lien de parenté existant entre ces bénéficiaires et le défunt ou le donateur (plus le lien de parenté est éloigné, plus la charge fiscale sera importante).

## 2. NÉCESSITÉ DE RÉVISION DE LA LE

### 2.1 En général

La LE date de 1934 et n'est plus guère adaptée à notre époque. Elle a vieilli tant par son langage que par sa structure. Elle présente, en outre, des difficultés d'application sans compter les dispositions tombées en désuétude. Il est à relever en particulier:

- Plusieurs dispositions sont imprécises et engendrent l'insécurité.
- Il n'existe pas de règles suffisamment claires ou complètes concernant, entre autres, les opérations imposables, le rappel, la restitution de l'indu, la prescription et les infractions.
- Un manque de systématique est notamment révélé par l'existence de cas d'exonération dans le titre premier et dans le titre onzième ou encore par l'existence d'un tarif annexé au corps de la loi, soit le Tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (Tarif LE; RSF 635.2.10).
- Plusieurs termes utilisés n'ont plus cours aujourd'hui ou sont inadaptés à notre langage juridique parce qu'ils ont été empruntés, sans adaptation, au droit français de l'enregistrement (ex. «transport», art. 14 let. a et 19 al. 1 LE). Cette situation crée des incertitudes quant au sens et à la portée de ces termes et, par conséquent, incite souvent l'autorité et l'administré à retenir des significations différentes pour les mêmes règles de droit applicables.
- Le système actuel, avec un impôt de base cantonal, auquel s'ajoutent des centimes additionnels cantonaux et des centimes additionnels communaux, est compliqué.

### 2.2 Motions

a) Par deux motions (038.03 et 039.03) déposées le 25 juin 2003 (*BGC* p. 824) et développées le 26 juin 2003 (*BGC* p. 853 et 854), les députés Denis Boivin et Claude Masset ont demandé une modification des dispositions de la loi sur les droits d'enregistrement concernant respectivement l'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations.

- Dans la première motion (038.03) se rapportant à l'impôt sur les successions, les motionnaires ont demandé la suppression de l'imposition de la deuxième parentèle, subsidiairement la baisse du taux d'imposition de celle-ci, et la baisse du taux frappant les personnes formant les troisième et quatrième parentèles, ainsi que les non-parents.

Dans sa réponse du 2 décembre 2003 (*BGC* p. 1867), le Conseil d'Etat s'est déclaré favorable à une légère baisse de l'impôt sur les successions en faveur des héritiers avec liens de parenté et surtout pour les personnes sans lien de parenté. Comme une révision totale de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement était prévue dans le programme législatif 2002–2006, le Conseil d'Etat a proposé d'intégrer cette motion dans son projet de nouvelle loi.

Le Grand Conseil a accepté le 2 décembre 2003 la prise en considération de cette motion par 90 voix contre 21, avec des abstentions. L'objet a ainsi été

transmis au Conseil d'Etat pour qu'il lui donne la suite qu'il implique.

Le projet y donne suite dans le sens d'une légère réduction des taux pour les personnes des deuxième et troisième parentèles, ainsi que d'une réduction sensible du taux pour les personnes sans lien de parenté (art. 23).

- Dans la seconde motion (039.03) se rapportant à l'impôt sur les donations, les motionnaires ont demandé la suppression de cet impôt.

Dans sa réponse du 2 décembre 2003 (*BGC* p. 1868), le Conseil d'Etat s'est opposé à la suppression de cet impôt, même si son rendement n'est pas très élevé. Il a en effet constaté que pratiquement tous les cantons prélèvent l'impôt sur les donations. La raison principale et déterminante est que cet impôt empêche que l'impôt sur les successions ne soit trop facilement éludé au moyen de donations. Il est en effet certain qu'une suppression pure et simple de l'impôt sur les donations entraînerait une baisse sensible du rendement de l'impôt sur les successions. Un autre argument pour le maintien de cet impôt, et celui sur les successions, est le risque que la Confédération se les approprie, même si cela exigerait une modification constitutionnelle. Toutefois, le Conseil d'Etat s'est déclaré favorable à une légère baisse de cet impôt en faveur des donataires avec liens de parenté et surtout pour les donataires sans lien de parenté avec le donateur, dans la même mesure que pour l'impôt sur les successions.

Le Grand Conseil a refusé le 2 décembre 2003 la prise en considération de cette motion par 87 voix contre 29, avec des abstentions.

- b) Par motion (124.05) déposée le 13 octobre 2005 (*BGC* p. 1386) et développée le 17 novembre 2005 (*BGC* p. 1645), le député Marc Gobet a demandé d'introduire dans la loi la possibilité pour les contribuables de s'acquitter de l'impôt sur les successions et les donations par la remise de biens mobiliers de haute valeur culturelle en lieu et place du paiement en espèces (dation en paiement).

Dans sa réponse du 7 février 2006 (*BGC* p. 234), le Conseil d'Etat s'est déclaré d'accord pour proposer l'instauration de la possibilité d'acquitter les dettes d'impôts sur les successions et les donations par dation en paiement d'objets mobiliers présentant une haute valeur artistique, historique ou scientifique, dans le projet de révision totale de la loi sur les droits d'enregistrement.

Le Grand Conseil a accepté le 15 février 2006 la prise en considération de cette motion par 66 voix contre 22, sans abstention.

Le Conseil d'Etat donne suite à cette motion par l'introduction de la dation en paiement à l'article 54 du projet.

### 2.3 Comparaison de la charge fiscale avec d'autres cantons

En comparaison intercantonale, la situation tirée des «Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts», état au 1<sup>er</sup> janvier 2005, est la suivante.

Tous les cantons (à l'exception du canton de Schwyz qui ne prélève pas d'impôt sur les successions et les dona-

tions) échelonnent la charge fiscale selon le degré de parenté existant entre le bénéficiaire de la libéralité (entre vifs ou pour cause de mort (héritier, légataire ou donataire) et le défunt ou le donateur. A relever à cet égard que tous les cantons également, hormis celui du Jura, exonèrent le conjoint. Quant aux descendants, ils sont exonérés dans la plupart des cantons, sauf dans les cantons de Appenzell Rhodes intérieures, Grisons, Vaud, Neuchâtel et Jura. A noter que le canton de Berne exonère les descendants depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les ascendants ne sont, pour leur part, exonérés que dans les cantons d'Uri, Obwald, Zoug, Appenzell Rhodes extérieures, Tessin, Valais, Genève et Fribourg.

La plupart des cantons connaissent également une progression du taux selon le montant de la dévolution, sauf les cantons de Fribourg, Obwald, Nidwald, Argovie, Valais et Neuchâtel. Cet élément fait que la situation du canton de Fribourg par rapport aux autres cantons en matière de charge fiscale varie de manière importante selon le montant de la dévolution. Ainsi, pour la charge fiscale (impôt cantonal, y compris les centimes additionnels cantonaux et les centimes additionnels communaux), Fribourg se situe comme suit:

- Pour les frères et sœurs (taux total maximum de 10%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que trois cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a quatorze avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les neveux et nièces (taux total maximum de 15%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que trois cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a quinze avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les oncles et tantes (taux total maximum de 15%), avec une dévolution de 20 000 francs, il n'y a que quatre cantons plus chers que Fribourg, mais il y en a dix-sept avec une dévolution de 500 000 francs.
- Pour les non-parents (taux total maximum de 50%), avec une dévolution de 20 000 francs, Fribourg est le plus cher. Avec une dévolution de 500 000 francs, seul le canton de Genève dépasse Fribourg avec un taux de 53,7%.

Il ressort de cette comparaison intercantonale que le canton de Fribourg connaît une charge fiscale qui est très avantageuse pour le conjoint, les descendants et les ascendants, mais qui est assez lourde pour les personnes parentes en cas de petite dévolution de fortune, et qui est très lourde pour les personnes sans lien de parenté.

### 3. CONCEPTION GÉNÉRALE

#### 3.1 Lignes directrices du projet

Le projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations est un texte qui s'inspire à la fois des propositions faites en 1983 par la Conférence des Directeurs cantonaux des finances dans son modèle de loi, qu'il complète parfois pour tenir compte de la réalité fribourgeoise, et des législations cantonales les plus récentes, en particulier celles des cantons de Berne, Jura et Neuchâtel. Ce projet est en outre conçu de manière semblable à la LDMG avec les différences résultant de la matière traitée.

Le projet reprend l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent en ligne directe, c'est-à-dire en faveur des descendants (première parentèle) et des ascendants

(les père et mère, les grands-parents, les arrière-grands-parents), prévue depuis l'entrée en vigueur de la LE le 1<sup>er</sup> juillet 1934. Il reprend également l'exonération des transmissions de biens qui s'opèrent entre époux, introduite dans la LE par l'article 68 al. 2 LDMG (art. 4 al. 6 LE), et l'exonération des transmissions de biens entre partenaires enregistrés en application de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (loi sur le partenariat; LPart; RS 211.231) et de la loi du 26 juin 2006 inscrivant le partenariat enregistré dans la législation cantonale (RSF 211.2.5), toutes deux entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007. Il reprend par ailleurs les modifications apportées par le législateur de la LDMG de 1996, en particulier quant à l'assujettissement (art. 4 al. 5 LE), à la perception (art. 36 et 63 LE) et aux autres exonérations (art. 76 LE).

Par rapport à la LE, le projet apporte les principales modifications suivantes:

- Le projet est conçu, comme la LE, sur le système des parentèles du Code civil (art. 457 ss CC), c'est-à-dire un système fondé sur la parenté de sang selon l'éloignement par rapport à l'auteur commun. La parenté de sang est toutefois limitée à la troisième parentèle. Ainsi, bénéficient d'un taux préférentiel les membres de la deuxième parentèle (les frères et sœurs, les neveux et nièces, les petits-neveux et petites-nièces et les descendants des petits-neveux et petites-nièces; art. 23 al. 1 let. a), ainsi que ceux de la troisième parentèle (les oncles et tantes, les cousins et cousines et les descendants des cousins et cousines; art. 23 al. 1 let. b). En revanche, la quatrième parentèle, savoir les grands-oncles et grands-tantes (art. 14 Tarif LE), est supprimée comme elle l'est dans le Code civil depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1988 (art. 460 CC). Ces parents, de même que les parents plus éloignés que les descendants des cousins de la troisième parentèle (art. 13 let. d Tarif LE) sont intégrés, aux côtés des non-parents, dans la catégorie des autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté (art. 23 al. 1 let. c), en raison de l'éloignement des liens de parenté et du nombre de cas d'imposition très limité. Parmi ces autres bénéficiaires avec ou sans lien de parenté, le projet prévoit un traitement différencié pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants, ainsi que pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (par ex. les concubins, partenaires de même sexe non enregistrés, amis, domestiques, etc.).
- Actuellement, les droits de succession et de donation sont prélevés aux taux prévus dans le Tarif LE, adopté le 4 mai 1934 par le Grand Conseil en application de l'article 5 LE. Au lieu de prévoir un tarif annexé à la loi, il paraît plus logique d'intégrer les taux au corps de la loi elle-même, comme c'est le cas notamment pour la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1).

L'article 16 let. b Tarif LE prévoit un taux privilégié de 9% applicable uniquement aux employés et domestiques sur un montant de 10 000 francs susceptible d'adaptation en fonction de l'ensemble des circonstances. Le 24 juin 2003, la Direction des finances a édicté une directive qui élargit le champ d'application de cette disposition aux personnes physiques ayant eu une communauté de vie étroite avec l'auteur de la libéralité, et modifie le système d'imposition en appliquant le taux privilégié à concurrence d'une acquisition de

fortune dès 10 000 francs, qui augmente en fonction de la durée des services rendus ou de la communauté de vie étroite avec l'auteur de la libéralité. L'article 3 de la directive prescrit que le contribuable doit démontrer par preuve stricte que la communauté de vie est suffisamment étroite, que les liens qu'il entretient avec l'auteur de la libéralité sont intenses, qu'il consacre une part importante de temps et de capacités pour répondre à tout ou partie de ses besoins, etc.

Le projet renonce à reprendre un tel système au motif que, comme le confirme le Tribunal fédéral, fonder l'application du taux privilégié sur des critères subjectifs, notamment l'intensité des liens unissant l'auteur de la libéralité et le contribuable, crée pour l'autorité fiscale des difficultés d'application quasiment insurmontables, en particulier dans certaines situations délicates (ATF 123 I 241; JdT 1999 I 92). Le projet prévoit également un taux privilégié pour cette catégorie de bénéficiaires en se fondant uniquement sur des critères objectifs, soit le ménage commun d'une durée de dix ans et le même domicile fiscal.

- Selon la LE, le taux de prélèvement des droits de succession et de donation est fixé aux articles 12 et suivants Tarif LE en fonction du degré de parenté. Le taux pour les droits est augmenté de 50% à titre de centimes additionnels en faveur de l'Etat (art. 18 Tarif LE). Selon l'article 15 al. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICo; RSF 632.1), les communes sont par ailleurs autorisées à prélever des centimes additionnels pouvant aller jusqu'à 100% des droits (sans les centimes additionnels cantonaux) perçus par l'Etat. Ainsi, pour les frères et sœurs, le taux des droits prélevés par l'Etat se monte à 4% (art. 12 let. a Tarif LE), les centimes additionnels cantonaux à 2% (50% des droits), et les centimes additionnels communaux à un maximum de 4%, d'où un impôt total de 10%. Les centimes additionnels communaux représentent ainsi au maximum le 100% des droits cantonaux (4% pour les frères et sœurs) ou le 66,66% des droits cantonaux et des centimes additionnels cantonaux (4% par rapport à 6%). A noter que seulement douze communes prélèvent des centimes additionnels inférieurs aux droits perçus par l'Etat.

Le projet intègre les centimes additionnels cantonaux de l'article 18 Tarif LE dans le taux cantonal de l'impôt. Il s'agit de n'avoir qu'un taux par catégorie auquel s'ajoutent directement les centimes additionnels communaux. Les communes peuvent prélever les centimes additionnels dans la même proportion que sous le régime de la LE, c'est-à-dire à raison de 66,66% de l'impôt cantonal, et bénéficient même d'un taux supérieur de 3,33% puisque le taux de prélèvement des centimes additionnels communaux a été fixé à un maximum de 70% par mesure de simplification (art. 24 al. 1). La baisse générale des taux engendrera donc pour les communes une perte proportionnellement inférieure à celle subie par l'Etat.

- Contrairement au Tarif LE qui se fonde uniquement sur le degré de parenté (taux fixe), le projet établit un barème progressif non seulement en fonction du degré de parenté, mais également en fonction du montant de la libéralité selon des tranches de valeurs allant respectivement de 5001 francs à 100 000 francs, de 100 001 francs à 200 000 francs, de 200 001 francs à 500 000 francs et dès 500 001 francs (art. 23 al. 1). Le projet introduit en outre une franchise sur un mon-

tant de 5000 francs en faveur de tous les contribuables (art. 22 al. 1). Afin de garantir le bon fonctionnement de ce système d'imposition, toutes les libéralités intervenues entre le même bénéficiaire et le même donateur ou défunt sont cumulées durant une période de cinq ans, que ce soit pour déterminer la franchise ou le taux applicable (art. 22 al. 2 et 25 al. 2).

### 3.2 En particulier

- Le projet introduit de nouveaux cas d'assujettissement. Il prévoit notamment l'imposition du pacte de renonciation à succession à titre onéreux (art. 5 al. 3), du droit d'habitation et du droit de superficie sous forme de servitude (art. 6 let. a). En outre, il introduit une disposition permettant d'imposer toute opération effectuée en vue d'éluider l'impôt (art. 6 let. f).
- A l'instar de la LICD (art. 97 al. 1 let. g et h LICD), les personnes morales qui poursuivent des buts de service public et cultuel sont exonérées de l'impôt au même titre que les personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique (art. 8 al. 2 let. a).
- La qualité de débiteur de l'impôt sur les successions appartient non seulement aux héritiers, mais également aux légataires (art. 9 al. 1 let. b). En cas de substitution fidéicommissaire, la qualité de débiteur appartient au grevé et, à l'ouverture de la substitution, à l'appelé (art. 9 al. 1 let. c).
- En matière de responsabilité, les héritiers sont solidairement responsables, non plus personnellement (art. 28 al. 2 LE), mais jusqu'à concurrence de leur part héréditaire (art. 51 al. 1). Ils répondent également solidairement jusqu'à concurrence de leur part héréditaire avec le légataire pour le paiement de l'impôt dû sur les legs (art. 51 al. 1 *in fine*). Le projet instaure en outre un régime de responsabilité entre le donateur et le ou les bénéficiaire(s) de la libéralité (art. 51 al. 2).
- Le système de l'hypothèque légale garantissant le paiement de l'impôt, valable sans inscription au registre foncier et primant tous les gages immobiliers inscrits, est repris (art. 52 al. 1). Toutefois, l'hypothèque légale d'un montant supérieure à 1000 francs s'éteint à l'égard d'un acquéreur de bonne foi de l'immeuble, faute d'avoir été inscrite au registre foncier dans le délai de six mois dès l'entrée en force de la taxation.
- Les facilités de paiement (art. 53) et la remise (art. 55) ne sont plus limitées à l'impôt sur les successions, mais étendues expressément à l'impôt sur les donations.
- Le projet introduit la dation en paiement comme possibilité d'acquitter l'impôt (art. 54).
- Le projet prévoit des dispositions claires, notamment en ce qui concerne le rappel d'impôt et la demande en restitution de l'indu (art. 56 et 57), les dispositions pénales (art. 59 à 68) et la prescription et péremption (art. 69 à 75).
- Pour des raisons de sécurité juridique, la commission d'encaissement prélevée par le service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire le Service financier cantonal, pour la perception des centimes additionnels communaux est dorénavant expressément prévue dans la loi (art. 30 al. 2).

## 4. CHARGE FISCALE

Pour la révision totale de cette loi, le Conseil d'Etat s'est soucié de réduire la charge fiscale pour tous les contribuables afin de rendre le canton plus attractif, tout en limitant au mieux les répercussions financières pour l'Etat, ainsi que pour les communes.

### 4.1 Allègement de la charge fiscale en général

Le système d'imposition proposé engendre d'une manière générale une diminution de la charge fiscale pour tous les bénéficiaires d'une libéralité entre vifs ou pour cause de mort. Cet allègement fiscal résulte à la fois de l'introduction d'une franchise non soumise à l'impôt en faveur de tous les bénéficiaires (art. 22) et de la réduction des taux par la mise en place d'un barème progressif en fonction du degré de parenté et du montant de la masse imposable (art. 23).

En ce qui concerne la franchise d'impôt, le projet propose de fixer le montant exonéré à 5000 francs. La possibilité d'introduire une franchise plus élevée a également été examinée. Toutefois, l'introduction d'une franchise supérieure serait difficilement conciliable avec le double objectif de diminution des taux et de limitation des pertes fiscales pour l'Etat et les communes (cf. ci-après sous point A.5, 1<sup>er</sup> tiret).

La réduction des taux implique que les bénéficiaires de la deuxième parentèle (frères et sœurs, neveux et nièces, petits-neveux et petites-nièces, descendants des petits-neveux et petites-nièces) et ceux de la troisième parentèle (oncles et tantes, cousins et cousines, descendants des cousins et cousines) profitent tous d'une légère baisse des taux de 0,75% à 0,25% pour les libéralités allant de 5001 francs à 500 000 francs pour atteindre le taux actuel dès 500 001 francs (art. 23 al. 1 let. a et b). La réduction est en revanche plus considérable pour les autres bénéficiaires avec ou sans lien de parenté (art. 23 al. 1 let. c). Pour cette catégorie de personnes, le taux varie entre 22,00% et 22,75% suivant le montant de la dévolution, sans jamais atteindre le taux actuel de 30% (avec les centimes additionnels cantonaux) prévu par la LE pour les non-parents (art. 16 let. a Tarif LE). En outre, le projet prévoit que, parmi ces bénéficiaires, la charge fiscale est encore inférieure de 7% (entre 15,00% et 15,75%) pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (les concubins, les partenaires du même sexe non enregistrés, etc.) et même de 14,25% (entre 7,75% et 8,50%) pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants.

Exemples:

- Pour une dévolution de fortune de **20 000 francs** à un frère:

**LE:** l'impôt cantonal (droits + centimes additionnels cantonaux) au taux de 6% sur le montant de 20 000 francs s'élève à 1200 francs.

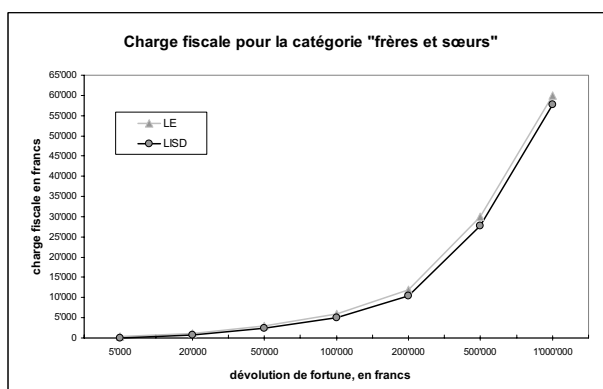
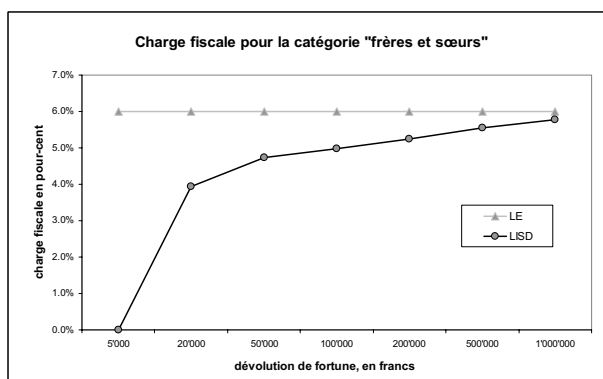
**LISD:** l'impôt cantonal au taux de 5,25% sur le montant de 15 000 francs (20 000 francs ./. la franchise de 5000 francs) s'élève à 787 fr. 50.

Selon le projet, l'impôt cantonal diminue de **412 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **34,4%**.

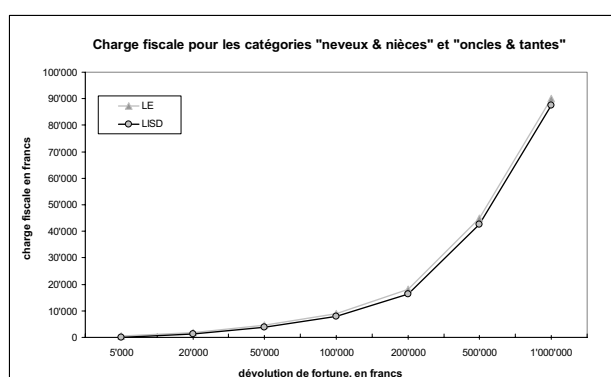
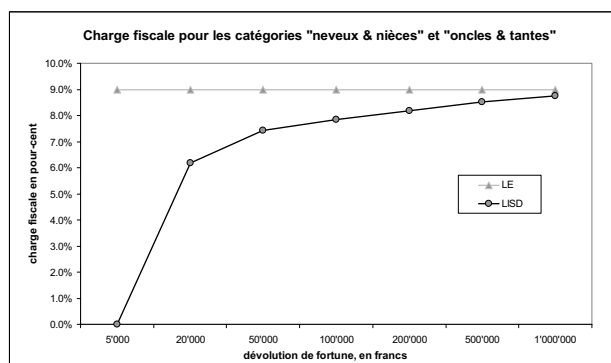
- Pour une dévolution de **50 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **637 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **21,2%**.
- Pour une dévolution de **100 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **1012 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **16,9%**.
- Pour une dévolution de **500 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **2262 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **7,5%**.
- Pour une dévolution de **1 000 000 francs** à un frère, l'impôt cantonal diminue de **2262 fr. 50**, ce qui représente une réduction de **3,8%**.

Ainsi, avec ce système d'imposition, la charge fiscale de tous les contribuables diminue sensiblement jusqu'à une dévolution de fortune de 500 000 francs. Elle continue de diminuer mais dans une plus faible mesure pour les dévolutions supérieures à 500 000 francs. La charge fiscale en pour-cent et en francs selon le projet LISD, par comparaison avec la charge fiscale selon la LE, est présentée pour les catégories des frères et sœurs, neveux et nièces, oncles et tantes et autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté par les graphiques ci-dessous.

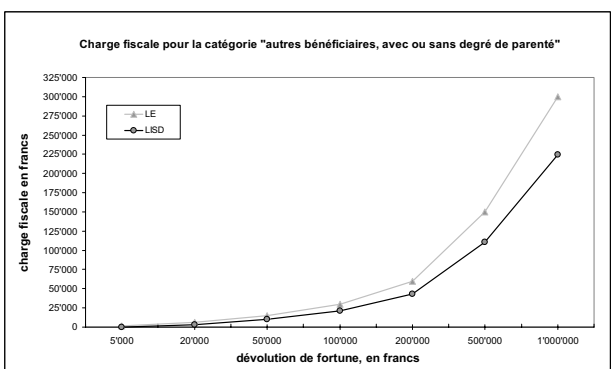
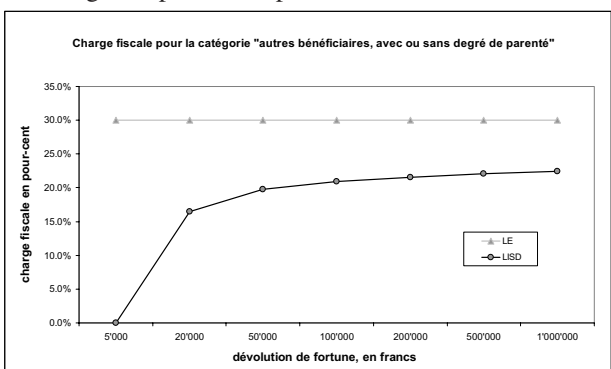
a) Charge fiscale pour les frères et sœurs en pour-cent et en francs:



b) Charge fiscale pour les neveux et nièces et les oncles et tantes en pour-cent et en francs:



c) Charge fiscale pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté en pour-cent et en francs:



## 4.2 Autres facteurs d'allègement de la charge fiscale

Il faut aussi prendre en compte d'autres modifications par rapport au droit actuel qui ont également pour effet de réduire la charge fiscale des contribuables. Des déductions supplémentaires sont prévues, notamment la déduction des charges grevant un bien (art. 20 al. 3), de l'indemnité équitable prévue aux articles 334 et 334<sup>bis</sup> CC (art. 20 al. 1 let. a), des frais d'entretien au sens de l'article 606 CC, des frais d'éducation au sens de l'article 631 al. 2 CC et des frais engagés par la succession pour faire valoir ses droits, qui comptent parmi les frais de la dévolution (art. 20 al. 1 let. b).

## 5. RÉSULTATS DE LA PROCÉDURE DE CONSULTATION

L'avant-projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD) a été mis en consultation le 10 mai 2006 auprès des Directions du Conseil d'Etat et de certains de leurs services directement concernés par la révision, des partis politiques, ainsi qu'auprès des organismes intéressés (l'Association des communes fribourgeoises, la Conférence des syndicats des chefs-lieux et des grandes communes, la Conférence des préfets, la Chambre des notaires du canton de Fribourg et la Fédération fribourgeoise des Retraités). La procédure de consultation s'est déroulée jusqu'à la mi-juillet 2006.

De manière générale, l'avant-projet de LISD a été accueilli favorablement. Les principaux résultats de la procédure de consultation peuvent se résumer ainsi:

- La volonté de réduire la charge fiscale de manière à améliorer l'attractivité du canton, tout en limitant au mieux les répercussions financières pour l'Etat et les communes, a rencontré un très large soutien.
- L'introduction d'une franchise a été plébiscitée. Sur le montant exonéré, si le Parti socialiste (PS) approuve le montant retenu de 5000 francs, l'Union démocratique du Centre (UDC) et la Fédération fribourgeoise des Retraités proposent de le porter à 10 000 francs, le Parti libéral-radical (PLR) souhaitant même qu'il soit augmenté jusqu'à 50 000 francs. Toutefois, la mise en place d'une franchise plus élevée, dont la possibilité a fait l'objet d'un examen approfondi, est difficilement conciliable avec le double objectif de diminution des taux d'imposition (charge fiscale) et de limitation des répercussions financières pour l'Etat et les communes (recettes fiscales). En effet, par rapport aux recettes fiscales de l'année 2005, le système du taux progressif de l'avant-projet engendre, avec la franchise retenue de 5000 francs, une perte pour l'Etat de 14,8% et pour les communes de 10,6%. Si l'on portait le montant de cette franchise à 10 000 francs, respectivement à 50 000 francs, la perte atteindrait 23,1%, respectivement 52,2%, pour l'Etat et 19,2%, respectivement 49,8%, pour les communes. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le montant de la franchise à 5000 francs.
- La suppression des centimes additionnels cantonaux (art. 18 Tarif LE) et le système du taux progressif en fonction du montant de la libéralité ont été accueillis favorablement par tous les organes consultés et les partis politiques, à l'exception du

PLR. Le PS propose, pour mieux tenir compte du principe de l'imposition selon la capacité contributive, de ne pas limiter la progressivité des taux jusqu'au montant de 500 000 francs.

Si le PLR admet la suppression des centimes additionnels cantonaux, il est en revanche d'avis de maintenir le système actuel du taux fixe pour les mêmes catégories de contribuables que celles de l'avant-projet. Il propose de reprendre les taux fixes figurant dans le Tarif LE pour les membres de la deuxième parentèle (art. 12 Tarif LE) et pour ceux de la troisième parentèle (art. 13 Tarif LE), de fixer un taux de 6% pour les enfants du conjoint, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants et pour les personnes faisant ménage commun depuis cinq ans au moins et ayant le même domicile fiscal et un taux de 15% pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté.

Par rapport aux recettes fiscales de l'année 2005, ce système générerait, avec une franchise de 5000 francs, une perte pour l'Etat de 40,5%, au lieu de 14,8% avec le système du taux progressif, ce qui a amené le Conseil d'Etat à maintenir le système du taux progressif.

- En ce qui concerne le taux des centimes additionnels communaux, fixé au maximum à 70% de l'impôt, au lieu de 66,66% comme actuellement, tous les milieux consultés ont suivi l'avant-projet. La suggestion émise par la Chambre des notaires de remplacer le terme de «centimes additionnels communaux» qu'il juge désuet par celui de «impôt communal» n'a pas été retenue. En effet, les centimes additionnels communaux ne sont pas un impôt au sens strict dont la souveraineté fiscale appartient aux communes. C'est l'Etat qui prélève l'impôt et les communes ne décident que du prélèvement de centimes additionnels jusqu'à concurrence de l'impôt perçu par l'Etat (art. 15 al. 1 LICo). Les centimes additionnels ne sont donc qu'une participation au produit de l'impôt cantonal. Contrairement à l'impôt prélevé par une commune, tel l'impôt personnel (art. 14 LICo), l'impôt est prélevé par l'Etat en application de la loi cantonale qui fixe elle-même l'objet de l'impôt (opérations imposables, base de calcul, exonérations, etc.), la procédure de taxation et de perception, ainsi que les voies de droit (par ex. la possibilité de contester une taxation n'est pas ouverte aux communes, contrairement à ce que prévoit la LICD en matière d'impôts directs; art. 174 al. 3 LICD). Les communes peuvent prélever des centimes additionnels communaux à d'autres impôts cantonaux, tels les droits de mutation (art. 2 LDMG et 16 LICo), l'impôt spécial sur les immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (art. 6 LIS et 17 LICo) et l'impôt sur les gains immobiliers (art. 41 ss LICD et 18 LICo). A noter qu'avant l'entrée en vigueur de la LICD le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les communes prélevaient un impôt sur les gains immobiliers.
- La proposition du PLR d'introduire une disposition similaire à celle prévue dans la législation vaudoise, qui permettrait de réduire de moitié l'impôt frappant les biens transmis par un étranger ayant son domicile dans le canton et étant au bénéfice de l'impôt d'après la dépense, n'a pas été retenue pour des raisons d'égalité de traitement par rapport au contribuable fribourgeois.

- S'agissant de l'imposition de la donation mixte en matière immobilière, seule la Chambre des notaires propose de maintenir la pratique actuelle sous prétexte qu'il n'est pas possible d'informer les clients de la proportion de la partie gratuite par rapport à la partie onéreuse, d'où le risque d'insécurité juridique. Considérant que, sous l'angle de l'égalité de traitement, il est juste de prévoir que la proportion de la partie gratuite de l'acte soit imposée selon les règles applicables à tous les actes à titre gratuit et que celle de la partie onéreuse selon la LDMG applicable à tous les actes à titre onéreux, le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le système de l'avant-projet. Quant à la proportion de l'acte à titre onéreux ou gratuit, il n'est pas possible de la déterminer autrement que par référence à la valeur vénale par rapport au prix payé. En outre, le notaire a l'obligation d'informer les parties des engagements qu'elles prennent, en particulier de ce qu'elles donnent ou reçoivent et de ce qu'elles vendent ou acquièrent à titre onéreux, de sorte que celles-ci seront informées des conséquences fiscales qu'implique la donation mixte. A noter qu'il n'est pas nécessaire que le notaire indique le montant exact des impôts dus; il suffit que les parties sachent qu'elles pourront être amenées à payer des impôts, soit un impôt sur les donations et, cas échéant, des droits de mutation dans le cas de la donation mixte (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Staempfli Editions SA, Berne 2005, p. 106, Nos 237 et 238).
- La concrétisation de la dation en paiement faisant suite à la motion (124.05) déposée le 13 octobre 2005 (*BGC* p. 1386) par le député Marc Gobet a été unanimement saluée. La proposition du PLR d'étendre exceptionnellement ce mode de paiement aux immeubles n'a pas été suivie. En effet, l'objectif de la dation en paiement est de permettre au canton d'enrichir ses collections présentant une haute valeur artistique, historique ou scientifique en évitant que des pièces de grande valeur ne soient inutilement dispersées. Or, s'agissant d'immeubles, on ne court pas le risque de disparition du patrimoine fribourgeois, ce d'autant que leur protection est assurée par d'autres moyens législatifs, en particulier par le biais de la protection des sites et des monuments historiques (cf. notamment loi du 7 novembre 1991 sur la protection des biens culturels [RSF 482.1]; loi du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions [RSF 710.1; spécialement les art. 61 ss]; mesures de protection des sites [RSF 721.2]). A cela s'ajoute que ce genre d'immeubles (par ex. un château) engendre des coûts souvent élevés de restauration et d'entretien qui alourdiraient les charges de l'Etat de manière non négligeable (cf. Danielle YERSIN, *in* La dation d'œuvres d'art en paiement d'impôts, Actes d'une table ronde organisée le 6 avril 1995, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1996, p. 121). Pour les mêmes motifs, si le législateur vaudois exclut, mais seulement en principe (sans avancer de raison particulière: «Il s'agit d'un garde-fou, de l'exception à l'exception»), les immeubles comme objet de la dation en paiement (cf. art. 1 al. 3 de la loi du 27 septembre 2005 sur la dation en paiement d'impôts sur les successions et donations), les cantons de Genève et du Jura les excluent expressément (cf. art. 2 al. 2 de la loi genevoise du 1<sup>er</sup> décembre 1995 sur la dation en paiement et art. 2 al. 2 du décret jurassien du 30 novembre 1994 relatif

au paiement de la taxe des successions et des donations au moyen de biens culturels).

- La Chambre des notaires a estimé que l'avant-projet devait être précisé relativement aux obligations du notaire qui ne doivent pas porter atteinte au secret professionnel. Il y est donné suite dans le projet (cf. art. 33 à 35 et le commentaire s'y rapportant dans le message).
- Le statut et le taux (dès 15%) des personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (notamment les concubins) ont été admis par la majorité. Le PS relève avec satisfaction les conditions strictes posées par l'avant-projet (dix ans de ménage commun et même domicile fiscal).

Le PLR se réfère à la motion (151.06) déposée et développée le 27 juin 2006 (BGC p. 1539) par les députés Jean-Jacques Collaud et Christiane Feldmann et dont le Conseil d'Etat a proposé le rejet en date du 31 octobre 2006 (BGC p. 2658). Le PLR est d'avis que les concubins devraient être exonérés de l'impôt au même titre que les époux et les partenaires de même sexe enregistrés, mais renonce en l'état à formuler une proposition de disposition légale amendée et propose d'adopter un taux fixe de 6% dès cinq ans de ménage commun. La Chambre des notaires propose pour sa part de reprendre la directive du 24 juin 2003 portant sur l'application de l'article 16 let. b du tarif des droits d'enregistrement (RSF 635.2.106).

Le Conseil d'Etat a décidé de maintenir le système de l'avant-projet qui se réfère, à l'instar de la législation bernoise (cf. art. 19 al. 1 let. b de la loi du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations), à des conditions objectives quant à la durée du ménage commun et quant au domicile fiscal, afin de garantir les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité juridique, que la directive de 2003 n'est pas en mesure d'assurer.

- La proposition du PS de porter à vingt ans, au lieu des cinq ans retenus (art. 25 al. 2), la période durant laquelle toutes les libéralités intervenues entre le même bénéficiaire et le même donateur ou défunt sont cumulées pour fixer le montant de l'impôt n'a pas été suivie pour des raisons d'ordre pratique et de sécurité juridique. Les exigences de la sécurité du droit commandent en effet que l'on ne puisse pas revenir sur une opération qui s'est déroulée aussi loin dans le temps. Un délai de cinq ans semble en outre suffisant pour éviter que la progression de l'impôt ne soit brisée par le fractionnement des libéralités. Ce délai correspond par ailleurs au délai posé par le droit matrimonial et par le droit des successions pour les libéralités sujettes à réunion (art. 208 al. 1 ch. 1 et 527 ch. 3 CC).
- L'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou culturel, au même titre que celles qui poursuivent des buts d'utilité publique, a trouvé une réponse très favorable, notamment de la part de la Conférence des préfets.

## 6. INCIDENCES DE LA NOUVELLE LOI

### 6.1 Incidences financières

Les incidences financières du projet ne sont abordées que sous l'angle de la modification des taux et de l'intro-

duction de la franchise d'impôt sur le montant de 5000 francs. D'autres éléments qui diminuent (déduction des charges et autres déductions objectives admises) ou, au contraire, augmentent (imposition des droits d'habitation et de superficie) les recettes de l'Etat ne sont pas pris en considération, car ils ne sont pas chiffrables. A relever encore que le montant de l'impôt peut varier fortement d'une année à l'autre en raison du caractère aléatoire des successions. Ainsi, les recettes fiscales de l'année 2004 ne sont pas représentatives des recettes moyennes annuelles à cause d'une succession extraordinaire qui a rapporté quelque 6 millions de francs à l'Etat.

Par rapport aux recettes fiscales des années 2002, 2003, 2004 et 2005, les incidences financières du projet pour l'Etat et les communes sont les suivantes:

Pour l'Etat:

Modèles d'imposition	2002 en francs	2003 en francs	2004 en francs	2005 en francs	Variation annuelle moyenne
LE	4'431'082	5'160'939	8'868'738	4'121'883	
LUSD	3'557'513	4'047'882	8'148'722	3'510'987	
écart	-873'569 -19.7%	-1'113'057 -21.6%	-720'016 -8.1%	-610'897 -14.8%	-14.7%

Pour les communes:

Modèles d'imposition	2002 en francs	2003 en francs	2004 en francs	2005 en francs	Variation annuelle moyenne
LE	2'954'054	3'440'626	5'912'492	2'747'922	
LUSD	2'490'259	2'833'518	5'704'106	2'457'691	
écart	-463'795 -15.7%	-607'108 -17.6%	-208'386 -3.5%	-290'232 -10.6%	-10.4%

Le nouveau système d'imposition génère pour les communes une perte inférieure à celle subie par l'Etat. Les communes sont en effet moins touchées par la diminution des taux. Cela s'explique par le fait qu'elles ont la possibilité de prélever des centimes additionnels à un maximum plus élevé (70% de l'impôt cantonal) que selon le système LE (66,66% de l'impôt cantonal, soit les droits cantonaux + les centimes additionnels cantonaux).

### 6.2 Incidence sur l'effectif du personnel

Le projet ne nécessite pas de personnel supplémentaire pour les autorités d'application, en particulier pour le Service des impôts sur les successions et les donations. Toutefois, l'application des nouvelles dispositions sont plus contraignantes que celles qui sont en vigueur actuellement dans la LE. Cela tient au fait que les dispositions de la LE manquent de clarté et de précision et laissent un large pouvoir d'appréciation à l'autorité de taxation.

### 6.3 Incidence sur la répartition des charges entre le canton et les communes

Le projet ne prévoit aucune modification de la répartition des charges entre le canton et les communes.

### 6.4 Eurocompatibilité

Le projet n'a pas de lien avec le droit communautaire, ni avec les conventions et recommandations du Conseil de l'Europe ou d'autres organisations européennes.

## B. COMMENTAIRE DES ARTICLES

### Chapitre premier: Dispositions générales

#### Art. 1 Souveraineté

Cette disposition traite de la souveraineté fiscale et de l'objet de la loi en général. La souveraineté fiscale du canton est expressément mentionnée. Chaque canton jouit de cette souveraineté, sans qu'une loi fédérale particulière ne soit nécessaire, en raison de l'absence de toute compétence constitutionnelle de la Confédération, et par le jeu de l'article 3 Cst. La loi a pour objet l'impôt sur les successions et les donations. Hormis le canton de Schwyz qui ne prélève aucun impôt sur les successions ni sur les donations et le canton de Lucerne qui renonce à imposer la plupart des donations (quelques-unes sont toutefois soumises à l'impôt sur les successions), tous les autres cantons prélèvent un impôt aussi bien sur les successions que sur les donations. L'imposition des donations correspond à un impératif de justice fiscale et est indispensable si l'on veut éviter que les contribuables ne transfèrent leur patrimoine entre vifs afin d'éluider l'impôt sur les successions. C'est d'ailleurs la solution retenue par le législateur fribourgeois qui a refusé de prendre en considération la motion Denis Boivin/Claude Masset (039.03) demandant la suppression de l'impôt sur les donations.

#### Art. 2

A l'instar de ce que prévoit la LDMG, le projet n'entend pas, dans le but de respecter l'autonomie communale, imposer aux communes l'introduction d'un impôt, raison pour laquelle il leur conserve la faculté de prélever des centimes additionnels communaux (al. 1). Cela dit, si les communes font usage de leur faculté, elles en font obligatoirement usage pour toutes les opérations soumises à un prélèvement d'impôt sur les successions et les donations par l'Etat. Le prélèvement des centimes additionnels communaux est alors lié à celui de l'impôt cantonal (al. 2), les communes ayant uniquement la compétence de fixer le taux de prélèvement de leurs centimes additionnels, dans les limites de l'article 24 al. 1. Ce système, conforme à la situation actuelle (art. 15 al. 1 LICo), n'empêche pas le Conseil d'Etat de contraindre une commune obérée à recourir au prélèvement de centimes additionnels (art. 40 LICo).

#### Art. 3 Champ d'application

Cette disposition définit le champ d'application de l'impôt sur les successions et les donations. A cet effet, les circonstances de rattachement justifiant l'assujettissement à l'impôt sont définies, et la souveraineté fiscale du canton est délimitée sur le plan intercantonal et international. Les règles dégagées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en application de l'article 127 al. 3 Cst (art. 46 al. 2 aCst) concernant l'interdiction de la double imposition, de même que les conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions sont applicables.

L'assujettissement à l'impôt sur les successions et les donations se fonde sur des circonstances de rattachement personnelles ou économiques. S'agissant du rattachement personnel (al. 1 let. a et b), ce sont les faits relatifs – non pas au contribuable – mais au défunt ou au donateur qui sont déterminants. La compétence de prélever l'im-

pôt frappant la fortune mobilière appartient au canton du dernier domicile du défunt ou du donateur au moment de la dévolution pour cause de mort ou de la libéralité entre vifs. Le domicile se définit, pour l'essentiel, d'après les règles du droit civil. Par domicile, on entend ainsi le lieu où la personne (défunt ou donateur) réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. La règle du rattachement au domicile connaît toutefois deux exceptions. D'une part, la lettre a prévoit également, comme circonstance de rattachement, le lieu d'ouverture de la succession. En principe, la succession est ouverte au dernier domicile du défunt (art. 538 al. 1 CC); la mention du lieu d'ouverture de la succession est toutefois nécessaire dans les cas où le dernier domicile du défunt ne peut plus être déterminé avec certitude (par ex. en cas de déclaration d'absence) ou lorsque des faits fondant l'imposition sont attribués à la Suisse dans les relations internationales. D'autre part, pour les immeubles ou les droits grevant de tels immeubles, c'est le lieu de situation qui est déterminant (al. 1 let. c). Dans ce cas, l'assujettissement est fondé sur un rattachement économique, admis de façon générale dans tous les systèmes fiscaux.

Selon l'alinéa 2, la souveraineté fiscale en cas de transfert d'actions d'une société immobilière appartient au canton de domicile du défunt ou du donateur. Actuellement, l'article 4 al. 3 LE assimile aux mutations d'immeubles les transferts d'actions de sociétés immobilières conférant à l'acquéreur la libre disposition juridique ou économique de l'immeuble. Selon cette disposition, la souveraineté fiscale appartient, en cas d'acquisition d'actions à titre gratuit, au canton de situation de l'immeuble. Toutefois, le Tribunal fédéral a jugé que les actions d'une société immobilière sont des choses mobilières et que, dès lors, la souveraineté fiscale appartient au canton de domicile du défunt ou du donateur et non pas au canton du lieu de situation des immeubles (ATF 108 Ia 252; JdT 1984 I 264).

Les alinéas 3 et 4 traitent du droit international. Le principe selon lequel la fortune mobilière est rattachée au domicile – ou siège au regard du droit fiscal – du défunt ou du donateur au moment de la dévolution de fortune est également valable. La souveraineté fiscale ne peut dès lors s'étendre aux biens mobiliers sis dans le canton que lorsqu'une convention internationale en vue d'éviter les doubles impositions confère la souveraineté fiscale au pays du lieu de situation ou de l'établissement stable (al. 3). Tel est le cas pour les conventions de double imposition conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France, la Norvège, la Suède, les Pays-Bas, les Etats-Unis et la Grande-Bretagne. Soumettre tous les biens mobiliers sis dans le canton à l'imposition irait trop loin. A noter qu'il n'existe pas de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les donations. Selon l'alinéa 4, les dispositions spéciales de conventions internationales demeurent dans tous les cas réservées.

#### Art. 4

Cette disposition fixe le point de rattachement à la commune créancière des centimes additionnels en application de l'article 15 LICo. Ainsi, les centimes additionnels sont dus à la commune du dernier domicile du défunt ou du donateur (al. 1; art. 15 al. 3 LICo). La disposition introduit toutefois, conformément à l'article 3 al. 1 let. b, le rattachement au siège du donateur qui ne figure pas à

l'article 15 LICo. S'il s'agit d'une personne sous tutelle, les centimes additionnels ne sont pas dus à la commune du siège de l'autorité tutélaire en application du droit civil (art. 25 al. 2 CC), mais à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, pour autant que ce dernier domicile soit situé dans le canton (al. 2; art. 15 al. 3 LICo). Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune de son lieu de situation (al. 3; art. 15 al. 4 LICo).

#### **Art. 5** Objet de l'impôt

La disposition définit d'une manière générale l'objet de l'impôt sur les successions (al. 1) et l'objet de l'impôt sur les donations (al. 2 et 3).

##### **Alinéa 1**

L'impôt sur les successions a pour objet toute dévolution de patrimoine aux héritiers et légataires, et se réfère, comme actuellement, au système de l'impôt sur les parts héréditaires, lequel correspond au régime en vigueur dans la grande majorité des cantons. Ce système permet, contrairement à celui de l'impôt sur la masse successorale, de tenir compte du rapport personnel qui existe entre le bénéficiaire et le défunt, et de fixer la charge fiscale en fonction du degré de parenté et du montant de la part dévolue. Les dévolutions imposables comprennent toute acquisition en vertu du droit successoral, qu'il s'agisse d'une succession fondée sur la loi ou sur une disposition pour cause de mort (testament, pacte successoral ou donation pour cause de mort). Les différentes causes de dévolution sont énumérées à titre exemplatif.

##### *Institution d'héritier*

Il y a institution d'héritier lorsque le disposant désigne un ou plusieurs héritiers pour l'universalité ou une quote-part de sa succession.

##### *Legs*

Les legs reposent sur une disposition de dernière volonté ou sur un pacte successoral. A l'ouverture de la succession, le légataire acquiert une créance en délivrance du legs envers les héritiers qui en sont les débiteurs. Le légataire obtient ainsi une valeur patrimoniale fondée sur le droit successoral.

##### *Fondation pour cause de mort*

Selon les termes de «fondation pour cause de mort», on entend la constitution d'une fondation par disposition de dernière volonté. Cet acte entraîne le transfert pour cause de mort d'un patrimoine et – en tant que dévolution successorale – donne lieu au prélèvement de l'impôt sur les successions.

##### *Substitution vulgaire*

La substitution vulgaire est une disposition par laquelle le *de cuius* désigne une ou plusieurs personnes qui recueilleront la succession ou le legs si l'héritier ou le légataire désigné en première ligne prédécède ou répudie.

##### *Substitution fidéicommissaire*

La substitution fidéicommissaire est une disposition par laquelle le *de cuius* (A) institue deux héritiers successifs (art. 488 al. 1 CC) ou désigne deux légataires successifs (art. 488 al. 3 CC), le premier, le *grevé* (B), étant tenu de délivrer la succession ou le legs au second, l'*appelé* (C), en principe au décès du *grevé* (B) ou au terme d'un

certain délai fixé par le disposant (ouverture de la substitution). La substitution fidéicommissaire entraîne donc deux dévolutions successives qui toutes deux doivent être imposées. Tant l'héritier ou le légataire *grevé* (B) que l'*appelé* (C) devront s'acquitter d'un impôt sur les successions.

*Exemple:* A institue son frère B héritier de tous ses biens. A sa mort, sa fortune sera dévolue à son cousin C.

##### *Donation pour cause de mort*

La donation pour cause de mort est une donation dont l'exécution est fixée au décès du donateur. En vertu de l'article 245 al. 2 CO, la donation pour cause de mort est soumise aux règles sur les dispositions pour cause de mort. Sa validité est ainsi subordonnée aux règles applicables aux pactes successoraux, en particulier aux exigences concernant la forme de l'acte. Aussi, se justifie-t-il de traiter la donation pour cause de mort comme une dévolution successorale soumise à l'impôt sur les successions.

##### **Alinéa 2**

Cet alinéa définit l'objet de l'impôt sur les donations. La notion de donation au sens du droit fiscal doit se comprendre au sens large. Elle se caractérise par les éléments suivants: l'attribution d'un bien provenant de la fortune d'un tiers, le caractère gratuit de cette attribution et l'enrichissement qui doit en découler. L'attribution faite en exécution d'une obligation, même s'il s'agit d'une obligation imparfaite (ex. obligation naturelle déduite du jeu ou du pari, devoir moral consistant à soutenir un proche parent au-delà des exigences légales, dette prescrite), ne constitue pas une donation soumise à l'impôt. Les différentes formes de libéralité sont mentionnées à titre exemplaire.

##### *Affectation de biens à la création d'une fondation ou à une fondation existante*

Les libéralités à une fondation sont des donations imposables, lorsqu'elles sont en relation avec la constitution d'une fondation ou qu'elles sont faites à une fondation existante. L'affectation de biens à la création d'une fondation est mentionnée par souci de clarté; elle doit éviter qu'on se demande si les conditions d'une donation imposable sont bien remplies lorsque les biens sont affectés à une fondation à créer, mais qui ne l'est pas encore.

##### *Acte constitutif d'entretien viager ou de rente viagère*

L'imposition des libéralités provenant d'un contrat d'entretien viager ou d'un acte constitutif de rentes viagères correspond à la solution actuelle (art. 14 let. g LE).

##### *Acquisition de droits réels restreints ou de droits personnels*

Pour les droits réels restreints, des précisions sont apportées à l'article 6 let. a. L'acquisition de droits personnels, par exemple une cession de créance ou une reprise de dette, déclenche l'imposition chaque fois qu'elle constitue une libéralité.

##### **Alinéa 3**

Cet alinéa énonce les cas particuliers qu'il y a lieu d'assimiler à des libéralités entre vifs soumises à l'impôt sur les donations. Il en va ainsi notamment de l'avancement d'hoirie et du pacte de renonciation à succession à titre onéreux.

### Avancement d'hoirie

Par avancement d'hoirie, il convient de comprendre la libéralité qu'un *de cuius* fait de son vivant à des héritiers légaux en avance sur leur future part successorale. Il s'agit d'une institution qui présente toutes les caractéristiques d'une donation entre vifs, puisque par l'avancement d'hoirie, le donataire acquiert la pleine propriété des biens transférés et peut en principe les garder même s'il renonce à la succession ou répudie. Reporter l'imposition au décès présenterait en revanche des difficultés quant à la détermination de l'assiette fiscale et à l'exécution de la créance d'impôt. L'imposition de l'avancement d'hoirie au titre de l'impôt sur les donations peut certes également présenter des difficultés, lorsque le bénéficiaire de la libéralité est tenu au rapport dans le cadre de la succession. La seule éventualité d'un rapport n'est cependant pas un motif suffisant pour ne pas soumettre l'avancement d'hoirie à l'impôt sur les donations et reporter l'imposition à l'ouverture de la succession. On ignore en effet, au moment de l'avancement d'hoirie, s'il y aura obligation de rapporter ou non; si cette obligation devient effective lors du règlement des droits successoraux, il en sera naturellement tenu compte par une déduction correspondante de l'impôt.

### Pacte de renonciation à succession à titre onéreux

Le pacte de renonciation à succession (art. 495 ss CC) conclu à titre onéreux représente un cas particulier de libéralité entre vifs provenant d'un pacte successoral. Celui qui renonce contractuellement à sa future part successorale ne participera pas à la succession du disposant et ne s'acquittera ainsi pas de l'impôt sur les successions. Si le renonçant reçoit une indemnité de la part du disposant pour la renonciation à son expectative, il s'agit d'une donation entre vifs imposable.

### Art. 6

Cette disposition énumère les cas particuliers soumis à l'impôt sur les successions et les donations.

#### Lettre a

L'actuelle LE ne vise que la constitution de droits d'usufruit (art. 4 al. 1 LE). Le projet étend l'imposition à la constitution de droits d'habitation, ainsi qu'à la constitution et la cession de droits de superficie. Cette extension de l'imposition se justifie par souci de parallélisme avec la LDMG qui soumet aux droits de mutation l'acquisition de tels droits lorsqu'elle a lieu à titre onéreux (art. 3 let. b LDMG).

#### Lettre b

L'imposition de la remise de dette est soumise à la condition que le débiteur soit solvable. Elle suppose en outre qu'il existe une obligation du débiteur au moment de la remise de dette. Ainsi, par exemple, il est exclu que la remise d'une dette prescrite soit imposée. En principe, seule la remise d'une dette privée peut être imposée. En effet, la remise d'une dette commerciale est soumise à l'impôt sur le revenu chez le bénéficiaire; elle ne saurait donc être imposée au titre de l'impôt sur les successions et les donations, sous peine de provoquer une double charge fiscale.

#### Lettre c

La charge est une disposition de l'auteur de la libéralité qui oblige le bénéficiaire de celle-ci à une prestation en

faveur du donateur ou d'un tiers. Les charges les plus courantes sont l'usufruit, la rente et le droit d'habitation. La charge est indépendante de la valeur des biens transmis. Elle se distingue dès lors de la contre-prestation qui est la caractéristique de l'acte à titre onéreux. La constitution d'une charge n'est soumise à l'impôt que lorsqu'elle procure un avantage patrimonial à un tiers bénéficiaire. Lorsqu'elle est constituée en faveur du donateur, elle ne saurait donc être soumise à l'impôt, car elle ne procure aucun enrichissement au donateur qui ne fait que «retenir» une partie de la donation.

#### Lettre d

Elle vise les cas où il y a un accroissement de propriété, sans qu'il y ait un véritable transfert du point de vue juridique (par ex. acquisition ou accroissement d'une part de propriété commune, acquisition d'une part supplémentaire lors d'un partage de société simple).

#### Lettre e

L'imposition concerne les prestations d'assurance sur la vie versées sous forme de capital ou de rente. Afin d'éviter tout risque de double imposition, sont soumises à l'impôt sur les successions et les donations les prestations d'assurance qui ne sont pas imposées au titre de l'impôt sur le revenu. Cela concerne notamment les assurances sur la vie susceptibles de rachat financées au moyen de primes périodiques ou d'une prime unique. Pour l'imposition de la prestation d'assurance, il est sans importance que la prérention acquise par le bénéficiaire soit échue ou non. La prestation peut échoir avant ou après le décès du *de cuius*. L'héritier peut aussi n'acquiescer qu'une créance ensuite du décès du *de cuius*, créance qui ne sera pas encore échue lors de ce décès. Dans tous ces cas, l'élément déterminant consiste en l'acquisition du droit à la prestation.

#### Lettre f

Elle rappelle simplement qu'une imposition peut avoir lieu, indépendamment des formes juridiques choisies pour l'acquisition de droits, lorsqu'on est en présence d'un fait en vue d'éviter l'impôt. Dans un tel cas, en effet, la doctrine et la jurisprudence admettent que, même sans base légale formelle, l'autorité fiscale retienne le résultat obtenu du point de vue économique. Encore faut-il, toutefois, la réunion de trois conditions:

- la forme juridique de l'opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques;
- le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie de l'impôt qui aurait été prélevé si l'affaire avait été réglée normalement;
- la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt pour le contribuable si le fisc l'admettait.

Si ces trois conditions sont remplies, l'autorité fiscale peut ne pas tenir compte de la forme juridique choisie par le contribuable et se fonder, pour l'imposition, sur les actes qui auraient été choisis par une personne de bonne foi. Il s'agit en fait d'une extension du champ d'application de la loi fiscale. Le choix d'une forme insolite crée d'emblée la présomption que le contribuable cherche à faire une économie d'impôt. Il appartient à ce dernier d'établir que la forme juridique adoptée a été choisie pour d'autres motifs que des considérations fiscales.

## Art. 7

La disposition traite du cas de l'acte mixte (donation mixte), soit d'un transfert entre vifs opéré pour partie à titre gratuit et pour partie à titre onéreux. La donation mixte est ainsi un complexe de deux actes juridiques différents, l'un à titre onéreux, une vente, l'autre à titre gratuit, une donation. Sous l'angle du droit fiscal, lorsque l'acte de transfert porte sur un objet mobilier, seul l'impôt sur les donations est prélevé. En revanche, lorsque l'acte porte sur un immeuble, la partie onéreuse donne lieu au prélèvement de droits de mutation selon la LDMG et la partie gratuite au prélèvement de l'impôt sur les donations.

S'agissant de l'imposition de la donation mixte, qu'elle porte sur une chose mobilière ou immobilière, la première question qui se pose est celle de la qualification de l'acte. En matière immobilière par exemple, comme la partie onéreuse de l'acte est soumise à un impôt (droits de mutation) nettement plus favorable que l'impôt sur les donations, l'acte porte souvent l'intitulé «contrat de vente» plus avantageux fiscalement. Cela dit, l'autorité fiscale n'est pas liée par la dénomination (vente ou donation) choisie par le contribuable; cela signifie qu'elle peut s'écarter de la forme juridique retenue par les parties pour leur acte. Ainsi, que l'acte soit intitulé contrat de vente ou donation, il peut présenter les caractéristiques d'une donation mixte. En outre, le projet retient une notion de la donation différente de celle du droit civil, qui règle les relations entre les deux parties au contrat, alors que le droit fiscal ne s'occupe que de la situation patrimoniale du donataire et lui impose une contribution du seul fait qu'il s'est enrichi sans fournir de contre-prestation en cas de donation pure et simple ou de contre-prestation équivalente en cas de donation mixte. Ainsi, seule la notion économique de la donation est déterminante, de sorte que tout acte entre vifs à titre gratuit qui comporte un enrichissement du bénéficiaire doit être considéré comme une donation (D. YERSIN, L'imposition de la donation mixte *in* Revue fiscale 1984 p. 271 ss, 273). Alors que l'acte d'attribution et la gratuité constituent les éléments objectifs de la donation, l'intention libérale en est l'élément subjectif. Elle doit correspondre aux éléments objectifs qu'elle permet de qualifier. Il ne s'agit pas de la volonté exprimée par les parties, comme en droit civil, mais bien de la «cause» juridique de l'acte (D. YERSIN, *op. cit.*, p. 274). Dans cette mesure, le projet, en accord avec la jurisprudence du Tribunal fédéral, fonde l'imposition de la donation mixte sur la disproportion objective entre la prestation et la contre-prestation et non pas sur le fait qu'il y ait une volonté de donation (Revue fiscale 1998 p. 677; dans le même sens M. OEHRLI, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zurich 2000, p. 40 ss ainsi que p. 111 à 143). En pratique et en matière immobilière, l'article 7 doit être interprété en lien avec l'article 17 LDMG dont il est le corollaire. Ainsi, lorsque les prestations convenues semblent ne pas correspondre à une valeur vénale présumée, le Conservateur du registre foncier saisi de l'inscription d'un transfert immobilier devra examiner les «circonstances», soit les faits existant lors de la conclusion de l'acte de transfert. Lorsqu'il existe des circonstances permettant d'objectiver l'intention libérale, l'acte devra être qualifié d'acte mixte. Par exemple, à l'origine d'une donation mixte, il y a fréquemment un lien de parenté ou d'amitié entre les parties. A contrario, lorsque ces «circonstances» ne lui permettent pas de retenir l'existence d'une libéralité, parce que la différence de valeur entre prestation et contre-prestation tire son origine d'une autre «cause» que celle de vouloir faire une libéralité (par

ex. le vendeur n'a pas donné libre jeu au marché [par ex. pas d'annonces] ou il n'y a aucun marché pour l'objet en question), le Conservateur du registre foncier assimilera l'acte à un transfert à titre onéreux dans sa totalité (art. 17 LDMG) et fixera la base de calcul pour l'imposition en application de l'article 12 LDMG et de la jurisprudence du Tribunal administratif (RFJ 1999 p. 155 ss).

Comme la donation mixte se caractérise essentiellement par la disproportion entre la valeur du bien transféré et la contre-prestation, l'évaluation du bien est indispensable. Celle-ci doit permettre d'apprécier l'importance respective des deux composantes de l'acte. Seule la valeur vénale objective – réelle – du bien, c'est-à-dire le prix qui aurait pu être obtenu, dans des conditions normales, d'une tierce personne, doit servir de base à cette estimation. L'examen de la transaction, dans la mesure où il intéresse un tiers, en l'occurrence l'Etat, doit en effet se faire par référence à des valeurs objectives (RFJ 1994, p. 408 consid. 3a; ACCR FR 1987 VI. A N° 4 et les références citées). Il faut ainsi comparer les prestations convenues (prix payé) avec la valeur vénale de l'immeuble, de manière à établir, par différence, l'existence et l'importance de l'éventuelle donation. Cette comparaison permettra au Conservateur d'établir la proportion de la partie onéreuse de l'acte et, par voie de conséquence, celle de la partie gratuite. Ainsi, il y aura donation mixte lorsque, dans l'acte de transfert d'un immeuble instrumenté en la forme d'un contrat à titre onéreux ou à titre gratuit, le prix a été fixé manifestement au-dessous de la valeur réelle du bien cédé, dans l'intention de faire une donation au cessionnaire. Il ne suffit pas, pour qu'il y ait à la fois vente et donation, que le contrat soit simplement très avantageux pour l'une des parties. Il faut encore que le Conservateur puisse constater une disproportion évidente entre le prix et la valeur objective du bien au moment de la cession. La disproportion doit être assez grande pour que les parties, en y apportant une attention suffisante, aient dû en avoir conscience (P.-H. STEINAUER, Le droit des successions, Berne 2006, p. 118, n. 34). Sans poser de règle absolue, la disproportion à partir de laquelle la question d'un acte mixte se pose est de l'ordre de 20% (P. CRAUSAZ, La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG), *in* RFJ 1996 p. 81 ss, p. 93 et les références citées). Lorsque le Conservateur aura qualifié l'acte de donation mixte (et non pas d'acte entièrement à titre onéreux), il imposera alors la partie onéreuse de l'acte selon les règles de la LDMG (prix) et le service des impôts sur les successions et les donations imposera la partie gratuite selon les règles de la LISD.

*Exemple de donation mixte d'un immeuble:* Par acte intitulé contrat de vente, A vend à son neveu B un immeuble pour le prix de 360 000 francs, moyennant les modalités de paiement suivantes: paiement en espèces par 120 000 francs, reprise de la dette hypothécaire par 160 000 francs et prise en compte de la valeur capitalisée d'un droit d'habitation constitué en faveur de A égale à 80 000 francs. La valeur vénale objective retenue par le Conservateur du registre foncier de l'immeuble s'élève à 600 000 francs et la valeur fiscale à 350 000 francs.

Prix payé:	360 000 francs (120 000 francs + 160 000 francs + 80 000 francs)
Valeur vénale objective:	600 000 francs
Partie onéreuse:	360 000 francs (60% de 600 000 francs)
Partie gratuite:	40% (240 000 francs par rapport à 600 000 francs)

Dans l'exemple choisi, le prix payé, soit 360 000 francs, fait l'objet d'une vente et sera soumise aux droits de mutation en application de l'article 12 LDMG. Quant à la part donnée de l'immeuble qui s'élève à 240 000 francs, elle sera imposée sur la base de la valeur fiscale (art. 11), soit 350 000 francs. L'assiette de l'impôt sur les donations sera donc de 140 000 francs (40% x 350 000 francs).

Le projet renonce à poursuivre la pratique actuelle de la LE, selon laquelle l'assiette de l'impôt sur les donations est déterminée par la valeur fiscale de l'immeuble déduction faite du prix payé. Selon cette pratique, un prélèvement d'impôt sur les donations est ainsi exclu lorsque, comme dans l'exemple, le prix est de 360 000 francs et la valeur fiscale de 350 000 francs. Il s'ensuit que les donations mixtes ne sont presque jamais imposées. Cette pratique ne convainc pas puisqu'elle télescope deux questions: celle de la qualification de l'acte et celle de la base de calcul de l'imposition. On ne saurait en effet exclure l'existence d'une donation mixte pour la seule raison que la valeur fiscale de l'immeuble est inférieure ou égale à son prix de vente. Ainsi, se référer à la valeur fiscale plutôt qu'à la valeur vénale objective – réelle – de l'immeuble, conduit à des incohérences, puisqu'on prétend comparer des valeurs établies selon des critères différents (D. YERSIN, op. cit., p. 276). La solution retenue présente l'avantage de la cohérence et garantit un traitement plus égal entre les contribuables. Le bénéficiaire d'une donation mixte n'est ni avantagé, ni désavantagé par rapport au donataire d'un immeuble entier; il ne l'est pas non plus par rapport à l'acquéreur d'un immeuble à titre onéreux.

## **Art. 8 Exonérations**

### **Alinéa 1**

La disposition énumère les bénéficiaires – personnes physiques ou morales – qui sont exonérés de l'impôt en raison de leur qualité (exonérations subjectives).

La Confédération et ses établissements (let. a) ne sont exonérés que si la législation spéciale le prévoit. Une disposition majeure figure à l'article 62d de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA; RS 172.010; anciennement art. 10 de la loi fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération: LGar). Cette exonération est conforme au droit en vigueur (art. 76 let. j LE) et correspond à celle prévue aux articles 97 al. 1 let. a LICD et 23 al. 1 let. a LHID.

L'exonération du canton, des communes ou groupements de communes, des corporations ecclésiastiques, des personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, ainsi que des autres collectivités territoriales du canton, y compris leurs établissements (let. b, c et d), est conforme au droit en vigueur (art. 76 let. i al. 2 et let. j LE). Cette règle correspond également à celle prévue par les articles 97 al. 1 let. b et c LICD et 23 al. 1 let. b et c LHID.

L'exonération des époux (let. e) a été introduite dans la LE par le législateur de la LDMG (art. 68 al. 2 LDMG et 4 al. 6 LE). Les partenaires enregistrés sont traités au même titre que les conjoints en application de la loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe (loi sur le partenariat; LPart; RS 211.231) et de la loi du 26 juin 2006 inscrivant le partenariat enregistré dans la législation cantonale (RSF 211.2.5), toutes deux entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007.

La lettre f reprend l'exonération des parents en ligne directe prévue dans la LE depuis son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1934 (art. 4 al. 6 LE).

### **Alinéa 2**

La disposition énonce les bénéficiaires – personnes physiques ou morales – qui sont exonérés de l'impôt lorsque certaines conditions objectives sont remplies.

La lettre a consacré, par souci de coordination avec la LICD et la LHID, l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou culturel (cf. art. 97 al. 1 let. g et h LICD et 23 al. 1 let. f et g LHID). Elle élargit ainsi le système prévu par l'article 76 let. i al. 2 LE, en ce sens que non seulement les personnes morales qui poursuivent un but d'utilité publique, mais encore celles qui poursuivent des buts de service public ou culturel sont exonérées de l'impôt. Pour que l'exonération soit effective, il suffit que les conditions identiques à celles posées par la LICD et la LHID et nécessaires pour accorder l'exonération soient remplies concrètement au moment de la dévolution.

La lettre b exonère les institutions de prévoyance professionnelle de droit privé ou public qui ont la personnalité juridique, dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle en application de l'article 80 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), qui exonère également ces institutions des impôts directs des cantons et des communes. Cette exonération est reprise de l'article 76 let. i al. 2 LE et correspond à celle prévue aux articles 97 al. 1 let. e LICD et 23 al. 1 let. d LHID.

Les exonérations prévues aux lettres c, d, e et f ont été introduites dans la LE par le législateur de la LDMG (art. 68 al. 2 LDMG; art. 76 let. a, f et l LE).

La lettre g reprend l'exonération des bénéficiaires en cas de transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières, introduite par la loi du 30 mai 1990 sur les améliorations foncières (art. 76 let. e LE; art. 227 de la loi sur les améliorations foncières – RSF 917.1).

La lettre h réserve les cas d'exonération prévus par d'autres dispositions légales. On mentionnera l'article 80 al. 1 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA; RS 830.1).

### **Alinéa 3**

Cet alinéa introduit une exception en raison du caractère non périodique de l'impôt. Le rappel d'impôt est prévu lorsque la condition de l'affectation des biens n'est pas respectée dans un délai de dix ans. En matière d'impôt sur les successions et les donations, il n'est en effet pas possible de prévoir la condition de l'irrévocabilité – pour toujours – de l'affectation des biens meubles ou immeubles au but poursuivi comme pour les impôts directs.

### **Alinéa 4**

Cet alinéa prévoit que, lorsqu'une libéralité est faite par une personne domiciliée dans le canton à une institution sise hors du canton, celle-ci est exonérée de l'impôt pour autant qu'elle le soit dans le canton de son siège ou qu'elle puisse l'être selon le droit fribourgeois. Cette

règle s'explique par le fait que les exonérations de l'article 8 reprennent les exonérations prévues par l'article 97 al. 1 let. a, b, c, e, g et h LICD en application de la LHID. Or, celle-ci impose que les mêmes critères soient appliqués par tous les cantons, ce qui rend obsolète le système des conventions de réciprocité entre les cantons.

## **Art. 9** Débiteurs ou débitrices

### **Alinéa 1**

La disposition désigne les débiteurs de l'impôt.

Vu la nature de l'impôt, c'est de manière générale, comme dans la LE, le bénéficiaire d'une libéralité entre vifs (let. a) ou l'héritier (let. b) qui revêt la qualité de débiteur de l'impôt et des centimes additionnels communaux. Toutefois, en matière de dévolution pour cause de mort portant sur un legs, le projet ne reprend pas le système de la LE, qui désigne l'héritier comme débiteur de l'impôt dû pour le legs, à charge pour lui de se faire rembourser par le légataire, à moins que l'objet du legs ne soit en la possession du légataire au moment de l'ouverture de la succession (art. 32 LE). Pour des raisons pratiques, le projet confère la qualité de débiteur de l'impôt dû pour un legs à celui qui se trouve enrichi, le légataire (let. b). C'est également la raison pour laquelle le legs est déduit de la masse successorale (art. 20 al. 1 let. c).

En cas de substitution fidéicommissaire, tant le grevé que l'appelé sont les débiteurs de l'impôt sur les successions (let. c). Cette réglementation correspond à la solution retenue dans la plupart des cantons. En effet, la substitution fidéicommissaire suppose deux dévolutions successorales qui se suivent, la première du défunt au grevé, la seconde du grevé à l'appelé. Grévé et appelé seront tous deux imposés sur le montant effectif de la dévolution qu'ils reçoivent, chacun au taux applicable selon son degré de parenté avec le disposant. L'imposition de l'appelé au taux correspondant à son degré de parenté, non pas avec le grevé, mais avec le disposant se justifie par le fait que la cause juridique de la dévolution se trouve dans la disposition pour cause de mort du disposant. L'impôt doit donc être calculé d'après la situation de l'appelé vis-à-vis du disposant.

Le projet s'écarte ainsi du système de la LE, selon lequel la masse successorale n'est imposée qu'une seule fois et selon le degré de parenté le plus éloigné (art. 30 et 31 LE). En effet, selon ce système, le grevé paie l'impôt d'après son degré de parenté avec le disposant (art. 30 LE) et, lorsque c'est l'appelé qui succède, celui-ci doit, après avoir remboursé au grevé l'impôt qu'il a déjà payé, s'acquitter, cas échéant, de la différence s'il est soumis selon son degré de parenté avec le disposant à un impôt plus fort (art. 31 LE). En définitive, seul l'appelé s'acquitte de l'impôt. Ce système se révèle compliqué dans la pratique, notamment par rapport à l'obligation de l'appelé qui doit le plus souvent rembourser l'impôt déjà payé par le grevé non pas à celui-ci, mais à ses héritiers.

Les lettres d et e apportent des précisions en relation avec les droits réels restreints (droits d'usufruit, d'habitation et de superficie) et les prestations d'assurance.

### **Alinéa 2**

En matière de succession fiscale, la disposition fixe, à l'instar de la LDMG (art. 11 al. 3 LDMG) et de la LICD (art. 12 al. 1 LICD), l'étendue de la responsabilité des héritiers. La succession fiscale pourra être mise en œuvre

pour les libéralités soumises à prélèvement dont le défunt aura bénéficié de son vivant. Elle pourra être mise en œuvre même si la taxation n'a pas encore eu lieu du vivant du défunt: les héritiers seront solidairement responsables pour le paiement une fois la taxation opérée et devenue définitive. Revêtant la qualité de débiteur (cf. note marginale de l'art. 9), ils disposeront à ce titre des voies de droit pour remettre en cause le bien-fondé de la taxation. Afin d'éviter que les héritiers supportent une charge fiscale plus élevée que la valeur des biens dont ils héritent, leur responsabilité est limitée à concurrence de leur part héréditaire. A noter encore que le projet met en place une succession fiscale pour la créance fiscale et ses accessoires (intérêts moratoires), mais non pour les amendes fiscales (art. 59 ss). Il s'agit en effet de s'en tenir au principe de la culpabilité personnelle prévalant en droit pénal et, partant, de ne pas faire payer une amende à une personne qui n'a commis aucune infraction. Cela dit, les héritiers restent punissables en cas de fait personnel (ex. acte de complicité ou d'instigation, art. 63).

## **CHAPITRE 2: Assiette de l'impôt**

### **Art. 10** En général

Cet article pose le grand principe de la base d'imposition qui est la valeur vénale, comme dans tous les cantons. Cette disposition qui fait défaut dans la loi actuelle d'une manière formelle est ici une fois pour toute consacrée d'une manière générale. La valeur vénale est celle qui est déterminante au moment de la naissance du droit de taxer, soit au moment de l'ouverture de la succession ou au moment de l'exécution de la libéralité (art. 31).

### **Art. 11** En particulier

Pour les immeubles, le projet maintient l'exception au principe de l'imposition à la valeur vénale. A l'instar de la LE, la base de calcul est la valeur fiscale fixée en application de la LICD par l'autorité compétente (le Service cantonal des contributions) comme pour l'impôt sur la fortune. Les dispositions de la LICD ont été adaptées à la LHID le 1<sup>er</sup> janvier 2001. A noter que l'harmonisation ne concerne pas seulement la législation, mais aussi la pratique des autorités, qui toutes deux constituent du droit fiscal cantonal (ATF 123 II 588, 592; RDAF 1998 II p. 127, 130).

La valeur fiscale des immeubles non agricoles correspond à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant toutefois être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID et art. 54 al. 1 LICD). En vertu de la délégation de l'article 53 al. 3 LICD, le Conseil d'Etat a donné une définition de cette valeur fiscale qui est, en règle générale, déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement (art. 13 al. 1 de l'arrêté du 9 avril 1992 concernant l'imposition des immeubles non agricoles; RSF 631.33). La valeur vénale correspond au prix de vente qui peut être réalisé dans des conditions normales, exclusion faite de circonstances inhabituelles ou de situations personnelles (art. 54 al. 2 LICD et art. 15 de l'arrêté d'exécution susmentionné). Quant aux principes d'estimation de cette valeur, ils ont été largement développés par la jurisprudence du Tribunal administratif en rapport avec la LDMG (RFJ 1999 p. 126; p. 155). La valeur de rendement est déterminée par la capitalisation du rendement brut de l'immeuble (valeur locative fixée conformé-

ment aux art. 1 ss de l'arrêté d'exécution et état locatif; art. 54 al. 3 LICD et art. 14 de l'arrêté d'exécution).

La valeur fiscale des immeubles agricoles est estimée à la valeur de rendement (art. 14 al. 2 1<sup>re</sup> phrase LHID et art. 55 LICD). Le Conseil d'Etat a fixé les critères d'évaluation de ces immeubles dans son arrêté du 3 février 1987 concernant l'imposition des immeubles agricoles (RSF 631.34).

Depuis l'introduction du système postnumerando annuel en 2001, la fortune imposable se calcule d'après son état et sa valeur à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 16 et 66 al. 1 LHID et art. 67 al. 1 LICD). Ainsi, pour l'impôt sur la fortune, la valeur fiscale des immeubles devrait être au mieux celle existant le 31 décembre de la période fiscale en cours. Pour l'impôt sur les successions et les donations, il se justifie, afin de ne pas retarder la procédure de taxation, de retenir la valeur fiscale valant à la fin de la période fiscale précédant la dévolution ou l'exécution de la libéralité et d'ajouter les éventuelles plus-values, résultant notamment d'un changement d'affectation du terrain, d'une construction ou d'un aménagement intérieur, depuis le 1<sup>er</sup> janvier de la période fiscale en cours.

#### **Art. 12**

L'alinéa 1 règle l'imposition des transferts de biens mobiliers qui font partie de la fortune commerciale. Cet alinéa déroge au principe de l'imposition selon la valeur vénale prévue à l'article 10 et retient que la fortune commerciale des entreprises de personnes (raisons individuelles et sociétés de personnes) est imposée selon la valeur comptable déterminante pour l'impôt sur le revenu (cf. art. 56 al. 1 LICD). Cela tient au fait que l'impôt frappant les transferts d'entreprise est souvent source de difficultés, lorsque les successeurs ne sont ni le conjoint, ni les descendants exonérés de l'impôt.

L'alinéa 2 prévoit purement et simplement de ne pas imposer le mobilier de ménage usuel, par quoi il faut entendre le mobilier de ménage de valeur usuelle, et les objets personnels d'usage courant. Il est en effet judicieux d'adopter une solution semblable à celle prévue par la LICD, qui renonce à soumettre ces biens à l'impôt sur la fortune (art. 56 al. 2 LICD). Quant aux présents d'usage, le projet renonce également à les imposer, afin d'éliminer les cas bagatelles et d'éviter des difficultés de taxation. Par présents d'usage, il faut entendre les cadeaux faits dans une mesure usuelle à une occasion particulière (anniversaire, mariage, fin d'études, nomination, Noël, etc.). Il doit être usuel de faire un cadeau en pareille circonstance et il doit être usuel de faire un cadeau de cette importance. Pour en juger, on tiendra compte de la situation sociale du défunt ou de l'auteur de la libéralité, de son patrimoine et des us et coutumes dans la région (art. 5 al. 2 CC; P.-H. STEINAUER, *Le droit des successions*, Berne 2006, p. 119, n. 181).

#### **Art. 13**

Les alinéas 1 et 2 n'introduisent pas une exception à l'imposition selon la valeur vénale (cf. art. 10). D'une part, les titres cotés en bourse (al. 1) sont imposés à leur valeur boursière qui correspond à la valeur vénale. D'autre part, pour les titres qui ne sont pas cotés en bourse (al. 2), il se justifie de les imposer, non pas d'après leur valeur nominale, mais d'après la valeur déterminée par le Service cantonal des contributions qui se réfère aux Ins-

tructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune publiées par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et par l'Administration fédérale des contributions.

#### **Art. 14**

Cette disposition relative à l'imposition des biens immatériels est nouvelle: même si ce genre de biens est déjà imposé actuellement, la LE ne contient aucune règle formelle à ce sujet. La disposition opère un renvoi à l'article 58 LICD, qui prévoit de manière générale l'imposition à la valeur vénale (al. 1), sauf pour les biens appartenant à la fortune commerciale, notamment les biens immatériels, qui sont imposés à la valeur comptable déterminante pour l'impôt sur le revenu (al. 2).

#### **Art. 15**

La disposition pose la base de calcul des prestations d'assurance. Si la prestation n'est pas échue au moment de l'attribution de l'assurance, le bénéficiaire obtient une valeur qui correspond, cas échéant, à la valeur de rachat. En revanche, si la prestation d'assurance échoit lors de son attribution, le montant entier de la prestation est pris en considération pour fixer la valeur d'assurance. L'article 15 tient compte de ces principes et comble ainsi une lacune de la loi actuelle qui ne traite que des prestations exigibles au décès en imposant le capital versé au bénéficiaire (art. 14 let. i LE).

#### **Art. 16**

Cette disposition règle l'imposition de la substitution fidéicommissaire.

Lorsque la personne grevée est tenue de rendre à l'appelé la totalité des biens dévolus, il se justifie d'imposer le grevé comme un usufruitier, c'est-à-dire sur le rendement capitalisé de la succession dévolue (al. 1). Toutefois, au cas où l'appelé ne peut succéder et que le grevé acquiert les biens dévolus à titre définitif, ce dernier devient un véritable héritier ou légataire qui devra s'acquitter de l'impôt ordinaire sur les successions (al. 2). L'impôt qu'il aura déjà payé sur le rendement capitalisé lui sera évidemment porté en déduction.

L'alinéa 3 règle expressément le cas particulier de la substitution fidéicommissaire sur les biens résiduels. Souvent utilisée en pratique, la substitution fidéicommissaire réduite au solde permet au disposant (A) de prévoir que le grevé (B) n'est pas tenu de maintenir l'existence et la consistance de la succession, l'appelé (C) recevant seulement ce qui restera de ces biens au moment de la substitution.

*Exemple:* A institue son frère B héritier de tous ses biens, savoir 500 000 francs. A la mort de B, ce qui subsistera encore de la fortune de A sera dévolu à son cousin C. Au décès de B, C ne reçoit que 400 000 francs.

Cette forme particulière de substitution, qui n'est pas prévue par le Code civil, n'a pas été envisagée par le législateur de la LE de 1934. Ce n'est en effet que dans les années 70 que le Tribunal fédéral a jugé qu'elle est admise en droit suisse (ATF 100 II 92, JdT 1975 I 558; ATF 102 Ia 418). Il en résulte que l'article 31 LE est inapplicable en pratique. On ne saurait en effet imposer à l'appelé l'obligation de rembourser au grevé l'impôt que celui-ci a payé sur la totalité des biens, alors qu'il n'en a reçu qu'une partie. Le projet y remédie en instaurant un système qui supprime toute inégalité de traitement dans

la mesure où grevé et appelé paient l'impôt sur ce qu'ils reçoivent effectivement. Selon ce système, le grevé est imposé, non pas sur le rendement capitalisé comme dans la substitution fidéicommissaire ordinaire, mais sur la valeur des biens dévolus. Ce système tient ainsi compte de la situation du grevé qui peut disposer à sa guise non seulement des revenus de la fortune, mais également de sa substance. Cette solution correspond en tous points à celle retenue par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 25 février 2005 publié *in* RDAF 2005 p. 209 ss et Revue fiscale N° 9/2005 p. 701 ss.

Quant à l'appelé, il est imposé sur ce qu'il reçoit effectivement comme un héritier ordinaire (al. 4).

#### Art. 17

La règle de calcul que pose l'alinéa 1 pour les droits d'usufruit et d'habitation, ainsi que les rentes et autres prestations périodiques se retrouve dans la plupart des législations cantonales et également dans la LE pour le droit d'usufruit. La valeur capitalisée des prestations périodiques est déterminante dans ces cas. Cela signifie que cette valeur se détermine d'après la méthode générale appliquée à la capitalisation des rentes. Les tables usuelles en cours dont il s'agit sont actuellement les Tables de capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE (actuellement 5<sup>e</sup> édition, Zurich 2001). Lorsque le droit est concédé à une personne physique pour une durée indéterminée, il y a lieu d'appliquer les tables de mortalité (espérance de vie). Ces tables de mortalité ne sont en revanche pas utilisables pour une personne morale. Dans ce cas, pour ces droits de durée indéterminée concédés à une personne morale, la disposition ne prévoit pas une limite de capitalisation puisque celle-ci s'opère comme pour une rente perpétuelle (Table de capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE N° 48). En revanche, l'alinéa 2 pose une limite générale de capitalisation pour tous les droits, qu'ils soient concédés à une personne physique ou à une personne morale, en ce sens que la capitalisation ne peut dépasser les trois quarts de la valeur déterminante pour le genre de bien sur lequel porte le droit, afin d'éviter le risque que l'imposition ne soit plus lourde que lors de l'acquisition du bien en pleine propriété.

Comme pour la LDMG (art. 16 al. 2 LDMG), la tâche de fixer les taux nécessaires (de rendement, d'intérêt) pour opérer une capitalisation est déléguée au Conseil d'Etat (al. 3). Cette délégation doit notamment permettre une adaptation rapide à l'évolution de certaines données économiques.

#### Art. 18

Le problème du droit de superficie cédé à titre gratuit réside dans le fait qu'il n'y a pas de rente à capitaliser pour permettre d'établir une base de calcul. L'assiette de l'impôt retenue, savoir la valeur fiscale pondérée en fonction de la durée du droit, tient compte du fait que plus le droit de superficie perdure plus il se rapproche de la pleine propriété. Il s'ensuit que si le droit de superficie est constitué pour la durée de cent ans, la base de calcul équivaudra pratiquement à la valeur fiscale effective puisque le superficiaire aura la quasi propriété de l'immeuble. La base de calcul du droit de superficie s'obtient de la même manière, qu'il s'agisse d'un droit distinct et permanent immatriculé au registre foncier ou d'une servitude et que le droit porte sur un immeuble construit ou non. Le montant imposable se calcule sur la base des dernières Tables de

capitalisation STAUFFER/SCHAETZLE (actuellement 5<sup>e</sup> édition, Zurich 2001), en particulier de la table N° 46.

#### Exemple:

droit de superficie constitué sur un immeuble (terrain + bâtiment) dont la valeur fiscale est égale à **500 000 francs**:

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **15 ans**:  $500\,000 \text{ francs} \times (1 - 0.4172651) =$  **291 367 fr. 45** (table 46 au taux de 6%)

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **50 ans**:  $500\,000 \text{ francs} \times (1 - 0.0542884) =$  **472 855 fr. 80**

base de calcul si le droit de superficie est constitué pour **99 ans**:  $500\,000 \text{ francs} \times (1 - 0.0031241) =$  **498 437 fr. 95**

#### Art. 19

La disposition prend en compte les situations difficiles dans lesquelles l'autorité de taxation peut se trouver pour opérer une taxation. Cela vaut avant tout pour l'estimation des objets mobiliers, tels les tableaux et autres œuvres d'art.

#### Art. 20 Déductions objectives

Cette disposition énumère les déductions à prendre en compte lors du calcul de l'impôt sur les successions et les donations.

#### Alinéa 1

Comme l'impôt sur les successions frappe les dévolutions de fortune nette, il y a lieu de déduire de la masse à partager les dettes du défunt (let. a), les dettes grevant la dévolution (let. b), ainsi que les legs (let. c).

La lettre a prévoit la déduction des dettes dont le défunt répondait personnellement à l'ouverture de la succession. Elles doivent avoir été constituées du vivant du *de cuius*, mais leur échéance n'a pas d'influence sur leur déductibilité, puisqu'elles passent normalement aux héritiers. Ce sont par exemple les dettes hypothécaires, les dettes envers le conjoint survivant découlant de la liquidation du régime matrimonial, les dettes d'impôt sur le revenu et la fortune. Selon l'article 603 al. 2 CC, sont également comprises dans les dettes du défunt les indemnités dues aux enfants et petits-enfants qui ont fourni des prestations au ménage commun qu'ils formaient avec le *de cuius* (art. 334 et 334<sup>bis</sup> CC – Lidlohn).

La lettre b prévoit la déduction des dettes grevant la dévolution. Il s'agit des diverses dépenses et dettes qui ne sont pas dues par la personne du défunt, mais qui sont causées par le fait même de son décès ou de la dévolution. En revanche, les frais liés au partage sont à la charge des seuls intéressés, à savoir les héritiers, et ne sont pas déductibles. Tous les frais grevant la dévolution réduisent le montant que les héritiers ont à se partager et doivent donc être déduits de la masse successorale. Les frais funéraires recouvrent l'ensemble des dépenses liées aux obsèques et peuvent être déduits forfaitairement, à concurrence de 10 000 francs, ou jusqu'à 15 000 francs au maximum sur présentation de pièces justificatives en application de l'arrêté du 12 janvier 1988 du Conseil d'Etat concernant la déduction des frais mortuaires pour le calcul des droits d'enregistrement (RSF 635.2.15). Quant aux frais de la dévolution, ils recouvrent toutes les dépenses nécessaires

pour que la succession puisse être liquidée conformément à la loi. Parmi ces dépenses, figurent notamment les frais de scellés et d'inventaire, les frais inhérents à l'ouverture de la succession (par ex. les frais d'ouverture de testament), à l'office du juge de paix, à la liquidation officielle, les dépenses de l'administration de la succession, les honoraires de l'exécuteur testamentaire, les frais découlant de la déclaration d'absence, ainsi que les frais de justice et d'avocats engagés par la succession pour faire valoir ses droits (procès). Pour ces derniers en particulier, si seulement certains héritiers engagent un tel procès, dont l'issue n'est susceptible d'affecter que leur propre droit dans la succession, ces frais sont déductibles de la part héréditaire revenant à chaque héritier partie au procès, et non pas de l'ensemble de la succession. Les frais d'entretien des héritiers qui étaient logés et nourris dans la demeure et aux frais du défunt et qui doivent être pris en charge par la succession durant le mois qui suit le décès (art. 606 CC), ainsi que l'indemnité équitable due aux enfants encore en formation ou infirmes (art. 631 al. 2 CC) constituent des dettes de la succession qui doivent également être déduites.

L'acquisition de l'objet du legs (let. c) ne s'opère pas de plein droit. Le légataire n'obtient en effet qu'une créance tendant à la délivrance du legs contre un héritier spécialement désigné par le disposant ou, à défaut, contre les héritiers légaux ou institués (art. 562 al. 1 CC). Le legs constitue dès lors une dette de la dévolution qu'il convient de déduire au même titre que les autres dettes énoncées aux lettres a et b.

#### **Alinéa 2**

Lorsque l'objet du legs est grevé d'une dette mise à la charge du légataire, par exemple une dette hypothécaire pour le legs d'un immeuble, il y a lieu de déduire cette dette de la valeur de la libéralité, le légataire ne devant en effet être imposé que sur ce qu'il reçoit effectivement.

En cas de donation pure et simple, les dettes mises à la charge du donataire ont également pour effet de réduire le montant donné, dans la mesure où elles ne constituent pas une contre-prestation (donation mixte; art. 7). Elles doivent donc aussi être portées en déduction de la donation brute.

#### **Alinéas 3 et 4**

Ces dispositions règlent le régime des déductions en cas de transfert ou de dévolution d'un bien déjà grevé d'un droit d'usufruit, d'habitation ou de superficie ou d'une autre charge, et en cas de constitution d'un tel droit avec dévolution simultanée de la (nue-) propriété à un tiers. La solution est dans les deux cas identiques: la valeur du droit ou de la charge doit être déduite de la valeur du bien grevé. Il faut en effet tenir compte du fait que le (nu-) propriétaire n'obtient qu'une partie de la fortune, l'autre partie ayant un bénéficiaire distinct (usufruitier, superficiaire, bénéficiaire du droit d'habitation, etc.). Le nouveau propriétaire ne saurait donc être imposé sur la valeur entière du bien.

En revanche, lorsque ces charges sont en relation avec un acte à titre onéreux, elles ont le même caractère que les dettes. Ainsi, en cas de vente d'un immeuble, avec paiement du prix partiellement en espèces et partiellement par constitution d'un droit d'habitation, ce dernier est considéré comme une contre-prestation (mode de paiement).

#### **Art. 21 Répartition**

Cette disposition énonce les règles de répartition inter-cantonale des dettes de la succession (al. 1 et 2). Le passif de la succession doit être réparti par rapport à l'actif mobilier et immobilier de la succession. On doit donc procéder à une déduction proportionnelle des dettes lors du calcul de l'impôt sur les successions, comme c'est le cas pour l'impôt sur la fortune. La même règle s'applique lorsque des éléments imposables (immeubles) sont situés dans une autre commune que la commune de domicile du défunt (al. 3).

### **CHAPITRE 3: Calcul de l'impôt**

#### **Art. 22 Déduction personnelle**

Le projet introduit une nouveauté en prévoyant un montant exonéré de l'impôt sur les successions ou les donations en faveur de chaque bénéficiaire (al. 1). La franchise a été fixée à 5000 francs au regard des incidences financières que produirait la mise en place d'une franchise plus élevée (cf. ci-dessus sous point A.5, 1<sup>er</sup> tiret). La franchise (relativement basse) retenue tient également compte du fait que les présents d'usage ne sont pas imposés (art. 12 al. 2) et, partant, ne doivent pas être déclarés. Il s'agit d'une déduction générale qui ne repose pas sur les liens de parenté, au contraire des présents d'usage qui sont en principe fondés sur la parenté ou le parrainage.

Etant donné que l'on accorde une déduction franche d'impôt, il apparaît également justifié de cumuler les libéralités pendant une période de cinq ans (al. 2). On évite ainsi que les donateurs ne divisent les libéralités en parts exonérées pour que l'attributaire échappe à l'imposition. Ce dernier a donc l'obligation de déclarer toutes les libéralités qui ne constituent pas des présents d'usage, ce qui ne devrait en pratique pas poser de difficultés particulières. Les donations entre vifs antérieures à une dévolution successorale sont également cumulées.

#### **Art. 23 Taux**

##### **Alinéa 1**

Le projet établit un barème progressif en fonction du degré de parenté et du montant de la libéralité selon des tranches de valeurs allant respectivement de 5001 francs à 100 000 francs, de 100 001 francs à 200 000 francs, de 200 001 francs à 500 000 francs et dès 500 001 francs.

##### **Lettres a et b**

Pour les membres de la deuxième parentèle (let. a: les frères et sœurs, les neveux et nièces, les petits-neveux et petites-nièces et les descendants des petits-neveux et petites-nièces) et ceux de la troisième parentèle (let. b: les oncles et tantes, les cousins et cousines et les descendants des cousins et cousines), les taux augmentent de 0,25% par tranche de valeur pour atteindre le taux actuel dès 500 001 francs. Ainsi, par rapport au système actuel de la LE, tous ces parents bénéficient, en plus de la franchise d'impôt sur le montant de 5000 francs (art. 22), d'une réduction du taux d'imposition de l'ordre de 0,25% à 0,75% jusqu'à 500 000 francs.

##### **Lettre c**

La disposition concerne les autres bénéficiaires ayant un degré de parenté plus éloigné que ceux nommés aux lettres a et b et les non-parents. Parmi ces bénéficiaires, le

projet prévoit un traitement différencié pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants, ainsi que pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (par ex. les concubins, les partenaires de même sexe non enregistrés, les amis, les employés, les colocataires, etc.).

Pour ces bénéficiaires avec ou sans degré de parenté, le taux d'imposition varie entre 22,00% et 22,75% suivant le montant de la dévolution, sans jamais atteindre le taux de 30% prévu par la LE pour les non-parents (art. 16 let. a Tarif LE). Pour cette catégorie de personnes, la charge fiscale est nettement diminuée.

En outre, parmi ces bénéficiaires, le taux d'imposition est encore inférieur de 7% pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal (entre 15,00% et 15,75%) et même de 14,25% pour les enfants du conjoint ou du partenaire enregistré, les enfants placés ou recueillis et leurs descendants (entre 7,75% et 8,50%).

#### **Alinéa 2**

Pour les personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal, l'application du taux n'entre en ligne de compte que s'il s'agit d'une véritable libéralité, assujettie à prélèvement, ce qui n'est en particulier pas le cas en présence d'un revenu imposable (interdiction de double imposition par qualification contradictoire – cf. notamment: art. 17 s. et 25 let. a LICD; art. 320 al. 2 CO; ATF 107 Ia 107, JdT 1983 I 34; ATF 109 II 228, JdT 1984 I 482; RFJ 1999 p. 356 s.). La disposition pose comme autre condition pour bénéficier du taux privilégié que la communauté de vie existe réellement de par sa durée, dix ans, et de par le domicile au regard du droit fiscal. Celui-ci est susceptible de garantir la vie commune, en ce sens qu'il est défini comme le lieu où une personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 3 al. 2 LICD). La preuve de la durée du ménage commun incombe au débiteur dès lors qu'il s'agit d'une exception par rapport aux conditions ordinaires de prélèvement (dans le même sens art. 47 let. a CPJA et arrêt du 7 août 2000 du Tribunal fédéral – 2P.76/2000).

#### **Alinéa 3**

Pour les associations, fondations et autres personnes morales poursuivant un but idéal et non exonérées selon l'article 8 al. 2 let. a, il se justifie de maintenir le taux fixe de 3% prévu dans la LE.

#### **Art. 24**

Le projet maintient le système actuel relatif aux centimes additionnels communaux, dont le taux maximum est légèrement supérieur à celui prévu à l'article 15 LICo (al. 1; cf. ci-devant sous point A.3.1, 3<sup>e</sup> tiret).

Les communes sont libres de déterminer elles-mêmes le taux jusqu'au maximum à 70% de l'impôt prélevé par l'Etat. Il est donc nécessaire qu'elles communiquent ce taux à l'autorité de taxation avec la date d'entrée en vigueur (al. 2 et 3). Cela correspond à l'intérêt des communes, créancières fiscales, de même qu'au postulat de la sécurité juridique.

#### **Art. 25 Règles de calcul**

Cette disposition fixe quelques règles essentielles pour le calcul de l'impôt. L'alinéa 1 pose le principe que, dans les cas de répartition, l'impôt doit être calculé au taux du montant total des biens dévolus. Ce principe constitue une des règles fondamentales des impôts sur le revenu et sur la fortune et il contribue à la justice fiscale en assurant l'égalité en droit des charges fiscales.

L'alinéa 2 poursuit le même but que l'alinéa 1. Il permet d'empêcher que la progression de l'impôt ne soit brisée par le fractionnement des libéralités en plusieurs montants partiels. L'objection selon laquelle la progressivité des taux selon le montant de la dévolution n'est pas adéquate car elle peut assez facilement être évitée en anticipant et répartissant les donations dans le temps est ainsi écartée.

### **CHAPITRE 4: Autorités d'application**

#### **Art. 26 Autorités**

Les organes chargés de l'application de la loi existent et exécutent déjà les tâches qui sont prévues aux articles 27 à 30.

#### **Art. 27 Attributions**

Le Conseil d'Etat conserve ses compétences.

#### **Art. 28**

Le projet conserve les actuelles compétences de la Direction en charge de l'impôt sur les successions et les donations, c'est-à-dire la Direction des finances (al. 1). Celles-ci correspondent aux compétences qui lui sont attribuées par l'article 26 LDMG (al. 2 et 3).

#### **Art. 29**

Le Service, c'est-à-dire le Service des impôts sur les successions et les donations, demeure compétent notamment pour prendre les décisions de taxation et de rappel (al. 1) et pour décider (al. 2), dans la règle au cours d'une procédure de taxation, si l'opération fait l'objet d'une exonération qui n'est pas du ressort de la Direction des finances en application de l'article 28 al. 2 let. b (art. 8 al. 1 et al. 2 let. d à h).

#### **Art. 30**

Le service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire le Service financier cantonal, conserve sa compétence (al. 1). A l'instar de la LDMG, le projet instaure une base légale pour le prélèvement d'une commission d'encaissement (al. 2). Celle-ci est actuellement prélevée au taux de 2% en application de l'arrêté du 18 décembre 1990 concernant le prélèvement des centimes additionnels dus aux communes en matière de droits d'enregistrement (RSF 635.2.12). A noter que cet arrêté a réduit de 1% le taux antérieur de 3% applicable jusqu'au 31 décembre 1990. Pour des raisons pragmatiques et par souci de coordination avec la LDMG, la possibilité d'accorder des facilités de paiement relève dorénavant de la compétence du Service financier cantonal, et non plus du Service des impôts sur les successions et les donations. Quant à la compétence de requérir au registre foncier l'inscription de l'hypothèque légale garantissant le paiement de l'impôt, des centimes additionnels et de l'intérêt moratoire, elle ressort de l'article 52 al. 2 (al. 3).

## CHAPITRE 5: Taxation

### Art. 31 Droit de taxer

Cette disposition traite du fait générateur ou de la condition légale nécessaire au déclenchement de l'imposition, soit de la naissance de la créance d'impôt. Elle constitue aussi la base légale concernant le calcul de l'impôt dans le temps. Le moment déterminant doit être, dans tous les cas, celui auquel le bien est transféré au nouvel ayant droit.

La lettre a règle, de manière générale, la naissance de la créance d'impôt, lorsque la dévolution des biens est frappée de l'impôt sur les successions. Le jour déterminant est fixé au moment de l'ouverture de la succession, respectivement au moment de la mort du *de cuius*, soit le moment auquel les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession en droit civil (art. 537 al. 1 et 560 al. 1 CC).

La lettre b règle le cas particulier de la substitution fidéicommissaire lors du transfert à l'appelé. S'agissant du calcul de la créance d'impôt et de la date de sa naissance, seul est déterminant le moment auquel la succession passe du grevé à l'appelé.

La date à laquelle les biens sont dévolus est également déterminante en cas de donation (let. c) et de libéralité soumise à une condition (let. d).

La déclaration judiciaire d'absence (art. 35 CC) a aussi pour effet d'ouvrir la succession et de permettre aux héritiers d'acquiescer les biens «*ipso jure*». Elle est donc assimilée au décès (al. 2). Il est sans importance que, d'après l'article 38 CC, les effets de la déclaration d'absence remontent au jour du danger de mort ou des dernières nouvelles. L'héritier ne peut être enrichi que de la fortune qu'il reçoit au moment de l'acquisition de la succession, c'est-à-dire de la déclaration d'absence. Toutefois, les héritiers peuvent être tenus à restitution, si l'absent réapparaît ou si des ayants droit ont des prétentions juridiques mieux fondées. Dans un tel cas, la taxation peut être corrigée grâce à la révision (art. 48). Il en est de même s'il se révélait que d'autres successions sont intervenues avant la première et qu'un nouvel état de fait devait ainsi être pris en considération.

### Art. 32 Impôt sur les successions

La disposition indique quelle est la base nécessaire à la taxation de l'impôt sur les successions. L'inventaire de la succession est en effet une condition de la perception de cet impôt. Il doit être dressé au décès du *de cuius* par les soins du juge de paix dans les deux semaines qui suivent le décès en application des articles 195 al. 1 LICD et 154 al. 1 LIFD (al. 1, 1<sup>re</sup> phr.) et contenir la totalité de l'actif brut de la masse successorale, ainsi que tous les éléments nécessaires à la taxation (al. 2, 1<sup>re</sup> phrase), autrement dit renfermer un état aussi complet que possible des biens avec leur estimation. Pour l'établissement de l'inventaire et les règles de procédure, l'alinéa 2 *in fine* renvoie aux dispositions de la LICD, notamment quant aux mesures conservatoires (art. 197 LICD), à l'obligation de collaborer des héritiers, des représentants légaux des héritiers, de l'administrateur de la succession et de l'exécuteur testamentaire (art. 198 LICD) et à l'obligation pour les tiers de renseigner et de délivrer des attestations (art. 199 LICD). Pour le surplus, l'énoncé des articles 195 ss LICD étant identique à celui des articles 154 ss LIFD, le Conseil d'Etat a, dans son arrêté du 20 mars

2001 sur l'inventaire fiscal au décès pris en application de l'article 200 al. 4 LICD, renvoyé à l'ordonnance fédérale du 16 novembre 1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct (Oinv; RS 642.113). En revanche, si les circonstances permettent de présumer que le défunt n'a pas laissé de fortune, il peut être renoncé à établir un tel inventaire (al. 1 *in fine*), le juge de paix devant dans ce cas communiquer au Service une déclaration d'absence de biens.

### Art. 33

L'alinéa 1 désigne expressément les personnes tenues de fournir des renseignements et de délivrer les pièces nécessaires pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les successions. Il s'agit de tout bénéficiaire d'une libéralité pour cause de mort ou de son représentant ou organe légal. La violation de cette obligation de renseigner est sanctionnée par l'article 59.

Aux termes de l'article 26 al. 1 de la loi du 20 septembre 1967 sur le notariat (LN; RSF 261.1), le notaire doit garder les secrets qui lui sont confiés dans l'exercice de son office, à moins qu'il ne soit légalement tenu de les divulguer. L'obligation de secret du notaire s'étend non seulement à son activité ministérielle, mais encore à ses activités accessoires (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Stämpfli Editions SA, Berne 2005, p. 111 N° 246). La violation de cette obligation est sanctionnée notamment par le droit pénal (art. 321 ch. 1 CP). Toutefois, le notaire n'est pas lié par le secret professionnel s'il est expressément autorisé ou contraint par la loi de communiquer certains faits (art. 321 ch. 3 CP; art. 26 al. 1 *in fine* LN; M. MOOSER, *op. cit.*, p. 115 N° 256; D. PIOTET, *La responsabilité patrimoniale des notaires et autres officiers publics*, Etude de droit public suisse, Thèse Lausanne 1981, p. 125 et 142). Le droit cantonal peut en effet déroger au principe du secret lorsque la disposition vise sans ambiguïté l'une des professions mentionnées à l'article 321 ch. 1 CP et qu'elle oblige de fournir des renseignements dans un domaine limité (B. CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, Stämpfli Editions SA, Berne 2002, p. 653 N° 62). Telle est la solution expressément consacrée par l'alinéa 2. Celle-ci correspond à celle retenue par la législation bernoise (art. 36 al. 3 let. c de la loi du 22 novembre 2005 sur le notariat et art. 26 al. 1 de la loi du 23 novembre 1999 concernant l'impôt sur les successions et donations) et la législation de Bâle-Ville (art. 8 de la loi du 27 avril 1911 sur le notariat). La violation de cette obligation est sanctionnée par l'article 59.

### Art. 34 Impôt sur les donations

La disposition prévoit la base nécessaire à l'imposition des donations qui se fonde sur une déclaration d'impôt (al. 1). En matière de libéralité entre vifs, il est en effet indispensable de prévoir l'obligation de déposer une déclaration d'impôt. Le délai est de trente jours à compter de l'exécution de la libéralité. L'obligation d'annoncer spontanément la libéralité appartient au bénéficiaire de cette libéralité ou à son représentant ou organe légal (al. 2, 1<sup>re</sup> phrase et al. 3). Toutefois, lorsque le bénéficiaire est domicilié hors du canton, l'obligation de déclarer est étendue à l'auteur de la libéralité ou à son représentant ou organe légal (al. 2, 2<sup>e</sup> phrase et al. 3). Cette extension de l'obligation de déclarer, qui n'est pas prévue dans la LE, vise à limiter au maximum le nombre de cas susceptibles d'échapper à l'imposition et à garantir l'égalité

de traitement devant l'impôt. La sanction pour la violation du devoir d'annonce dans le délai est prévue à l'article 60 al. 1.

Par ailleurs, le notaire est tenu d'informer les personnes visées aux alinéas 2 et 3 de leur obligation de déclarer. Cette obligation légale entre dans le cadre des obligations prévues à l'article 25 al. 1 et 1<sup>bis</sup> LN. Comme la taxation dépend éminemment d'une annonce spontanée, il se justifie en effet de prévoir pour le notaire un devoir particulier de diligence dans la même mesure qu'en matière de droits de mutation pour les cas qui dépendent également d'une déclaration spontanée (art. 30 LDMG). Le manquement au devoir d'informer fait l'objet d'une sanction prévue à l'article 60 al. 2.

#### **Art. 35**

L'obligation de renseigner en matière d'impôt sur les donations (al. 1) incombe à tout bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ou à son représentant ou organe légal. Cette obligation est également imposée à l'auteur de la libéralité ou à son représentant ou organe légal. La violation de l'obligation est sanctionnée, comme en matière de libéralité pour cause de mort, par l'article 59.

L'obligation de renseigner du notaire (al. 2) correspond à celle qui est prévue à l'article 33 al. 2 en matière de libéralité pour cause de mort, dont elle est le pendant. La même sanction est attachée au non respect de cette obligation (art. 59).

#### **Art. 36** Collaboration

La collaboration d'autres autorités doit permettre, pour des raisons d'égalité de traitement, de limiter au maximum le risque que certaines opérations n'échappent à l'imposition et de garantir une taxation aussi complète que possible (al. 1).

L'alinéa 2 est repris des articles 67a LE et 24 al. 2 LDMG, tous deux introduits par la LICD (art. 255 et 256 LICD).

#### **Art. 37** Taxation d'office

La disposition prévoit les cas de taxation d'office. Elle fait référence aux articles qui précèdent et qui énumèrent les obligations auxquelles est soumis le débiteur de l'impôt dans l'accomplissement de ses devoirs fiscaux. La taxation d'office permet par ailleurs d'éviter la prescription du droit de taxer (art. 69).

#### **Art. 38** Délai – Forme

Le bordereau constitue la décision formelle de taxation à l'égard du débiteur. Son établissement et sa notification doivent dès lors respecter certaines règles liées au droit d'être entendu. Lorsque l'ensemble des éléments impossibles ne sont pas encore tous connus, notamment en cas de contestation d'une disposition pour cause de mort, une taxation partielle doit être établie. Le but est d'éviter que le droit de taxer ne se prescrive. Le bordereau doit naturellement indiquer que la taxation est partielle.

#### **Art. 39** Exonérations

La disposition règle la procédure à suivre par l'autorité de taxation pour les cas d'exonération dévolus à la Direction des finances (art. 28 al. 2 let. b).

## **CHAPITRE 6: Voies de droit**

### **Art. 40 à 43** Réclamation

Ces dispositions traitent de la réclamation, soit d'une voie de droit préalable permettant un contrôle interne portant sur l'application de la loi dans un cas concret. Elles concordent avec la législation relative à la juridiction administrative (LOTA et CPJA), tout en tenant compte des particularités de la matière en présence. Une harmonisation est également opérée avec les règles correspondantes contenues dans la LDMG et la LICD, elles-mêmes adaptées à la LOTA et au CPJA (cf. art. 32 ss LDMG et art. 174 ss LICD). La voie de la réclamation sera maintenant prévue formellement contre les décisions relatives à l'intérêt moratoire ou rémunérateur.

A noter que les décisions sur les demandes de facilités de paiement (art. 53 al. 2) ou de remise (art. 55 al. 3) ne sont pas susceptibles de réclamation, ni de recours sur le plan cantonal, ce qui n'exclut pas une demande en révision (cf. é.g. art. 32 al. 2 et 37 al. 2 LDMG ainsi que 211 al. 4 et 212 al. 4 LICD).

### **Art. 44 à 47** Recours

Ces dispositions concordent aussi avec la législation relative à la juridiction administrative et opèrent aussi une harmonisation avec les règles correspondantes contenues dans la LDMG, la LICD ou la LIAA, et elles-mêmes adaptées à cette législation (cf. art. 37 ss LDMG, 180 ss LICD et 21 ss LIAA).

### **Art. 48** Révision

La révision est un moyen de droit extraordinaire permettant de faire modifier, en faveur du débiteur de l'impôt, la taxation entrée en force. Actuellement, la révision fait l'objet de l'article 73a LE, selon lequel la procédure de révision est régie par l'application analogique de l'article 41 LDMG qui lui-même renvoie aux dispositions du CPJA (art. 105 ss CPJA). Or, selon le CPJA, seules les autorités de la juridiction administrative sont compétentes pour statuer sur une demande de révision déposée dans le délai de nonante jours (art. 105 et 106 CPJA), alors que les autorités administratives ne peuvent être saisies que d'une demande en reconsidération laquelle peut être déposée en tout temps (art. 104 CPJA). C'est pourquoi, afin d'éviter la problématique liée à l'applicabilité de l'article 104 CPJA (demande en reconsidération en tout temps), le projet prévoit une règle spéciale par rapport au CPJA (art. 7 al. 1 CPJA) et se réfère au système prévu par la LICD, selon lequel la demande de révision présentée dans les nonante jours ou la révision d'office est possible dans tous les cas où les conditions requises sont remplies (art. 188 LICD). La notion de révision au sens du droit fiscal n'englobe ainsi pas la demande en reconsidération du CPJA. Par souci d'harmonisation du système, la LDMG (art. 41) et la LIAA (art. 25) sont modifiées en conséquence.

Les motifs de révision (art. 188 al. 1 LICD), repris tels quels de la LHID (art. 51 al. 1) et de la LIFD (art. 147 al. 1), diffèrent quelque peu de ceux énoncés dans le CPJA (art. 105 al. 1 et 2) pour prendre en compte la spécificité du droit fiscal. La révision est exclue lorsque le requérant aurait déjà pu faire valoir le motif de révision au cours de la procédure ordinaire de taxation (décision de taxation et de réclamation) s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 188

al. 2 LICD). Cette règle s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de la sécurité du droit; une voie de droit extraordinaire telle que la révision ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les voies de droit ordinaires. La révision peut également être refusée en dépit de la méconnaissance du droit ou en cas de manquements au devoir de collaborer.

Quant au délai, l'article 189 LICD reprend le contenu de l'article 106 CPJA, qui prévoit un délai relatif de nonante jours dès la découverte du motif de révision et un délai absolu de dix ans dès la notification de la décision pour introduire une procédure en révision. Ce sont des délais de péremption qui ne peuvent être interrompus, ni prolongés. Contrairement à l'article 106 *in fine* CPJA, le délai absolu de dix ans s'applique à tous les cas, y compris lorsqu'un crime ou un délit a influencé la décision.

En application de l'article 190 al. 1, la révision d'une décision est de la compétence de l'autorité qui a rendu cette décision. Il s'agit donc du Service pour les décisions de taxation et de la Direction des finances pour les décisions sur réclamation, les décisions d'exonération et les décisions sur demande en remise. La révision d'une décision engendre l'annulation de la décision antérieure et la prise d'une nouvelle décision (art. 190 al. 2 LICD). La nouvelle décision doit être munie des voies de droit ordinaires (art. 190 al. 3 LICD). Elle doit être prise conformément aux règles de procédure prévues pour ce type de décision (art. 190 al. 4 LICD). Toutefois, la révision ne déploie pas d'effet à l'égard de l'ensemble de la taxation; elle ne vise que les éléments touchés par le motif de révision. La révision d'une taxation sur un point particulier ne donne pas lieu au réexamen complet de la décision.

## CHAPITRE 7: Perception et garantie

### Art. 49 Délai de paiement – Intérêt moratoire

L'impôt et les centimes additionnels communaux sont facturés par le Service (art. 29), et leur recouvrement est de la compétence du service chargé de l'encaissement, c'est-à-dire du Service financier cantonal (art. 30).

Ils sont payables dans les trente jours (al. 1) et, lorsque le débiteur est en retard, un intérêt moratoire est dû sans interpellation aux conditions (notamment pour le taux) fixées par la Direction des finances comme c'est le cas pour les impôts cantonaux directs (al. 2 et art. 207 al. 3 LICD).

### Art. 50 Sommaton – Poursuite

La disposition est en harmonie avec les articles 43 LDMG, 28 LIAA et 210 LICD.

### Art. 51 Responsabilité

La disposition règle le régime de la responsabilité. Le régime actuel prévu par la LE, selon lequel les héritiers sont tenus solidairement et personnellement responsables sur tous leurs biens de la totalité de l'impôt dû (art. 28 al. 2 LE), n'est pas satisfaisant. Il est préférable d'instaurer la règle communément admise, selon laquelle les héritiers répondent, solidairement entre eux, mais jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire, du paiement de l'impôt et des centimes additionnels communaux grevant la succession, y compris ceux grevant les legs (al. 1). La règle énonçant que les héritiers doivent l'impôt également pour les légataires en ayant toutefois

un recours contre eux de ce chef est abandonnée, car trop complexe (art. 32 al. 1 et 33 LE). L'alinéa 2 institue une nouveauté par rapport au droit actuel en instaurant un régime de responsabilité solidaire entre le donateur et le bénéficiaire de la libéralité. Cette solution correspond à celle retenue par la majorité des cantons. La règle selon laquelle chaque donataire ne peut être tenu pour responsable du paiement de l'impôt que sur la part lui revenant est en corrélation avec le régime de responsabilité entre héritiers prévu à l'alinéa 1.

### Art. 52 Hypothèque légale

L'alinéa 1 réserve l'hypothèque légale comme garantie du paiement de l'impôt, des centimes additionnels communaux et de l'intérêt moratoire. Cette hypothèque légale qui tire son fondement de l'article 836 CC existe sans inscription au registre foncier et prime tous les gages immobiliers inscrits. L'alinéa 1 reprend le contenu de l'article 75 LE et correspond par ailleurs à la solution retenue par la LDMG (art. 44 al. 1 LDMG) ou encore la LIAA (art. 29 LIAA). A la différence de l'intérêt moratoire, l'amende n'est pas un accessoire de la créance fiscale et, par conséquent, son paiement n'est pas garanti par l'hypothèque légale. A relever que, pour des motifs de sécurité dans la tenue des registres fonciers, le projet ne reprend pas le système de la LE donnant la possibilité de subordonner les opérations au registre foncier au paiement de l'impôt (art. 12 LE).

L'alinéa 2 tient compte du fait que l'hypothèque légale existant sans inscription, elle présente l'inconvénient d'être totalement occulte, en particulier pour l'acquéreur de bonne foi de l'immeuble grevé. Pour atténuer la rigueur de la mise en œuvre de l'hypothèque à son égard, la disposition prévoit que, pour les hypothèques d'un montant de 1000 francs au moins, elles ne pourront être mise en œuvre qu'à la condition d'avoir été inscrites au registre foncier dans le délai de six mois dès l'entrée en force de la taxation. Il en résultera ainsi une amélioration de l'effet de publicité du registre foncier. Le seul risque de mise en œuvre de l'hypothèque à l'égard du tiers de bonne foi ne subsistera que durant le délai de six mois. Cette hypothèque légale ne subsistera donc, faute d'inscription, qu'à l'égard du propriétaire débiteur de la créance d'impôt et à l'égard du tiers de mauvaise foi. La solution proposée correspond à celle retenue dans l'avant-projet de révision partielle du Code civil (droits réels immobiliers et droit du registre foncier) à l'article 836 CC et qui a été soutenue par les deux tiers des cantons et la grande majorité des personnes consultées. Par ailleurs, dans la pratique, ce système ne devrait pas occasionner une charge de travail trop élevée puisque selon le Service financier cantonal il est rare que le débiteur, cas échéant après l'ouverture d'une poursuite, ne s'acquitte pas de l'impôt dû dans le délai de six mois. Cette solution facilitera en outre le recouvrement de la créance d'impôt dans les rares cas où l'inscription de l'hypothèque légale sera nécessaire.

### Art. 53 Sursis et acomptes

Actuellement, la possibilité d'accorder un sursis au paiement ou d'autoriser des versements par acomptes n'est expressément prévue qu'en cas de succession (art. 26<sup>bis</sup> LE). Cette possibilité est maintenant expressément étendue aux donations. Une pareille solution a du reste été introduite dans la LDMG (art. 45 LDMG) et correspond à une pratique déjà instaurée, allant également dans le

sens de l'article 123 LP concernant l'octroi du sursis à la réalisation en cas de paiement par acomptes. L'intérêt moratoire étant un accessoire de la créance fiscale, il reste dû en cas de sursis ou de versement par acomptes, comme la créance en capital elle-même (al. 1). L'octroi d'une remise totale ou partielle est naturellement réservé (art. 55).

#### **Art. 54** Dation en paiement

L'introduction légale de la dation en paiement constitue une nouveauté et fait suite à la motion Marc Gobet (124.05) acceptée le 15 février 2006 par le Grand Conseil. Ce mode de paiement est déjà connu dans les cantons de Genève et du Jura et a récemment été introduit dans la législation vaudoise. Par la dation en paiement, le débiteur de l'impôt et des centimes additionnels s'engage, avec l'accord exprès de l'Etat, à acquitter ceux-ci non pas en espèces, mais au moyen de biens culturels, tels que définis à l'alinéa 2, le paiement au moyen d'immeubles étant exclu. Une fois le bien culturel accepté par l'Etat, cette prestation remplace la dette d'impôt et de centimes additionnels avec effet libératoire. Il va de soi que l'Etat versera en espèces les centimes additionnels à la commune créancière. La procédure (expertise, garanties, etc.) sera réglée par le Conseil d'Etat (al. 4).

#### **Art. 55** Remise

Le projet introduit la possibilité d'accorder une remise également en cas de donation, alors qu'actuellement elle n'existe qu'en cas de succession (art. 26<sup>er</sup> LE). Cette solution coïncide avec celle retenue dans la LDMG (art. 46 LDMG). A relever qu'une remise, accordée totalement ou partiellement, devra obligatoirement être accordée dans la même proportion pour l'impôt et pour les centimes additionnels. Par ailleurs, le projet exclut une remise d'amende. Il faut encore noter que, comme cette disposition figure dans le chapitre de la perception, qui inclut le recouvrement de la créance fiscale, la qualité de «débiteur» est revêtue par toute personne dont le paiement peut être exigé, soit aussi par un tiers propriétaire faisant l'objet d'une mise en œuvre d'hypothèque légale (art. 52).

Les conditions d'octroi d'une remise (al. 1) sont ordinairement rencontrées dans la législation fiscale. Une remise devra avoir lieu de manière d'autant plus exceptionnelle lorsque l'opération imposable a pour effet d'enrichir le débiteur de l'impôt.

La demande en remise ne suspend pas le délai de réclamation (al. 4). Elle ne suspend pas non plus le cours de l'intérêt moratoire, ni, en soi, la procédure d'encaissement. Toutefois, le Service financier cantonal devra pratiquement être avisé de la demande afin d'examiner la situation avant d'envoyer une sommation au débiteur et en arriver à introduire une poursuite à son encontre (art. 50).

#### **Art. 56** Rappel

Le rappel d'impôt est un cas particulier de la procédure de taxation. Il permet une révision en faveur du fisc. Là aussi, les règles retenues par le projet correspondent à celles qui sont habituellement rencontrées dans la législation fiscale (par ex. art. 47 LDMG, 34 LIAA et 192 LICD).

#### **Art. 57** Demande en restitution de l'indu

La solution adoptée s'inspire de la solution actuelle et de celle prévue à l'article 213 LICD. La disposition coïncide avec les articles 48 et 49 LDMG et tient compte du fait que, en la matière comme pour la LDMG, le fondement des prélèvements repose sur des opérations préalables (ex. donation). En conséquence, il est nécessaire de prendre en considération la disparition éventuelle de la cause qui légitime fondamentalement un prélèvement. Encore faudra-t-il que la disparition de la cause corresponde à une situation légalement prévue. La réunion des conditions d'une cause légale d'annulabilité devra donc être prouvée, et la situation juridique antérieure trouver son rétablissement. Si la restitution doit faire l'objet d'une demande, cela n'empêchera pas une restitution d'office dans les cas où le caractère indu serait par ailleurs établi (ex. décision de taxation annulée à la suite d'une réclamation ou d'une révision). A relever que le projet exclut la restitution si l'opération était entachée d'une tromperie à l'égard du fisc, opposant ainsi une forme d'abus de droit (art. 61 al. 1 let. b), et que la demande n'est soumise qu'au délai de péremption de dix ans prévu à l'article 72.

#### **Art. 58** Force exécutoire

Cette disposition est adoptée en raison de l'article 80 LP prévoyant que les arrêtés ou décisions de l'autorité administrative relatifs aux obligations de droit public, auxquels le canton attribue force exécutoire, sont assimilés à des jugements exécutoires (cf. également art. 72 al. 1 CPJA). De tels arrêtés ou décisions constituent des titres de mainlevée définitive d'opposition dans une procédure de poursuite. La disposition correspond aussi à l'une des exigences posées par le Concordat du 28 septembre 1971 sur l'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public, applicable lorsqu'il s'agit de procéder à une exécution forcée sur le territoire d'un autre canton.

### **CHAPITRE 8: Dispositions pénales**

#### **Art. 59 et 60** Contraventions

Ces dispositions ont trait à des contraventions fiscales, n'entraînant que des peines pécuniaires.

Les articles 59 et 60 sont applicables à ceux qui ne remplissent pas les obligations fixées essentiellement aux articles 32 à 35. Elles ont pour but d'assurer la coopération des personnes auxquelles incombe une obligation prescrite par la loi pour qu'une taxation complète soit établie à temps. En particulier, l'article 59 s'applique non seulement aux obligations prescrites aux articles 33 et 35, mais également aux obligations énoncées aux articles 198 et 199 LICD en vue de l'établissement de l'inventaire officiel de la succession (art. 32 al. 2). Quant à l'article 60, il vise spécialement les obligations contenues à l'article 34.

#### **Art. 61**

Cette disposition se rapporte à la soustraction fiscale. Elle tient compte des solutions retenues notamment dans la LDMG (art. 53 LDMG) et la LICD (art. 220 LICD). La compétence de la Direction des finances en matière de soustraction fiscale est maintenue. Comme en matière d'impôts directs, l'expérience démontre que, en cas de soustraction fiscale, il ne se justifie pas de confier l'instruction à un juge pénal comme pour les délits fiscaux

(art. 67). Cette manière de procéder permet une gestion rationnelle et un suivi régulier des dossiers fiscaux.

Pour la restitution d'impôt prévue à l'article 57, la soustraction consiste en ce que le débiteur, au moyen de fausses indications, fait en sorte qu'un montant d'impôt dû et déjà payé lui soit remboursé comme étant non dû. En cas de remise d'impôt (art. 55), il y a soustraction lorsqu'elle a été obtenue au moyen de fausses indications.

En cas de soustraction, le montant maximum de l'amende passe du montant de l'impôt soustrait (art. 39 LE) à deux fois l'impôt soustrait pour mieux tenir compte du fait qu'une soustraction porte également sur les centimes additionnels communaux (art. 61 al. 2). Cet élément est également pris en considération pour fixer la réduction (jusqu'à la moitié de l'impôt soustrait) pouvant avoir lieu en règle générale en cas d'annonce spontanée (art. 61 al. 3). Au demeurant, cette réduction pourrait être supérieure ou inférieure selon les particularités qu'un cas peut présenter (cf. art. 66 al. 2).

#### **Art. 62**

Cet article reprend les termes des articles 54 LDMG et 221 LICD. La tentative n'est punissable que si elle est intentionnelle. Le montant de l'amende s'élève aux deux tiers de la peine encourue si la soustraction avait été commise.

#### **Art. 63**

La disposition reprend le système des articles 55 LDMG et 39 LIAA, qui vont moins loin que la LICD (art. 222 LICD). L'instigation et la complicité ne sont ici punissables que si la soustraction (acte principal) a été consommée, alors que pour les impôts directs il suffit que l'acte principal consiste en une tentative de soustraction. A noter que l'instigation et la complicité ne sont punissables que si elles sont intentionnelles.

Le montant de l'amende infligée à l'instigateur et au complice n'est pas déterminé directement en fonction du montant d'impôt soustrait. La fixation du montant de l'amende sera fonction de la faute commise par l'instigateur ou le complice, indépendamment de la peine encourue par le débiteur, auteur de la soustraction. L'alinéa 2 prévoit, comme en matière d'impôts directs, la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt et des centimes additionnels soustraits. Il faut souligner que cette responsabilité solidaire n'est pas un élément constitutif de la sanction pénale, mais une sanction supplémentaire.

#### **Art. 64**

Cet article a la même teneur que l'article 223 LICD, lequel reprend le modèle de la LHID (art. 56 al. 4 LHID) qui qualifie cette infraction de soustraction fiscale, et non plus de délit fiscal. Il faut noter que l'auteur doit toujours agir intentionnellement, dans le dessein de soustraire le bien successoral à l'inventaire. La violation par négligence des obligations rattachées à l'inventaire relève de l'inobservation de prescriptions d'ordre au sens de l'article 59. Par «représentant des héritiers», il faut entendre uniquement le représentant légal des héritiers car seul celui-ci est soumis à l'obligation de collaborer inscrite à l'article 198 LICD (art. 32 al. 2). Les tiers sont les personnes soumises à l'obligation de renseigner ou de délivrer des attestations en vertu de l'article 199 LICD (art. 32 al. 2). A noter que le notaire qui revêt la qualité d'exécuteur testamentaire peut entrer en considération

comme auteur de l'infraction. L'alinéa 3 prévoit la punissabilité de la tentative de dissimulation ou de distraction de biens successoraux.

#### **Art. 65**

Pour les contraventions commises au profit d'une personne morale (al. 1), le projet adopte les solutions retenues par les articles 56 LDMG et 226 LICD. En matière fiscale, il est justifié et admis de retenir la capacité pénale des personnes morales, notamment en raison des difficultés souvent considérables qu'il y a de découvrir les personnes physiques responsables de l'infraction.

La capacité pénale des personnes morales en cas de participation à la soustraction commise par un tiers (al. 2) est régie selon les articles 55 al. 3 LDMG et 226 al. 2 LICD. Ce sont avant tout des considérations d'égalité devant la loi qui ont présidé à l'adoption de ces dispositions.

L'alinéa 3 établit la punissabilité des organes ou des représentants de la personne morale pour leur participation à une soustraction. Lorsque l'auteur de la soustraction est une personne morale, l'intention ou la négligence ne peuvent exister que vis-à-vis des organes ou des représentants de la personne morale. La poursuite pénale de ces organes ou représentants selon l'alinéa 3 en relation avec l'article 63 ne se conçoit que pour les actes intentionnels, la négligence des participants n'étant pas punissable selon l'article 63.

#### **Art. 66**

Cette disposition rappelle des exigences découlant du droit d'être entendu ou encore de la thèse subjective de la culpabilité du droit pénal.

#### **Art. 67 et 68** Délit

Ces dispositions correspondent à celles retenues dans la LDMG (art. 58 et 59 LDMG), la LIAA (art. 43 et 44 LIAA) et la LICD (art. 231 ss LICD), qui ont elles-mêmes été modifiées en ce qui concerne la sanction par la loi du 6 octobre 2006 d'application du code pénal (LACP; RSF 31.1), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007. La sanction pouvant consister en une peine privative de liberté, le juge pénal ordinaire est compétent. L'usage de faux en cas de tentative de soustraction est sanctionné par la même peine. Cela résulte expressément de la formulation: «Celui qui, dans le but de commettre [...]». En ce qui concerne la participation à ce délit fiscal, les articles 24 et 25 du code pénal sont applicables (art. 68 al. 2). Il en résulte que les formes de participation (instigation et complicité) entraînent en principe la même peine que celle infligée pour le délit principal.

### **CHAPITRE 9: Prescription et péremption**

#### **Art. 69 à 73** Impôt et centimes additionnels

#### **Art. 74 et 75** Infractions

Le projet fixe des délais de prescription, interruptibles, et des délais de péremption, qui correspondent à une extinction absolue d'un droit. La nature respective de ces délais ressort expressément du texte, de manière à répondre au postulat de sécurité juridique.

La nature et la durée des différents délais sont les mêmes que celles qui ont été retenues par la LDMG (art. 60 à 66 LDMG) et la LIAA (art. 7 al. 1 et 3, 32, 33 al. 3, 34 al. 2,

45 et 46 LIAA). Pour le droit de taxer (art. 69) et le droit de procéder au rappel (art. 70), le projet retient (comme la LDMG et la LIAA) un délai absolu de dix ans pouvant toutefois atteindre quinze ans en cas de soustraction ou de fraude (art. 69 et 70, en relation avec l'art. 74 al. 2).

Pour la suspension et l'interruption de la prescription, le projet (art. 73) opère un renvoi à la LICD de 2000 adaptée à la LHID (art. 151 al. 2 et 3 LICD).

## CHAPITRE 10: Dispositions finales

### Art. 76 Droit transitoire

Selon le principe de la non-rétroactivité, les dispositions matérielles de la LE restent applicables pour les successions ouvertes et les libéralités exécutées avant l'entrée en vigueur de la présente loi (al. 1).

L'alinéa 2 règle le droit transitoire formel. On appliquera ici les nouvelles dispositions relatives à la procédure de taxation et à la perception de l'impôt.

Pour les sanctions, l'alinéa 3 reprend la règle, connue en droit pénal ordinaire, en vertu de laquelle les infractions doivent être jugées selon la loi la plus favorable à l'accusé (lex mitior).

### Art. 77 Modifications

Le taux des centimes additionnels communaux (70%) étant intégré dans la loi sur l'impôt sur les successions et les donations (art. 24 al. 1) comme c'est le cas pour la LDMG (art. 22 al. 1 LDMG), il se justifie de modifier dans ce sens l'article 15 al. 1 LICo.

### Art. 78

Les modifications de la LDMG portant respectivement sur les articles 28 al. 3, 32 al. 2, 33, 42 al. 2, 44 al. 2 et 46 al. 3 LDMG opèrent une harmonisation avec le système mis en place par le projet pour la perception et la garantie (art. 30 al. 3, 49 al. 2, 52 al. 2 et 55 al. 3) et les voies de droit (40 al. 2). Les articles 41 et 63 LDMG sont unifiés par rapport au projet (art. 48 et 72) et à la LICD (art. 188, 189 et 190 LICD) en ce qui concerne la révision des décisions entrées en force. Par ailleurs, l'occasion est saisie de remplacer la dénomination de services financiers par celle de service chargé de l'encaissement (art. 24 al. 1 let. d, 28 al. 1, 2 et 3, 42 al. 1 et 43 al. 1 LDMG).

### Art. 79

Les modifications de la LIAA portant respectivement sur les articles 14 al. 2 et 29 al. 2 (nouveau) LIAA opèrent, comme pour la LDMG, une harmonisation avec le système mis en place par le projet pour la perception et la garantie (art. 30 al. 3 et 52 al. 2). Les articles 25 et 33 al. 3 LIAA sont unifiés par rapport au projet (art. 48 et 72), à la LICD (art. 188, 189 et 190 LICD) et à la LDMG (nouveaux art. 41 et 63 LDMG) en ce qui concerne la révision des décisions entrées en force. Par ailleurs, l'occasion est saisie de remplacer la dénomination de services financiers par celle de service chargé de l'encaissement (art. 10 al. 1 let. d, 14 al. 1 et 2, 26 et 28 al. 1 LIAA).

### Art. 80 Abrogations

La loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement, le tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement, ainsi que

la directive du 24 juin 2003 portant sur l'application de l'article 16 let. b du tarif des droits d'enregistrement sont abrogés et remplacés par la nouvelle loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

Nous vous invitons à adopter ce projet de loi sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD).

## Annexe: table des abréviations

### TABLE DES ABRÉVIATIONS

ACCR FR	Arrêts de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg
aCst	Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 29 mai 1874
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
BGC	Bulletin des séances du Grand Conseil
CC	Code civil suisse, du 10 décembre 1907 – RS 210
CPJA	Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative – RSF 150.1
CO	Code des obligations, du 30 mars 1911 – RS 220
CP	Code pénal suisse, du 21 décembre 1937 – RS 311.0
Cst	Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 – RS 101
JdT	Journal des tribunaux
LDMG	Loi du 1 <sup>er</sup> mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers – RSF 635.1.1
LE	Loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement – RSF 635.2.1
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – RS 642.14
LIAA	Loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole – RSF 635.6.1
LICD	Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs – RSF 631.1
LICo	Loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux – RSF 632.1
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – RS 642.11
LN	Loi du 20 septembre 1967 sur le notariat – RSF 261.1
LOTA	Loi du 24 avril 1990 d'organisation du Tribunal administratif – RSF 151.1
LP	Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite – RS 281.1
Oinv	Ordonnance fédérale du 16 novembre 1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct – RS 642.113
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal
RFJ	Revue fribourgeoise de jurisprudence
RSF	Recueil systématique de la législation fribourgeoise
RS	Recueil systématique du droit fédéral
Tarif LE	Tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement – RSF 635.2.10

**BOTSCHAFT Nr. 15** 17. April 2007  
**des Staatsrates an den Grossen Rat**  
**zum Entwurf des Gesetzes über die Erbschafts-**  
**und Schenkungssteuer (ESchG)**

Wir unterbreiten Ihnen hiermit den Entwurf des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuern (ESchG).

Diese Botschaft ist wie folgt gegliedert:

**A. ALLGEMEINES**

**1. Einleitung**

1.1 Ausgangslage

1.2 Steuersystem

**2. Notwendigkeit einer Revision des GEG**

2.1 Allgemeines

2.2 Motionen

2.3 Steuerbelastung im interkantonalen Vergleich

**3. Gesamtkonzept**

3.1 Leitlinien des Entwurfs

3.2 Im Besonderen

**4. Steuerliche Belastung**

4.1 Generelle steuerliche Entlastung

4.2 Weitere Steuerentlastungsfaktoren

**5. Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens**

**6. Auswirkungen des neuen Gesetzes**

6.1 Finanzielle Auswirkungen

6.2 Personelle Auswirkungen

6.3 Auswirkung auf die Lastenteilung zwischen Kanton und Gemeinden

6.4 Eurokompatibilität

**B. KOMMENTAR ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN**

1. KAPITEL: Allgemeine Bestimmungen

2. KAPITEL: Steuerbemessung

3. KAPITEL: Steuerberechnung

4. KAPITEL: Vollzugsbehörden

5. KAPITEL: Veranlagung

6. KAPITEL: Rechtsmittel

7. KAPITEL: Bezug und Sicherung der Steuer

8. KAPITEL: Strafbestimmungen

9. KAPITEL: Verjährung und Verwirkung

10. KAPITEL: Schlussbestimmungen

**A. ALLGEMEINES**

**1. EINLEITUNG**

**1.1 Ausgangslage**

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird gegenwärtig in Anwendung des Gesetzes vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren (GEG; SGF 635.2.1) erhoben. Dieses Gesetz ist im französischen Recht begründet, in dem die Einregistrierung eine wichtige Rolle bei der tatsächlichen Übertragung eines Rechts spielte, weil die entsprechenden Urkunden oder Verträge in einem besonderen Register eingetragen oder vermerkt wurden (Art. 1 GEG). Mit der Annahme eines einheitlichen Schweizerischen Zivilgesetzbuches zusammen mit der Errichtung des Grundbuchs ist diese Formalität praktisch bedeutungslos geworden. Der Gesetzgeber hat jedoch vor allem aus fiskalischen Gründen an ihr festgehalten. Das GEG

kam sowohl auf entgeltlichen Übertragungen unter Lebenden als auch auf unentgeltlichen Übertragungen von Vermögenswerten unter Lebenden oder von Todes wegen (Erbschaften und Schenkungen) zur Anwendung.

Der freiburgische Gesetzgeber entschied sich für eine Totalrevision des GEG, in deren Rahmen das System der Einregistrierung vollständig aufgehoben werden sollte. Die eigentliche Grundlage für die Besteuerung bildet nämlich nicht mehr die Eintragung in ein Register und die Aufbewahrung der darin eingetragenen Urkunden, sondern die Übertragung der Rechte unter Lebenden oder von Todes wegen. Der Gesetzgeber hatte vor, diese Totalrevision in zwei Etappen durchzuführen, und zwar indem er aus dem GEG zwei Gesetze machen und dabei im einen den entgeltlichen Vermögenserwerb unter Lebenden, im anderen den unentgeltlichen Vermögenserwerb unter Lebenden oder von Todes wegen regeln wollte. In der ersten Etappe entstand so das Gesetz vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1), das am 1. Mai 1996 verabschiedet worden und am 1. Januar 1997 in Kraft getreten ist. Es befasst sich hauptsächlich mit der entgeltlichen Übertragung von Grundstücken. Der Gesetzgeber hat 1996 auch bestimmt, dass das GEG bis zum Inkrafttreten eines Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer für unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen weiter gilt, allerdings mit bereits geändertem Wortlaut im Sinne einer Harmonisierung mit dem HGStG (Art. 68 und 69 HGStG), insbesondere mit der Steuerbefreiung für Vermögensübertragungen unter Ehegatten (Art. 4 Abs. 6 GEG).

**1.2 Steuersystem**

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird auf der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten in Erbfolge oder durch Schenkung erhoben. Wie in den meisten industrialisierten Ländern und in der Schweiz im Besonderen gelten für die Besteuerung unentgeltlicher Zuwendungen unter Lebenden und die Besteuerung unentgeltlicher Zuwendungen von Todes wegen die gleichen Bestimmungen. Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer handelt es sich um dieselbe Steuerart.

Über die Art dieser Steuer gibt es nach der Rechtslehre zwei Auffassungen: Nach der einen ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine direkte Steuer (als Spezialsteuer auf dem Einkommen), nach der andern eine indirekte Steuer (als Rechtsverkehrssteuer). Einig ist man sich aber darüber, dass sie aufgrund ihres Gegenstands nicht unter das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden fällt (StHG; SR 642.14), sondern dass allein der kantonale Gesetzgeber dafür zuständig ist. Dieser muss jedoch berücksichtigen, dass es gewisse Berührungspunkte mit der Einkommenssteuer gibt.

Erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig ist, wer eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen erhält, das heisst Erbinnen bzw. Erben, Vermächtnisnehmer bzw. Vermächtnisnehmerinnen und Beschenkte. Wird die Steuer auf dem Erbteil eines jeden Erben erhoben (Erbanfallsteuer), so kann der Steuersatz nach Verwandtschaftsverhältnis zwischen der Empfängerin bzw. dem Empfänger und der Erblasserin bzw. dem Erblasser abgestuft werden (je entfernter der Verwandtschaftsgrad, desto höher die Steuer). Dieses Verfahren gilt in allen Kantonen mit Ausnahme der Kantone Solothurn

und Graubünden, die vom gesamten hinterlassenen, nicht aufgeteilten Vermögen eine Nachlasssteuer erheben.

## 2. NOTWENDIGKEIT EINER REVISION DES GEG

### 2.1 Allgemeines

Das GEG stammt aus dem Jahr 1934 und ist überhaupt nicht mehr zeitgemäss. Es ist sowohl sprachlich als auch vom Aufbau her veraltet. Es ist auch problematisch in der Anwendung, ganz abgesehen von den ausser Gebrauch gekommenen Bestimmungen. Das GEG weist insbesondere folgende Schwachpunkte auf:

- Mehrere Bestimmungen sind ungenau und führen zu Rechtsunsicherheit.
- Es gibt keine ausreichend klaren oder vollständigen Vorschriften unter anderem über die steuerbaren Rechtsgeschäfte, die Nachsteuer, die Steuerrückerstattung, die Verjährung und die Steuervergehen.
- Die Systematik ist ungenügend, was sich insbesondere darin zeigt, dass im ersten und im elften Abschnitt auf die Gebührenbefreiung eingegangen wird, und auch darin, dass ein Tarif als Anhang zum Gesetz aufgestellt worden ist, nämlich der Tarif vom 4. Mai 1934 der Einregistrierungsgebühren (Tarif GEG; SGF 635.2.10).
- Einige Begriffe werden heute nicht mehr verwendet oder entsprechen der heutigen Rechtssprache nicht mehr, da sie im französischen Text ohne Anpassung aus der französischen Rechtssprache in Zusammenhang mit der Einregistrierung übernommen worden waren (z.B. «transport», Art. 14 Bst. a und 19 Abs. 1 GEG). Dies führt zu Unsicherheit in Bezug auf den Sinn und die Bedeutung dieser Begriffe und hat oft zur Folge, dass die Behörde und die Bürgerinnen und Bürger bestimmte anwendbare Rechtsvorschriften unterschiedlich interpretieren.
- Das geltende System, das aus einer kantonalen Basissteuer, einer kantonalen Zusatzgebühr sowie den Gemeinde-Zusatzabgaben besteht, ist kompliziert.

### 2.2 Motionen

a) Mit zwei Motionen (038.03 und 039.03), die am 25. Juni 2003 eingereicht (*TGR* S. 824 und 825) und am 26. Juni 2003 begründet wurden (*TGR* S. 853 und 854), verlangten die Grossräte Denis Boivin und Claude Masset eine Änderung der Bestimmungen des Gesetzes betreffend die Einregistrierungsgebühren hinsichtlich der Erbschafts- beziehungsweise Schenkungssteuer.

- In der ersten Motion (038.03) zur Erbschaftssteuer verlangten die Grossräte die Aufhebung der Steuer für den zweiten Stamm oder subsidiär mindestens die Herabsetzung des Steuersatzes für den zweiten Stamm sowie die Herabsetzung des Steuersatzes für Verwandte des dritten und vierten Stamms sowie Nichtverwandte.

In seiner Antwort vom 2. Dezember 2003 (*TGR* S. 1867) sprach sich der Staatsrat für eine leichte Senkung der Erbschaftssteuer zugunsten der Erbberechtigten aus, die in einem Verwandtschaftsver-

hältnis zur Erblasserin oder zum Erblasser stehen, und vor allem auch für Nichtverwandte. Da im Regierungsprogramm der Legislaturperiode 2002–2006 eine Totalrevision des Gesetzes vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren vorgesehen war, schlug der Staatsrat vor, diese Motion in seinen Entwurf des neuen Gesetzes einzubeziehen.

Der Grosse Rat erklärte diese Motion am 2. Dezember 2003 mit 90 zu 21 Stimmen mit einigen Enthaltungen erheblich. Das Geschäft wurde somit an den Staatsrat überwiesen, damit dieser der Motion entsprechend Folge leiste.

Der Entwurf leistet dieser Motion dahingehend Folge, dass der Steuersatz für die Verwandten des zweiten und dritten Stammes leicht und für die Nichtverwandten massiv gesenkt wird (Art. 23).

- In der zweiten Motion (039.03) zur Schenkungssteuer forderten die Grossräte die Abschaffung dieser Steuer.

In seiner Antwort vom 2. Dezember 2003 (*TGR* S. 1868) sprach sich der Staatsrat gegen die Abschaffung der Schenkungssteuer aus, auch wenn der Steuerertrag nicht sehr hoch ist. Er stellte nämlich fest, dass praktisch alle Kantone Schenkungssteuern erheben. Der hauptsächlichste und massgebende Grund dafür liegt darin, dass es diese Steuer erschwert, die Erbschaftssteuern über Schenkungen zu umgehen. Würde die Schenkungssteuer einfach abgeschafft, hätte dies sicher einen deutlichen Rückgang des Erbschaftssteuerertrags zur Folge. Ein weiteres Argument für die Beibehaltung dieser Steuer und der Erbschaftssteuer ist, dass sonst womöglich der Bund diese Steuern übernimmt, selbst wenn dies eine Verfassungsänderung erforderlich machen würde. Der Staatsrat sprach sich jedoch dafür aus, die Schenkungssteuersätze zugunsten der mit den Schenkenden verwandten und vor allem der nicht verwandten Beschenkten etwas zu senken, und zwar im gleichen Mass wie für die Erbschaftssteuer.

Der Grosse Rat lehnte die Erheblicherklärung dieser Motion am 2. Dezember 2003 mit 87 zu 29 Stimmen mit einigen Enthaltungen ab.

- b) Mit einer Motion (124.05), die am 13. Oktober 2005 eingereicht (*TGR* S. 1386) und am 17. November 2005 begründet wurde (*TGR* S. 1645), verlangte Grossrat Marc Gobet, dass für die Steuerpflichtigen im Gesetz die Möglichkeit eingeführt werde, die Erbschafts- und Schenkungssteuer anstatt durch Barzahlung durch die Hingabe von beweglichen Gütern von grossem kulturellem Wert (Hingabe an Erfüllung statt) zu entrichten.

In seiner Antwort vom 7. Februar 2006 (*TGR* S. 234) erklärte sich der Staatsrat einverstanden, im neuen Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer die Möglichkeit vorzusehen, Erbschafts- und Schenkungsteuerschulden durch Hingabe an Erfüllung statt von beweglichen Gegenständen von hohem künstlerischem, historischem oder wissenschaftlichem Wert beglichen zu können.

Der Grosse Rat hat diese Motion am 15. Februar 2006 mit 66 zu 22 Stimmen ohne Enthaltung erheblich erklärt.

Der Staatsrat leistet dieser Motion mit der Einführung der Hingabe an Erfüllung statt in Artikel 54 des Entwurfs Folge.

### 2.3 Steuerbelastung im interkantonalen Vergleich

Im interkantonalen Vergleich stellt sich die Situation nach den von der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegebenen «Steuerinformationen» (Stand am 1. Januar 2005) wie folgt dar:

Alle Kantone (ausser der Kanton Schwyz, der keine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhebt) kennen eine nach Verwandtschaftsgrad zwischen der Empfängerin bzw. dem Empfänger der Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen (Erbinnen/Erben, Vermächtnisnehmer/innen oder Beschenkte) und der Erblasserin bzw. dem Erblasser oder der Schenkerin bzw. dem Schenker abgestufte Steuerbelastung. Der überlebende Ehegatte ist in allen Kantonen, mit Ausnahme des Kantons Jura, von der Steuer befreit. Die Nachkommen sind in der Mehrheit der Kantone von der Steuer befreit, mit Ausnahme der Kantone Appenzell Innerrhoden, Graubünden, Waadt, Neuenburg und Jura. Im Kanton Bern sind die Nachkommen übrigens seit dem 1. Januar 2006 ebenfalls steuerbefreit. Die Vorfahren werden nur in den Kantonen Uri, Obwalden, Zug, Appenzell Ausserrhoden, Tessin, Wallis, Genf und Freiburg von der Steuer befreit.

Die meisten Kantone haben auch einen im Verhältnis zur Höhe des Erbanfalls progressiven Steuersatz, mit Ausnahme der Kantone Freiburg, Obwalden, Nidwalden, Aargau, Wallis und Neuenburg. Dies führt dazu, dass der Kanton Freiburg im Vergleich mit den anderen Kantonen je nach Vermögensanfall sehr unterschiedlich abschneidet, wie an folgendem Beispiel zu sehen ist (kantonale Steuer einschliesslich kantonale Zusatzabgabe und Gemeinde-Zusatzabgabe):

- Für Geschwister (Gesamthöchstsatz von 10%) sind bei einem Vermögensanfall von 20 000 Franken nur drei Kantone «teurer» als Freiburg, bei einem Vermögensanfall von 500 000 Franken aber vierzehn Kantone.
- Für Nefen und Nichten (Gesamthöchstsatz von 15%) sind bei einem Vermögensanfall von 20 000 Franken nur drei Kantone «teurer» als Freiburg, bei einem Vermögensanfall von 500 000 Franken aber fünfzehn.
- Für Onkel und Tanten (Gesamthöchstsatz von 15%) sind bei einem Vermögensanfall von 20 000 Franken nur vier Kantone «teurer» als Freiburg, bei einem Vermögensanfall von 500 000 Franken aber siebzehn.
- Für Nichtverwandte (Gesamthöchstsatz von 50%) ist bei einem Vermögensanfall von 20 000 Franken Freiburg der teuerste Kanton. Bei einem Vermögensanfall von 500 000 Franken wird Freiburg nur vom Kanton Genf mit einem Steuersatz von 53,7% «überflügelt».

Aus diesem interkantonalen Vergleich geht hervor, dass die Steuerbelastung im Kanton Freiburg für die Ehegatten, die Nachkommen und Vorfahren gering, für Verwandte bei geringfügigen Vermögensanfällen aber ziemlich gross und für Nichtverwandte sehr gross ist.

## 3. GESAMTKONZEPT

### 3.1 Leitlinien des Entwurfs

Der Entwurf des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist ein Gesetzestext, der sich weitgehend an die 1983 von der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz in ihrem Mustergesetz gemachten Vorschläge anlehnt, allerdings mit gewissen Ergänzungen, um den Gegebenheiten im Kanton Freiburg Rechnung zu tragen. Er lehnt sich auch an die jüngeren kantonalen Gesetzgebungen an, insbesondere an die der Kantone Bern, Jura und Neuenburg. Das Gesetz ist ausserdem ähnlich konzipiert wie das HGStG, mit sachbezogenen Unterschieden.

Der Entwurf übernimmt die Steuerbefreiung der Vermögensübertragungen in direkter Linie, das heisst an Nachkommen (erster Stamm) und an Vorfahren (Eltern, Grosseltern, Urgrosseltern), die seit dem Inkrafttreten des GEG am 1. Juli 1934 gilt. Er übernimmt auch die Steuerbefreiung der Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten, die mit dem Artikel 68 Abs. 2 HGStG im GEG eingeführt worden ist (Art. 4 Abs. 6 GEG), und die Steuerbefreiung von Vermögensübertragungen zwischen eingetragenen Partnerinnen bzw. Partnern in Anwendung des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG; SR 211.231) und des Gesetzes vom 26. Juni 2006 zur Einführung der eingetragenen Partnerschaft in die kantonale Gesetzgebung (SGF 211.2.5), die beide am 1. Januar 2007 in Kraft getreten sind. Er übernimmt ausserdem auch die vom Gesetzgeber vorgenommenen Änderungen am HGStG von 1996, insbesondere in Bezug auf die Steuerpflicht (Art. 4 Abs. 5 GEG), den Steuerbezug (Art. 36 und 63 GEG) und die übrigen Steuerbefreiungen (Art. 76 GEG).

Der Entwurf sieht gegenüber dem GEG hauptsächlich die folgenden Änderungen vor:

- Der Entwurf ist wie das GEG auf dem Verwandtschaftssystem nach dem Zivilgesetzbuch (Art. 457 ff. ZGB) aufgebaut, das heisst einem System, das auf den Grad der Blutsverwandtschaft mit der Erblasserin bzw. dem Erblasser oder der Schenkerin bzw. dem Schenker abstellt. Die Blutsverwandtschaft reicht allerdings bis zum dritten Stamm. Somit kommen die Mitglieder des zweiten Stammes (Geschwister, Nefen und Nichten, Grossneffen und Grossnichten sowie deren Nachkommen; Art. 23 Abs. 1 Bst. a) sowie die des dritten Stammes (Onkel und Tanten, Cousins und Cousinen sowie deren Nachkommen; Art. 23 Abs. 1 Bst. b) in den Genuss eines günstigeren Steuersatzes. Der vierte Stamm, also Grossonkel und Grosstanten (Art. 14 Tarif GEG) fällt jedoch weg, wie seit dem 1. Januar 1988 im Zivilgesetzbuch (Art. 460 ZGB). Diese Verwandten wie auch die entfernteren Verwandten als die Nachkommen der Cousins und Cousinen des dritten Stammes (Art. 13 Bst. d Tarif GEG) fallen wie die Nichtverwandten in die Kategorie der übrigen verwandten oder nicht verwandten Begünstigten (Art. 23 Abs. 1 Bst. c), weil nur eine entfernte Verwandtschaft besteht und es nur sehr wenige solche Fälle gibt. Bei diesen übrigen verwandten oder nicht verwandten Begünstigten sieht der Entwurf eine unterschiedliche Behandlung für die Stiefkinder oder Kinder der eingetragenen Partnerin bzw. des eingetragenen Partners, die Pflegekinder und ihre Nachkommen sowie für Personen vor, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steu-

errechtlichen Wohnsitz gelebt haben (z.B. Konkubinatspaare, nicht eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerinnen bzw. Partner, Freundinnen bzw. Freunde, Hausangestellte usw.).

- Gegenwärtig werden die Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den im Tarif GEG festgesetzten Sätzen erhoben, der vom Grossen Rat in Anwendung von Artikel 5 GEG am 4. Mai 1934 beschlossen worden ist. Statt eines Tarifs im Anhang zum Gesetz scheint es logischer, die Steuersätze in den Gesetzestext selber zu integrieren, wie dies insbesondere auch beim Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) der Fall ist.

Artikel 16 Bst. b Tarif GEG sieht einen privilegierten Steuersatz von 9% nur für Angestellte und Dienstboten bis 10 000 Franken vor, der nach den gesamten Umständen jeweils angepasst werden kann. Am 24. Juni 2003 erliess die Finanzdirektion eine Weisung, die den Geltungsbereich dieser Bestimmung auf natürliche Personen ausdehnt, die in enger Lebensgemeinschaft mit der oder dem Zuwendenden gestanden haben, und das Besteuerungssystem ändert, indem der privilegierte Steuersatz für einen Vermögenserwerb ab 10 000 Franken zur Anwendung gebracht wird, der sich mit zunehmender Dauer der geleisteten Dienste oder der engen Lebensgemeinschaft mit der oder dem Zuwendenden erhöht. Nach Artikel 3 der Weisung muss die oder der Steuerpflichtige lückenlos nachweisen, dass sie oder er wirklich in enger Lebensgemeinschaft und enger Beziehung zu der oder dem Zuwendenden gelebt hat und viel Zeit und Arbeit für die konkrete Unterstützung dieser Person aufgewendet hat usw.

Der Entwurf übernimmt dieses System nicht, weil es – wie dies auch das Bundesgericht bestätigt – für die Steuerbehörde mit fast unüberwindlichen Schwierigkeiten verbunden ist, diese Bestimmungen anzuwenden, wenn die Anwendung des privilegierten Steuersatzes auf subjektiven Kriterien beruht, wie die Intensität der Beziehung zwischen der oder dem Zuwendenden und der oder dem Steuerpflichtigen, besonders in gewissen heiklen Situationen (BGE 123 I 241; JdT 1999 I 92). Der Entwurf sieht auch für diese Kategorie von Begünstigten einen privilegierten Steuersatz ausschliesslich nach objektiven Kriterien vor, wie die mindestens zehn Jahre dauernde Wohngemeinschaft und den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz.

- Nach dem GEG werden die Erbschafts- und Schenkungssteuern nach den Ansätzen von Artikel 12 ff. Tarif GEG je nach Verwandtschaftsgrad erhoben. Der Steuersatz wird um 50% für die Zusatzgebühr zugunsten des Staates erhöht (Art. 18 Tarif GEG). Nach Artikel 15 Abs. 1 des Gesetzes vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) können die Gemeinden überdies eine Zusatzabgabe bis zur Höhe des Satzes der vom Staat eingenommenen Steuer (ohne kantonale Zusatzgebühr) erheben. So beträgt für Geschwister der Steuersatz der vom Staat erhobenen Gebühr 4% (Art. 12 Bst. a Tarif GEG), die kantonale Zusatzgebühr 2% (50% der Gebühren) und die Gemeinde-Zusatzabgaben maximal 4%, was einen Gesamtsteuersatz von 10% ergibt. Die Gemeinde-Zusatzabgaben entsprechen also höchstens 100% der kantonalen Steuer (4% für Geschwister) oder 66,66% der kantonalen Steuer plus kantonale Zusatzgebühren (4% gegenüber 6%). Übrigens erheben nur zwölf Ge-

meinden Zusatzabgaben, die unter dem Betrag der vom Staat erhobenen Gebühren liegen.

Der Entwurf integriert die kantonalen Zusatzgebühren von Artikel 18 GEG in den kantonalen Steuertarif. Es sollte nur einen Steuertarif pro Kategorie geben, zu dem direkt die Gemeinde-Zusatzabgaben hinzukämen. Die Gemeinden können ihre Zusatzabgaben im gleichen Umfang wie nach den Vorschriften des GEG erheben, das heisst zu 66,66% der kantonalen Steuer, und profitieren dabei sogar von einem um 3,33% höheren Steuersatz, da der Höchstsatz für die Erhebung der Gemeinde-Zusatzabgaben der Einfachheit halber auf 70% festgesetzt wurde (Art. 24 Abs. 1). Die generelle Steuertarifsenkung wird für die Gemeinden eine verhältnismässig geringere Einbusse als für den Staat zur Folge haben.

- Anders als der Tarif GEG, der nur auf den Verwandtschaftsgrad abstellt (feste Gebühr), sieht der Entwurf einen progressiven Steuertarif vor, nicht nur nach Verwandtschaftsgrad, sondern auch nach Höhe der Zuwendung mit einer Abstufung von 5001 – 100 000 Franken, von 100 001 – 200 000 Franken, von 200 001 – 500 000 Franken und ab 500 001 Franken (Art. 23 Abs. 1). Der Entwurf führt ausserdem für alle Steuerpflichtigen einen Steuerfreibetrag bis 5000 Franken ein (Art. 22 Abs. 1). Damit dieses Besteuerungssystem richtig funktionieren kann, werden alle Zuwendungen von einer Schenkerin bzw. einem Schenker oder einer Erblasserin bzw. einem Erblasser, die innerhalb von fünf Jahren an die gleiche Empfängerin oder den gleichen Empfänger erfolgt sind, für die Bestimmung sowohl des Steuerfreibetrags als auch des anwendbaren Steuersatzes zusammengezählt (Art. 22 Abs. 2 und 25 Abs. 2).

### 3.2 Im Besonderen

- Der Entwurf führt neue Fälle der Steuerpflicht ein. Er sieht namentlich die Besteuerung des entgeltlichen Erbverzichts oder Erbauskaufs (Art. 5 Abs. 3), des Wohnrechts und des Baurechts in Form einer Dienstbarkeit (Art. 6 Bst. a) vor. Zudem führt er eine Bestimmung ein, wonach jedes Rechtsgeschäft besteuert wird, das zwecks Steuerumgehung durchgeführt wird (Art. 6 Bst. f).
- Wie im DStG (Art. 97 Abs. 1 Bst. g und h DStG) sind juristische Personen, die öffentliche oder Kultuszwecke verfolgen, gleich wie die juristischen Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, von der Steuerpflicht befreit (Art. 8 Abs. 2 Bst. a).
- Die Erbschaftssteuer schulden nicht nur die Erbinnen und Erben, sondern auch die Vermächtnisnehmerinnen und Vermächtnisnehmer (Art. 9 Abs. 1 Bst. b). Bei Nacherbeneinsetzung wird die Steuer von der Vorerbin bzw. dem Vorerben geschuldet, bei der Auslieferung von der Nacherbin bzw. vom Nacherben (Art. 9 Abs. 1 Bst. c).
- Was die Haftung betrifft, so haften die Erben solidarisch nicht mehr persönlich (Art. 28 Abs. 2 GEG), sondern bis zum Betrag ihres Erbanteils (Art. 51 Abs. 1). Sie haften auch solidarisch bis zum Betrag ihres Erbanteils mit der Vermächtnisnehmerin bzw. dem Vermächtnisnehmer für die Bezahlung der auf die Vermächtnisse entfallenden Steuern (Art. 51 Abs. 1 in

fine). Der Entwurf führt ausserdem eine Haftungsregelung zwischen der Schenkerin bzw. dem Schenker und den Beschenkten ein (Art. 51 Abs. 2).

- Das System des gesetzlichen Grundpfands, das die Bezahlung der Steuer ohne Eintragung im Grundbuch sicherstellt und allen eingetragenen Grundpfandrechten im Rang vorgeht, wird übernommen (Art. 52 Abs. 1). Allerdings kann ein gesetzliches Grundpfand in einem Betrag von über 1000 Franken einem gutgläubigen Dritten gegenüber nicht mehr geltend gemacht werden, wenn es nicht innert sechs Monaten, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, im Grundbuch eingetragen wurde.
- Die Zahlungserleichterungen (Art. 53) und der Steuererlass (Art. 55) beschränken sich nicht mehr auf die Erbschaftssteuer, sondern gelten nun auch ausdrücklich für die Schenkungssteuer.
- Der Entwurf führt auch die Hingabe an Erfüllung statt als Möglichkeit ein, die Steuer zu bezahlen (Art. 54).
- Der Entwurf sieht klare Bestimmungen insbesondere über die Nachsteuer und die Steuerrückforderung (Art. 56 und 57), die Strafbestimmungen (Art. 59–68) sowie die Verjährung und Verwirkung (Art. 69–75) vor.
- Aus Gründen der Rechtssicherheit ist künftig auch die vom mit dem Inkasso beauftragten Dienst, das heisst vom kantonalen Finanzdienst eingenommene Inkassoprovision für den Bezug der Gemeinde-Zusatzabgaben im Gesetz ausdrücklich vorgesehen (Art. 30 Abs. 2).

#### 4. STEUERLICHE BELASTUNG

Dem Staatsrat ist es ein Anliegen, mit dieser Totalrevision alle Steuerpflichtigen steuerlich zu entlasten und den Kanton so attraktiver zu machen, gleichzeitig aber auch die finanziellen Einbussen für den Staat sowie für die Gemeinden möglichst einzuschränken.

##### 4.1 Generelle steuerliche Entlastung

Das vorgeschlagene Steuersystem führt ganz generell zu einer Senkung der Steuerbelastung für alle Empfängerinnen und Empfänger einer Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen. Diese Entlastung ergibt sich aus der Einführung eines Steuerfreibetrags für alle Zuwendungsempfängerinnen bzw. Zuwendungsempfänger (Art. 22) und der Steuersatzsenkung mit der Einführung eines nach Verwandtschaftsgrad und Höhe des steuerbaren Vermögensanfalls progressiven Steuertarifs (Art. 23).

Im Gesetzesentwurf wird ein Steuerfreibetrag bis 5000 Franken vorgeschlagen. Die Möglichkeit eines höheren Freibetrags ist ebenfalls geprüft worden. Allerdings wäre die Einführung eines höheren Freibetrags kaum mit der angestrebten Steuersatzsenkung und gleichzeitigen möglichst geringen Einnahmehinbussen für Staat und Gemeinden vereinbar (siehe weiter unten in Kapitel A.5, 1. Gedankenstrich).

Die Steuersatzsenkung bedeutet, dass die Zuwendungsempfängerinnen bzw. –empfänger des zweiten Stamms (Geschwister, Neffen und Nichten, Grossneffen und Grossnichten sowie deren Nachkommen) und des dritten Stammes (Onkel und Tanten, Cousins und Cousinen

sowie deren Nachkommen) allesamt 0,75% bis 0,25% weniger Steuern für Zuwendungen von 5001 – 500 000 Franken zahlen und ab 500 001 Franken den heutigen Satz erreichen (Art. 23 Abs. 1 Bst. a und b). Stärker ins Gewicht fällt die Steuersatzsenkung hingegen für die übrigen verwandten oder nicht verwandten Begünstigten (Art. 23 Abs. 1 Bst. c). Für sie beträgt der Steuersatz je nach Vermögensanfall 22,00% bis 22,75%, erreicht aber nie den gegenwärtigen Satz von 30% (mit der kantonalen Zusatzgebühr), der im GEG für Nichtverwandte vorgesehen ist (Art. 16 Bst. a Tarif GEG). Ausserdem ist nach dem Entwurf die Steuerbelastung für Personen, die seit mindestens zehn Jahren in gemeinsamem Haushalt leben und den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz haben (Konkubinatspartnerinnen bzw. -partner, nicht eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerinnen bzw. Partner usw.) noch um 7% geringer (zwischen 15,00% und 15,75%) und sogar um 14,25% geringer (zwischen 7,75% und 8,50%) für die Stiefkinder, die Kinder der eingetragenen Partnerin bzw. des eingetragenen Partners, die Pflegekinder und ihre Nachkommen.

Beispiele:

- Für eine Zuwendung von **20 000 Franken** an einen Bruder:

GEG: *die kantonale Steuer (Gebühren + kantonale Zusatzgebühren) zum Satz von 6% auf dem Betrag von 20 000 Franken beträgt 1200 Franken.*

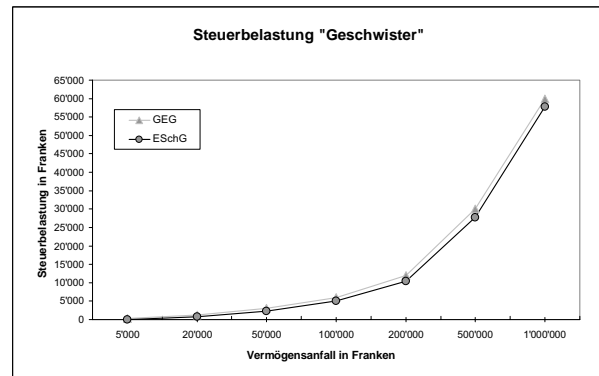
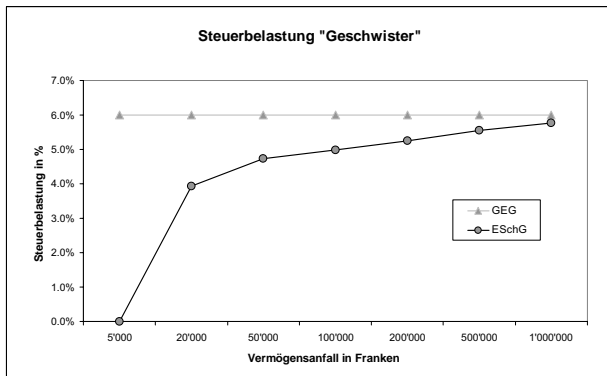
ESchG: **die kantonale Steuer zum Satz von 5,25% auf dem Betrag von 15 000 Franken (Fr. 20 000 J. Freibetrag von Fr. 5000) beträgt 787.50 Franken.**

Nach dem ESchG-Entwurf fällt die kantonale Steuer um **412.50 Franken** tiefer aus, was einer Reduktion um **34,4%** entspricht.

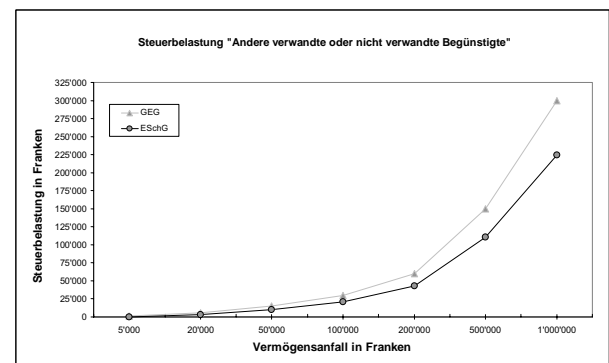
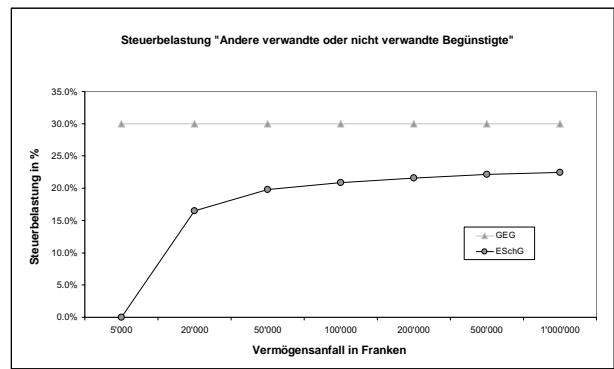
- Für eine Zuwendung von **50 000 Franken** an einen Bruder fällt die kantonale Steuer um **637.50 Franken** tiefer aus, was einer Reduktion um **21,2%** entspricht.
- Für eine Zuwendung von **100 000 Franken** an einen Bruder fällt die kantonale Steuer um **1012.50 Franken** tiefer aus, was einer Reduktion um **16,9%** entspricht.
- Für eine Zuwendung von **500 000 Franken** an einen Bruder fällt die kantonale Steuer um **2262.50 Franken** tiefer aus, was einer Reduktion um **7,5%** entspricht.
- Für eine Zuwendung von **1 000 000 Franken** an einen Bruder fällt die kantonale Steuer um **2262.50 Franken** tiefer aus, was einer Reduktion um **3,8%** entspricht.

So werden mit diesem Steuersystem alle Steuerpflichtigen bis zu einem Vermögensanfall von 500 000 Franken deutlich entlastet. Entlastet werden auch Zuwendungen von über 500 000 Franken, allerdings in geringerem Ausmass. Die Steuerbelastung in Prozent und in Franken nach dem ESchG-Entwurf sieht im Vergleich zur Steuerbelastung nach dem GEG für die Kategorien Geschwister, Neffen und Nichten, Onkel und Tanten sowie übrige verwandte oder nicht verwandte Begünstigte wie folgt aus:

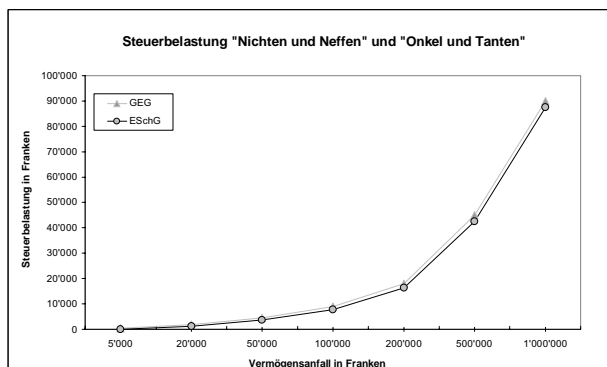
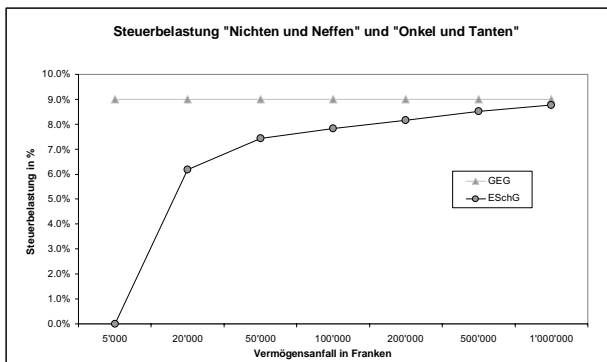
a) Steuerbelastung der Geschwister in Prozent und in Franken:



c) Steuerbelastung der übrigen verwandten oder nicht verwandten Begünstigten in Prozent und in Franken:



b) Steuerbelastung der Neffen und Nichten sowie der Onkel und Tanten in Prozent und in Franken:



#### 4.2 Weitere Steuerentlastungsfaktoren

Zu berücksichtigen sind auch weitere Änderungen gegenüber dem geltenden Recht, die ebenfalls zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen führen. So sind zusätzliche Abzüge vorgesehen, namentlich der Abzug der Lasten auf einem Vermögenswert (Art. 20 Abs. 3), der in den Artikeln 334 und 334<sup>bis</sup> ZGB vorgesehenen angemessenen Entschädigung (Art. 20 Abs. 1 Bst. a), der Unterhaltsansprüche nach Artikel 606 ZGB, der Erziehungskosten nach Artikel 631 Abs. 2 ZGB und der Kosten zur Erlangung der Erbschaft, die zu den Erbgangskosten zählen (Art. 20 Abs. 1 Bst. b).

#### 5. ERGEBNISSE DES VERNEHMLASSUNGSVERFAHRENS

Der Vorentwurf des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG) wurde am 10. Mai 2006 bei den Direktionen des Staatsrats und einigen ihrer von der Revision direkt betroffenen Ämter, bei den politischen Parteien sowie bei den interessierten Stellen (Freiburger Gemeindeverband, Konferenz der Ammänner der Hauptorte und der grossen Gemeinden des Kantons Freiburg, Oberamtännerkonferenz, Notariatskammer des Kantons Freiburg und Freiburgische Rentnervereinigung) in die Vernehmlassung geschickt. Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis Mitte Juli 2006.

Ganz allgemein ist der Vorentwurf des ESchG positiv aufgenommen worden. Die Vernehmlassungsergebnisse lassen sich im Wesentlichen wie folgt zusammenfassen:

– Der Wille, die Steuerbelastung zu senken, um die Attraktivität des Kantons zu steigern, und zwar mit möglichst wenig finanziellen Einbussen für den Staat und die Gemeinden, ist auf sehr grosse Zustimmung gestossen.

– Die Einführung eines Steuerfreibetrags wurde grossmehrheitlich gutgeheissen. Was die Höhe des Freibetrags betrifft, so erklärt sich die Sozialdemokratische Partei (SP) mit dem vorgegebenen Betrag von 5000 Franken einverstanden, die Schweizerische Volkspartei (SVP) und die Freiburgische Rentnervereinigung schlagen die Erhöhung auf 10 000 Franken vor, und die Freisinnig-Demokratische Partei (FDP) möchte den Betrag sogar auf 50 000 Franken erhöhen. Allerdings ist ein höherer Steuerfreibetrag, wie bereits ganz genau geprüft worden ist, kaum mit der angestrebten Steuersatzsenkung (Steuerbelastung) und gleichzeitigen Begrenzung der finanziellen Einbussen für Staat und Gemeinden (Steuereinnahmen) vereinbar. Im Vergleich zu den Steuereinnahmen 2005 führt das System des progressiven Steuersatzes des Vorentwurfs zusammen mit dem gewählten Steuerfreibetrag von 5000 Franken zu einer Einnahmenseinbusse von 14,8% für den Staat und 10,6% für die Gemeinden. Würde dieser Freibetrag auf 10 000 bzw. 50 000 Franken erhöht, so wäre mit einer Einbusse von 23,1% bzw. 52,2% für den Staat und 19,2% bzw. 49,8% für die Gemeinden zu rechnen. Unter diesen Umständen hat der Staatsrat beschlossen, am Freibetrag von 5000 Franken festzuhalten.

– Die Aufhebung der kantonalen Zusatzgebühr (Art. 18 Tarif GEG) und das System des nach Höhe der Zuwendung progressiven Steuersatzes sind bei allen Vernehmlassungsteilnehmern auf Zustimmung gestossen, ausser bei der FDP. Die SP schlägt vor, dem Grundsatz der Besteuerung nach der Steuerkraft besser zu entsprechen und die Progression nicht beim Betrag von 500 000 Franken enden zu lassen.

Die FDP ist zwar für die Aufhebung der kantonalen Zusatzgebühr, will aber das geltende System der festen Gebühr für die gleichen Steuerpflichtigen wie im Vorentwurf beibehalten. Sie schlägt vor, die festen Gebühren im Tarif GEG für die Verwandten des zweiten Stammes (Art. 12 Tarif GEG) und des dritten Stammes (Art. 13 Tarif GEG) zu übernehmen, einen Steuersatz von 6% für die Stiefkinder, für Pflegekinder und ihre Nachkommen und für Personen, die seit mindestens fünf Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben, sowie einen Steuersatz von 15% für andere verwandte oder nicht verwandte Begünstigte vorzusehen.

Gegenüber den Steuereinnahmen 2005 würde dieses System mit einem Steuerfreibetrag von 5000 Franken für den Staat zu einer Einbusse von 40,5% statt 14,8% mit dem progressiven Steuersatz führen, was den Staatsrat veranlasst hat, am System des progressiven Steuersatzes festzuhalten.

– Was den Satz der Gemeinde-Zusatzabgaben betrifft, der höchstens 70% der Steuer betragen darf statt wie bisher 66,66%, so sind alle Vernehmlassungsteilnehmer dem Vorentwurf gefolgt. Die Notariatskammer hat lediglich angeregt, den ihrer Ansicht nach veral-

teten Begriff «centimes additionnels communaux» durch «impôt communal» zu ersetzen, was nicht berücksichtigt worden ist. Die Gemeinde-Zusatzabgaben sind nämlich keine Steuern im engeren Sinn, für die die Gemeinde die Steuerhoheit innehat. Der Staat erhebt die Steuer, und die Gemeinden beschliessen über die Erhebung von Gemeinde-Zusatzabgaben bis zur Höhe der vom Staat erhobenen Steuer (Art. 15 Abs. 1 GStG). Die Zusatzabgaben sind also nur eine Beteiligung am kantonalen Steuerertrag. Anders als die von einer Gemeinde erhobene Steuer, wie die Personalsteuer (Art. 14 GStG), wird die Steuer vom Staat in Anwendung des kantonalen Gesetzes erhoben, das selber das Steuerobjekt (steuerbare Rechtsgeschäfte, Bemessungsgrundlage, Steuerbefreiung usw.), das Veranlagungs- und Bezugsverfahren sowie die Rechtsmittel bestimmt (z.B. Möglichkeit, eine Veranlagung anzufechten, steht den Gemeinden nicht offen, anders als nach dem DStG für die direkten Steuern; Art. 174 Abs. 3 DStG). Die Gemeinden können auch Gemeinde-Zusatzabgaben zu anderen kantonalen Steuern erheben, wie zur Handänderungssteuer (Art. 2 HGStG und 16 GStG), zur Sondersteuer auf Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen (Art. 6 BIG und 17 GStG) und zur Grundstückgewinnsteuer (Art. 41ff. DStG und 18 GStG). Die Gemeinden hatten übrigens vor Inkrafttreten des DStG am 1. Januar 2001 noch eine Grundstückgewinnsteuer erhoben.

– Der Vorschlag der FDP, eine ähnliche Bestimmung wie in der Waadtländer Gesetzgebung einzuführen, wonach die Steuer auf Zuwendungen eines Ausländers mit Wohnsitz im Kanton, der nach dem Aufwand besteuert wird, zur Hälfte reduziert werden kann, ist aus Gründen der Gleichbehandlung gegenüber den Freiburger Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt worden.

– Was die Besteuerung der gemischten Schenkung bei Immobilien angeht, so ist nur die Notariatskammer für die Beibehaltung der bisherigen Praxis, unter dem Vorwand, die Klienten könnten nicht über das Verhältnis des unentgeltlichen Teils gegenüber dem entgeltlichen Teil informiert werden, was zu Rechtsunsicherheit führen könne. Davon ausgehend, dass es im Hinblick auf die rechtsgleiche Behandlung richtig ist vorzusehen, dass der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäfts nach den für alle unentgeltlichen Rechtsgeschäfte geltenden Regeln besteuert wird, und der entgeltliche Teil nach dem HGStG, das für alle entgeltlichen Rechtsgeschäfte gilt, hat der Staatsrat beschlossen, am System des Vorentwurfs festzuhalten. In welchem Verhältnis das Geschäft unentgeltlich bzw. entgeltlich ist, kann nicht anders bestimmt werden, als nach Massgabe des Verkehrswerts im Verhältnis zum bezahlten Preis. Die Notarinnen und Notare sind ausserdem verpflichtet, die Parteien über die Verpflichtungen, die sie eingehen, zu informieren, insbesondere über das, was sie geben oder erhalten und was sie verkaufen oder käuflich erwerben, damit sie über die steuerlichen Folgen der gemischten Schenkung informiert sind. Die Notarinnen und Notare brauchen übrigens nicht den genauen Betrag der geschuldeten Steuern anzugeben; es reicht, wenn die Parteien wissen, dass sie womöglich Steuern zahlen müssen, das heisst Schenkungssteuern und gegebenenfalls Handänderungssteuern im Fall der gemischten Schenkung (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Staempfli Editions SA, Berne 2005, S. 106, Nr. 237 und 238).

- Die Hingabe an Erfüllung statt, die nun Gestalt angenommen hat und mit der der am 13. Oktober 2005 von Grossrat Marc Gobet eingereichten Motion (124.05; TGR S. 1386) Folge geleistet wurde, ist einhellig begrüsst worden. Auf den Vorschlag der FDP, diese Zahlungsart ausnahmsweise auf Immobilien auszudehnen, ist nicht eingegangen worden. Der Zweck der Hingabe an Erfüllung statt liegt eben gerade darin, dass der Kanton seine Sammlungen von grossem künstlerischem, historischem oder wissenschaftlichem Wert aufstocken kann und verhindert wird, dass wertvolle Stücke verloren gehen. Bei Immobilien besteht die Gefahr nicht, dass sie aus dem Freiburger Kulturgut verschwinden, um so mehr als ihr Schutz durch andere gesetzgeberische Mittel gewährleistet wird, insbesondere durch den Schutz historischer Stätten und Denkmäler (s. insbesondere Gesetz vom 7. November 1991 über den Schutz der Kulturgüter [SGF 482.1]; Raumplanungs- und Baugesetz vom 9. Mai 1983 [SGF 710.1; besonders Art. 61 ff.]; Landschaftsschutz [SGF 721.2]). Dazu kommt, dass diese Art von Immobilien (z.B. Schlösser) oft restaurierungsbedürftig und teuer im Unterhalt sind und den Staat viel kosten würden (vgl. Danielle YERSIN, in La dation d'œuvres d'art en paiement d'impôts, Actes d'une table ronde organisée le 6 avril 1995, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1996, S. 121). Aus diesen Gründen schliesst denn auch der Waadtländer Gesetzgeber – allerdings nur vom Prinzip her (ohne Angabe eines besonderen Grunds: «Il s'agit d'un garde-fou, de l'exception à l'exception») – Immobilien als Gegenstand der Hingabe an Erfüllung statt aus (s. Art. 1 Abs. 3 «loi du 27 septembre 2005 sur la dation en paiement d'impôts sur les successions et donations»), während die Kantone Genf und Jura dies ausdrücklich ausschliessen (s. Art. 2 Abs. 2 «loi du 1<sup>er</sup> décembre 1995 sur la dation en paiement» [Genf] und Art. 2 Abs. 2 «décret du 30 novembre 1994 relatif au paiement de la taxe des successions et des donations au moyen de biens culturels» [Jura]).
- Die Notariatskammer war der Ansicht, der Vorentwurf müsse hinsichtlich der Pflichten der Notarinnen und Notare präzisiert werden, die nicht gegen das Berufsgeheimnis verstossen dürfen. Dem ist im Entwurf entsprochen worden (s. Art. 33–35 und entsprechender Kommentar in der Botschaft).
- Rechtsstatus und Steuersatz (ab 15%) der Personen, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben (insbesondere Konkubinatspartner), sind mehrheitlich gutgeheissen worden. Die SP ist mit den hohen Anforderungen im Vorentwurf sehr zufrieden (zehn Jahre Zusammenleben und gleicher steuerrechtlicher Wohnsitz).

Die FDP verweist auf die am 27. Juni 2006 von Grossrat Jean-Jacques Collaud und Grossrätin Christiane Feldmann eingereichte und begründete Motion (151.06; TGR S. 1539), die der Staatsrat am 31. Oktober 2006 zur Ablehnung empfohlen hatte (TGR S. 2660). Die FDP ist auch der Meinung, Konkubinatspartner müssten wie Ehegatten und eingetragene gleichgeschlechtliche Partner steuerbefreit werden, verzichtet vorläufig aber darauf, einen Änderungsantrag zu formulieren, und schlägt einen festen Steuersatz von 6% ab fünf Jahren des Zusammenlebens vor. Die Notariatskammer schlägt ihrerseits vor, auf

die Weisung vom 24. Juni 2003 über die Anwendung von Artikel 16 Bst. b des Tarifs der Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.106) zurückzugreifen.

Der Staatsrat hat beschlossen, am System des Vorentwurfs festzuhalten, das wie die Berner Gesetzgebung (s. Art. 19 Abs. 1 Bst. b des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Bern) objektive Bedingungen in Bezug auf die Dauer des Zusammenlebens in gemeinsamem Haushalt und auf den steuerrechtlichen Wohnsitz stellt, um die rechtsgleiche Behandlung und die Rechtssicherheit zu garantieren, was die Weisung von 2003 nicht vermag.

- Der Vorschlag der SP die Zeitspanne, in der alle Zuwendungen von ein und derselben Person an die oder den Begünstigte/n zur Festsetzung des Steuerbetrags zusammengezählt werden, von fünf Jahren (Art. 25 Abs. 2) auf zwanzig Jahre zu erhöhen, ist aus praktischen Gründen und Gründen der Rechtssicherheit nicht berücksichtigt worden. Nach dem Postulat der Rechtssicherheit darf nämlich nicht auf etwas zurückgekommen werden, was sich vor so langer Zeit ereignet hat. Ein Zeitraum von fünf Jahren scheint ausserdem ausreichend um zu verhindern, dass durch Aufteilung der Zuwendungen die progressive Wirkung der Steuersätze gebrochen werden kann. Diese Zeitspanne entspricht übrigens der ehe- und erbrechtlichen Frist für solche Zuwendungen (Art. 208 Abs. 1 Ziff. 1 und 527 Ziff. 3 ZGB).
- Die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder Kultuszwecke verfolgen, gleich wie solche, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, ist auf grosse Zustimmung gestossen, insbesondere bei der Oberamtännerkonferenz.

## 6. AUSWIRKUNGEN DES NEUEN GESETZES

### 6.1 Finanzielle Auswirkungen

Die finanziellen Auswirkungen werden nur unter dem Aspekt der Steuersatzänderung und der Einführung des Steuerfreibetrags bis 5000 Franken betrachtet. Die weiteren Faktoren, die zu einer Minderung (Abzug der Lasten und sonstige zulässige sachliche Abzüge) oder aber zu einer Steigerung (Besteuerung der Wohn- und Baurechte) der Einnahmen des Staates führen, werden nicht berücksichtigt, da sie nicht beziffert werden können. Ausserdem sind diese Steuereinnahmen zufallsabhängig und können so von einem Jahr zum andern sehr unterschiedlich ausfallen. So sind die Steuereinnahmen des Jahres 2004 nicht repräsentativ für die durchschnittlichen Jahreseinnahmen, weil dem Staat in diesem Jahr eine aussergewöhnliche Erbschaft rund 6 Millionen Franken eingebracht hat.

Gemessen an den Steuereinnahmen der Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 wirkt sich der Entwurf für den Staat und die Gemeinden finanziell wie folgt aus:

Für den Staat:

Besteuerungsmodelle	2002 in Franken	2003 in Franken	2004 in Franken	2005 in Franken	Durchschnittliche jährliche Veränderung
GEG	4'431'082	5'160'939	8'868'738	4'121'883	
ESchG	3'557'513	4'047'882	8'148'722	3'510'987	
Differenz	-873'569 -19.7%	-1'113'057 -21.6%	-720'016 -8.1%	-610'897 -14.8%	-14.7%

Für die Gemeinden:

Besteuerungsmodelle	2002 in Franken	2003 in Franken	2004 in Franken	2005 in Franken	Durchschnittliche jährliche Veränderung
GEG	2'954'054	3'440'626	5'912'492	2'747'922	
ESchG	2'490'259	2'833'518	5'704'106	2'457'691	
Differenz	-463'795 -15.7%	-607'108 -17.6%	-208'386 -3.5%	-290'232 -10.6%	-10.4%

Das neue Steuersystem bewirkt, dass die Gemeinden eine weniger grosse Einbusse erleiden als der Kanton. Die Gemeinden sind tatsächlich weniger von der Steuersatzsenkung betroffen. Das ist dadurch zu erklären, dass sie die Möglichkeit haben, etwas höhere Zusatzabgaben zu erheben (maximal 70% der kantonalen Steuer) als nach dem System des GEG (66,66% der kantonalen Steuer, also Gebühren + kantonale Zusatzgebühren).

## 6.2 Personelle Auswirkungen

Der Entwurf macht kein zusätzliches Personal für die Vollzugsbehörden, insbesondere das Amt für Erbschafts- und Schenkungssteuern, erforderlich. Allerdings sind die neuen Bestimmungen zwingender als die gegenwärtig geltenden Bestimmungen des GEG, und zwar weil die Vorschriften des GEG zu unklar und ungenau sind und der Veranlagungsbehörde einen grossen Ermessensspielraum lassen.

## 6.3 Auswirkung auf die Lastenteilung zwischen Kanton und Gemeinden

Der Entwurf sieht keine andere Lastenteilung zwischen dem Kanton und den Gemeinden vor.

## 6.4 Eurokompatibilität

Der Entwurf steht in keinem Zusammenhang mit dem Europarecht und auch nicht mit den Konventionen oder Empfehlungen des Europarats oder anderer europäischer Organisationen.

## B. KOMMENTAR ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

### 1. KAPITEL: Allgemeine Bestimmungen

#### Artikel 1 Steuerhoheit

Diese Bestimmung befasst sich mit der Steuerhoheit und dem Gegenstand des Gesetzes im Allgemeinen. Die kantonale Steuerhoheit wird ausdrücklich erwähnt. Diese steht jedoch den Kantonen ohne besondere gesetzliche Normierung aufgrund der fehlenden verfassungsrechtlichen Kompetenz des Bundes und in Verbindung mit Artikel 3 BV zu. Gegenstand des Gesetzes ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Ausser dem Kanton Schwyz, der weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer erhebt, und dem Kanton Luzern, der auf die Besteuerung der meisten Schenkungen verzichtet (einige Fälle unter-

stehen jedoch der Erbschaftssteuer), erheben alle Kantone sowohl Erbschafts- als auch Schenkungssteuern. Die Besteuerung der Schenkungen stellt ein Gebot der Steuergerechtigkeit dar und ist zudem erforderlich, um Vermögensverschiebungen unter Lebenden zum Zweck der Umgehung der Erbschaftssteuer zu verhindern. Der freiburgische Gesetzgeber hat sich im Übrigen für diese Lösung entschieden und es abgelehnt, die Motion Denis Boivin/Claude Masset (039.03) zur Abschaffung der Schenkungssteuer erheblich zu erklären.

#### Artikel 2

Wie im HGStG will der Gesetzesentwurf den Gemeinden in Achtung der Gemeindautonomie nicht die Einführung einer Steuer vorschreiben, sondern gibt ihnen weiterhin die Möglichkeit, Gemeinde-Zusatzabgaben zu erheben (Abs. 1). Machen die Gemeinden also davon Gebrauch, gilt dies zwingend für alle vom Staat mit Erbschafts- und Schenkungssteuer belegten Rechtsgeschäfte. Die Erhebung der Gemeinde-Zusatzabgabe ist also an die Erhebung der kantonalen Steuer gebunden (Abs. 2), und die Gemeinden können lediglich den Satz ihrer Zusatzabgabe in den Grenzen von Artikel 24 Abs. 1 festlegen. Dieses System, das dem jetzigen entspricht (Art. 15 Abs. 1 GStG), hindert den Staatsrat nicht daran, eine überschuldete Gemeinde zu zwingen, Zusatzabgaben zu erheben (Art. 40 GStG).

#### Artikel 3 Geltungsbereich

In dieser Bestimmung wird der Geltungsbereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer umschrieben. Dazu werden die Anknüpfungen für die Steuerpflicht festgelegt und die Steuerhoheiten im interkantonalen und internationalen Verhältnis gegeneinander abgegrenzt. Die aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abgeleiteten Vorschriften in Anwendung von Artikel 127 Abs. 3 BV (Art. 46 Abs. 2 aBV) über das Doppelbesteuerungsverbot sowie die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen für die Erbschaftssteuer sind anwendbar.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht wird durch persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet. Für die persönliche Zugehörigkeit (Abs. 1 Bst. a und b) sind nicht die Beziehungen der steuerpflichtigen Person, sondern jene der Erblasserin bzw. des Erblassers oder der Schenkerin bzw. des Schenkers massgebend. Für die Erhebung der Steuer auf dem beweglichen Vermögen ist der Kanton zuständig, in dem die Erblasserin bzw. der Erblasser oder die Schenkerin bzw. der Schenker zum Zeitpunkt des Vermögensanfalls von Todes wegen oder der Zuwendung unter Lebenden den letzten Wohnsitz hatte. Der Wohnsitz bestimmt sich im Wesentlichen nach den zivilrechtlichen Gegebenheiten. Unter Wohnsitz ist also der Ort zu verstehen, an dem sich die betreffende Person (Erblasserin bzw. Erblasser oder Schenkerin bzw. Schenker) mit der Absicht dauernden Verbleibens aufgehalten hat oder aufhält (Art. 23 Abs. 1 ZGB), oder der Ort an dem sich der Mittelpunkt ihrer Interessen befindet. Allerdings gibt es zwei Ausnahmen von dieser Vorschrift. In Buchstabe a wird auch die Eröffnung des Erbgangs als steuerlicher Anknüpfungspunkt erwähnt. Grundsätzlich wird der Erbgang am letzten Wohnsitz der Erblasserin oder des Erblassers eröffnet (Art. 538 Abs. 1 ZGB), die besondere Erwähnung des Orts der Erbgängeröffnung ist jedoch erforderlich für Fälle, in denen der letzte Wohnsitz der Erblasserin oder des Erblassers nicht mehr zuverlässig feststellbar ist (z.B. im Fall der Verschollen-

erklärung) oder das ausländische Recht steuererhebliche Tatbestände der Schweiz zuweist. Ausserdem ist für die Grundstücke oder auf solchen Grundstücken lastende Rechte der Belegenheitsort massgebend (Abs. 1 Bst. c). In diesem Fall ist die Steuerpflicht durch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet, die in allen Steuersystemen allgemein anerkannt ist.

Nach Absatz 2 hat bei Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft der Wohnsitzkanton der Erblasserin bzw. des Erblassers oder der Schenkerin bzw. des Schenkers die Steuerhoheit inne. Gegenwärtig stellt Artikel 4 Abs. 3 GEG die Übertragungen der Aktien von Immobiliengesellschaften, die der Erwerberin oder dem Erwerber die rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück verleihen, den Grundstückshandänderungen gleich. Nach dieser Bestimmung hat bei unentgeltlichem Erwerb von Aktien derjenige Kanton die Steuerhoheit inne, in dem das Grundstück liegt. Das Bundesgericht hat jedoch entschieden, dass die Aktien von Immobiliengesellschaften bewegliche Sachen sind und demzufolge der Wohnsitzkanton der Erblasserin bzw. des Erblassers oder der Schenkerin bzw. des Schenkers die Steuerhoheit innehat und nicht der Kanton, in dem die Grundstücke liegen (BGE 108 Ia 252; JdT 1984 I 264).

Die Absätze 3 und 4 befassen sich mit dem internationalen Recht. Der Grundsatz, wonach für die Besteuerung des beweglichen Vermögens der Wohnsitz – oder steuerrechtliche Sitz – der Erblasserin bzw. des Erblassers oder der Schenkerin bzw. des Schenkers zum Zeitpunkt des Vermögensanfalls massgebend ist, ist ebenfalls gültig. Die Steuerhoheit kann sich demnach nur dann auf im Kanton befindliche bewegliche Vermögensgüter erstrecken, wenn ein internationales Doppelbesteuerungsabkommen dem Betriebsstätte- oder Belegenheitsstaat die Steuerhoheit verleiht (Abs. 3). Dies gilt für die Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Österreich, Dänemark, Finnland, Frankreich, Norwegen, Schweden, den Niederlanden, den USA und Grossbritannien. Alle im Kanton gelegenen beweglichen Vermögensgüter zu besteuern, würde zu weit gehen. Für die Schenkungssteuer gibt es übrigens keine Doppelbesteuerungsabkommen. Gemäss Absatz 4 bleiben die besonderen Bestimmungen der Staatsverträge vorbehalten.

#### **Artikel 4**

Diese Bestimmung stellt die Verbindung zur Gemeinde her, die nach Artikel 15 GStG die Gläubigerin der Gemeinde-Zusatzabgabe ist. Die Zusatzabgabe wird somit der Gemeinde geschuldet, in der die Erblasserin bzw. der Erblassers oder die Schenkerin bzw. der Schenker den letzten Wohnsitz hatte (Abs. 1; Art. 15 Abs. 3 GStG). Diese Bestimmung sieht jedoch wie in Artikel 3 Absatz 1 Bst. b den Begriff des steuerrechtlichen Sitzes der Schenkerin oder des Schenkers vor, der in Artikel 15 GStG nicht vorkommt. Handelt es sich um eine unter Vormundschaft stehende Person, so wird die Zusatzabgabe nicht der Gemeinde geschuldet, in der die Vormundschaftsbehörde gemäss Zivilrecht ihren Sitz hat (Art. 25 Abs. 2 ZGB), sondern der Gemeinde, in dem die betreffende Person ihren letzten tatsächlichen Wohnsitz hatte, wobei der letzte Aufenthaltsort nicht massgebend ist, sofern sich dieser letzte Wohnsitz im Kanton befindet (Abs. 2; Art. 15 Abs. 3 GStG). Beinhaltet eine Erbschaft, ein Vermächtnis oder eine Schenkung ein Grundstück, so wird die Zusatzabgabe verhältnismässig jener Gemeinde geschuldet, in der das Grundstück liegt (Abs. 3; Art. 15 Abs. 4 GStG).

#### **Artikel 5** Steuerobjekt

In dieser Bestimmung wird ganz allgemein der Gegenstand der Erbschaftssteuer (Absatz 1) und der Gegenstand der Schenkungssteuer (Absätze 2 und 3) umschrieben.

##### **Absatz 1**

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist der Vermögensübergang an die einzelne Erbin oder Vermächtnisnehmerin bzw. den einzelnen Erben oder Vermächtnisnehmer. Es handelt sich also wie bisher um eine Erbanfallsteuer, wie sie in den meisten Kantonen angewendet wird. Gegenüber der Nachlasssteuer bietet die Erbanfallsteuer die Möglichkeit, auf die persönliche Beziehung der Vermögensempfängerin bzw. des Vermögensempfängers zur Erblasserin bzw. zum Erblasser Rücksicht zu nehmen und eine nach dem Verwandtschaftsgrad und nach der Höhe des Erbanfalls bemessene Steuerleistung festzusetzen. Als Vermögensübergang, der eine Steuer auslöst, gilt jeder Vermögenserwerb, dessen Rechtsgrund sich aus dem Erbrecht herleitet und der auf gesetzlicher oder gewillkürter Rechtsfolge von Todes wegen beruht (Testament, Erbvertrag oder Schenkung auf den Todesfall). Die einzelnen Rechtsgründe für den Erbanfall werden aufgezählt.

##### *Erbeinsetzung*

Eine Erbeinsetzung liegt vor, wenn die Erblasserin bzw. der Erblasser für die ganze Erbschaft oder für einen Bruchteil eine oder mehrere erbende Personen einsetzt.

##### *Vermächtnisse*

Vermächtnisse beruhen auf einer letztwilligen Verfügung oder auf einem Erbvertrag. Die Vermächtnisnehmerin bzw. der Vermächtnisnehmer erwirbt mit dem Erbgang einen obligatorischen Anspruch auf Übereignung gegenüber der Erbin bzw. dem Erben. Damit erhält die Vermächtnisnehmerin bzw. der Vermächtnisnehmer einen Vermögenswert kraft Erbrechts.

##### *Stiftungen auf den Todesfall*

Unter «Stiftung auf den Todesfall» ist eine Stiftung zu verstehen, die aufgrund einer letztwilligen Verfügung errichtet wird. Es wird damit der Übergang eines Vermögensrechtes von Todes wegen bewirkt, der – als erbrechtlicher Vermögensanfall – die Erbschaftssteuer auslöst.

##### *Ersatzverfügung*

Eine Ersatzverfügung liegt vor, wenn die Erblasserin in ihrer bzw. der Erblasser in seiner Verfügung eine oder mehrere Personen bezeichnet, denen die Erbschaft oder das Vermächtnis für den Fall des Vorabsterbens oder der Ausschlagung der Erbin oder Vermächtnisnehmerin bzw. des Erben oder Vermächtnisnehmers zufallen soll.

##### *Nacherbeneinsetzung*

Bei der Nacherbeneinsetzung setzt die Erblasserin oder der Erblasser (A) zwei Erbinnen oder Erben ein (Art. 488 Abs. 1 ZGB) oder bezeichnet zwei Nachlassnehmerinnen bzw. Nachlassnehmer (Art. 488 Abs. 3 ZGB), wobei die bzw. der erste, also die Vorerbin bzw. der Vorerbe (B), die Erbschaft oder das Vermächtnis der bzw. dem zweiten, also der Nacherbin bzw. dem Nacherben (C) auszuliefern hat, und zwar im Prinzip nach dem Tod der Vorerbin bzw. des Vorerben (B) oder auf einen anderen, von der Erblasserin oder vom Erblasser (A) festgesetzten Zeitpunkt (Zeitpunkt der Auslieferung). Bei der Nacherbeneinsetzung sind also zwei aufeinander folgende Erbanfälle ge-

geben, die beide besteuert werden müssen. Sowohl Vorerbin bzw. Vorerbe (B) als auch Nacherbin bzw. Nacherbe (C) sind erbschaftssteuerpflichtig.

*Beispiel:* A setzt seinen Bruder B als Erben seines gesamten Vermögens ein. Nach dessen Tod soll das Vermögen an seinen Cousin C übergehen.

#### *Schenkung auf den Todesfall*

Bei der Schenkung auf den Todesfall handelt es sich um ein Schenkungsversprechen, dessen Erfüllung vertraglich bis zum Tod der Schenkerin bzw. des Schenkers hinausgeschoben ist. Nach Artikel 245 Abs. 2 OR steht die Schenkung auf den Todesfall unter den Vorschriften über die Verfügungen von Todes wegen. Ihre Gültigkeit ist somit den für die Erbverträge geltenden Vorschriften untergeordnet, insbesondere was die Vertragsform betrifft. Es ist daher gerechtfertigt, die Schenkung auf den Todesfall als der Erbschaftssteuer unterstehenden erbrechtlichen Anfall zu behandeln.

#### **Absatz 2**

Dieser Absatz definiert den Gegenstand der Schenkungssteuer. Der steuerrechtliche Begriff der Schenkung muss in einem weiten Sinne verstanden werden. Der steuerrechtliche Tatbestand umfasst die folgenden Elemente: Die Zuwendung muss aus dem Vermögen eines Dritten erbracht werden, sie muss unentgeltlich sein und zu einer Bereicherung führen. Bei einer Zuwendung im Rahmen einer Pflichterfüllung, selbst wenn es sich um eine Naturalobligation handelt (z.B. unvollkommene Verbindlichkeiten wie die Erfüllung von Spiel- oder Wertschulden, die moralische Verpflichtung zur Unterstützung eines nahen Verwandten über das gesetzlich vorgeschriebene Mass hinaus, Begleichung verjährter Schulden), handelt es sich nicht um eine steuerpflichtige Schenkung. Die verschiedenen Formen von Zuwendungen werden als Beispiele aufgeführt.

#### *Zuweisung von Vermögensgütern zur Errichtung einer Stiftung oder an eine bestehende Stiftung*

Zuwendungen an eine Stiftung gelten als steuerbare Schenkungen, wenn sie im Zusammenhang mit der Stiftungserrichtung stehen oder an eine bestehende Stiftung erfolgen. Die ausdrückliche Erwähnung des Tatbestandes der Zuwendung anlässlich einer Stiftungserrichtung dient der Klarheit. Es werden damit gelegentlich auftretende Zweifel beseitigt, ob die Vermögenswidmung an eine Stiftung, die erst errichtet werden muss, den Tatbestand der steuerbaren Schenkung erfüllt.

#### *Verpfändungs- oder Leibrentenvertrag*

Die Besteuerung von Zuwendungen aus einem Verpfändungs- oder Leibrentenvertrag entspricht der geltenden Lösung (Art. 14 Bst. g GEG).

#### *Erwerb beschränkter dinglicher Rechte oder persönlicher Rechte*

Erläuterungen zu den beschränkten dinglichen Rechten finden sich beim Kommentar zu Artikel 6 Bst. a. Der Erwerb persönlicher Rechte, beispielsweise bei Forderungsabtretung oder Schuldübernahme, ist steuerauslösend, wenn er eine unentgeltliche Zuwendung begründet.

#### **Absatz 3**

In diesem Absatz werden die besonderen Fälle aufgezählt, die schenkungssteuerpflichtigen Zuwendungen

unter Lebenden gleichzustellen sind. Es geht dabei namentlich um den Vorempfang und den entgeltlichen Erbverzicht (Erbauskaf).

#### *Vorempfang*

Unter Vorempfang ist die Zuwendung zu verstehen, die eine Erblasserin oder ein Erblasser zu Lebzeiten an die gesetzlichen Erben und Erben im Hinblick auf den künftigen Erbanfall macht. Es handelt sich um einen Tatbestand, der alle Voraussetzungen einer Schenkung unter Lebenden erfüllt, da die oder der Beschenkte mit dem Vorempfang die vollen Eigentumsrechte am zugewendeten Vermögen erhält und dieses Vermögen auch im Falle des Erbverzichts oder der Ausschlagung behalten kann. Ein Zuwarten mit der Besteuerung bis zum Todesfall bringt Schwierigkeiten für die Bemessung des Steuerobjektes und für die Durchsetzung des Steueranspruchs mit sich. Schwierigkeiten kann die Besteuerung des Vorempfanges dann bereiten, wenn die Empfängerin oder der Empfänger der Zuwendung der Ausgleichspflicht im Erbfall unterliegt. Allein die Tatsache der möglichen Ausgleichspflicht kann jedoch kein Grund sein, um den Vorempfang von der Schenkungssteuer auszunehmen oder mit der Besteuerung bis zum Erbanfall zu warten. Ob eine Ausgleichspflicht gegeben ist, steht im Zeitpunkt des Vorempfanges noch nicht fest. Tritt dann die Verpflichtung bei der Regelung der Berechtigung am Nachlass ein, so ist dem Umstand durch einen entsprechenden Steuerabzug Rechnung zu tragen.

#### *Entgeltlicher Erbverzichtsvertrag*

Der entgeltliche Erbverzicht (Erbauskaf) (Art. 495 ff. ZGB) ist ein Spezialfall einer erbvertraglichen Zuwendung unter Lebenden. Wer im Rahmen eines Erbvertrags auf seinen künftigen Erbeil verzieht, ist nicht mehr erbberechtigt und hat somit auch keine Erbschaftssteuer zu bezahlen. Erhält die oder der Verzichtende von der Erblasserin oder vom Erblasser eine Entschädigung für den Verzicht auf die künftige Erbschaft, so handelt es sich um eine steuerbare Schenkung unter Lebenden.

#### **Artikel 6**

In dieser Bestimmung werden die besonderen Fälle aufgezählt, die der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterstellt sind.

#### *Buchstabe a*

Das geltende GEG geht nur auf die Begründung von Nutznießungsrechten ein (Art. 4 Abs. 1 GEG). Der Entwurf dehnt die Besteuerung namentlich auch auf die Begründung von Wohnrechten sowie auf die Begründung und Abtretung von Baurechten aus. Diese Ausdehnung der Besteuerung rechtfertigt sich dadurch, dass man mit dem HGStG gleichziehen wollte, in dem der entgeltliche Erwerb solcher Rechte der Handänderungssteuer unterstellt ist (Art. 3 Bst. b HGStG).

#### *Buchstabe b*

Voraussetzung für die Besteuerung des Schuldenerlasses ist die Zahlungsfähigkeit der Schuldnerin bzw. des Schuldners. Für die steuerliche Erfassung ist auch erforderlich, dass im Zeitpunkt des Erlasses eine Verbindlichkeit besteht. Ausgeschlossen ist damit beispielsweise die Besteuerung einer verjährten Schuld. Grundsätzlich kann nur der Erlass privater Schulden besteuert werden. Der Erlass von Geschäftsschulden unterliegt nämlich der Einkommenssteuer bei der begünstigten Person; es

ist also von der Erhebung einer Erbschafts- oder Schenkungssteuer abzusehen, weil es sonst zu einer doppelten Steuerlast kommen könnte.

#### *Buchstabe c*

Die Last ist eine Bestimmung der oder des Zuwendenden, die die Empfängerin oder den Empfänger der Zuwendung zu einer Leistung zugunsten der bzw. des Zuwendenden oder einer Drittperson verpflichtet. Die gängigsten Lasten sind die Nutzniessung, die Rente und das Wohnrecht. Die Last ist unabhängig vom Wert des übertragenen Vermögens. Sie unterscheidet sich dadurch also von der Gegenleistung, die für das entgeltliche Rechtsgeschäft charakteristisch ist. Die Begründung einer Last ist nur dann steuerpflichtig, wenn sie einer Drittperson einen Vermögensvorteil bringt. Wird sie zugunsten der Schenkerin oder des Schenkers begründet, so kann sie nicht besteuert werden, da sie die Schenkerin bzw. den Schenker nicht bereichert, die oder der damit einen Teil der Schenkung nur «zurückhält».

#### *Buchstabe d*

Hier geht es um Fälle, in denen es zu einer Anwachsung von Eigentum kommt, ohne dass ein eigentlicher zivilrechtlicher Eigentumsübergang stattfindet (z.B. Erwerb eines Gesamteigentumsanteils oder Anwachsung um einen solchen Anteil, Erwerb eines zusätzlichen Anteils bei der Teilung einer einfachen Gesellschaft).

#### *Buchstabe e*

Steuerbar sind Versicherungsleistungen aus Lebensversicherungen in Form von Kapital oder Rente. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind nur die Versicherungsleistungen erbschafts- und schenkungssteuerpflichtig, die nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Dies betrifft namentlich die rückkaufsfähigen Lebensversicherungen, die mit periodischen Prämien oder einer Einmalprämie finanziert werden. Für die Besteuerung der Versicherungsleistung ist es unwesentlich, ob der von den Begünstigten erworbene Anspruch fällig geworden ist oder nicht. Die Fälligkeit der Leistung kann vor oder nach dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers eintreten. Die Erbin bzw. der Erbe kann nach dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers lediglich eine Forderung erwerben, deren Fälligkeit im Zeitpunkt des Todesfalles noch nicht gegeben ist. Entscheidend ist in allen Fällen der Erwerb des Rechtsanspruchs auf die Leistung.

#### *Buchstabe f*

Hier wird lediglich festgehalten, dass eine Steuer auf jedem Rechtsgeschäft erhoben werden kann, das zwecks Steuerumgehung abgeschlossen wurde, und zwar unabhängig von der für den Erwerb der Rechte gewählten rechtlichen Form. In einem solchen Fall ist es gemäss Lehre und Rechtsprechung nämlich zulässig, dass die Steuerbehörde auch ohne formelle gesetzliche Grundlage von einer wirtschaftlichen Handänderung ausgeht. Dazu müssen jedoch drei Voraussetzungen erfüllt sein:

- die Rechtsform des Geschäfts ist unüblich, unangemessen oder nicht normal, auf jeden Fall aber nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend;
- die Wahl dieser Form ist missbräuchlich und hat nur zum Zweck, Steuern zu umgehen, die erhoben worden wären, wenn die Angelegenheit normal geregelt worden wäre;

- der gewählte Weg würde tatsächlich zu einer erheblichen Steuereinsparung für die steuerpflichtige Person führen, wenn die Steuerbehörde dies zuliesse.

Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so kann die Steuerbehörde die von der steuerpflichtigen Person gewählte Rechtsform ausser Acht lassen und sich für die Besteuerung auf die Form stützen, die von einer gutgläubigen Person gewählt worden wäre. Es handelt sich faktisch um eine Ausweitung des Geltungsbereichs des Steuergesetzes. Die Wahl einer unüblichen Rechtsform gibt zum Vornherein Anlass zur Vermutung, dass die steuerpflichtige Person die Steuer umgehen will. Sie hat in diesem Fall den Nachweis zu erbringen, dass sie sich aus anderen Gründen als aus steuerlichen Überlegungen für die von ihr gewählte Rechtsform entschieden hat.

#### *Artikel 7*

Diese Bestimmung befasst sich mit dem Fall der gemischten Schenkung, das heisst einer teils unentgeltlichen, teils entgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten unter Lebenden. Die gemischte Schenkung ist somit ein Komplex zweier verschiedener Rechtsgeschäfte, das eine entgeltlich, also ein Kaufgeschäft, das andere unentgeltlich, eine Schenkung. Steuerrechtlich wird bei der Übertragung einer beweglichen Sache nur die Schenkungssteuer erhoben. Geht es jedoch um ein Grundstück, so löst der entgeltliche Teil die Handänderungssteuer nach HGStG und der unentgeltliche Teil die Schenkungssteuer aus.

Bei der Besteuerung der gemischten Schenkung – ob es sich nun um eine bewegliche Sache oder ein Grundstück handelt – stellt sich zunächst die Frage der Qualifizierung des Rechtsgeschäfts. Da bei einer Grundstückübertragung der entgeltliche Teil einer Steuer (Handänderungssteuer) unterstellt ist, die viel tiefer ist als die Schenkungssteuer, wird das Rechtsgeschäft oft als «Kaufvertrag» bezeichnet, was steuerlich vorteilhafter ist. Für die Steuerbehörde ist es aber unerheblich, wie die steuerpflichtige Person das Geschäft bezeichnet (Kaufgeschäft oder Schenkung); sie braucht sich also nicht an die von den Vertragsparteien gewählte Rechtsform zu halten. Unabhängig davon, ob das Geschäft als Kaufvertrag oder Schenkung bezeichnet wird, kann es die Merkmale einer gemischten Schenkung aufweisen. Ausserdem wird im Entwurf von einem anderen Schenkungsbegriff ausgegangen als im Zivilrecht, das die Verhältnisse zwischen zwei Vertragsparteien regelt, während sich das Steuerrecht nämlich nur um die Vermögenssituation der oder des Beschenkten kümmert und diese oder diesen einzig und allein nach der erfolgten Bereicherung ohne Gegenleistung bei einer reinen Schenkung oder bei entsprechender Gegenleistung bei gemischter Schenkung besteuert. Somit ist nur der wirtschaftliche Aspekt der Schenkung massgebend, so dass jedes unentgeltliche Rechtsgeschäft unter Lebenden, das den Empfangenden bereichert, als Schenkung zu betrachten ist (D. YERSIN, *L'imposition de la donation mixte in Steuerrevue* 1984 S. 271 ff., 273). Dabei sind die Zuwendung und die Unentgeltlichkeit die objektiven Elemente der Schenkung und die Zuwendungsabsicht das subjektive Element. Sie muss den objektiven Elementen entsprechen, die sich mit ihr qualifizieren lassen. Es handelt sich nicht um die Willensäusserung der Parteien wie im Zivilrecht, sondern um den eigentlichen Vertragszweck (D. YERSIN, a.a.O., S. 274). Insofern knüpft der Entwurf in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit der Besteuerung am objektiven

Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung an und macht sie nicht davon abhängig, dass ein Schenkungswille vorliegt (Steuerrevue 1998 S. 677; im gleichen Sinne M. OEHRLI, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000, S. 40 ff. sowie S. 111–143). In der Praxis ist in Zusammenhang mit Grundstücken Artikel 7 in Verbindung mit Artikel 17 HGStG auszulegen, dessen Gegenstück er ist. Stimmen also die vereinbarten Leistungen offenbar nicht mit einem mutmasslichen Verkehrswert überein, so muss die oder der mit der Anmeldung einer Grundstücksübertragung befasste Grundbuchverwalterin oder Grundbuchverwalter die «Umstände» prüfen, das heisst den zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden Sachverhalt. Kann nach den Umständen der Zuwendungswille objektiviert werden, so ist das Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung zu qualifizieren. Der gemischten Schenkung liegt beispielsweise oft ein Verwandtschaftsverhältnis oder eine Freundschaft zwischen den Vertragsparteien zugrunde. Lassen hingegen diese «Umstände» nicht auf eine unentgeltliche Zuwendung schliessen, weil die Wertdifferenz zwischen Leistung und Gegenleistung in einer anderen «Ursache» begründet ist als in der Absicht einer unentgeltlichen Zuwendung (z.B. wenn der Verkäufer den freien Markt nicht spielen lässt [z.B. keine Inserate] oder es keinen Markt für das fragliche Objekt gibt), so wird die Grundbuchverwalterin oder der Grundbuchverwalter das Rechtsgeschäft einer als Ganzes entgeltlichen Eigentumsübertragung gleichsetzen (Art. 17 HGStG) und die Bemessungsgrundlage in Anwendung von Artikel 12 HGStG und der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (FZR 1999 S. 155 ff.) festsetzen.

Da sich die gemischte Schenkung im Wesentlichen durch das Missverhältnis zwischen dem Wert der übertragenen Sache und der Gegenleistung charakterisiert, ist die Ermittlung des Werts der Sache unerlässlich. Damit muss beurteilt werden können, wie stark die jeweiligen Bestandteile der gemischten Schenkung ins Gewicht fallen. Als Grundlage für diese Schätzung darf nur der objektive – reale – Verkehrswert der Sache herangezogen werden, das heisst, der Preis, den eine Drittperson unter normalen Umständen bezahlt hätte. Die Transaktion muss – soweit sie für eine Drittperson, in diesem Fall den Staat, von Interesse ist – nach Massgabe objektiver Werte geprüft werden (FZR 1994, S. 408 E. 3a; KRKE FR 1987 VI. A Nr. 4 mit Hinweisen). So müssen also die vereinbarten Leistungen (bezahlter Preis) mit dem Verkehrswert des Grundstücks verglichen werden und anhand der Differenz festgestellt werden, ob und in welchem Umfang eine Schenkung vorliegt. Danach kann die Grundbuchverwalterin oder der Grundbuchverwalter ermitteln, in welchem Verhältnis die Übertragung entgeltlich bzw. unentgeltlich erfolgt ist. Eine gemischte Schenkung liegt also vor, wenn in der in Form eines entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrags verurkundeten Grundstücksübertragungsurkunde der Preis offensichtlich in Schenkungsabsicht unter dem realen Wert der übertragenen Sache festgesetzt wurde. Damit gleichzeitig Kauf und Schenkung gegeben sind, reicht es nicht, dass der Vertrag einfach nur sehr vorteilhaft für die eine Partei ist, sondern die Grundbuchverwalterin oder der Grundbuchverwalter muss ein offenkundiges Missverhältnis zwischen dem Preis und dem objektiven Wert der Sache zum Zeitpunkt der Abtretung feststellen können. Das Missverhältnis muss so gross sein, dass es den Parteien bei entsprechender Aufmerksamkeit bewusst sein musste (P. H. STEINAUER, Le droit des

successions, Bern 2006, S. 118, Nr. 34). Ohne absolute Regeln aufstellen zu wollen, stellt sich die Frage nach einer gemischten Schenkung, sobald das Missverhältnis rund 20% beträgt (P. CRAUSAZ, La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG), in RFJ 1996 S. 81 ff., S. 93 mit Hinweisen). Hat die Grundbuchverwalterin oder der Grundbuchverwalter das Geschäft als gemischte Schenkung qualifiziert (und nicht als vollständig entgeltliches Geschäft), so wird sie oder er den entgeltlichen Teil nach den Vorschriften des HGStG (Preis) und das Amt für Erbschafts- und Schenkungssteuern den unentgeltlichen Teil nach den Vorschriften des ESchG besteuern.

*Beispiel einer gemischten Schenkung eines Grundstücks:* Mit einem als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag verkauft A seinem Neffen B ein Grundstück zum Preis von 360 000 Franken, mit folgenden Zahlungsmodalitäten: Barzahlung 120 000 Franken, Hypothekarschuldübernahme zu 160 000 Franken und Berücksichtigung des kapitalisierten Werts eines zugunsten von A begründeten Wohnrechts zu 80 000 Franken. Der vom Grundbuchverwalter berücksichtigte objektive Verkehrswert beträgt 600 000 Franken und der Steuerwert 350 000 Franken.

Bezahlter Preis:	360 000 Franken (Fr. 120 000 + Fr. 160 000 + Fr. 80 000)
Objektiver Verkehrswert:	600 000 Franken
Entgeltlicher Teil:	360 000 Franken (60% von Fr. 600 000)
Unentgeltlicher Teil:	40% (Fr. 240 000 zu Fr. 600 000).

In diesem Beispiel ist der bezahlte Preis von 360 000 Franken Gegenstand eines Kaufgeschäfts und ist in Anwendung von Artikel 12 HGStG handänderungssteuerpflichtig. Der schenkungsweise überlassene Teil von 240 000 Franken wird nach dem Steuerwert (Art. 11) besteuert, also 350 000 Franken. Die Schenkungssteuer wird also auf dem Betrag von 140 000 Franken (40% x Fr. 350 000) erhoben.

Der Entwurf verzichtet darauf, die geltende Praxis des GEG weiterzuführen, wonach als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer der Verkehrswert abzüglich des bezahlten Preises heranzuziehen ist. Nach dieser Praxis ist eine Erhebung von Schenkungssteuern also ausgeschlossen, wenn wie in unserem Beispiel der Preis 360 000 Franken und der Steuerwert 350 000 Franken beträgt. Daraus folgt, dass gemischte Schenkungen fast nie besteuert werden. Diese Praxis ist nicht überzeugend, da sie zwei Fragen aufwirft, nämlich die nach der Qualifizierung des Geschäfts und die nach der Steuerbemessungsgrundlage. Eine gemischte Schenkung darf nämlich nicht einfach nur deswegen ausgeschlossen werden, weil der Steuerwert des Grundstücks tiefer oder gleich dem Verkaufspreis ist. Bezieht man sich also auf den Steuerwert statt auf den objektiven – realen – Verkehrswert des Grundstücks, so führt dies zu Inkohärenz, da man Werte vergleichen will, die sich nach ganz unterschiedlichen Kriterien bestimmen (D. YERSIN, a.a.O., S. 276). Der Vorteil der gewählten Lösung ist die Kohärenz und die Garantie von mehr Gleichbehandlung unter den Steuerpflichtigen. Die Empfängerin oder der Empfänger einer gemischten Schenkung ist gegenüber einer Person, die ein Gebäude schenkungsweise erhalten hat, weder im Vorteil noch benachteiligt, und übrigens auch nicht gegenüber einer Person, die ein Grundstück entgeltlich erworben hat.

## **Artikel 8** Steuerbefreiung

### **Absatz 1**

In dieser Bestimmung werden die Begünstigten aufgeführt (natürliche und juristische Personen), die aufgrund ihrer Eigenschaft von der Steuerpflicht befreit sind (subjektive Steuerbefreiung).

Der Bund und seine Anstalten (Bst. a) sind nur von der Steuer befreit, wenn die Spezialgesetzgebung dies vorsieht. Eine wichtige Bestimmung findet sich in Artikel 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010; vormals Artikel 10 des Bundesgesetzes vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft [GarG]). Diese Steuerbefreiung entspricht dem geltenden Recht (Art. 76 Bst. j GEG) und der in den Artikeln 97 Abs. 1 Bst. a und 23 Abs. 1 Bst. a StHG vorgesehenen Steuerbefreiung.

Die Steuerbefreiung des Kantons, der Gemeinden oder der Zweckverbände der Gemeinden, der kirchlichen Körperschaften, der öffentlich-rechtlich anerkannten juristischen Personen des Kirchenrechts sowie der anderen Gebietskörperschaften des Kantons, einschliesslich ihrer Anstalten, (Bst. b, c und d) entspricht dem geltenden Recht (Art. 76 Bst. i Abs. 2 und Bst. j GEG). Diese Vorschrift entspricht auch der in den Artikeln 97 Abs. 1 Bst. b und c DStG und 23 Abs. 1 Bst. b und c StHG vorgesehenen Regelung.

Die Steuerbefreiung der Ehegatten (Bst. e) wurde vom Gesetzgeber des HGStG im GEG verankert (Art. 68 Abs. 2 HGStG und 4 Abs. 6 GEG). Die eingetragenen Partnerinnen und Partner sind den Ehegatten gleichgestellt, und zwar in Anwendung des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG; SR 211.231) und des Gesetzes vom 26. Juni 2006 zur Einführung der eingetragenen Partnerschaft in die kantonale Gesetzgebung (SGF 211.2.5), die beide am 1. Januar 2007 in Kraft getreten sind.

In Buchstabe f wird die im GEG seit seinem Inkrafttreten am 1. Juli 1934 vorgesehene Steuerbefreiung der Verwandten in gerader Linie übernommen (Art. 4 Abs. 6 GEG).

### **Absatz 2**

In dieser Bestimmung werden die Begünstigten aufgeführt (natürliche und juristische Personen), die von der Steuerpflicht befreit sind, wenn gewisse objektive Bedingungen erfüllt sind.

Der Buchstabe a regelt im Bestreben um Koordination mit dem DStG und dem StHG die Steuerbefreiung der juristischen Personen, die einen öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszweck verfolgen (vgl. Art. 97 Abs. 1 Bst. g und h DStG sowie 23 Abs. 1 Bst. f und g StHG). Die in Artikel 76 Bst. i Abs. 2 GEG vorgesehene Regelung wird somit insofern ausgeweitet, als nicht nur juristische Personen mit gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuer befreit werden, sondern auch juristische Personen, die einen öffentlichen oder einen Kultuszweck verfolgen. Für eine Steuerbefreiung brauchen im Zeitpunkt des Erbgangs nur die gleichen Voraussetzungen erfüllt zu sein, wie sie das DStG und das StHG für die Gewährung einer Steuerbefreiung vorschreiben.

Buchstabe b befreit die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen des privaten und des öffentlichen Rechts von der Steuerpflicht, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte nach Artikel 80 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40), der auch für die Befreiung dieser Einrichtungen von der direkten Steuer der Kantone und der Gemeinden gilt, ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen. Diese aus Artikel 76 Bst. i Abs. 2 GEG übernommene Steuerbefreiung entspricht derjenigen in Artikel 97 Abs. 1 Bst. e DStG und 23 Abs. 1 Bst. d StHG.

Die in den Buchstaben c, d, e und f vorgesehenen Steuerbefreiungen wurden vom Gesetzgeber des HGStG im GEG verankert (Art. 68 Abs. 2 HGSt; Art. 76 Bst. a, f und l GEG).

Buchstabe g übernimmt die Steuerbefreiung der Begünstigten bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit Bodenverbesserungen, die mit dem Gesetz vom 30. Mai 1990 über die Bodenverbesserungen eingeführt wurde (Art. 76 Bst. e GEG; Art. 227 des Gesetzes über die Bodenverbesserungen – SGF 917.1).

Buchstabe h behält die in anderen gesetzlichen Bestimmungen vorgesehenen Fälle von Steuerbefreiung vor. Hier sei Artikel 80 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) erwähnt.

### **Absatz 3**

Dieser Absatz führt eine Ausnahme ein, die darauf beruht, dass es sich um eine nicht-periodische Steuer handelt. Eine Nachsteuer kann dann erhoben werden, wenn die Zuwendung in den auf die Übertragung folgenden zehn Jahren eine andere Zweckbestimmung erhält. Im Gegensatz zu den direkten Steuern kann nämlich bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer die – endgültige – unwiderrufliche Zweckbestimmung beweglicher und unbeweglicher Vermögenswerte nicht vorausgesetzt werden.

### **Absatz 4**

Dieser Absatz sieht vor, dass eine Zuwendung, die eine Person mit Wohnsitz im Kanton Freiburg an eine ausserkantonale Institution macht, von der Steuerpflicht befreit ist, sofern diese Institution in ihrem Sitzkanton steuerbefreit ist oder nach freiburgischem Recht steuerbefreit werden könnte. Diese Vorschrift erklärt sich dadurch, dass Artikel 8 die in Anwendung des StHG in Artikel 97 Abs. 1 Bst. a, b, c, e, g und h DStG vorgesehenen Fälle von Steuerbefreiung übernimmt. Da nach StHG alle Kantone die gleichen Kriterien anwenden müssen, werden die Gegenrechtsvereinbarungen zwischen den Kantonen hinfällig.

## **Artikel 9** Steuerschuldnerinnen und Steuerschuldner

### **Absatz 1**

Dieser Artikel bestimmt, wer die Steuer schuldet.

Angesichts der Rechtsnatur der Steuer schulden wie im GEG generell die Empfängerin oder der Empfänger einer unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden (Bst. a) oder die Erbinnen und Erben (Bst. b) die Steuer und die

Gemeinde-Zusatzabgaben. Allerdings sieht der Entwurf im Fall eines Vermächtnisses vom System des GEG ab; danach war die Erbin Schuldnerin bzw. der Erbe Schuldner der für das Vermächtnis geschuldeten Steuer, die sie bzw. er sich vom Vermächtnisnehmer zurückvergüten lassen konnte, es sei denn, das Vermächtnis habe sich bei Eröffnung des Erbgangs nicht im Besitz der Vermächtnisnehmerin bzw. des Vermächtnisnehmers befunden (Art. 32 GEG). Aus praktischen Gründen schuldet nach dem Entwurf die Steuer für ein Vermächtnis, wer dadurch bereichert wird, also die Vermächtnisnehmerin bzw. der Vermächtnisnehmer. Aus diesem Grund wird das Vermächtnis auch von der Erbschaft abgezogen (Art. 20 Abs. 1 Bst. c).

Bei der Nacherbeneinsetzung wird die Erbschaftssteuer sowohl von der Vorerbin bzw. vom Vorerben als auch von der Nacherbin bzw. vom Nacherben geschuldet (Bst. c). Das wird von den meisten Kantonen so gehandhabt. Die Nacherbeneinsetzung setzt nämlich zwei aufeinander folgende Erbanfälle voraus, der erste von der Erblasserin oder vom Erblasser auf die Vorerbin oder den Vorerben, der zweite von der Vorerbin oder vom Vorerben auf die Nacherbin oder den Nacherben. Vor- und Nacherbe bzw. Vor- und Nacherbin werden beide auf dem Betrag besteuert, den sie tatsächlich erhalten, und zwar zu einem Steuersatz je nach Verwandtschaftsgrad zur Erblasserin bzw. zum Erblasser. Die Besteuerung der Nacherbinnen und Nacherben zum Satz entsprechend ihres Verwandtschaftsgrads nicht zu den Vorerbinnen und Vorerben, sondern zur Erblasserin bzw. zum Erblasser rechtfertigt sich dadurch, dass die Zuwendung in der letztwilligen Verfügung der Erblasserin bzw. des Erblassers rechtlich begründet ist. Die Steuer muss also nach der Stellung der Nacherbin bzw. des Nacherben gegenüber der Erblasserin bzw. dem Erblasser berechnet werden.

Der Entwurf weicht also vom System des GEG ab, wonach die Erbschaft nur einmal besteuert wird und zwar nach dem entferntesten Verwandtschaftsgrad (Art. 30 und 31 GEG). Nach diesem System bezahlt nämlich die Vorerbin bzw. der Vorerbe die Steuer je nach Verwandtschaftsgrad mit der Erblasserin bzw. dem Erblasser (Art. 30 GEG), und folgt die Nacherbin bzw. der Nacherbe nach, so muss sie oder er der Vorerbin bzw. dem Vorerben die bereits bezahlte Steuer zurückzahlen und gegebenenfalls die Differenz begleichen, wenn sie oder er je nach Verwandtschaftsgrad zur Erblasserin oder zum Erblasser eine höhere Steuer bezahlen muss (Art. 31 GEG). Schlussendlich bezahlt nur die Nacherbin bzw. der Nacherbe die Steuer. Dieses System erweist sich als sehr kompliziert in der Praxis, insbesondere im Hinblick auf die Pflicht der Nacherbinnen und Nacherben, die die von den Vorerbinnen und Vorerben bereits bezahlte Steuer meist nicht diesen, sondern deren Erbinnen und Erben zurückzahlen müssen.

Die Buchstaben d und e bringen Präzisierungen zu den beschränkten dinglichen Rechten (Nutzniessungs-, Wohn- und Baurecht) sowie zu den Versicherungsleistungen.

#### **Absatz 2**

In Bezug auf die Steuernachfolge wird in dieser Bestimmung wie im HGStG (Art. 11 Abs. 3 HGStG) und im DStG (Art. 12 Abs. 1 DStG) die Tragweite der Erbenhaftung festgelegt. Die Steuernachfolge kann geltend gemacht werden für steuerpflichtige unentgeltliche Zu-

wendungen, die die Erblasserin bzw. der Erblasser zu Lebzeiten empfangen hat. Sie kann auch dann geltend gemacht werden, wenn die Veranlagung noch nicht zu Lebzeiten der Erblasserin oder des Erblassers erfolgt ist: Die Erbinnen und Erben haften solidarisch für die Bezahlung, sobald die Veranlagung rechtskräftig geworden ist. In ihrer Eigenschaft als Steuerschuldnerinnen bzw. -schuldner (s. Artikelüberschrift von Art. 9) stehen ihnen die entsprechenden Rechtsmittel zur Verfügung, um die Begründetheit der Veranlagung anzufechten. Um zu verhindern, dass die Steuern der Erbinnen und Erben höher sind als der Wert des geerbten Vermögens, ist ihre Haftung auf die Höhe ihres Erbanteils begrenzt. Der Entwurf führt übrigens auch eine Steuernachfolge für die Steuerschuld und die Nebenforderungen (Verzugszinsen) ein, nicht aber für die Steuerbussen (Art. 59 ff.). Es geht nämlich um den Grundsatz des persönlichen Verschuldens, der im Strafrecht von ausschlaggebender Bedeutung ist; demnach soll niemandem eine Busse auferlegt werden, der sich persönlich nichts zuschulden kommen liess. Demzufolge machen sich die Erbinnen und Erben nur für eigenes schuldhaftes Verhalten strafbar (z.B. Anstiftung oder Gehilfenschaft, Art. 63).

## **2. KAPITEL: Steuerbemessung**

### **Artikel 10** Im Allgemeinen

In diesem Artikel wird die Steuerbemessungsgrundlage festgesetzt, die wie in allen Kantonen der Verkehrswert ist. Eine solche Bestimmung fehlt im geltenden Gesetz formell und die Bemessungsgrundlage wird hier ein für allemal ganz allgemein verankert. Massgebend ist der Verkehrswert zum Zeitpunkt, in dem das Recht entsteht, die Steuer zu veranlagern, das heisst im Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs oder im Zeitpunkt, in dem die unentgeltliche Zuwendung erfolgt (Art. 31).

### **Artikel 11** Im Besonderen

Für die Bewertung der Grundstücke hält der Entwurf an der Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach dem Verkehrswert fest. Wie im GEG wird der in Anwendung des DStG von der zuständigen Behörde (der Kantonalen Steuerverwaltung) festgesetzte Steuerwert als Bemessungsgrundlage herangezogen, wie für die Vermögenssteuer. Die Bestimmungen des DStG sind am 1. Januar 2001 an das StHG angepasst worden. Die Harmonisierung betrifft übrigens nicht nur die Gesetzgebung, sondern auch die Behördenpraxis, die beide zusammen kantonales Steuerrecht begründen (BGE 123 II 588; 592 RDAF 1998 II S. 127, 130).

Die nicht landwirtschaftlichen Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet, wobei aber der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG und Art. 54 Abs. 1 DStG). Gemäss der Kompetenzdelegation nach Artikel 53 Absatz 3 DStG hat der Staatsrat diesen Steuerwert definiert, der sich in der Regel nach dem arithmetischen Mittel zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert bestimmt (Art. 13 Abs. 1 des Beschlusses vom 9. April 1992 über die Besteuerung der nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften; SGF 631.33). Der Verkehrswert entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Verkaufspreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (Art. 54 Abs. 2 DStG und Art. 15 des oben erwähnten Ausführungsbeschlusses). Was die Grundsätze der Schätzung dieses Werts angeht, so wurden sie von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zum

HGStG hinlänglich dargelegt (FZR 1999 S. 126; S. 155). Der Ertragswert entspricht dem kapitalisierten Bruttoertragswert (Mietwert nach Art. 1 ff. des Ausführungsbeschlusses und dem Mieterspiegel ermittelt; Art. 54 Abs. 3 DStG und Art. 14 des Ausführungsbeschlusses).

Landwirtschaftliche Grundstücke werden zum Ertragswert besteuert (Art. 14 Abs. 2 1. Satz StHG und Art. 55 DStG). Der Staatsrat hat die Bewertungskriterien für diese Grundstücke in seinem Beschluss vom 3. Februar 1987 über die Besteuerung der landwirtschaftlichen Liegenschaften festgesetzt (SGF 631.34).

Seit der Einführung der einjährigen Gegenwartsbesteuerung im Jahr 2001 bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 16 und 66 Abs. 1 StHG und Art. 67 Abs. 1 DStG). So sollte für die Vermögenssteuer der Steuerwert der Grundstücke am 31. Dezember der laufenden Steuerperiode massgebend sein. Um das Veranlagungsverfahren nicht zu verzögern, sollte für die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf den am Ende der Steuerperiode vor dem Vermögensanfall gültigen Steuerwert abgestellt werden, unter Hinzurechnung eines allfälligen Mehrwerts insbesondere aus anderer Zweckbestimmung des Grundstücks, aus Bauten oder Innenausstattung, seit dem 1. Januar der laufenden Steuerperiode.

#### **Artikel 12**

Absatz 1 regelt die Besteuerung der Übertragung beweglicher Vermögenswerte des Geschäftsvermögens. Darin wird vom Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert nach Artikel 10 abgewichen und bestimmt, dass das Geschäftsvermögen von Personenunternehmen (Einzelfirmen und Personengesellschaften) zum für die Einkommenssteuer massgeblichen Buchwert bewertet wird (s. Art. 56 Abs. 1 DStG). Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Besteuerung solcher Unternehmensübertragungen oft problematisch ist, wenn die Nachfolger weder der Ehegatte noch die Nachkommen sind, die von der Steuer befreit sind.

Absatz 2 bestimmt ganz einfach, dass der gängige Hausrat, d.h. das Mobiliar zum üblichen Wert, sowie persönliche Gebrauchsgegenstände nicht besteuert werden. Es ist nämlich sinnvoll, eine ähnliche Regelung wie im DStG vorzusehen, nach der diese Güter nicht als Vermögen besteuert werden (Art. 56 Abs. 2 DStG). Auch Gelegenheitsgeschenke werden nach dem Entwurf nicht besteuert, damit von Bagatellfällen abgesehen und so Veranlagungsprobleme vermieden werden können. Unter Gelegenheitsgeschenken sind Geschenke zu verstehen, die üblicherweise zu besonderen Anlässen gemacht werden (Geburtstag, Hochzeit, Studienabschluss, Beförderung, Weihnachten usw.). Es muss üblich sein, dass zu solchen Anlässen Geschenke in solchem Umfang gemacht werden. Um sich ein Urteil zu bilden, ist auf die sozialen Verhältnisse der zuwendenden Person, deren Vermögen und die ortsüblichen Umstände abzustellen (Art. 5 Abs. 2 ZGB; P. H. Steinauer, Le droit des successions, Bern 2006, S. 119, Nr. 181).

#### **Artikel 13**

Die Absätze 1 und 2 sehen keine Ausnahme von der Besteuerung zum Verkehrswert vor (s. Art. 10). Zum einen werden die börsenkotierten Titel (Abs. 1) zum Kurswert besteuert, der dem Verkehrswert entspricht. Zum andern sind die nicht kotierten Titel (Abs. 2) nicht nach

dem Nennwert, sondern nach dem von der Kantonalen Steuerverwaltung bestimmten Wert zu besteuern, nach der «Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer», die von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wird.

#### **Artikel 14**

Diese Bestimmung über die Besteuerung der immateriellen Güter ist neu. Obwohl diese Art von Gütern bereits besteuert wurde, enthält das GEG keinerlei entsprechende formelle Vorschrift. Die Bestimmung verweist auf Artikel 58 DStG, der generell die Bewertung zum Verkehrswert vorsieht (Abs. 1), ausser für die zum Geschäftsvermögen gehörenden Güter, namentlich die immateriellen Güter, die zum für die Einkommenssteuer massgeblichen Buchwert bewertet werden (Abs. 2).

#### **Artikel 15**

Dieser Artikel bestimmt die Bemessungsgrundlage für die Versicherungsleistungen. Ist der Versicherungsanspruch im Zeitpunkt der Zuwendung nicht fällig, so erhält die oder der Begünstigte einen Wert, der gegebenenfalls dem Rückkaufswert gleichkommt. Wird hingegen die Versicherungsleistung mit der Zuwendung fällig, so kann konsequenterweise nur die volle Versicherungsleistung für die Bewertung der Zuwendung in Frage kommen. Diesen Sachverhalt berücksichtigt auch Artikel 15 und schliesst somit eine Lücke im geltenden Gesetz, das nur die Kapitalien und Renten aus einer Lebensversicherung behandelt, die nach Massgabe des an die Berechtigten ausgerichteten Kapitals besteuert werden (Art. 14 Bst. i GEG).

#### **Artikel 16**

Diese Bestimmung regelt die Besteuerung im Fall der Nacherbeneinsetzung.

Hat die Vorerbin bzw. der Vorerbe die Vermögenssubstanz zu erhalten, so ist sie oder er nicht anders zu behandeln als eine Nutzniesserin bzw. ein Nutzniesser, das heisst auf dem kapitalisierten Ertragswert des Nachlasses zu besteuern (Abs. 1). Kann die Nacherbin oder der Nacherbe das Erbe nicht antreten und erwirbt die Vorerbin bzw. der Vorerbe die hinterlassenen Vermögensgüter endgültig, so wird sie zur wirklichen Erbin oder Nachlassnehmerin bzw. er zum wirklichen Erben bzw. Nachlassnehmer und hat die ordentliche Erbschaftssteuer zu entrichten (Abs. 2). Die von ihr bzw. ihm bereits auf dem Ertragswert bezahlte Steuer wird natürlich in Abzug gebracht.

Absatz 3 dieser Bestimmung regelt ausdrücklich den Sonderfall der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest. Mit der in der Praxis häufig vorkommenden auf den Überrest beschränkten Nacherbeneinsetzung kann die oder der Verfügende (A) bestimmen, dass die Vorerbin bzw. der Vorerbe (B) die Vermögenssubstanz nicht erhalten muss und die Nacherbin bzw. der Nacherbe (C) nur erhält, was übrig bleibt.

*Beispiel:* A setzt seinen Bruder B als Erben seines ganzen Vermögens von 500 000 Franken ein. Nach dem Tod von B soll das zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene Vermögen von A an seinen Cousin C übergehen. Nach dem Tod von B erhält C nur 400 000 Franken.

Diese besondere Form von Nacherbeneinsetzung, die im Zivilgesetzbuch nicht vorgesehen ist, war vom Gesetzge-

ber des GEG im Jahr 1934 nicht vorgesehen worden. Erst ist den 70er Jahren entschied das Bundesgericht, dass sie im Schweizer Recht zulässig sei (BGE 100 II 92, JdT 1975 I 558; BGE 102 Ia 418). Daraus folgt, dass Artikel 31 GEG in der Praxis nicht anwendbar ist. Man kann nämlich nicht die Nacherbin bzw. den Nacherben dazu verpflichten, der Vorerbin bzw. dem Vorerben die Steuer zurückzuzahlen, die diese bzw. dieser auf dem Gesamtnachlass bezahlt hat, wenn sie bzw. er nur einen Teil erhalten hat. Der Entwurf korrigiert dies und führt ein System ein, das jegliche Ungleichbehandlung beseitigt, da künftig Vorerbin bzw. Vorerbe und Nacherbin bzw. Nacherbe nur noch versteuern, was sie effektiv erhalten haben. Nach diesem System versteuert die Vorerbin bzw. der Vorerbe nicht mehr den kapitalisierten Ertragswert wie bei der ordentlichen Nacherbeneinsetzung, sondern wird nach dem Wert der übertragenen Güter besteuert. Dieses System trägt dadurch der Situation der Vorerbin bzw. des Vorerben Rechnung, die bzw. der nicht nur über den Vermögensertrag sondern auch über die Vermögenssubstanz frei verfügen kann. Diese Lösung entspricht in allen Punkten derjenigen des Bundesgerichts in seinem Entscheid vom 25. Februar 2005 (Steuerrevue 2005 S. 701 ff.).

Die Nacherbin bzw. der Nacherbe versteuert wie normale Erbinnen und Erben nur das, was sie oder er effektiv erhalten hat (Abs. 4).

#### Artikel 17

Die Bewertungsregel, die in Absatz 1 für Nutznießungen, Wohnrechte sowie Renten und andere wiederkehrende Leistungen festgelegt wird, findet sich in den meisten kantonalen Rechtsordnungen und auch im GEG für die Nutznießung. In solchen Fällen ist regelmässig der Kapitalwert der wiederkehrenden Leistung für die Bewertung massgebend. Das heisst, dass die Wertermittlung nach der Methode erfolgt, die allgemein für die Kapitalisierung von Renten zur Anwendung kommt. Die dafür gebräuchlichen Tabellen sind die Barwerttafeln von STAUFER/SCHAETZLE (gegenwärtig 5. Auflage, Zürich 2001). Wird das Recht einer natürlichen Person auf unbestimmte Zeit eingeräumt, so sind die Sterbetafeln anzuwenden (Lebenserwartung). Diese Sterbetafeln sind für eine juristische Person allerdings nicht verwendbar. In diesem Fall, also bei einer juristischen Person auf unbestimmte Zeit eingeräumten Rechten, sieht die Gesetzesbestimmung keine Kapitalisierungsgrenze vor, da diese wie für eine ewige Rente erfolgt (Barwerttafel STAUFER/SCHAETZLE Nr. 48). Absatz 2 legt jedoch eine allgemeine Kapitalisierungsgrenze für alle Rechte fest, ob sie einer natürlichen oder juristischen Person verliehen werden, und zwar darf der kapitalisierte Wert einer Nutznießung oder eines Wohnrechts drei Viertel des massgebenden Werts der Vermögenssubstanz nicht übersteigen, um zu vermeiden, dass die Besteuerung höher ausfällt als beim Erwerb des Vermögensguts zu Eigentum.

Wie im HGStG (Art. 16 Abs. 2 HGStG) ist es Sache des Staatsrates, die für die Kapitalisierung erforderlichen Sätze (Ertragszinsen, Zinssätze) festzulegen (Abs. 3). Diese Aufgabenübertragung soll insbesondere eine rasche Anpassung an die Entwicklung gewisser wirtschaftlicher Gegebenheiten ermöglichen.

#### Artikel 18

Das Problem des unentgeltlich übertragenen Baurechts liegt darin, dass es keine Rente gibt, die für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage kapitalisiert werden könnte. Die Bewertung, für die man sich entschieden hat, nämlich zum Steuerwert nach Massgabe der Dauer des Rechts, trägt dem Umstand Rechnung, dass sich das Baurecht immer mehr dem unbelasteten Eigentum nähert, je länger es dauert. Daraus folgt, dass bei einem für die Dauer von hundert Jahren errichteten Baurecht die Bemessungsgrundlage praktisch dem effektiven Steuerwert gleichkommt, da die Baurechtsnehmerin bzw. der Baurechtsnehmer quasi Eigentümerin bzw. Eigentümer des Grundstücks ist. Die Bemessungsgrundlage für das Baurecht errechnet sich gleich, ob es sich nun um ein im Grundbuch eingetragenes selbstständiges und dauerndes Recht oder um eine Dienstbarkeit handelt und ob das Recht auf einem bebauten oder unbebauten Grundstück lastet. Der Steuerbetrag berechnet sich nach den jüngsten Barwerttafeln von STAUFER/SCHAETZLE (gegenwärtig 5. Auflage, Zürich 2001), insbesondere Tafel Nr. 46.

#### Beispiel:

auf einem Grundstück (Land + Gebäude) errichtetes Baurecht mit einem Steuerwert von **500 000 Franken**:

Bemessungsgrundlage bei auf **15 Jahre** errichtetem Baurecht: Fr.  $500\,000 \times (1 - 0.4172651) =$   
**Fr. 291 367.45** (Tafel 46 zum Satz von 6%)

Bemessungsgrundlage bei auf **50 Jahre** errichtetem Baurecht: Fr.  $500\,000 \times (1 - 0.0542884) =$   
**Fr. 472 855.80**

Bemessungsgrundlage bei auf **99 Jahre** errichtetem Baurecht: Fr.  $500\,000 \times (1 - 0.0031241) =$   
**Fr. 498 437.95**

#### Artikel 19

Diese Bestimmung trägt den Problemen Rechnung, die die Veranlagungsbehörde bei einer Veranlagung haben kann. Dies gilt insbesondere für die Schätzung der beweglichen Vermögenswerte wie Gemälde und Kunstwerke.

#### Artikel 20 Sachliche Abzüge

In dieser Bestimmung sind die Abzüge aufgeführt, die für die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zulässig sind.

#### Absatz 1

Da die Erbschaftssteuer auf dem Netto-Erbanfall erhoben wird, sind von der Erbschaft die Erbschaftsschulden (Bst. a), die Erbgangsschulden (Bst. b) sowie die Vermächtnisse (Bst. c) in Abzug zu bringen.

Buchstabe a sieht den Abzug derjenigen Schulden vor, für die die Erblasserin bzw. der Erblasser bei Eröffnung des Erbgangs persönlich haftete. Sie müssen zu Lebzeiten der Erblasserin bzw. des Erblassers begründet worden sein, ihre Fälligkeit hat jedoch keinen Einfluss auf die Abzugsfähigkeit, da sie normal an die Erbinnen und Erben übergehen. Es handelt sich dabei beispielsweise um die Grundpfandschulden, die Schulden gegenüber der überlebenden Ehegattin bzw. dem überlebenden Ehegatten aus der Auflösung des Güterstandes, Einkommens-

und Vermögenssteuerschulden. Nach Artikel 603 Abs. 2 ZGB gehören zu den Schulden der Erblasserin bzw. des Erblassers ebenfalls die den Kindern oder Grosskindern geschuldete Entschädigung für Zuwendungen an den mit der Erblasserin bzw. dem Erblasser gemeinsam geführten Haushalt (Art. 334 und 334<sup>bis</sup> ZGB – Lidlohn).

Buchstabe b sieht die Abzugsfähigkeit der Erbgangsschulden vor. Es handelt sich dabei um verschiedene Ausgaben und Schulden, die von der Erblasserin bzw. vom Erblasser nicht geschuldet werden, die aber in direktem Zusammenhang mit ihrem bzw. seinem Tod oder mit der Zuwendung stehen. Die Kosten in Zusammenhang mit der Erteilung hingegen müssen von den Erbinnen und Erben allein getragen werden und sind nicht abzugsfähig. Alle Kosten in direktem Zusammenhang mit dem Erbgang vermindern den Betrag, den die Erbinnen und Erben zu teilen haben, und müssen somit von der Erbschaft abgezogen werden. Die Beerdigungskosten decken alle Ausgaben in Zusammenhang mit der Bestattung. Abgezogen werden kann ein Pauschalbetrag bis zu 10 000 Franken, oder bis zu maximal 15 000 Franken auf Vorweisen von Belegen in Anwendung des Beschlusses vom 12. Januar 1988 über den Abzug der Beerdigungskosten für die Berechnung der Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.15). Die Erbgangskosten umfassen alle Ausgaben in Zusammenhang mit der gesetzeskonformen Abwicklung des Erbgangs. Unter diese Ausgaben fallen namentlich die Kosten der Siegelung und der Inventaraufnahme, die Kosten in Zusammenhang mit der Erbgangseröffnung (z.B. die Kosten für die Testamentseröffnung), dem Friedensrichteramt, der amtlichen Liquidation, die Auslagen für die Erbschaftsverwaltung, die Honorare der Willensvollstreckerin bzw. des Willensvollstreckers, die Kosten der Verschollenerklärung, sowie Kosten für Gerichtsverfahren und die Beauftragung von Anwältinnen bzw. Anwälten, die zur Erlangung der Erbschaft notwendig waren (Prozesse). Insbesondere zu den Prozessen ist Folgendes zu sagen: Strengen nur einige Erbinnen bzw. Erben einen Prozess an, dessen Ausgang wahrscheinlich nur ihren eigenen Erbanspruch betrifft, so sind diese Kosten von den Erbteilen in Abzug zu bringen, die jeder prozessführenden Erbin bzw. jedem prozessführenden Erben zusteht, und nicht auf der gesamten Erbschaft. Die Unterhaltskosten für die Erbinnen bzw. Erben, die zur Zeit des Todes der Erblasserin bzw. des Erblassers in deren bzw. dessen Haushaltung ihren Unterhalt erhalten haben und für die noch während einem Monat nach dem Tod die Erbschaft aufkommen muss (Art. 606 ZGB), sowie der angemessene Vorausbezug an noch in Ausbildung stehende oder gebrechliche Kinder (Art. 631. Abs. 2 ZGB) gehören auch zu den Erbgangsschulden, die in Abzug zu bringen sind.

Der Erwerb der vermachten Erbschaftssache (Bst. c) erfolgt nicht ohne weiteres. Die Vermächtnisnehmer haben nämlich gegen die Beschwerten oder, wenn solche nicht besonders genannt sind, gegen die gesetzlichen oder eingesetzten Erben einen persönlichen Anspruch (Art. 562 Abs. 1 ZGB). Das Vermächtnis begründet also eine Erbgangsschuld, die gleich wie die übrigen in den Buchstaben a und b aufgezählten Schulden abzuziehen sind.

#### **Absatz 2**

Lasten auf der vermachten Erbschaftssache Schulden zulasten der Vermächtnisnehmerin oder des Vermächtnisnehmers, beispielsweise eine Hypothek auf einer vermachten Liegenschaft, so sind diese Schulden vom Wert der Zuwendung in Abzug zu bringen, denn die Vermächtnisnehmerin bzw. der Vermächtnisnehmer soll nur ver-

steuern müssen, was sie oder er effektiv erhält.

Bei reiner Schenkung reduzieren die Schulden zulasten der oder des Beschenkten ebenfalls den Schenkungsbetrag, sofern sie keine Gegenleistung begründen (gemischte Schenkung, Art. 7). Sie sind also ebenfalls vom Bruttobetrag der Schenkung in Abzug zu bringen.

#### **Absätze 3 und 4**

Diese Bestimmungen regeln die Abzüge bei Zuwendung bereits mit Nutzniessung, Wohnrecht, Baurecht oder einer anderen Last belasteter Vermögenswerte und bei Begründung eines solchen Rechts mit gleichzeitiger Übertragung des belasteten Eigentums an eine Drittperson. Die Lösung ist in beiden Fällen die gleiche: der Wert des Rechts oder der Last muss vom Wert der belasteten Sache abgezogen werden. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Eigentümerin oder der Eigentümer der belasteten Sache nur einen Teil des Vermögens erhält und der andere Teil einer anderen Person zukommt (Nutzniesser/in, Baurechtsberechtigte/r, Wohnrechtsberechtigte/r usw.). Die neue Eigentümerin bzw. der neue Eigentümer muss also nicht den vollen Wert der Sache versteuern.

Stehen aber diese Lasten in Zusammenhang mit einem entgeltlichen Rechtsgeschäft, so haben sie den Charakter von Schulden. Beim Verkauf eines Grundstücks, bei dem der Preis zum Teil in bar und zum Teil durch Errichtung eines Wohnrechts bezahlt wird, gilt letzteres als Gegenleistung (Zahlungsart).

#### **Artikel 21** Steuerausscheidung

Diese Bestimmung führt die Vorschriften der interkantonalen Steuerausscheidung der Erbgangsschulden auf (Abs. 1 und 2). Die Erbschaftspassiven müssen nach Massgabe der beweglichen und unbeweglichen Erbschaftsaktiven aufgeteilt werden. Es ist also bei der Berechnung der Erbschaftssteuer wie bei der Vermögenssteuer ein verhältnismässiger Abzug vorzunehmen. Dies gilt auch, wenn Steuerelemente (Grundstücke) in einer anderen Gemeinde als der Wohnsitzgemeinde der Erblasserin bzw. des Erblassers gelegen sind (Abs. 3).

### **3. KAPITEL: Steuerberechnung**

#### **Artikel 22** Persönlicher Abzug

Der Entwurf führt als Neuerung einen Steuerfreibetrag zugunsten jeder begünstigten Person ein (Abs. 1). Der Steuerfreibetrag wurde in Anbetracht der finanziellen Auswirkungen, die ein höherer Abzug hätte, auf 5000 Franken festgesetzt (siehe oben unter A.5, erster Gedankenstrich). Der (relativ niedrige) Freibetrag berücksichtigt auch, dass die Gelegenheitsgeschenke nicht besteuert werden (Art. 12 Abs. 2) und demzufolge auch nicht deklariert werden müssen. Es handelt sich um einen allgemeinen Abzug, der nicht auf das Verwandtschaftsverhältnis abstellt, im Gegensatz zu den Gelegenheitsgeschenken, die im Prinzip auf Verwandtschaft oder Gönnerschaft beruhen.

Da ein Steuerabzug gewährt wird, scheint es auch gerechtfertigt, die während fünf Jahren gemachten Zuwendungen zu kumulieren (Abs. 2). Dadurch wird vermieden, dass die Schenkenden die Zuwendungen in steuerfreie Beträge aufteilen, damit die Begünstigten die Steuer umgehen können. Letztere sind also verpflichtet, alle Zuwendungen zu deklarieren, die keine Gelegen-

heitsgeschenke sind, was in der Praxis nicht besonders schwierig sein dürfte. Auch Schenkungen unter Lebenden, die vor einer Zuwendung im Erbgang erfolgt sind, werden kumuliert.

#### **Artikel 23**    Steuersätze

##### **Absatz 1**

Der Entwurf stellt einen nach Verwandtschaftsgrad und Vermögensanfall progressiven Steuertarif auf, nach einer Abstufung von 5001 – 100 000 Franken, von 100 001 – 200 000 Franken, von 200 001 – 500 000 Franken und ab 500 001 Franken.

##### **Buchstaben a und b**

Für die Verwandten des zweiten Stammes (Bst. a: Geschwister, Neffen und Nichten, Grossneffen und Grossnichten sowie deren Nachkommen) und des dritten Stammes (Bst. b: Onkel und Tanten, Cousins und Cousinen sowie deren Nachkommen) steigen die Steuersätze pro Werttranche um 0,25% und erreichen ab 500 001 Franken den aktuellen Steuersatz. So profitieren gegenüber dem gegenwärtigen System des GEG alle Verwandten zusätzlich zum Steuerfreibetrag bis 5000 Franken (Art. 22) bei einem Vermögensanfall bis zu 500 000 Franken auch von einer Steuersatzsenkung um rund 0,25% bis 0,75%.

##### **Buchstabe c**

Diese Bestimmung betrifft die übrigen entfernteren Verwandten als in Buchstabe a und b sowie die Nichtverwandten. Bei diesen übrigen verwandten oder nicht verwandten Begünstigten sieht der Entwurf eine unterschiedliche Behandlung für die Stiefkinder oder Kinder der eingetragenen Partnerin bzw. des eingetragenen Partners, die Pflegekinder und ihre Nachkommen sowie für Personen vor, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben (z.B. Konkubinatspaare, nicht eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerinnen bzw. Partner, Freundinnen, Freunde, Hausangestellte, Mitbewohner/innen usw.).

Für diese verwandten oder nicht verwandten Begünstigten beträgt der Steuersatz 22,00% bis 22,75% je nach Vermögensanfall, erreicht aber nie den Satz von 30%, der im GEG für Nichtverwandte vorgesehen ist (Art. 16 Bst. a Tarif GEG). Diese Kategorie von Steuerpflichtigen wird steuerlich deutlich entlastet.

Bei der unter Buchstabe c fallenden Gruppe von Begünstigten ist der Steuersatz noch um 7% tiefer für diejenigen Personen, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft leben und das gleiche Steuerdomizil haben (15,00% bis 15,75%), und sogar um 14,25% tiefer für die Stiefkinder oder die Kinder der eingetragenen Partnerin oder des eingetragenen Partners, die Pflegekinder und ihre Nachkommen (7,75% bis 8,50%).

##### **Absatz 2**

Bei Personen, die in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz leben, kommt die Anwendung des Satzes nur dann in Frage, wenn es sich um eine echte, steuerpflichtige Zuwendung handelt, was insbesondere bei einem steuerpflichtigen Einkommen nicht der Fall ist (Doppelbesteuerungsverbot: ein Betrag kann nicht gleichzeitig als Einkommen und als Zuwendung besteuert werden – siehe insbesondere: Art. 17 f. und 25

Bst. a DStG; Art. 320 Abs. 2 OR; BGE 107 Ia 107/ JdT 1983 I 34; BGE 109 II 228 / JdT 1984 I 482; FZR 1999 S. 356f.). Als weitere Bedingung für die Anwendung des privilegierten Satzes muss nach dieser Bestimmung die Lebensgemeinschaft tatsächlich zehn Jahre bestanden haben und durch den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz belegt sein. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern Garant für die Lebensgemeinschaft, als er als Ort definiert ist, an dem sich eine Person aufhält mit der Absicht, sich auf Dauer niederzulassen (Art. 3 Abs. 2 DStG). Die Beweislast für die Dauer des Zusammenlebens trägt die Schuldnerin oder der Schuldner, da es sich um eine Ausnahme von den ordentlichen Voraussetzungen für die Steuererhebung handelt (im gleichen Sinne Art. 47 Bst. a VRG und Bundesgerichtsentscheid vom 7. August 2000 – 2P.76/2000).

##### **Absatz 3**

Für Vereine, Stiftungen und andere juristische Personen, die ideale Zwecke verfolgen und nicht nach Artikel 8 Abs. 2 Bst. a von der Steuer befreit sind, ist es gerechtfertigt, den im GEG vorgesehenen festen Satz von 3% beizubehalten.

#### **Artikel 24**

Der Entwurf hält am gegenwärtigen System für die Gemeinde-Zusatzabgabe fest, mit einem etwas höheren Satz als in Artikel 15 GStG (Abs. 1; siehe weiter vorn A.3.1, 3. Gedankenstrich).

Die Gemeinden können den Abgabesatz, der höchstens 70% der vom Staat erhobenen Steuer betragen darf, selber bestimmen. Sie müssen diesen Satz sowie das Datum seines Inkrafttretens also der Veranlagungsbehörde mitteilen (Abs. 2 und 3). Dies liegt im Interesse der Gemeinden als Steuergläubigerinnen und entspricht dem Postulat der Rechtssicherheit.

#### **Artikel 25**    Berechnungsregeln

In dieser Bestimmung werden einige wesentliche Regeln für die Berechnung der Steuer aufgestellt. In Absatz 1 wird grundsätzlich festgelegt, dass bei Steuerauscheidung die Steuer zum Satz des gesamten Vermögensanfalls berechnet werden muss. Dieser Grundsatz ist eine der Grundregeln für die Einkommens- und Vermögenssteuer und trägt zu mehr Steuergerechtigkeit bei, indem die steuerliche Rechtsgleichheit gewährleistet wird.

Absatz 2 verfolgt das gleiche Ziel wie Absatz 1. Er verhindert, dass die Steuerprogression durch die Aufteilung der Zuwendungen in mehrere Teilbeträge gebrochen wird. Der Einwand, die Steuersatzprogression nach Höhe des Vermögensanfalls sei keine gute Lösung, weil sie mit zeitlicher Staffelung der Zuwendungen ziemlich einfach umgangen werden kann, ist somit entkräftet

#### **4. KAPITEL: Vollzugsbehörden**

##### **Artikel 26**    Behörden

Die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragten Organe bestehen schon und führen die in den Artikeln 27–30 vorgesehenen Aufgaben bereits aus.

##### **Artikel 27**    Befugnisse

Der Staatsrat behält seine bisherigen Befugnisse.

### Artikel 28

Der Entwurf behält die Befugnisse der für die Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Direktion, das heisst der Finanzdirektion, bei (Abs. 1). Sie entsprechen den ihr in Artikel 26 HGStG übertragenen Befugnissen (Abs. 2 und 3).

### Artikel 29

Das Amt, das heisst das Amt für Erbschafts- und Schenkungssteuern, ist weiterhin für die Veranlagungs- und Nachsteuerentscheide zuständig (Abs. 1) und entscheidet auch (Abs. 2), in der Regel in einem Veranlagungsverfahren, ob das Rechtsgeschäft Gegenstand einer Steuerbefreiung ist, für die nicht die Finanzdirektion in Anwendung von Artikel 28 Abs. 2 Bst. b zuständig ist (Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. d-h).

### Artikel 30

Das mit dem Inkasso beauftragte Amt, das heisst der kantonale Finanzdienst, behält seine bisherigen Befugnisse (Abs. 1). Wie im HGStG führt der Entwurf eine Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Inkassoprovision ein (Abs. 2). Sie beträgt gegenwärtig 2%, in Anwendung des Beschlusses vom 18. Dezember 1990 über die Erhebung einer Zusatzgebühr zugunsten der Gemeinden im Bereich der Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.12). Mit diesem Beschluss ist übrigens die vorherige Inkassoprovision von 3%, die bis zum 31. Dezember 1990 galt, um 1% gesenkt worden. Aus pragmatischen Gründen und im Bestreben um eine Koordination mit dem HGStG kann künftig der kantonale Finanzdienst und nicht mehr das Amt für Erbschafts- und Schenkungssteuern Zahlungserleichterungen gewähren. Die Befugnis, ein gesetzliches Pfandrecht zur Sicherstellung der Bezahlung der Steuern, der Zusatzabgabe und der Verzugszinsen im Grundbuch eintragen zu lassen (Abs. 3), leitet sich aus Artikel 52 Abs. 2 ab.

## 5. KAPITEL: Veranlagung

### Artikel 31 Recht auf Veranlagung

Diese Bestimmung befasst sich mit den erforderlichen steuerauslösenden Voraussetzungen, dem Entstehen des Steueranspruchs. Sie bildet auch die Rechtsgrundlage für die zeitliche Bemessung. Massgebend soll in jedem Fall der Zeitpunkt sein, in dem der Vermögenswert auf einen neuen Rechtsträger übergeht.

Buchstabe a enthält die allgemeine Regel für das Entstehen des Steueranspruchs bei Vermögensübertragungen, die der Erbschaftssteuer unterliegen. Massgebend ist der Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird bzw. in dem die Erblasserin bzw. der Erblasser stirbt, das heisst der Zeitpunkt, in dem die Erbinnen und Erben die Erbschaft als Ganzes kraft Gesetzes erwerben (Art. 537 Abs. 1 und 560 Abs. 1 ZGB).

Buchstabe b regelt den Sonderfall der Nacherbeneinsetzung beim Übergang der Erbschaft an die Nacherbin bzw. den Nacherben. Massgebend kann für den Steueranspruch und die zeitliche Bemessung nur jener Zeitpunkt sein, in dem die Erbschaft von der Vorerbin bzw. vom Vorerben an die Nacherbin bzw. den Nacherben übergeht.

Nach dem Zeitpunkt der Vermögensübertragung hat sich auch der Steueranspruch für die Schenkungsfälle (Bst. c)

und die mit Bedingungen verbundenen Vermögensübergänge (Bst. d) zu richten.

Die gerichtliche Verschollenerklärung (Art. 35 ZGB) hat auch die Erbgängeröffnung zur Folge, so dass das Vermögen «ipso jure» an die Erbinnen und Erben übergeht. Die Verschollenerklärung wird somit dem Tod gleichgesetzt (Abs. 2). Unbeachtlich bleibt dabei, dass nach Artikel 38 ZGB die Wirkung der Verschollenerklärung auf den Zeitpunkt der Todesgefahr bzw. der letzten Nachricht zurückbezogen wird. Die Erbinnen und Erben können nur um jenes Vermögen bereichert sein, das sie im Zeitpunkt des Erbanges bzw. der Verschollenerklärung erhalten. Sie können jedoch zur Rückerstattung verpflichtet werden, wenn die verschollene Person zurückkehrt oder andere Personen berechtigtere Ansprüche geltend machen. In solchen Fällen kann die Veranlagung durch Revision (Art. 48) korrigiert werden. Dies gilt auch für den Fall, dass vor dem ersten Erbgang andere Erbgänge erfolgt sind und somit ein neuer Sachverhalt berücksichtigt werden muss.

### Artikel 32 Erbschaftssteuer

Diese Bestimmung stellt fest, auf welcher Grundlage die Erbschaftssteuer veranlagt werden muss. Das Nachlassinventar bildet nämlich die Voraussetzung für die Erhebung dieser Steuer. Es muss – in Anwendung der Artikel 195 Abs. 1 DStG und 154 Abs. 1 DBG (Abs. 1, 1. Satz) – nach dem Tod der Erblasserin bzw. des Erblassers innert vierzehn Tagen von der Friedensrichterin oder vom Friedensrichter errichtet werden, und das gesamte Erbschaftsvermögen enthalten sowie alle Tatsachen, die für die Steuerveranlagung von Bedeutung sind (Abs. 2, 1. Satz), mit anderen Worten eine möglichst vollständige Aufstellung der Vermögenswerte mit dem Schätzwert. Für die Aufstellung des Nachlassinventars und die Verfahrensvorschriften verweist Absatz 2 in fine auf die Bestimmungen des DStG, namentlich hinsichtlich der Sicherungsmassnahmen (Art. 197 DStG), der Mitwirkungspflicht der Erbinnen und Erben, deren gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter, der Erbschaftsverwalterinnen und Erbschaftsverwalter und der Willensvollstreckerrinnen und Willensvollstrecker (Art. 198 DStG) und der Auskunft- und Bescheinigungspflicht Dritter (Art. 199 DStG). Da zudem der Wortlaut der Artikel 195 ff. DStG der gleiche ist wie in den Artikeln 154 ff. DBG, hat der Staatsrat in seinem Beschluss vom 20. März 2001 über das Steuerinventar im Todesfall, der in Anwendung von Artikel 200 Abs. 4 DStG erlassen worden ist, auf die Verordnung des Bundes vom 16. November 1994 über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer (InvV; SR 642.113) verwiesen. Ist jedoch anzunehmen, dass die oder der Verstorbene nichts hinterlassen hat, braucht kein Inventar erstellt zu werden (Abs. 1 in fine). In diesem Fall muss die Friedensrichterin bzw. der Friedensrichter dem Amt eine Erklärung für Nichtvorhandensein von Vermögen zustellen.

### Artikel 33

Absatz 1 bezeichnet ausdrücklich die Personen, die Auskünfte erteilen und die für die Bemessung der Erbschaftssteuer notwendigen Belege liefern müssen. Es sind dies die Empfängerinnen und Empfänger einer Zuwendung von Todes wegen oder ihre gesetzliche Vertreterin bzw. ihr gesetzlicher Vertreter oder das handelnde Organ. Der Verstoss gegen diese Auskunftspflicht wird nach Artikel 59 geahndet.

Nach Artikel 26 Abs. 1 des Gesetzes vom 20. September 1967 über das Notariat (NG; SGF 261.1) sind die Notarinnen und Notare verpflichtet, alle ihnen in Ausübung ihres Amtes anvertrauten Geheimnisse zu wahren, sofern sie nicht durch Gesetz zur Bekanntgabe verpflichtet sind. Die Geheimhaltungspflicht der Notarinnen und Notare betrifft nicht nur ihre amtliche, sondern auch ihre nichtamtliche Tätigkeit (M. MOOSER, *Le droit notarial en Suisse*, Stämpfli Editions SA, Bern 2005, S. 111 Nr. 246). Die Verletzung dieses Berufsgeheimnisses wird namentlich strafrechtlich geahndet (Art. 321 Abs. 1 StGB). Notarinnen und Notare sind jedoch nicht ans Berufsgeheimnis gebunden, wenn sie durch Gesetz ausdrücklich zur Bekanntgabe gewisser Tatbestände befugt oder verpflichtet sind (Art. 321 Abs. 3 StGB, Art. 26 Abs. 1 in fine NG; M. MOOSER, a.a.O. S. 115 Nr. 256; D. PIOTET, *La responsabilité patrimoniale des notaires et autres officiers publics*, *Etude de droit public suisse*, Doktorarbeit Lausanne 1981, S. 125 und 142). Das kantonale Recht kann nämlich vom Geheimhaltungsgrundsatz absehen, wenn sich die Bestimmung unmissverständlich auf einen der in Artikel 321 Ziff. 1 StGB genannten Beruf bezieht und zur Auskunftserteilung in einem begrenzten Bereich verpflichtet (B. CORBOZ, *Les infractions en droit suisse*, vol. II, Stämpfli Editions SA, Bern 2002, S. 653 Nr. 62). Diese Lösung ist auch ausdrücklich in Absatz 2 festgeschrieben und entspricht derjenigen, für die man sich in der Berner Gesetzgebung (Art. 36 Abs. 3 Bst. c des Notariatsgesetzes vom 22. November 2005 und Art. 26 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer) und in der Gesetzgebung von Basel-Stadt entschieden hat (Art. 8 des Notariatsgesetzes vom 27. April 1911). Der Verstoss gegen diese Pflicht wird nach Artikel 59 geahndet.

#### **Artikel 34**      Schenkungssteuer

Diese Bestimmung sieht vor, dass die Erhebung der Schenkungssteuer auf der Grundlage einer Steuererklärung erfolgt (Abs. 1). Für die Zuwendungen unter Lebenden muss unbedingt die Meldepflicht vorgesehen werden. Die Meldefrist beträgt dreissig Tage ab erfolgter Zuwendung. Die Empfängerin bzw. der Empfänger oder ihre/seine gesetzliche Vertreterin bzw. ihr/sein gesetzlicher Vertreter oder das handelnde Organ ist verpflichtet, eine Zuwendung von sich aus zu melden (Abs. 2 1. Satz und Abs. 3). Ist die Empfängerin oder der Empfänger jedoch ausserhalb des Kantons wohnhaft, so wird die Meldepflicht auf die zuwendende Person oder ihre gesetzliche Vertreterin bzw. ihren gesetzlichen Vertreter oder ihr handelndes Organ ausgeweitet (Abs. 2 2. Satz und Abs. 3). Mit dieser Ausweitung der Meldepflicht, die im GEG nicht vorgesehen ist, sollen die steuerliche Gleichbehandlung gewährleistet und bewirkt werden, dass es zu weniger Fällen von Steuerumgehung kommt. Der Verstoss gegen die fristgemässe Meldung wird nach Artikel 60 Abs. 1 geahndet.

Ausserdem hat die Notarin bzw. der Notar die in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen über ihre Meldepflicht aufzuklären. Diese gesetzliche Pflicht fällt unter die in Artikel 25 Abs. 1 und 1<sup>bis</sup> NG genannten Pflichten. Da die Veranlagung natürlich von der spontanen Meldung abhängig ist, ist es in der Tat gerechtfertigt, für die Notarin bzw. den Notar eine besondere Sorgfaltspflicht vorzusehen in gleichem Masse wie bei den Handänderungssteuern für diejenigen Fälle, die auch gemeldet werden müssen (Art. 30 HGStG). Der Verstoss gegen die Informationspflicht wird nach Artikel 60 Abs. 2 geahndet.

#### **Artikel 35**

Bei der Schenkungssteuer unterstehen alle Empfängerinnen und Empfänger einer Zuwendung unter Lebenden oder ihre gesetzliche Vertreterin oder ihr gesetzlicher Vertreter oder das handelnde Organ der Auskunftspflicht. Ebenfalls auskunftspflichtig ist die Schenkerin bzw. der Schenker, deren bzw. dessen gesetzliche Vertreterin oder Vertreter oder das handelnde Organ. Der Verstoss gegen diese Pflicht wird wie beim Verstoss gegen die Auskunftspflicht bei einer Zuwendung von Todes wegen nach Artikel 59 geahndet.

Die Auskunftspflicht der Notarinnen und Notare (Abs. 2) ist das Pendant der in Artikel 33 Abs. 2 für die Zuwendungen von Todes wegen vorgesehenen Auskunftspflicht. Der Verstoss gegen diese Pflicht wird auch gleich geahndet (Art. 59).

#### **Artikel 36**      Mitwirkung

Die Mitwirkung anderer Behörden soll dazu beitragen, dass aus Gründen der Gleichbehandlung das Risiko von Steuerumgehungen verringert und eine möglichst vollständige Veranlagung gewährleistet werden (Abs. 1).

Absatz 2 wurde aus den Artikeln 67a GEG und 24 Abs. 2 HGStG übernommen, die beide mit dem DStG eingeführt worden sind (Art. 255 und 256 DStG).

#### **Artikel 37**      Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen

Dieser Artikel sieht die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Er nimmt Bezug auf die vorhergehenden Artikel, die die Verpflichtungen der Steuerschuldnerin bzw. des Steuerschuldners bei der Erfüllung der fiskalischen Pflichten aufzählen. Mit der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann übrigens die Verjährung des Rechts auf Veranlagung (Art. 69) verhindert werden.

#### **Artikel 38**      Frist – Form

Die Steuerrechnung ist die formelle Veranlagungsverfügung für die Schuldnerin bzw. den Schuldner. Bei ihrer Ausstellung und Eröffnung sind gewisse Vorschriften in Zusammenhang mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör einzuhalten. Sind gewisse Steuerfaktoren noch nicht bekannt, namentlich wenn eine Verfügung von Todes wegen angefochten wird, so ist eine Teilveranlagung vorzunehmen. Damit soll auch verhindert werden, dass das Recht, die Steuer zu veranlagen, verjährt. Auf der Rechnung muss selbstverständlich erwähnt sein, dass es sich um eine Teilveranlagung handelt.

#### **Artikel 39**      Steuerbefreiung

Diese Bestimmung regelt das Verfahren, nach dem sich die Veranlagungsbehörde bei Steuerbefreiungen, die in die Kompetenz der Finanzdirektion fallen, zu richten hat (Art. 28 Abs. 2 Bst. b).

### **6. KAPITEL: Rechtsmittel**

#### **Artikel 40–43**      Einsprache

Diese Bestimmungen beziehen sich auf die Einsprache, das heisst auf ein Rechtsmittel zur verwaltungsinternen Kontrolle der Anwendung des Gesetzes in einem konkreten Fall. Sie stehen im Einklang mit der Gesetzgebung über die Verwaltungsrechtspflege (VGOG und VRG) und

tragen gleichzeitig den Besonderheiten dieser speziellen Materie Rechnung. Es erfolgt auch eine Harmonisierung mit den entsprechenden im HGStG und DStG enthaltenen Vorschriften, die ihrerseits an das VGOG und das VRG angepasst wurden (vgl. Art. 32 ff. HGStG und Art. 174 ff. DStG). Künftig ist die Einsprache als formelles Rechtsmittel gegen die Verzugs- und Vergütungs-zinsverfügungen vorgesehen.

Die Entscheide über Gesuche um Zahlungserleichterungen (Art. 53 Abs. 2) oder Erlasse (Art. 55 Abs. 3) sind nicht mit Einsprache anfechtbar und auf kantonaler Ebene auch nicht mit Beschwerde, was ein Revisionsgesuch jedoch nicht ausschliesst (vgl. auch Art. 32 Abs. 2 und 37 Abs. 2 HGStG sowie Art. 211 Abs. 4 und 212 Abs. 4 DStG).

#### **Artikel 44–47** Beschwerde

Diese Vorschriften stehen auch mit der Gesetzgebung über die Verwaltungsrechtspflege in Einklang und führen zu einer Harmonisierung mit den entsprechenden Vorschriften im HGStG, im DStG und im KVStG, die ihrerseits an diese Gesetzgebung angepasst worden sind (vgl. Art. 37 ff. HGStG, Art. 180 ff. DStG und Art. 21 ff. KVStG).

#### **Artikel 48** Revision

Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel, mit dem sich rechtskräftig gewordene Veranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen abändern lassen. Gegenwärtig ist die Revision in Artikel 73a GEG geregelt, und zwar durch die sinngemässe Anwendung von Artikel 41 HGStG, der seinerseits auf die Bestimmungen des VRG (Art. 105ff. VRG) verweist. Nun kann aber nach VRG nur die Verwaltungsjustizbehörde über ein innert 90 Tagen eingereichtes Revisionsgesuch entscheiden (VRG Art. 105 und 106), während die Verwaltungsbehörde ihrerseits nur über ein Wiedererwägungsgesuch entscheiden kann, das jederzeit eingereicht werden kann (Art. 104 VRG). Um die Problematik in Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Artikel 104 VRG zu umgehen (jederzeit mögliches Wiedererwägungsgesuch), sieht der Entwurf eine vom VRG abweichende Regelung vor (Art. 7 Abs. 1 VRG) und übernimmt die Regelung des DStG, wonach eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag innert 90 Tagen oder von Amtes wegen revidiert werden kann, wenn die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 188 DStG). Der steuerrechtliche Revisionsbegriff umfasst somit nicht das Wiedererwägungsgesuch nach VRG. Im Bestreben um Harmonisierung werden das HGStG (Art. 41) und das KVStG (Art. 25) dementsprechend geändert.

Die Revisionsgründe (Art. 188 Abs. 1 DStG), die unverändert aus dem StHG (Art. 51 Abs. 1) und dem DBG (Art. 147 Abs. 1) übernommen worden sind, unterscheiden sich leicht von denjenigen des VRG (Art. 105 Abs. 1 und 2), um den Besonderheiten des Steuerrechts Rechnung zu tragen. Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person das, was sie als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte vorbringen können (Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid) (Art. 188 Abs. 2 DStG). Diese Vorschrift erklärt sich durch den subsidiären Charakter der Revision und die Erfordernisse der Rechtssicherheit; ein ausserordentliches Rechtsmittel wie die Revision darf nicht zur Sinnentleerung der ordentlichen Rechtsmittel führen. Eine Revision

kann auch trotz Rechtsunkenntnis oder bei Nichtbefolgen der Mitwirkungspflicht abgelehnt werden.

Bezüglich der Frist übernimmt Artikel 189 DStG den Inhalt von Artikel 106 VRG, wonach für das Einreichen eines Revisionsgesuchs eine relative Frist von 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes und eine absolute Frist von zehn Jahren seit Eröffnung des Entscheides gilt. Es handelt sich dabei um Verwirkungsfristen, die weder unterbrochen noch verlängert werden können. Im Gegensatz zur Artikel 106 in fine VRG gilt die absolute Frist von zehn Jahren in jedem Fall, auch wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat.

Nach Artikel 190 Abs. 1 DStG ist für die Revision einer Verfügung die Behörde verantwortlich, die diese Verfügung erlassen hat. Für die Revision von Veranlagungsverfügungen ist somit das Amt zuständig, die Finanzdirektion für die Revision von Einsprache-, Steuerbefreiungs- und Steuererlassentscheiden. Die Revision einer Verfügung bewirkt die Aufhebung der früheren Verfügung und den Erlass einer neuen Verfügung (Art. 190 Abs. 2 DStG). Gegen die neue Verfügung müssen die ordentlichen Rechtsmittel ergriffen werden können (Art. 190 Abs. 3 DStG). Sie muss nach den für diese Art von Verfügung geltenden Verfahrensvorschriften erlassen werden (Art. 190 Abs. 4 DStG). Die Revision wirkt sich jedoch nicht auf die gesamte Veranlagung aus, sie betrifft nur die vom Revisionsgrund betroffenen Veranlagungselemente. Die Revision einer Veranlagung in einem bestimmten Punkt gibt nicht Anlass zur vollständigen Überprüfung der Veranlagungsverfügung.

## **7. KAPITEL: Bezug und Sicherung der Steuer**

#### **Artikel 49** Zahlungsfrist – Verzugszins

Die Steuer und die Gemeinde-Zusatzabgabe werden vom Amt in Rechnung gestellt (Art. 29), und für das Inkasso ist der mit dem Inkasso beauftragte Dienst, d.h. der kantonale Finanzdienst (Art. 30) zuständig.

Die Steuern und die Gemeinde-Zusatzabgaben sind innert dreissig Tagen (Abs. 1) zahlbar. Gerät die Schuldnerin bzw. der Schuldner in Verzug, so wird ohne weiteres ein Verzugszins geschuldet, zu den (insbesondere was den Zinssatz betrifft) von der Finanzdirektion festgelegten Bedingungen, wie dies für die direkten Kantonssteuern der Fall ist (Abs. 2 und Art. 207 Abs. 3 DStG).

#### **Artikel 50** Mahnung – Betreibung

Diese Bestimmung steht in Einklang mit den Artikeln 43 HGStG, 28 KVStG und 210 DStG.

#### **Artikel 51** Haftung

Diese Bestimmung regelt die Haftung. Die gegenwärtigen Vorschriften nach dem GEG, wonach die Miterbinnen und Miterben mit ihrem Vermögen persönlich und solidarisch für die gesamte Steuerschuld haften (Art. 28 Abs. 2 GEG), ist unbefriedigend. Dem ist die allgemein anerkannte Regel vorzuziehen, wonach die Erbinnen und Erben solidarisch haften, aber bis zum Betrag ihrer Erbanteile für die gesamte Erbschaftssteuer und die Gemeinde-Zusatzabgabe, einschliesslich der auf die Vermächtnisse anfallenden Steuern. (Abs. 1). Von der Vorschrift, wonach die Steuer für ein Vermächtnis von der Erbin bzw. vom Erben zu bezahlen und von der Vermächtnisnehmerin bzw. vom Vermächtnisnehmer zurückzuvögten ist (Art. 32 Abs. 1 und 33 GEG), wurde abgesehen, da

sie zu komplex ist. Absatz 2 führt mit der solidarischen Haftung von Schenkerin bzw. Schenker und Beschenkten eine Neuerung gegenüber dem geltenden Recht ein. Diese Lösung entspricht derjenigen der meisten Kantone. Die Regel, wonach die Beschenkten für die Steuer nur bis zum ihnen je zufallenden Wert haften, steht in Übereinstimmung mit der Erbenhaftung nach Absatz 1.

#### **Artikel 52** Gesetzliches Grundpfandrecht

Absatz 1 stellt die Bezahlung der Steuer, der Gemeinde-Zusatzabgabe und des Verzugszinses durch das gesetzliche Grundpfandrecht sicher. Dieses gesetzliche Grundpfandrecht, das in Artikel 836 ZGB begründet ist, bedarf zu seiner Entstehung keiner Eintragung im Grundbuch und geht allen eingetragenen Grundpfandrechten im Rang vor. Absatz 1 übernimmt den Inhalt von Artikel 75 GEG und stimmt im Übrigen mit der Lösung des HGStG (Art. 44 Abs. 1 HGStG) und des KVStG (Art. 29 KVStG) überein. Im Gegensatz zum Verzugszins gehört die Busse nicht zur Steuerschuld, und somit ist ihre Bezahlung nicht durch das gesetzliche Grundpfandrecht sichergestellt. Aus Gründen der Sicherheit bei der Grundbuchführung übernimmt der Entwurf nicht das System des GEG, das darin besteht, dass die grundbuchliche Eintragung von der Zahlung der Steuer abhängig gemacht werden kann (Art. 12 GEG).

Absatz 2 trägt der Tatsache Rechnung, dass gesetzliche Pfandrechte bisher keiner Eintragung im Grundbuch bedurften und somit insbesondere der gutgläubigen Erwerberin bzw. dem gutgläubigen Erwerber des belasteten Grundstücks verborgen blieben. Damit die Geltendmachung des Pfandrechts keine zu grosse Härte für den gutgläubigen Dritten bedeutet, sollen ihm nach dieser Bestimmung Pfandrechte im Betrag von mindestens 1000 Franken nur entgegengehalten werden können, wenn sich innert sechs Monaten, nachdem die Veranlagung rechtskräftig wurde, ins Grundbuch eingetragen wurden. Die Publizitätswirkung des Grundbuchs wird dadurch verbessert. Das Risiko, dass das Pfandrecht dem gutgläubigen Dritten entgegengehalten wird, besteht somit nur noch während der Frist von sechs Monaten. Dieses gesetzliche Grundpfandrecht bleibt somit aufgrund der fehlenden Eintragung nur gegenüber der Grundeigentümerin als Steuerschuldnerin bzw. dem Grundeigentümer als Steuerschuldner sowie gegenüber bösgläubigen Dritten bestehen. Die vorgeschlagene Lösung entspricht derjenigen, die im Vorentwurf der Teilrevision des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Immobiliarsachen- und Grundbuchrecht) in Artikel 836 ZGB berücksichtigt worden ist und der zwei Drittel der Kantone und die meisten Vernehmlassungsteilnehmer zugestimmt haben. In der Praxis sollte diese Vorgehensweise keinen zu grossen Arbeitsaufwand nach sich ziehen, da es gemäss Auskunft des kantonalen Finanzdiensts selten vorkommt, dass Schuldnerinnen und Schuldner nach der Eröffnung eines Betreibungsverfahrens die geschuldete Steuer nicht innert sechs Monaten bezahlen. Diese Lösung erleichtert ausserdem auch die Einforderung der Steuerschuld in den seltenen Fällen, in denen die Eintragung des Grundpfands notwendig sein wird.

#### **Artikel 53** Stundung und Ratenzahlung

Gegenwärtig ist die Möglichkeit zur Gewährung einer Zahlungsstundung oder zur Bewilligung von Ratenzahlungen ausdrücklich nur im Falle der Erbschaft vorgesehen (Art. 26<sup>bis</sup> GEG). Diese Möglichkeit ist jetzt aus-

drücklich auch auf die Schenkungen erstreckt worden. Im HGStG (Art. 45 HGStG) wurde übrigens die gleiche Lösung gewählt, die einer bereits eingebürgerten Praxis entspricht, die ebenfalls in die Richtung von Artikel 123 SchKG bezüglich Aufschub der Verwertung bei Ratenzahlung geht. Da der Verzugszins eine Nebenforderung zur Steuerforderung ist, bleibt er im Fall einer Stundung oder Ratenzahlung geschuldet, wie auch die eigentliche Geldforderung (Abs. 1). Die Gewährung eines vollständigen oder teilweisen Erlasses bleibt natürlich vorbehalten (Art. 55).

#### **Artikel 54** Hingabe an Erfüllungs statt

Die gesetzliche Verankerung der Hingabe an Erfüllungs statt ist eine Neuheit und leistet der Motion Marc Gobet (124.05) Folge, die am 15. Februar 2006 vom Grossen Rat angenommen wurde. Die Kantone Genf und Jura kennen diese Zahlungsart bereits, und vor kurzem wurde sie in der Waadtländer Gesetzgebung eingeführt. Durch Hingabe an Erfüllungs statt verpflichtet sich die Schuldnerin bzw. der Schuldner der Steuer und Gemeinde-Zusatzabgabe mit der ausdrücklichen Zustimmung des Staates, diese nicht bar, sondern mit kulturellen Gütern wie in Absatz 2 umschrieben, zu bezahlen, wobei die Bezahlung mit Immobilien ausgeschlossen ist. Sobald das kulturelle Gut vom Staat akzeptiert worden ist, ersetzt diese Leistung die Steuerschuld und die Schuld der Zusatzabgabe mit befreiender Wirkung. Selbstverständlich wird der Staat der Gläubigergemeinde die Zusatzabgabe in bar überweisen. Der Staatsrat regelt das Verfahren (Expertise, Garantien usw.) (Abs. 4).

#### **Artikel 55** Erlass

Der Entwurf führt die Möglichkeit zur Gewährung eines Erlasses auch bei Schenkung ein, die gegenwärtig nur im Falle der Erbschaft besteht (Art. 26ter GEG). Diese Lösung steht mit derjenigen im HGStG im Einklang (Art. 46 HGStG). Es ist auch festzuhalten, dass ein vollständiger oder teilweiser Erlass zwangsläufig gleichermassen für die Steuern wie für die Zusatzabgaben gewährt werden muss. Im Übrigen schliesst der Entwurf einen Bussenerlass aus. Diese Bestimmung fällt unter das Kapitel Steuerbezug, das auch die Sicherung der Steuer beinhaltet. Somit gilt als «Schuldnerin bzw. Schuldner» jede Person, von der die Zahlung eingefordert werden kann, das heisst auch ein Dritteigentümer, dem gegenüber ein gesetzliches Grundpfand geltend gemacht wird (Art. 52).

Die Voraussetzungen zur Gewährung eines Erlasses (Abs. 1) sind üblicherweise in der Steuergesetzgebung anzutreffen. Ein Erlass darf umso mehr nur in Ausnahmefällen gewährt werden, als die steuerpflichtigen Geschäfte die Steuerpflichtige bzw. den Steuerpflichtigen bereichern.

Das Erlassgesuch hemmt die Einsprachefrist nicht (Abs. 4). Es hemmt ausserdem weder den Lauf der Verzugszinsen, noch an sich das Inkassoverfahren. Der kantonale Finanzdienst ist jedoch vom Gesuch in Kenntnis zu setzen, damit er erst die Situation prüfen kann, bevor er der Schuldnerin bzw. dem Schuldner eine Mahnung zustellt oder eine Betreuung einleitet (Art. 50).

#### **Artikel 56** Nachsteuer

Die Nachsteuer ist ein besonderer Fall des Veranlagungsverfahrens. Sie ermöglicht eine Revision zugunsten der Steuerbehörde. Auch hier übernimmt der Entwurf Vor-

schriften, die üblicherweise in der Steuergesetzgebung anzutreffen sind (z.B. Art. 47 HGStG, Art. 34 KVStG, und Art. 192 DStG).

#### **Artikel 57** Rückforderung

Die berücksichtigte Lösung lehnt sich an das geltende und das in Artikel 213 DStG vorgesehene Vorgehen an. Die Bestimmung steht in Einklang mit den Artikeln 48 und 49 HGStG und trägt dem Umstand Rechnung, dass die Steuererhebung jeweils auf einem zuvor abgeschlossenen Geschäft beruht (z.B. Schenkung). Demzufolge ist einem allfälligen Wegfall des Rechtsgrundes, der zur Steuererhebung berechtigt, Rechnung zu tragen. Es muss sich allerdings um einen im Gesetz vorgesehenen Wegfall handeln. Somit muss nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen für einen gesetzlichen Aufhebungsgrund gegeben sind, und die ursprüngliche Rechtslage muss wieder hergestellt werden. Die Rückerstattung erfolgt grundsätzlich auf Gesuch hin, es kann aber auch eine Rückerstattung von Amtes wegen erfolgen, und zwar in den Fällen, in denen die Nichtschuld unbestritten wäre (z.B. eine infolge einer Einsprache oder Revision annullierte Veranlagungsverfügung). Der Entwurf schliesst die Rückerstattung aus, wenn dem Geschäft eine Betrugsabsicht der Steuerbehörde gegenüber anhaftet und somit eine Form von Rechtsmissbrauch geltend gemacht werden kann (Art. 61 Abs. 1 Bst. b) und für das Gesuch gilt nur die in Artikel 72 vorgesehene Verwirkungsfrist von zehn Jahren.

#### **Artikel 58** Vollstreckbarkeit

Diese Bestimmung wurde aufgrund von Artikel 80 SchKG aufgenommen, wonach rechtskräftige Beschlüsse und Entscheide der Verwaltungsorgane bezüglich öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichgestellt sind (vgl. auch Art. 72 Abs. 1 VRG). Solche Beschlüsse oder Entscheide gelten in einem Betreibungsverfahren als Rechtsgrund zur definitiven Rechtsöffnung. Die Bestimmung entspricht auch einer der Voraussetzungen des Konkordats vom 28. September 1971 über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche, die bei einer auf dem Gebiet eines anderen Kantons durchzuführenden Zwangsvollstreckung zur Anwendung kommt.

### **8. KAPITEL: Strafbestimmungen**

#### **Artikel 59 und 60** Übertretungen

Diese Bestimmungen beziehen sich auf steuerrechtliche Übertretungen, die nur mit Geldstrafen geahndet werden.

Die Artikel 59 und 60 sind auf Personen anwendbar, die den im Wesentlichen in den Artikeln 32–35 festgesetzten Pflichten nicht nachkommen. Sie sollen dafür sorgen, dass die Personen durch ihre Mitwirkung ihre gesetzliche Pflicht erfüllen, damit die fristgemässe Durchführung einer vollständigen Veranlagung möglich ist. So gilt insbesondere Artikel 59 nicht nur für die in Artikel 33 und 35 festgesetzten Pflichten, sondern auch für die Pflichten nach Artikel 198 und 199 DStG im Hinblick auf die Erstellung des amtlichen Nachlassinventars (Art. 32 Abs. 2). Artikel 60 bezieht sich insbesondere auf die Pflichten nach Artikel 34.

#### **Artikel 61**

Diese Bestimmung bezieht sich auf die Steuerhinterziehung. Sie lehnt sich an die im HGStG (Art. 53 HGStG) und im DStG (Art. 220 DStG) verankerten Vorschriften an. Die Zuständigkeit der Finanzdirektion bei Steuerhinterziehung wurde beibehalten. Wie bei der direkten Steuer zeigt auch hier die Erfahrung, dass es nicht gerechtfertigt ist, die Instruktion einer Strafrichterin oder einem Strafrichter zu übergeben, wie dies bei den Steuervergehen der Fall ist (Art. 67). So können die Steuerdossiers effizient verwaltet und regelmässig kontrolliert werden.

Bei der in Artikel 57 vorgesehenen Rückforderung besteht die Steuerhinterziehung darin, dass die Schuldnerin bzw. der Schuldner anhand von falschen Angaben erreicht, dass eine geschuldete und bereits bezahlte Steuer als nicht geschuldet zurückerstattet wird. Bei einem Steuerlass (Art. 55) liegt eine Steuerhinterziehung vor, wenn der Erlass aufgrund falscher Angaben gewährt wurde.

Bei Hinterziehung wird der Höchstbetrag der Busse vom Betrag der hinterzogenen Steuer (Art. 39 GEG) auf den zweifachen Betrag der hinterzogenen Steuer erhöht, um dem Umstand besser Rechnung tragen zu können, dass eine Hinterziehung auch die Gemeinde-Zusatzabgabe betrifft (Art. 61 Abs. 2). Dem wird auch bei der Herabsetzung der Busse Rechnung getragen (bis zur Hälfte der hinterzogenen Steuern), was in der Regel bei Selbstanzeige möglich ist (Art. 61 Abs. 3). Im Übrigen kann die jeweilige Busse ja nach den besonderen Umständen in einem bestimmten Fall mehr oder weniger herabgesetzt werden (Art. 66 Abs. 2).

#### **Artikel 62**

Dieser Artikel lehnt sich an Artikel 54 HGStG und Artikel 221 DStG an. Nur der vorsätzlich begangene Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar. Die Busse beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen gewesen wäre.

#### **Artikel 63**

Diese Bestimmung übernimmt die Regelung der Artikel 55 HGStG und Artikel 39 KVStG, die weniger weit gehen als das DStG (Art. 222 DStG). Anstiftung und Gehilfenschaft sind nur bei vollendeter Hinterziehung (Haupttat) strafbar, während bei den direkten Steuern die versuchte Steuerhinterziehung auch als Haupttat gilt. Es ist zu beachten, dass nur vorsätzliche Anstiftung und Gehilfenschaft bestraft werden können.

Die der Anstifterin bzw. dem Anstifter und der Gehilfin bzw. dem Gehilfen auferlegte Busse ist nicht direkt vom hinterzogenen Steuerbetrag abhängig, sondern der Betrag der Busse wird nach dem Verschulden der Anstifterin bzw. des Anstifters und der Gehilfin bzw. des Gehilfen festgelegt, und zwar unabhängig von der der Steuerschuldnerin bzw. dem Steuerschuldner auferlegten Busse. Absatz 2 sieht wie auch bei den direkten Steuern die solidarische Haftung für die Bezahlung der hinterzogenen Steuer und der Gemeinde-Zusatzabgabe vor. Es ist zu beachten, dass die solidarische Haftung für die Bezahlung der hinterzogenen Steuer nicht Bestandteil der strafrechtlichen Sanktion, sondern eine zusätzliche Sanktion ist.

#### **Artikel 64**

Dieser Artikel hat denselben Wortlaut wie Artikel 223 DStG, der seinerseits die Bestimmung aus dem StHG

übernommen hat (Art. 56 Abs. 4 StHG), das diese Widerhandlung als Steuerhinterziehung und nicht als Steuerergehen einstuft. Die Täterin bzw. der Täter muss immer vorsätzlich in der Absicht handeln, den Nachlasswert der Inventaraufnahme zu entziehen. Die fahrlässige Missachtung vertraglicher Pflichten im Zusammenhang mit der Inventaraufnahme fällt in den Bereich der Nichtbeachtung von Ordnungsvorschriften im Sinne von Artikel 59. Unter «Erbenvertreterin oder Erbenvertreter» sind nur die gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter zu verstehen, da nur für sie die Mitwirkungspflicht nach Artikel 198 DStG gilt (Art. 32 Abs. 2). Drittpersonen sind diejenigen, die der Auskunft- und Bescheinigungspflicht nach Artikel 199 DStG unterstehen (Art. 32 Abs. 2). Die als Testamentsvollstreckerinnen und Testamentsvollstrecker waltenden Notarinnen und Notare können übrigens auch als Urheberinnen und Urheber der Widerhandlung in Betracht kommen. Absatz 3 sieht die Strafbarkeit des Versuchs einer Verheimlichung oder Beiseiteschaffung vor.

#### **Artikel 65**

Für zugunsten einer juristischen Person begangene Übertretungen (Abs. 1) übernimmt der Entwurf die Lösungen von Artikel 56 HGStG und 226 DStG. Im Steuerwesen ist es gerechtfertigt und zulässig, die Deliktfähigkeit von juristischen Personen als gegeben anzunehmen, vor allem weil es oft schwer ist, die für die Widerhandlung verantwortliche natürliche Person ausfindig zu machen.

Die Deliktfähigkeit der juristischen Personen im Falle der Mitwirkung an Steuerhinterziehungen Dritter (Abs. 2) ist gemäss Artikel 55 Abs. 3 HGStG und Art. 226 Abs. 2 DStG geregelt. Massgebend waren dabei Überlegungen der Rechtsgleichheit.

Absatz 3 führt die Strafbarkeit der handelnden Organe oder der Vertreter der juristischen Person für ihre Teilnahmehandlungen an einer Steuerhinterziehung ein. Ist bei einer Steuerhinterziehung eine juristische Person die Täterin, so kann die Vorsätzlichkeit oder Fahrlässigkeit nur bei den Organen oder Vertretern juristischer Personen gegeben sein. Die Strafverfolgung dieser Organe oder Vertreter nach Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 63 ist nur für die vorsätzlichen Handlungen gegeben, da die Fahrlässigkeit der Teilnehmenden nach Artikel 63 nicht strafbar ist.

#### **Artikel 66**

Diese Bestimmung greift den Grundsatz des Anspruchs auf rechtliches Gehör und auch das strafrechtliche Verschuldensprinzip auf.

#### **Artikel 67 und 68**      Steuerergehen

Diese Bestimmungen entsprechen denjenigen des HGStG (Art. 58 und 59 HGStG), KVStG (Art. 43 und 44 KVStG) und DStG (Art. 231 ff. DStG), die ihrerseits hinsichtlich der Sanktion durch das Einführungsgesetz vom 6. Oktober 2006 zum Strafgesetzbuch (EGStGB; SGF 31.1) geändert worden sind, das am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist. Da die Sanktion in einer Freiheitsstrafe bestehen kann, ist die ordentliche Strafrichterin oder der ordentliche Strafrichter zuständig. Der Gebrauch falscher Urkunden bei versuchter Steuerhinterziehung wird mit der gleichen Strafe belegt. Dies geht klar aus der folgenden Formulierung hervor: «Wer zum Zwecke der Hinterziehung (...). Für Teilnahmehandlungen an

diesen Steuerergehen kommen die Artikel 24 und 25 des Schweizerischen Strafgesetzbuches zur Anwendung (Art. 68 Abs. 2). Daraus geht hervor, dass für Anstiftung und Gehilfenschaft grundsätzlich die gleichen Strafen verfügt werden wie für das Hauptdelikt.

### **9. KAPITEL: Verjährung und Verwirkung**

#### **Artikel 69 – 73**      Steuer und Zusatzabgabe **Artikel 74 und 75**      Widerhandlungen

Der Entwurf setzt unterbrechbare Verjährungsfristen fest sowie Verwirkungsfristen, die den unwiderruflichen Untergang eines Rechts bewirken. Die jeweilige Rechtsnatur dieser Fristen geht ausdrücklich aus dem Text hervor, was dem Postulat der Rechtssicherheit entspricht.

Art und Dauer der verschiedenen Fristen sind gleich wie im HGStG (Art. 60–66 HGStG) und im KVStG (Art. 7 Abs. 1 und 3, 32, 33 Abs. 3, 34 Abs. 2, 45 und 46 KVStG). Für das Recht auf Veranlagung (Art. 69) und das Recht zur Festsetzung einer Nachsteuer (Art. 70) sieht der Entwurf (wie auch das HGStG und das KVStG) eine Verwirkungsfrist von zehn Jahren vor, die jedoch bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug (Art. 69 und 70 in Verbindung mit Artikel 74 Abs. 2) auch bis zu fünfzehn Jahre betragen kann.

Hinsichtlich des Stillstands und der Unterbrechung der Verjährung verweist der Entwurf (Art. 73) auf das in diesem Punkt an das StHG im angepasste DStG aus dem Jahr 2000 (Art. 151 Abs. 2 und 3).

### **10. KAPITEL: Schlussbestimmungen**

#### **Artikel 76**      Übergangsrecht

Nach dem Grundsatz des Rückwirkungsverbots bleiben die materiellen Bestimmungen des GEG anwendbar für die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes eröffneten Erbgänge und erfolgten Zuwendungen (Abs. 1).

Absatz 2 regelt das formelle Übergangsrecht. Hier werden die neuen Bestimmungen über das Veranlagungsverfahren und den Steuerbezug zur Anwendung kommen.

Was die Sanktionen betrifft, so übernimmt Absatz 3 die aus dem ordentlichen Strafrecht bekannte Regel, wonach Vergehen nach dem für die Täterin bzw. den Täter milderen Recht beurteilt werden müssen (lex mitior).

#### **Artikel 77**      Änderung bisherigen Rechts

Da der Satz der Gemeinde-Zusatzabgabe (70%) in das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer integriert wird (Art. 24 Abs. 1), wie dies beim HGStG der Fall ist (Art. 22 Abs. 1 HGStG), ist Artikel 15 Abs. 1 GStG dementsprechend zu ändern.

#### **Artikel 78**

Die Änderungen der Artikel 28 Abs. 3, 32 Abs. 2, 33, 42 Abs. 2, 44 Abs. 2 und 46 Abs. 3 HGStG dienen der Harmonisierung mit dem Systems des ESchG für den Steuerbezug und die Garantie (Art. 30 Abs. 3, 49 Abs. 2, 52 Abs. 2 und 55 Abs. 3) sowie die Rechtsmittel (Art. 40 Abs. 2). Artikel 41 und 63 HGStG werden bezüglich der Revision rechtskräftiger Entscheide mit dem Entwurf (Art. 48 und 72) und dem DStG (Art. 188, 189 und 190 DStG) in Übereinstimmung gebracht. Ausserdem wird bei dieser Gelegenheit der Verweis auf die Finanzdienste ersetzt durch «das mit dem Inkasso beauftragte Amt»

(Art. 24 Abs. 1 Bst. d, 28 Abs. 1, 2 und 3, 42 Abs. 1 und 43 Abs. 1 HGStG).

#### **Artikel 79**

Die Änderungen der Artikel 14 Abs. 2 und 29 Abs. 2 (neu) KVStG dienen wie für das HGStG der Harmonisierung mit dem System des Entwurfs des ESchG für den Steuerbezug und die Garantie (Art. 30 Abs. 3 und 52 Abs. 2). Die Artikel 25 und 33 Abs. 3 KVStG werden bezüglich der Revision rechtskräftiger Entscheide mit dem Entwurf (Art. 48 und 72), dem DStG (Art. 188, 189 und 190 DStG) und dem HGStG (neue Artikel 41 und 63 HGStG) in Übereinstimmung gebracht. Ausserdem wird bei dieser Gelegenheit der Verweis auf die Finanzdienste ersetzt durch «das mit dem Inkasso beauftragte Amt» (Art. 10 Abs. 1 Bst. d, 14 Abs. 1 und 2, 26 und 28 Abs. 1 KVStG).

#### **Artikel 80**      Aufhebung bisherigen Rechts

Das Gesetz vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren, der Tarif vom 4. Mai 1934 der Einregistrierungsgebühren sowie die Weisung vom 23. Juni 2003 über die Anwendung von Artikel 16 Bst. b des Tarifs der Einregistrierungsgebühren werden aufgehoben und durch das neue Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG) ersetzt.

Wir laden Sie ein, diesen Gesetzesentwurf über die Erbschafts- und Schenkungssteuer anzunehmen.

---

#### **Anhang:** Abkürzungen

---

## **ABKÜRZUNGEN**

aBV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 – SR 101
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer – SR 642.11
DStG	Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonsteuern – SGF 631.1
FZR	Freiburger Zeitschrift für Rechtsprechung
GEG	Gesetz vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren – SGF 635.2.1
GSStG	Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern – SGF 632.1
HGStG	Gesetz vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern – SGF 635.1.1
InvV	Verordnung vom 16. November 1994 über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundesssteuer – SR 642.113
JdT	Journal des tribunaux
KRKE FR	Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg
KVStG	Gesetz vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich des Kulturlandes – SGF 635.6.1
NG	Gesetz vom 20. September 1967 über das Notariat – SGF 261.1
OR	Obligationenrecht vom 30. März 1911 – SR 220
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal
SchKG	Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs – SR 281.1
SGF	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Freiburg
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 – SR 311.0
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden – SR 642.14
Tarif GEG	Tarif vom 4. Mai 1934 der Einregistrierungsgebühren – SGF 635.2.10
TGR	Amtliches Tagblatt der Sitzungen des Grossen Rates des Kantons Freiburg
VGOG	Gesetz vom 24. April 1990 über die Organisation des Verwaltungsgerichts – SGF 151.1
VRG	Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege – SGF150.1
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 – SR 210

**Loi**

*du*

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

---

*Le Grand Conseil du canton de Fribourg*

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

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

Sur la proposition de cette autorité,

*Décète:*

**CHAPITRE PREMIER**

**Dispositions générales**

**Art. 1** Souveraineté  
a) Etat

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

**Art. 2** b) Communes

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

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

**Art. 3** Champ d'application  
a) Impôt

<sup>1</sup> L'impôt est prélevé lorsque:

a) le défunt ou la défunte avait son dernier domicile dans le canton ou lorsque la succession est ouverte dans le canton;

**Gesetz**

*vom*

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

---

*Der Grosse Rat des Kantons Freiburg*

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

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

auf Antrag dieser Behörde,

*beschliesst:*

**1. KAPITEL**

**Allgemeine Bestimmungen**

**Art. 1** Steuerhoheit  
a) Staat

Der Staat erhebt eine Erbschafts- und eine Schenkungssteuer.

**Art. 2** b) Gemeinden

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

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

**Art. 3** Geltungsbereich  
a) Steuer

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

a) die Erblasserin oder der Erblasser den letzten steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hatte oder der Erbgang im Kanton eröffnet worden ist;

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

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

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

<sup>4</sup> Dans tous les cas, les dispositions énoncées dans les conventions internationales sont réservées.

#### **Art. 4**      b) Centimes additionnels communaux

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

<sup>2</sup> S'il s'agit d'une personne sous tutelle, les centimes additionnels sont dus à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, à la condition que ce dernier domicile soit situé dans le canton.

<sup>3</sup> Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune du lieu de situation selon la règle de répartition figurant à l'article 21.

#### **Art. 5**      Objet de l'impôt

##### a) En général

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

- b) die Schenkerin oder der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Sitz im Kanton hat;
- c) im Kanton gelegene Grundstücke oder Rechte daran unter Lebenden oder durch Erbgang übertragen werden.

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

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

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

#### **Art. 4**      b) Gemeinde-Zusatzabgabe

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

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

<sup>3</sup> Beinhaltet eine Erbschaft, ein Vermächtnis oder eine Zuwendung ein Grundstück, so wird die Gemeinde-Zusatzabgabe nach der Vorschrift über die Steuerauscheidung nach Artikel 21 verhältnismässig jener Gemeinde geschuldet, in der das Grundstück liegt.

#### **Art. 5**      Steuerobjekt

##### a) Im Allgemeinen

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

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

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

**Art. 6** b) En particulier

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

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

**Art. 7** c) Donation mixte

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

**Art. 8** Exonérations

<sup>1</sup> Sont exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

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

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

**Art. 6** b) Im Besonderen

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen:

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

**Art. 7** c) Gemischte Schenkung

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

**Art. 8** Befreiung von der Steuerpflicht

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

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

<sup>2</sup> Sont également exonérés de l'impôt sur les successions et les donations:

- a) les personnes morales qui bénéficient de l'exonération fiscale selon l'article 97 al. 1 let. g et h de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) en raison des buts de service public, d'utilité publique ou culturel qu'elles poursuivent;
- b) les institutions de prévoyance professionnelle aux conditions prévues par l'article 80 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP);
- c) les entreprises de personnes et les personnes morales pour les acquisitions de fortune en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3<sup>quater</sup> de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;
- d) les parents pour les acquisitions de fortune tenant lieu de partage total ou partiel, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe. Le conjoint ou la conjointe survivant-e ou le ou la partenaire enregistré-e survivant-e est également exonéré-e lorsqu'il ou elle participe à ces opérations;
- e) le conjoint ou la conjointe divorcé-e et le ou la partenaire lors de la dissolution du partenariat enregistré si les acquisitions de fortune au sens de la lettre d portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce ou de dissolution du partenariat enregistré;
- f) le détenteur ou la détentrice de droits de participation revêtant la qualité de personne physique pour les acquisitions d'immeubles d'une société immobilière, en proportion de ses droits et en cas de liquidation totale de la société;

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

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

- a) die juristischen Personen, die nach Artikel 97 Abs. 1 Bst. g und h des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) aufgrund der öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszwecke, die sie verfolgen, von der Steuer befreit sind;
- b) die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Artikel 80 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG);
- c) Personenunternehmungen und juristische Personen für den Vermögenserwerb bei Umstrukturierung im Sinne der Artikel 8 Abs. 3 und 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG);
- d) Verwandte für den Vermögenserwerb, der einer vollständigen oder teilweisen Teilung gleichkommt oder deren Folge ist, sofern Vermögenswerte aus gerader Linie übertragen werden. Die Ehegattin oder der Ehegatte und die eingetragene Partnerin oder der eingetragene Partner sind ebenfalls von der Steuerpflicht befreit, wenn sie an solchen Rechtsgeschäften beteiligt sind;
- e) die geschiedene Ehegattin oder der geschiedene Ehegatte und die Partnerin oder der Partner nach Auflösung der eingetragenen Partnerschaft, wenn Vermögenswerte im Sinne von Buchstabe d auf der Grundlage eines Scheidungs- oder Auflösungsurteils erworben werden;
- f) die Inhaberinnen und Inhaber von Beteiligungsrechten, denen die Eigenschaft von natürlichen Personen zukommt, für den Erwerb von Grundstücken einer Immobiliengesellschaft im Verhältnis ihrer Rechte und im Falle der vollständigen Auflösung der Gesellschaft;

g) les bénéficiaires lors de transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières et visés par le service chargé des améliorations foncières ou le service chargé des forêts et de la faune ou lors de transferts immobiliers réalisés en vue d'une régularisation peu importante de limites dictée par des raisons cadastrales;

h) les bénéficiaires dans les cas prévus par d'autres dispositions légales.

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

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

#### **Art. 9** Débiteurs ou débitrices

<sup>1</sup> L'impôt et les centimes additionnels sont dus:

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

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

## **CHAPITRE 2**

### **Assiette de l'impôt**

#### **Art. 10** En général

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

g) die Begünstigten bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit Bodenverbesserungen, die von dem für die Meliorationen zuständigen Amt oder dem für Wald, Wild und Fischerei zuständigen Amt visiert wurden, oder bei Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit katastertech-nisch begründeten Grenzvereinigungen von geringer Bedeutung;

h) die Begünstigten in den Fällen, die in anderen gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen sind.

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

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

#### **Art. 9** Steuerschuldnerinnen und Steuerschuldner

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

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

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

## **2. KAPITEL**

### **Steuerbemessung**

#### **Art. 10** Im Allgemeinen

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

**Art. 11** En particulier  
a) Immeubles

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

**Art. 12** b) Biens mobiliers

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

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

**Art. 13** c) Créances et participations

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

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

**Art. 14** d) Biens immatériels

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

**Art. 15** e) Prestations d'assurance

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

**Art. 16** f) Substitution fidéicommissaire

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

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

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

**Art. 11** Im Besonderen  
a) Grundstücke

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

**Art. 12** b) Bewegliche Vermögenswerte

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

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

**Art. 13** c) Forderungen und Beteiligungen

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

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

**Art. 14** d) Immaterielle Güter

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

**Art. 15** e) Versicherungsleistungen

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

**Art. 16** f) Nacherbeneinsetzung

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

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

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

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

**Art. 17** g) Droit d'usufruit, droit d'habitation et prestations périodiques

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

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

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

**Art. 18** h) Droit de superficie

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

**Art. 19** i) A titre subsidiaire

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

**Art. 20** Déductions objectives

<sup>1</sup> Sont déduits de la succession, pour le calcul de l'impôt:

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

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

**Art. 17** g) Nutzniessung, Wohnrecht und periodische Leistungen

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

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

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

**Art. 18** h) Baurecht

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

**Art. 19** i) Subsidiäre Bemessungsgrundlage

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

**Art. 20** Sachliche Abzüge

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

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

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

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

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

#### **Art. 21** Répartition

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

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

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

### **CHAPITRE 3**

#### **Calcul de l'impôt**

##### **Art. 22** Déduction personnelle

<sup>1</sup> Il est déduit 5000 francs des libéralités faites à chaque bénéficiaire.

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

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

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

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

#### **Art. 21** Steuerauscheidung

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

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

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

### **3. KAPITEL**

#### **Steuerberechnung**

##### **Art. 22** Persönlicher Abzug

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

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

**Art. 23** Taux  
a) Impôt

<sup>1</sup> L'impôt dû à l'Etat est calculé selon un taux progressif en fonction de la valeur de la libéralité d'après le barème suivant:

a) pour les bénéficiaires issus de la deuxième parentèle:

Tranches de valeurs en francs	Frères et sœurs	Neveux et nièces	Petits-neveux et petites-nièces	Descendants des petits-neveux et petites-nièces
5001 à 100 000	5,25 %	8,25 %	10,50 %	12,75 %
100 001 à 200 000	5,50 %	8,50 %	10,75 %	13,00 %
200 001 à 500 000	5,75 %	8,75 %	11,00 %	13,25 %
dès 500 001	6,00 %	9,00 %	11,25 %	13,50 %

b) pour les bénéficiaires issus de la troisième parentèle:

Tranches de valeurs en francs	Oncles et tantes	Cousins et cousines	Descendants des cousins et cousines
5001 à 100 000	8,25 %	12,75 %	17,25 %
100 001 à 200 000	8,50 %	13,00 %	17,50 %
200 001 à 500 000	8,75 %	13,25 %	17,75 %
dès 500 001	9,00 %	13,50 %	18,00 %

**Art. 23** Steuersätze  
a) Steuer

<sup>1</sup> Die Steuer bemisst sich nach einem von der Höhe des Vermögensanfalls abhängigen progressiven Satz:

a) Begünstigte des zweiten Stammes:

Vermögensanfall in Franken	Geschwister	Neffen und Nichten	Grossneffen und Grossnichten	Nachkommen von Grossneffen und Grossnichten
5001–100 000	5,25 %	8,25 %	10,50 %	12,75 %
100 001–200 000	5,50 %	8,50 %	10,75 %	13,00 %
200 001–500 000	5,75 %	8,75 %	11,00 %	13,25 %
ab 500 001	6,00 %	9,00 %	11,25 %	13,50 %

b) Begünstigte des dritten Stammes:

Vermögensanfall in Franken	Onkel und Tanten	Cousins und Cousinen	Nachkommen von Cousins und Cousinen
5001–100 000	8,25 %	12,75 %	17,25 %
100 001–200 000	8,50 %	13,00 %	17,50 %
200 001–500 000	8,75 %	13,25 %	17,75 %
ab 500 001	9,00 %	13,50 %	18,00 %

c) pour les autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté:

Tranches de valeurs en francs	Enfants du/de la conjoint/e ou partenaire enregistré/e, enfants placés ou recueillis, et leurs descendants	Personnes faisant ménage commun depuis dix ans au moins et ayant le même domicile fiscal	Autres bénéficiaires avec ou sans degré de parenté
5001 à 100 000	7,75 %	15,00 %	22,00 %
100 001 à 200 000	8,00 %	15,25 %	22,25 %
200 001 à 500 000	8,25 %	15,50 %	22,50 %
dès 500 001	8,50 %	15,75 %	22,75 %

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

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

**Art. 24** b) Centimes additionnels communaux

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

<sup>2</sup> Est applicable le taux en vigueur lors de la naissance du droit de taxer.

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

**Art. 25** Règles de calcul

<sup>1</sup> Si le ou la bénéficiaire n'est imposable dans le canton que sur une partie des biens dévolus, l'impôt est calculé au taux applicable à la totalité des biens dévolus.

c) übrige verwandte oder nicht verwandte Begünstigte:

Vermögensanfall in Franken	Stiefkinder oder Kinder der eingetragenen Partnerin oder des eingetragenen Partners, Pflegekinder und ihre Nachkommen	Personen, die seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt haben	Andere verwandte oder nicht verwandte Begünstigte
5001–100 000	7,75 %	15,00 %	22,00 %
100 001–200 000	8,00 %	15,25 %	22,25 %
200 001–500 000	8,25 %	15,50 %	22,50 %
ab 500 001	8,50 %	15,75 %	22,75 %

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

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

**Art. 24** b) Gemeinde-Zusatzabgabe

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

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

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

**Art. 25** Berechnungsregeln

<sup>1</sup> Ist die Empfängerin oder der Empfänger nur für einen Teil des Vermögensanfalls im Kanton steuerpflichtig, so berechnet sich die Steuer zum Satz des gesamten Vermögensanfalls.

<sup>2</sup> Si le ou la bénéficiaire reçoit plusieurs libéralités entre vifs ou pour cause de mort d'une même personne durant une période de cinq ans, l'impôt est calculé au taux correspondant au montant total des biens dévolus pendant cette période.

## CHAPITRE 4

### Autorités d'application

#### Art. 26 Autorités

Les autorités d'application sont:

- a) le Conseil d'Etat;
- b) la Direction en charge de l'impôt sur les successions et les donations (ci-après: la Direction);
- c) le service compétent en matière d'impôt sur les successions et les donations (ci-après: le Service);
- d) le service chargé de l'encaissement.

#### Art. 27 Attributions

- a) Conseil d'Etat

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

#### Art. 28 b) Direction

<sup>1</sup> La Direction veille à une application uniforme de la présente loi; elle donne les instructions nécessaires aux organes administratifs chargés de l'appliquer et peut procéder à des contrôles.

<sup>2</sup> Elle statue:

- a) sur les réclamations dans les cas prévus par la présente loi;
- b) sur les cas d'exonération prévus à l'article 8 al. 2 let. a à c;
- c) sur les cas de remise.

<sup>3</sup> Elle prononce les amendes prévues par la présente loi pour les contraventions et dénonce au juge pénal ordinaire les cas d'infraction visés à l'article 67 al. 1.

<sup>2</sup> Hat die Empfängerin oder der Empfänger innerhalb von fünf Jahren von der gleichen Person mehrere Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen erhalten, so richtet sich der Steuersatz nach dem Gesamtbetrag der in dieser Zeit erhaltenen Vermögenswerte.

## 4. KAPITEL

### Vollzugsbehörden

#### Art. 26 Behörden

Die Vollzugsbehörden sind:

- a) der Staatsrat;
- b) die für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständige Direktion (die Direktion);
- c) das für die Erbschafts- und Schenkungssteuern zuständige Amt (das Amt);
- d) der mit dem Inkasso beauftragte Dienst.

#### Art. 27 Befugnisse

- a) Staatsrat

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

#### Art. 28 b) Direktion

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

<sup>2</sup> Sie entscheidet:

- a) über die Einsprachen in den von diesem Gesetz vorgesehenen Fällen;
- b) über die Befreiung von der Steuerpflicht in den Fällen nach Artikel 8 Abs. 2 Bst. a–c;
- c) über den Erlass der Steuern.

<sup>3</sup> Sie verfügt die in diesem Gesetz für Übertretungen vorgesehenen Bussen und zeigt der ordentlichen Strafrichterin oder dem ordentlichen Strafrichter die Vergehen nach Artikel 67 Abs. 1 an.

**Art. 29** c) Service

<sup>1</sup> Le Service est autorité de taxation et de rappel pour l'impôt et les centimes additionnels.

<sup>2</sup> Il statue d'office sur les cas d'exonération non dévolus à la Direction et statue sur les demandes en restitution de l'indu.

**Art. 30** d) Service chargé de l'encaissement

<sup>1</sup> Le service chargé de l'encaissement recouvre et comptabilise l'impôt, les centimes additionnels, les intérêts moratoires et les amendes.

<sup>2</sup> Il prélève, pour l'Etat, une commission d'encaissement calculée sur le capital des centimes additionnels dus et dont le taux est fixé par le Conseil d'Etat.

<sup>3</sup> Il est compétent pour accorder un sursis ou autoriser un versement par acomptes et requérir l'inscription de l'hypothèque légale.

## CHAPITRE 5

### Taxation

**Art. 31** Droit de taxer

<sup>1</sup> Le droit de taxer naît:

- a) à l'ouverture de la succession, lorsque les biens sont dévolus pour cause de mort;
- b) à l'ouverture de la substitution fidéicommissaire, lorsque les biens sont dévolus à la personne appelée;
- c) au moment de l'exécution de la libéralité, lorsque les biens sont dévolus par donation ou par un autre acte entre vifs assimilé à une donation;
- d) au moment de l'avènement de la condition, lorsque la libéralité est soumise à une condition suspensive.

<sup>2</sup> La déclaration d'absence est assimilée au décès.

**Art. 29** c) Amt

<sup>1</sup> Das Amt ist Veranlagungs- und Nachsteuerbehörde für die Steuer und die Zusatzabgabe.

<sup>2</sup> Das Amt entscheidet von Amtes wegen über die Befreiung von der Steuerpflicht, soweit diese nicht in die Kompetenz der Direktion fällt. Es entscheidet auch über die Rückerstattungsgesuche.

**Art. 30** d) Mit dem Inkasso beauftragter Dienst

<sup>1</sup> Der mit dem Inkasso beauftragte Dienst zieht die Steuer, die Zusatzabgabe, die Verzugszinsen und die Bussen ein und führt darüber Buch.

<sup>2</sup> Er erhebt für den Staat eine Inkassoprovision, die auf dem Betrag der geschuldeten Zusatzabgabe zu einem vom Staatsrat festgesetzten Satz berechnet wird.

<sup>3</sup> Er ist für die Gewährung einer Stundung oder die Bewilligung von Ratenzahlungen sowie die Grundbuchanmeldung des gesetzlichen Grundpfands zuständig.

## 5. KAPITEL

### Veranlagung

**Art. 31** Recht auf Veranlagung

<sup>1</sup> Der Steueranspruch entsteht:

- a) bei Vermögensübergängen von Todes wegen im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird;
- b) bei Vermögensübergängen aus Nacherbschaft im Zeitpunkt, in dem die Vorerbschaft beendet ist;
- c) bei Vermögensübergängen aus Schenkung oder einem anderen einer Schenkung gleichgestellten Rechtsgeschäft unter Lebenden im Zeitpunkt, in dem die Schenkung vollzogen ist;
- d) bei Vermögensübergängen mit aufschiebender Bedingung im Zeitpunkt, in dem die Bedingung erfüllt ist.

<sup>2</sup> Verschollen erklärte Personen werden verstorbenen Personen gleichgestellt.

**Art. 32** Impôt sur les successions  
a) Inventaire

<sup>1</sup> La taxation se fait sur la base de l'inventaire officiel de la succession établi et communiqué par le ou la juge de paix dans les deux semaines qui suivent le décès, compte tenu des dispositions pour cause de mort. Aucun inventaire n'est établi lorsque les circonstances permettent de présumer que le défunt ou la défunte n'a pas laissé de fortune.

<sup>2</sup> L'inventaire comprend la fortune successorale et mentionne tous les faits revêtant une importance pour la taxation. Les articles 197 à 200 LICD sont applicables.

**Art. 33** b) Obligation de renseigner

<sup>1</sup> Chaque bénéficiaire d'une libéralité pour cause de mort, ou son représentant ou organe légal, doit communiquer au Service tous les renseignements et toutes les pièces nécessaires pour déterminer l'existence et l'étendue de l'impôt à payer.

<sup>2</sup> La même obligation incombe au ou à la notaire pour toutes les informations et pièces dont il ou elle a connaissance dans l'exercice de son activité professionnelle et qui sont nécessaires pour assurer une taxation complète et exacte.

**Art. 34** Impôt sur les donations  
a) Déclaration et information

<sup>1</sup> La taxation se fait sur la base de la déclaration faite au Service.

<sup>2</sup> La déclaration doit être faite par chaque bénéficiaire d'une libéralité entre vifs dans les trente jours qui suivent l'exécution de la libéralité. Cette obligation de déclarer incombe également à l'auteur-e de la libéralité, si le ou la bénéficiaire est domicilié-e hors du canton.

<sup>3</sup> Lorsqu'il existe un représentant ou organe légal, les devoirs mentionnés à l'alinéa précédent lui incombent.

<sup>4</sup> Le ou la notaire doit informer le ou la bénéficiaire et, le cas échéant, l'auteur-e de la libéralité, ou le représentant ou organe légal, de leur obligation de faire la déclaration dans les délais.

**Art. 32** Erbschaftssteuer  
a) Inventar

<sup>1</sup> Die Veranlagung erfolgt auf der Grundlage des amtlichen Nachlassinventars, das von der Friedensrichterin oder vom Friedensrichter innert zwei Wochen nach dem Tod erstellt und eröffnet wird und unter Berücksichtigung der letztwilligen Verfügungen. Die Inventaraufnahme kann unterbleiben, wenn anzunehmen ist, dass kein Vermögen vorhanden ist.

<sup>2</sup> Das Inventar enthält das Erbschaftsvermögen und vermerkt die Tatsachen, die für die Steuerveranlagung von Bedeutung sind. Die Artikel 197–200 DStG sind anwendbar.

**Art. 33** b) Auskunftspflicht

<sup>1</sup> Die Empfängerinnen und Empfänger einer Zuwendung von Todes wegen oder ihre gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter oder die handelnden Organe müssen dem Amt über alle Verhältnisse Aufschluss erteilen, die für die Feststellung der Steuerpflicht und des Steuerbetrags massgebend sind, und alle dafür relevanten Beweismittel vorlegen.

<sup>2</sup> Dieselbe Pflicht haben auch die Notarinnen und Notare für alle Informationen und Beweismittel, von denen sie in Ausübung ihres Berufes Kenntnis erhalten und die für eine vollständige und richtige Veranlagung notwendig sind.

**Art. 34** Schenkungssteuer  
a) Meldung und Information

<sup>1</sup> Die Veranlagung erfolgt auf der Grundlage der Meldung an das Amt.

<sup>2</sup> Wer eine Zuwendung unter Lebenden erhält, muss dies innert 30 Tagen seit der Zuwendung melden. Meldepflichtig ist auch die zuwendende Person, wenn die Empfängerin oder der Empfänger ausserhalb des Kantons wohnhaft ist.

<sup>3</sup> Gesetzliche Vertreterinnen und Vertreter oder handelnde Organe sind nach Absatz 2 meldepflichtig.

<sup>4</sup> Die Notarin oder der Notar muss die Empfängerin oder den Empfänger der Zuwendung und gegebenenfalls die zuwendende Person, die gesetzliche Vertreterin oder den gesetzlichen Vertreter oder das handelnde Organ über ihre Meldepflicht informieren.

**Art. 35** b) Obligation de renseigner

<sup>1</sup> Chaque partie à un acte comportant une libéralité, ou son représentant ou organe légal, doit communiquer au Service tous les renseignements et toutes les pièces nécessaires pour déterminer l'existence et l'étendue de l'impôt à payer.

<sup>2</sup> La même obligation incombe au ou à la notaire pour toutes les informations et pièces dont il ou elle a connaissance dans l'exercice de son activité professionnelle et qui sont nécessaires pour assurer une taxation complète et exacte.

**Art. 36** Collaboration

<sup>1</sup> Les autorités administratives et judiciaires de l'Etat et des communes communiquent sur demande et gratuitement tous les renseignements nécessaires à l'application de la présente loi aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent signaler spontanément à celles-ci les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète.

<sup>2</sup> Les autorités compétentes en matière d'impôts cantonaux directs communiquent sur demande ou spontanément les éléments nécessaires à l'application de la présente loi. Ces données peuvent être rendues accessibles au moyen d'une procédure d'appel électronique.

**Art. 37** Taxation d'office

<sup>1</sup> Le Service peut procéder à une taxation d'office, sur la base des éléments connus, lorsque, malgré une sommation, il n'est pas donné suite à une demande de renseignements ou de pièces ou qu'il n'est pas donné suite à une citation à comparaître pour être entendu.

<sup>2</sup> L'application des dispositions pénales est réservée.

**Art. 38** Délai – Forme

<sup>1</sup> La taxation a lieu en règle générale dans les trente jours qui suivent la réception de tous les éléments et pièces nécessaires à la taxation; une taxation partielle peut être établie lorsque certains éléments sur lesquels se fonde la taxation ne sont pas encore connus.

<sup>2</sup> La taxation fait l'objet d'un bordereau daté et signé contenant la base d'imposition, le taux applicable et le montant de l'impôt et des centimes additionnels. Lorsque le Service s'écarte de la base de calcul résultant des éléments fournis par les parties, il en indique les motifs essentiels. Si la taxation est partielle, mention en est faite sur le bordereau.

**Art. 35** b) Auskunftspflicht

<sup>1</sup> Jede an einem eine Zuwendung beinhaltenden Rechtsgeschäft beteiligte Person, ihre gesetzliche Vertreterin oder ihr gesetzlicher Vertreter oder das handelnde Organ müssen dem Amt über alle Verhältnisse Aufschluss erteilen, die für die Feststellung der Steuerpflicht und des Steuerbetrags massgebend sind, und alle dafür relevanten Beweismittel vorlegen.

<sup>2</sup> Dieselbe Pflicht haben auch die Notarinnen und Notare für alle Informationen und Beweismittel, von denen sie in Ausübung ihres Berufes Kenntnis erhalten und die für eine vollständige und richtige Veranlagung notwendig sind.

**Art. 36** Mitwirkung

<sup>1</sup> Die Verwaltungs- und Gerichtsbehörden des Kantons und der Gemeinden erteilen auf Ersuchen den mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragten Behörden kostenlos alle für die Anwendung des Gesetzes notwendigen Auskünfte. Sie können ihnen von sich aus die Fälle melden, bei denen sie eine unvollständige Besteuerung vermuten.

<sup>2</sup> Die für die Kantonssteuern zuständige Behörde teilt auf Ersuchen oder von sich aus die für die Anwendung dieses Gesetzes erforderlichen Elemente mit. Diese Daten können durch ein elektronisches Abrufverfahren zugänglich gemacht werden.

**Art. 37** Veranlagung von Amtes wegen

<sup>1</sup> Das Amt kann auf der Grundlage der bekannten Steuerfaktoren eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vornehmen, wenn trotz Mahnung keine Auskunft erteilt oder keine Belege vorgewiesen wurden oder der Vorladung zu einer Befragung nicht Folge geleistet wurde.

<sup>2</sup> Die Anwendung der Strafbestimmungen bleibt vorbehalten.

**Art. 38** Frist und Form der Veranlagung

<sup>1</sup> Die Veranlagung erfolgt in der Regel innert 30 Tagen nach Eingang aller für die Veranlagung relevanten Steuerfaktoren und Belege. Sind gewisse Steuerfaktoren, auf die sich die Veranlagung stützt, noch nicht bekannt, so kann eine Teilveranlagung vorgenommen werden.

<sup>2</sup> Die Veranlagung wird mit einer datierten und unterzeichneten Rechnung eröffnet, auf der die Bemessungsgrundlage sowie der Steuersatz und der Betrag der Steuer und der Zusatzabgabe aufgeführt sind. Weicht das Amt von der Bemessungsgrundlage, die sich aus den von den Parteien gelieferten Steuerfaktoren ergibt, ab, so gibt es die wesentlichen Gründe dafür an. Handelt es sich um eine Teilveranlagung, so wird dies auf der Rechnung vermerkt.

<sup>3</sup> Le bordereau est adressé au débiteur ou à la débitrice avec l'indication d'un délai de paiement de trente jours, des conséquences prévues aux articles 49 et 50 et de la voie de droit utilisable.

**Art. 39** Exonérations

Pour les cas d'exonération dévolus à la Direction, le Service lui transmet le dossier avec son préavis.

## CHAPITRE 6

### Voies de droit

**Art. 40** Réclamation  
a) Décisions sujettes à réclamation

<sup>1</sup> Le débiteur ou la débitrice peut, dans les trente jours dès la notification du bordereau, interjeter une réclamation à la Direction.

<sup>2</sup> Une réclamation peut également être interjetée, dans les trente jours, contre les décisions relatives au rappel, à une contravention, à une restitution de l'indu, à une exonération prise en application de l'article 8 al. 2 let. a à c ou à l'intérêt moratoire ou rémunérateur.

**Art. 41** b) Forme et contenu

<sup>1</sup> La réclamation doit être écrite, brièvement motivée et contenir les conclusions du réclamant ou de la réclamante.

<sup>2</sup> L'autorité de réclamation peut accorder un délai supplémentaire pour compléter l'exposé des motifs.

<sup>3</sup> Les réclamations qui ne contiennent ni conclusions ni motifs sont irrecevables.

**Art. 42** c) Effet suspensif

La réclamation suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours de l'intérêt moratoire.

**Art. 43** d) Instruction et décision

<sup>1</sup> L'autorité dispose des mêmes compétences que lors de la prise de la décision attaquée.

<sup>3</sup> Die Rechnung wird der Schuldnerin oder dem Schuldner mit einer Zahlungsfrist von 30 Tagen und mit dem Hinweis auf die Folgen nach den Artikeln 49 und 50 sowie mit einer Rechtsmittelbelehrung zugestellt.

**Art. 39** Steuerbefreiung

Ist die Direktion für eine Steuerbefreiung zuständig, so stellt das Amt ihr das Dossier mit seiner Stellungnahme zu.

## 6. KAPITEL

### Rechtsmittel

**Art. 40** Einsprache  
a) Einsprachefähige Verfügungen

<sup>1</sup> Die Schuldnerin oder der Schuldner kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Steuerrechnung bei der Direktion Einsprache erheben.

<sup>2</sup> Gegen Nachsteuerentscheide, Entscheide über eine Übertretung, eine Steuererrückerstattung, eine Steuerbefreiung in Anwendung von Artikel 8 Abs. 2 Bst. a–c oder über Verzugs- oder Vergütungszinsen kann ebenfalls innert dreissig Tagen Einsprache erhoben werden.

**Art. 41** b) Form und Inhalt

<sup>1</sup> Die Einsprache muss schriftlich erhoben und kurz begründet werden sowie die Anträge der Einsprecherin oder des Einsprechers enthalten.

<sup>2</sup> Die Einsprachebehörde kann eine zusätzliche Frist zur Ergänzung der Begründung gewähren.

<sup>3</sup> Fehlen Anträge oder eine Begründung, so wird auf die Einsprache nicht eingetreten.

**Art. 42** c) Aufschiebende Wirkung

Die Einsprache schiebt die Fälligkeit der Forderung auf, hemmt aber den Lauf des Verzugszinses nicht.

**Art. 43** d) Instruktion und Entscheid

<sup>1</sup> Die Einsprachebehörde verfügt über dieselben Befugnisse wie beim Erlass des angefochtenen Entscheids.

<sup>2</sup> Elle vérifie la décision dans son ensemble, sans être liée par les conclusions du réclamant ou de la réclamante, même au désavantage de celui-ci ou de celle-ci et sans égard à un éventuel retrait de réclamation. Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du réclamant ou de la réclamante, elle l'en avise et lui fixe un délai pour présenter ses observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

<sup>3</sup> Les décisions sur réclamation doivent être motivées et indiquer la voie de droit utilisable.

**Art. 44**    Recours  
a) Décisions sujettes à recours

Les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif.

**Art. 45**    b) Procédure

La procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative, sous réserve des dispositions qui suivent.

**Art. 46**    c) Effet suspensif

Le recours suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours de l'intérêt moratoire.

**Art. 47**    d) Instruction et retrait du recours

<sup>1</sup> Le président ou la présidente de l'autorité de recours procède à l'instruction de la cause. Il ou elle peut déléguer, par voie de compétence générale ou spéciale, ses compétences à un autre membre de l'autorité ou à un greffier rapporteur ou une greffière rapporteure.

<sup>2</sup> L'autorité d'instruction dispose des mêmes compétences que l'autorité de première instance.

<sup>3</sup> Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du recourant ou de la recourante, elle l'en avise de même que l'autorité dont la décision est attaquée et leur fixe un délai pour présenter leurs observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

<sup>4</sup> L'autorité n'est pas liée par un éventuel retrait du recours.

<sup>2</sup> Sie überprüft den Entscheid als Ganzes, ohne dabei durch die Anträge der Einsprecherin oder des Einsprechers gebunden zu sein; sie kann ihn auch zu ihrem oder seinem Nachteil und ohne Rücksicht auf einen allfälligen Rückzug der Einsprache ändern. Beabsichtigt die Behörde, den Entscheid zum Nachteil der Einsprecherin oder des Einsprechers zu ändern, so teilt sie dies diesen Personen mit und setzt ihnen eine Frist, in der sie ihre Bemerkungen einreichen und allenfalls neue Beweismittel vorlegen können.

<sup>3</sup> Der Einspracheentscheid muss begründet sein und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten.

**Art. 44**    Beschwerde  
a) Anfechtbare Entscheide

Gegen Einspracheentscheide kann beim Verwaltungsgericht Beschwerde geführt werden.

**Art. 45**    b) Verfahren

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz über die Verwaltungspflege; die folgenden Bestimmungen bleiben vorbehalten.

**Art. 46**    c) Aufschiebende Wirkung

Die Beschwerde schiebt die Fälligkeit der Forderung auf, hemmt aber den Lauf des Verzugszinses nicht.

**Art. 47**    d) Instruktion und Rückzug der Beschwerde

<sup>1</sup> Die Präsidentin oder der Präsident der Beschwerdeinstanz instruiert die Beschwerdesache. Sie oder er kann diese Befugnisse durch General- oder Spezialvollmacht an ein anderes Mitglied der Beschwerdeinstanz oder an eine Gerichtsschreiberin-Berichterstatterin oder einen Gerichtsschreiber-Berichterstatter delegieren.

<sup>2</sup> Die Instruktionsbehörde verfügt über die gleichen Befugnisse wie die erstinstanzliche Behörde.

<sup>3</sup> Beabsichtigt die Behörde, den Entscheid zum Nachteil der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers zu ändern, so teilt sie dies der Beschwerdeführerin oder dem Beschwerdeführer und der Behörde, deren Entscheid angefochten wird, mit und setzt ihnen eine Frist, in der sie ihre Bemerkungen einreichen und allenfalls neue Beweismittel vorlegen können.

<sup>4</sup> Die Behörde ist durch einen allfälligen Rückzug der Beschwerde nicht gebunden.

#### **Art. 48** Révision

Les décisions passées en force peuvent être révisées pour les motifs et selon la procédure prévus par les articles 188, 189 et 190 LICD applicables par analogie.

### **CHAPITRE 7**

#### **Perception et garantie**

##### **Art. 49** Délai de paiement – Intérêt moratoire

<sup>1</sup> L'impôt et les centimes additionnels doivent être payés au service chargé de l'encaissement dans un délai de trente jours.

<sup>2</sup> Pour l'impôt et les centimes additionnels non payés dans le délai, il est dû dès l'échéance un intérêt moratoire aux conditions fixées par la Direction.

##### **Art. 50** Sommation – Poursuite

<sup>1</sup> Pour l'impôt et les centimes additionnels non payés dans les trente jours à partir de l'échéance, le service chargé de l'encaissement notifie une sommation au débiteur ou à la débitrice.

<sup>2</sup> Si le paiement n'est pas effectué dans le délai fixé par la sommation, une poursuite peut être introduite.

<sup>3</sup> Si le débiteur ou la débitrice n'a pas de domicile en Suisse ou si un séquestre a été ordonné sur tout ou partie de ses biens, une poursuite peut être introduite sans sommation préalable.

<sup>4</sup> Les frais de perception sont mis à la charge du débiteur ou de la débitrice.

##### **Art. 51** Responsabilité

<sup>1</sup> Les héritiers et héritières sont solidairement responsables, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, de la totalité de l'impôt et des centimes additionnels grevant la succession, y compris ceux qui grèvent les legs.

<sup>2</sup> En cas de libéralité entre vifs, le donateur ou la donatrice répond solidairement avec le ou la bénéficiaire de la libéralité; si la libéralité est faite à plusieurs personnes en commun, les bénéficiaires sont solidairement responsables avec le donateur ou la donatrice, jusqu'à concurrence du montant de la part qui leur revient.

#### **Art. 48** Revision

Rechtskräftige Entscheide können aus den Gründen und nach dem Verfahren nach den Artikeln 188, 189 und 190 DStG, die sinngemäss gelten, revidiert werden.

### **7. KAPITEL**

#### **Bezug und Sicherung der Steuer**

##### **Art. 49** Zahlungsfrist und Verzugszins

<sup>1</sup> Die Steuer und die Zusatzabgabe müssen innert 30 Tagen an den mit dem Inkasso beauftragten Dienst entrichtet werden.

<sup>2</sup> Auf der nicht fristgemäss bezahlten Steuer und Zusatzabgabe wird vom Zeitpunkt der Fälligkeit an ein Verzugszins zu den von der Direktion festgelegten Bedingungen geschuldet.

##### **Art. 50** Mahnung und Betreibung

<sup>1</sup> Werden die Steuer und die Zusatzabgabe nicht innert 30 Tagen nach der Fälligkeit entrichtet, so stellt der mit dem Inkasso beauftragte Dienst der Schuldnerin oder dem Schuldner eine Mahnung zu.

<sup>2</sup> Erfolgt die Bezahlung nicht in der mit der Mahnung angesetzten Frist, so kann die Betreibung eingeleitet werden.

<sup>3</sup> Liegt der Wohnsitz der Schuldnerin oder des Schuldners nicht in der Schweiz oder wurden alle oder ein Teil der Vermögensstücke mit Arrest belegt, so kann die Betreibung ohne vorgängige Mahnung eingeleitet werden.

<sup>4</sup> Die Inkassokosten gehen zu Lasten der Schuldnerin oder des Schuldners.

##### **Art. 51** Haftung

<sup>1</sup> Die Erbinnen und 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.

<sup>2</sup> Bei Zuwendungen unter Lebenden haftet die Schenkerin oder der Schenker solidarisch mit der beschenkten Person. Erfolgt eine Schenkung an mehrere Personen gemeinsam, so haften diese solidarisch mit der Schenkerin oder dem Schenker bis zum Betrag, der ihnen zufällt.

#### **Art. 52** Hypothèque légale

<sup>1</sup> Lorsque la libéralité entre vifs ou pour cause de mort porte sur un immeuble, le paiement de l'impôt, des centimes additionnels et de l'intérêt moratoire est garanti par une hypothèque légale sans inscription au registre foncier, primant tous les gages immobiliers inscrits.

<sup>2</sup> Si l'hypothèque légale est d'un montant supérieur à 1000 francs, elle n'est opposable au tiers de bonne foi que si elle a été inscrite au registre foncier dans les six mois à compter de l'entrée en force de la taxation.

#### **Art. 53** Sursis et acomptes

<sup>1</sup> Si le paiement, dans le délai prévu, de l'impôt, des centimes additionnels ou de l'amende prononcée par la Direction devait avoir pour le débiteur ou la débitrice des conséquences particulièrement dures, le service chargé de l'encaissement peut accorder, sur demande motivée, un sursis ou la possibilité d'effectuer un versement par acomptes. L'intérêt moratoire reste dû.

<sup>2</sup> Les décisions concernant les facilités de paiement ne peuvent être contestées au moyen des voies de droit ordinaires.

#### **Art. 54** Dation en paiement

<sup>1</sup> Moyennant accord de l'Etat et du débiteur ou de la débitrice de l'impôt et des centimes additionnels, ceux-ci peuvent être acquittés totalement ou partiellement au moyen de biens culturels. En cas d'accord, l'Etat verse les centimes additionnels à la commune créancière.

<sup>2</sup> Est réputé bien culturel tout bien meuble tel qu'œuvre d'art, livre, objet de collection ou document, dans la mesure où il présente une haute valeur artistique, historique ou scientifique. Le paiement de l'impôt et des centimes additionnels au moyen d'immeubles est exclu.

<sup>3</sup> Il n'est pas nécessaire que le bien dont la mise en paiement est proposée fasse partie de la succession ou de la donation soumise à l'impôt.

<sup>4</sup> La procédure est réglée par le Conseil d'Etat.

#### **Art. 55** Remise

<sup>1</sup> Exceptionnellement, l'impôt, les centimes additionnels et l'intérêt moratoire peuvent, sur demande, être remis totalement ou partiellement à la personne débitrice qui est tombée dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que le paiement aurait pour elle des conséquences trop dures.

#### **Art. 52** Gesetzliches Grundpfandrecht

<sup>1</sup> Betrifft eine Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen ein Grundstück, dann ist die Bezahlung der Steuer, der Zusatzabgabe und der Verzugszinsen durch ein gesetzliches Grundpfandrecht ohne Eintragung im Grundbuch sichergestellt, das allen eingetragenen Grundpfandrechten im Rang vorgeht.

<sup>2</sup> Ein gesetzliches Grundpfand im Betrag von über 1000 Franken kann gutgläubigen Dritten gegenüber nur dann entgegengehalten werden, wenn es innert sechs Monaten, nachdem die Veranlagung rechtskräftig wurde, ins Grundbuch eingetragen wurde.

#### **Art. 53** Stundung und Ratenzahlung

<sup>1</sup> Ist die fristgerechte Bezahlung der Steuer, der Zusatzabgabe oder der von der Direktion verfügten Busse für die Schuldnerin oder den Schuldner mit einer besonderen Härte verbunden, so kann der mit dem Inkasso beauftragte Dienst auf begründetes Gesuch hin eine Stundung oder Ratenzahlungen gewähren. Die Verzugszinsen bleiben geschuldet.

<sup>2</sup> Die Entscheide über Zahlungserleichterungen können nicht mit den ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden.

#### **Art. 54** Hingabe an Erfüllung statt

<sup>1</sup> Mit Zustimmung des Staates und der Schuldnerin oder des Schuldners der Steuer und der Zusatzabgabe kann die Steuerschuld ganz oder teilweise mit kulturellen Gütern beglichen werden. In diesem Fall überweist der Staat die Zusatzabgabe an die Gläubigergemeinde.

<sup>2</sup> Als kulturelle Güter gelten bewegliche Sachen von hohem künstlerischem, historischem oder wissenschaftlichem Wert, wie Kunstgegenstände, Bücher, Sammelgegenstände oder Dokumente. Die Bezahlung der Steuer mit Immobilien ist ausgeschlossen.

<sup>3</sup> Die vorgeschlagenen Zahlungsmittel brauchen nicht aus der Erbschaft oder Schenkung zu stammen, für die die Steuer geschuldet wird.

<sup>4</sup> Der Staatsrat regelt das Verfahren.

#### **Art. 55** Erlass

<sup>1</sup> Ausnahmsweise können einer Schuldnerin oder einem Schuldner, die oder der sich in einer Notlage befindet oder für die oder den die Bezahlung aus einem anderen Grund eine zu grosse Härte bedeuten würde, Steuer, Zusatzabgabe und Verzugszinsen auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden.

<sup>2</sup> La demande en remise doit être écrite, motivée et accompagnée des preuves nécessaires.

<sup>3</sup> La Direction statue à titre définitif, au besoin après avoir requis le préavis de la commune créancière des centimes additionnels.

<sup>4</sup> La demande en remise ne suspend pas le délai de réclamation.

#### **Art. 56**    Rappel

<sup>1</sup> Lorsque, en raison de faits ou de moyens de preuve que l'autorité compétente ne pouvait pas connaître, une taxation définitive est restée incomplète, même en l'absence de faute du débiteur ou de la débitrice, le Service procède au rappel de l'impôt et des centimes additionnels.

<sup>2</sup> L'application des dispositions pénales est réservée.

#### **Art. 57**    Demande en restitution de l'indu

<sup>1</sup> La personne débitrice peut, sur demande formulée par écrit, motivée et adressée au Service, obtenir la restitution de l'impôt, des centimes additionnels, de l'intérêt moratoire ou d'une amende qu'elle a payés:

- a) lorsque l'opération soumise à prélèvement est frappée d'annulation judiciaire;
- b) lorsque, en cas de libéralité entre vifs, les parties ont annulé l'opération soumise à prélèvement et que la personne débitrice apporte la preuve que les conditions d'une cause légale de nullité ou d'annulabilité sont réunies;
- c) lorsque la décision en vertu de laquelle elle a payé est annulée ou modifiée par suite de réclamation, de recours ou de révision;
- d) lorsque, par erreur, elle a payé ce qu'elle ne devait pas ou plus qu'elle ne devait;
- e) lorsque les conditions posées par l'article 86 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite sont remplies.

<sup>2</sup> La restitution n'a pas lieu lorsqu'il se révèle que l'opération ayant fondé le prélèvement comprend une soustraction commise intentionnellement.

<sup>3</sup> Les montants qui sont restitués portent intérêts rémunérateurs dès le jour du paiement aux conditions fixées par la Direction.

<sup>2</sup> Das Erlassgesuch muss schriftlich begründet und zusammen mit den notwendigen Beweismitteln eingereicht werden.

<sup>3</sup> Die Direktion fällt ihren Entscheid, nachdem sie gegebenenfalls die Stellungnahme der Gemeinde eingeholt hat, der die Zusatzabgabe geschuldet wird.

<sup>4</sup> Ein Erlassgesuch schiebt die Einsprachefrist nicht auf.

#### **Art. 56**    Nachsteuer

<sup>1</sup> Ist eine in Rechtskraft erwachsene Veranlagung, auch ohne Verschulden der Schuldnerin oder des Schuldners, unvollständig geblieben, weil die zuständige Behörde gewisse Tatsachen und Beweismittel nicht kannte, so erhebt das Amt eine Nachsteuer auf der Steuer und der Zusatzabgabe.

<sup>2</sup> Die Anwendung der Strafbestimmungen bleibt vorbehalten.

#### **Art. 57**    Rückforderung

<sup>1</sup> Die Schuldnerin oder der Schuldner kann mit schriftlichem Antrag an das Amt bezahlte Steuern, Zusatzabgaben, Verzugszinsen oder Bussen zurückfordern, wenn:

- a) das der Steuer unterliegende Geschäft gerichtlich für nichtig erklärt wird;
- b) die Parteien bei Zuwendungen unter Lebenden das der Steuerpflicht unterliegende Geschäft rückgängig gemacht haben und die Schuldnerin oder der Schuldner den Nachweis erbringt, dass die Voraussetzungen für einen gesetzlichen Nichtigkeits- oder Aufhebungsgrund erfüllt sind;
- c) der Entscheid, auf Grund dessen die Zahlung erfolgt ist, infolge einer Einsprache, einer Beschwerde oder einer Revision aufgehoben oder abgeändert wird;
- d) sie oder er irrtümlicherweise einen nicht geschuldeten Betrag oder mehr als den geschuldeten Betrag bezahlt hat;
- e) die Voraussetzungen nach Artikel 86 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs erfüllt sind.

<sup>2</sup> Eine Rückerstattung wird nicht gewährt, wenn sich herausstellt, dass im Rahmen des der Steuer unterliegenden Geschäfts vorsätzlich Steuern hinterzogen wurden.

<sup>3</sup> Zuviel bezahlte Steuerbeträge werden mit einem Vergütungszins zu den von der Direktion festgelegten Bedingungen zurückerstattet, der ab dem Zeitpunkt der Bezahlung zu laufen beginnt.

**Art. 58** Force exécutoire

Les décisions définitives prises en application de la présente loi portant obligation de payer une somme d'argent sont assimilées aux jugements exécutoires au sens de l'article 80 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite.

## CHAPITRE 8

### Dispositions pénales

**Art. 59** Contraventions

a) Inobservation de prescriptions d'ordre

<sup>1</sup> La personne qui, malgré une sommation et sans qu'il y ait soustraction ni tentative de soustraction, enfreint intentionnellement ou par négligence notamment les obligations qui lui incombent dans la procédure d'établissement d'inventaire (art. 32 al. 2) ou l'obligation de renseigner (art. 33 et 35) est passible d'une amende de 1000 francs au plus.

<sup>2</sup> Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 10 000 francs au plus.

**Art. 60** b) Inobservation du devoir de déclarer ou d'informer

<sup>1</sup> La personne qui, intentionnellement ou par négligence et sans qu'il y ait soustraction ni tentative de soustraction, enfreint l'obligation de déclarer dans le délai légal une opération soumise à l'impôt (art. 34 al. 2 et 3) est passible d'une amende de 1000 francs au plus.

<sup>2</sup> La personne qui, intentionnellement ou par négligence et sans participation à soustraction, enfreint son devoir d'informer le ou la bénéficiaire ou l'auteur-e de la libéralité de son obligation d'annoncer dans le délai légal une opération soumise à l'impôt (art. 34 al. 4) est passible d'une amende de 1000 francs au plus.

<sup>3</sup> Dans les cas graves ou de récidive visés aux alinéas 1 et 2, l'amende est de 10 000 francs au plus.

**Art. 61** c) Soustraction

aa) Commission

<sup>1</sup> Est puni-e de l'amende:

**Art. 58** Vollstreckbarkeit

Die in Anwendung dieses Gesetzes getroffenen rechtskräftigen Entscheide, die zur Bezahlung eines Geldbetrages verpflichten, sind vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen im Sinne von Artikel 80 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs gleichgestellt.

## 8. KAPITEL

### Strafbestimmungen

**Art. 59** Übertretungen

a) Missachtung von Ordnungsvorschriften

<sup>1</sup> Wer trotz Mahnung und ohne sich einer Hinterziehung oder eines Hinterziehungsversuchs schuldig zu machen, vorsätzlich oder fahrlässig namentlich den Pflichten im Zusammenhang mit der Inventaraufnahme (Art. 32 Abs. 2) oder der Auskunftspflicht (Art. 33 und 35) nicht nachkommt, wird mit Busse bis zu 1000 Franken bestraft.

<sup>2</sup> In schweren Fällen oder bei Rückfall beträgt die Busse bis zu 10 000 Franken.

**Art. 60** b) Missachtung der Melde- oder Informationspflicht

<sup>1</sup> Wer vorsätzlich oder fahrlässig, und ohne sich einer Hinterziehung oder eines Hinterziehungsversuchs schuldig zu machen, ein der Steuer unterliegendes Geschäft nicht innert der gesetzlichen Frist meldet (Art. 34 Abs. 2 und 3), wird mit Busse bis zu 1000 Franken bestraft.

<sup>2</sup> Wer vorsätzlich oder fahrlässig und ohne sich der Mitwirkung an einer Hinterziehung schuldig zu machen, die Zuwendungsempfängerinnen und -empfänger oder die Zuwendenden nicht über ihre Pflicht informiert, das der Steuer unterliegende Geschäft innert der gesetzlichen Frist zu melden (Art. 34 Abs. 4), wird mit Busse bis zu 1000 Franken bestraft.

<sup>3</sup> In schweren Fällen oder bei Rückfall beträgt die Busse bis zu 10 000 Franken.

**Art. 61** c) Hinterziehung

aa) Vollendete Hinterziehung

<sup>1</sup> Mit Busse wird die steuerpflichtige Person bestraft, die vorsätzlich oder fahrlässig:

- a) le débiteur ou la débitrice qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, notamment en n'annonçant pas une opération ou la réalisation d'une condition fondant un prélèvement, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète;
- b) le débiteur ou la débitrice qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée.

<sup>2</sup> L'amende est fixée au montant allant au maximum à deux fois celui de l'impôt soustrait.

<sup>3</sup> Lorsque le débiteur ou la débitrice annonce spontanément la soustraction, l'amende est en règle générale réduite jusqu'à la moitié de l'impôt soustrait.

<sup>4</sup> L'impôt et les centimes additionnels sont dus en plus de l'amende.

#### **Art. 62**    bb) Tentative

<sup>1</sup> Le débiteur ou la débitrice qui tente de commettre une soustraction est puni-e d'une amende.

<sup>2</sup> L'amende est fixée au montant allant jusqu'aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée.

#### **Art. 63**    cc) Instigation et complicité

<sup>1</sup> La personne qui, intentionnellement, incite autrui à commettre une soustraction ou lui prête assistance est passible, si la soustraction a été commise et indépendamment de la peine encourue par le débiteur ou la débitrice, d'une amende de 10 000 francs au plus. Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 20 000 francs au plus.

<sup>2</sup> En outre, le paiement solidaire de l'impôt et des centimes additionnels soustraits pourra être exigé de la personne instigatrice ou complice.

#### **Art. 64**    d) Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans une procédure d'inventaire

<sup>1</sup> Est punie de l'amende:

- a) la personne qui, en sa qualité d'héritier, de représentant des héritiers, d'exécuteur testamentaire ou de tiers, dissimule ou distrait des biens successoraux dont elle est tenue d'annoncer l'existence dans la procédure d'inventaire, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire;
- b) la personne qui incite à un tel acte ou y prête son assistance ou le favorise.

- a) bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt, insbesondere indem sie ein Geschäft oder das Eintreten einer Bedingung, die die Steuererhebung begründet, nicht meldet oder dafür sorgt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist;
- b) eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt.

<sup>2</sup> Die Busse beläuft sich auf höchstens den doppelten Betrag der hinterzogenen Steuer.

<sup>3</sup> Bei Selbstanzeige wird die Busse in der Regel bis zur Hälfte des hinterzogenen Steuerbetrags ermässigt.

<sup>4</sup> Die Steuer und die Zusatzabgabe werden zusätzlich zur Busse geschuldet.

#### **Art. 62**    bb) Versuch

<sup>1</sup> Wer eine Steuer zu hinterziehen versucht, wird mit Busse bestraft.

<sup>2</sup> Die Busse beträgt bis zu zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre.

#### **Art. 63**    cc) Anstiftung und Gehilfenschaft

<sup>1</sup> Wer jemand anderen vorsätzlich zu einer Hinterziehung anstiftet oder dazu vorsätzlich Hilfe leistet, wird, sofern es sich um vollendete Hinterziehung handelt, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der Schuldnerin oder des Schuldners mit einer Busse bis zu 10 000 Franken bestraft. In schweren Fällen oder bei Rückfall beträgt die Busse bis zu 20 000 Franken.

<sup>2</sup> Ausserdem kann von der Person, die zur Hinterziehung angestiftet oder dabei Hilfe geleistet hat, die solidarische Bezahlung der hinterzogenen Steuern und Zusatzabgaben verlangt werden.

#### **Art. 64**    d) Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren

<sup>1</sup> Mit Busse wird bestraft, wer:

- a) als Erbin oder Erbe, Erbenvertreterin oder -vertreter, Testamentsvollstreckerin oder -vollstrecker oder Drittperson Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe sie oder er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft in der Absicht, sie der Inventaraufnahme zu entziehen;
- b) zu einer solchen Handlung anstiftet oder dazu Hilfe leistet.

<sup>2</sup> L'amende est de 10 000 francs au plus; elle est de 50 000 francs au plus dans les cas graves ou de récidive.

<sup>3</sup> La tentative de dissimulation ou de distraction des biens successoraux est également punissable. Une peine plus légère que celle qui est encourue en cas d'infraction consommée peut être prononcée.

**Art. 65** e) Personnes morales

<sup>1</sup> Lorsqu'une contravention a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende.

<sup>2</sup> Lorsqu'une personne morale a incité, prêté assistance ou participé, dans l'exercice de son activité, à la soustraction commise par un tiers, l'article 63 lui est applicable par analogie.

<sup>3</sup> La poursuite pénale des organes ou des représentants de la personne morale en vertu de l'article 63 est réservée.

**Art. 66** f) Procédure

<sup>1</sup> La Direction informe de l'ouverture de la procédure l'auteur-e présumé-e d'une contravention à la présente loi et l'invite à présenter ses observations.

<sup>2</sup> Elle fixe le montant de l'amende en tenant compte du degré de culpabilité, des circonstances de l'acte et des conditions personnelles.

<sup>3</sup> Elle notifie sa décision au contrevenant ou à la contrevenante, avec indication de la voie de droit utilisable.

**Art. 67** Délit

a) Usage de faux

<sup>1</sup> La personne qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt ou de centimes additionnels, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu est punie d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

<sup>2</sup> La répression de la soustraction de l'impôt et des centimes additionnels est réservée.

**Art. 68** b) Autorité – Règles applicables

<sup>1</sup> L'infraction visée à l'article 67 al. 1 est de la compétence du juge pénal ordinaire.

<sup>2</sup> Die Busse beträgt bis zu 10 000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 50 000 Franken.

<sup>3</sup> Der Versuch einer Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten ist ebenfalls strafbar. Die Strafe kann milder sein als bei vollendeter Begehung.

**Art. 65** e) Juristische Personen

<sup>1</sup> Wurde eine Übertretung zugunsten einer juristischen Person begangen, so wird diese mit Busse bestraft.

<sup>2</sup> Werden im Geschäftsbereich einer juristischen Person Teilnahmehandlungen (Anstiftung, Helferschaft, Mitwirkung) an Steuerhinterziehungen Dritter begangen, so gilt Artikel 63 für die juristische Person sinngemäss.

<sup>3</sup> Die strafrechtliche Verfolgung der handelnden Organe und der Vertreterinnen und Vertreter der juristischen Person nach Artikel 63 bleibt vorbehalten.

**Art. 66** f) Verfahren

<sup>1</sup> Die Direktion informiert die des Verstoffes gegen dieses Gesetz verdächtige Person über die Eröffnung des Verfahrens und fordert sie auf, ihre Bemerkungen einzureichen.

<sup>2</sup> Sie setzt die Höhe der Busse unter Berücksichtigung der Schwere des Verschuldens und der Tatumstände sowie der persönlichen Verhältnisse der zuwiderhandelnden Person fest.

<sup>3</sup> Sie teilt der zuwiderhandelnden Person ihren Entscheid mit einer Rechtsmittelbelehrung mit.

**Art. 67** Steuervergehen

a) Gebrauch falscher Urkunden

<sup>1</sup> Wer zum Zwecke der Hinterziehung von Steuern oder Zusatzabgaben gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden verwendet, wird zu einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder einer Geldstrafe verurteilt.

<sup>2</sup> Die Bestrafung wegen Hinterziehung der Steuer und der Zusatzabgabe bleibt vorbehalten.

**Art. 68** b) Behörde, anwendbare Vorschriften

<sup>1</sup> Für die strafbare Handlung nach Artikel 67 Abs. 1 ist die ordentliche Strafrichterin oder der ordentliche Strafrichter zuständig.

<sup>2</sup> Les dispositions générales du code pénal suisse ainsi que la loi d'organisation judiciaire et le code de procédure pénale sont applicables, sous réserve des règles spéciales figurant aux articles 74 et 75.

## CHAPITRE 9

### Prescription et péremption

**Art. 69** Impôt et centimes additionnels  
a) Taxation

<sup>1</sup> Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de l'ouverture de la succession ou de l'exécution de la libéralité.

<sup>2</sup> Il se périmé par dix ans à compter de ce jour, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner.

**Art. 70** b) Rappel

Le droit de procéder au rappel de l'impôt et des centimes additionnels se périmé par dix ans à compter du jour où la taxation est devenue définitive, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner.

**Art. 71** c) Créances

<sup>1</sup> La créance d'impôt et celle des centimes additionnels se prescrivent par cinq ans à compter du jour où elles sont devenues exigibles.

<sup>2</sup> La péremption est acquise par dix ans à compter de ce jour.

**Art. 72** d) Restitution de l'indu

Le droit de demander la restitution de l'indu se périmé par dix ans à compter du jour du paiement.

**Art. 73** e) Suspension et interruption de la prescription

L'article 151 al. 2 et 3 LICD est applicable par analogie à la suspension et à l'interruption de la prescription.

**Art. 74** Infractions  
a) Droit de sanctionner

<sup>1</sup> Le droit de sanctionner les infractions prévues aux articles 59 et 60 se périmé par cinq ans à compter de la commission de l'infraction.

<sup>2</sup> Die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches sowie das Gesetz über die Gerichtsorganisation und die Strafprozessordnung gelten unter Vorbehalt der besonderen Bestimmungen in den Artikeln 74 und 75.

## 9. KAPITEL

### Verjährung und Verwirkung

**Art. 69** Steuer und Zusatzabgabe  
a) Veranlagung

<sup>1</sup> Das Recht auf Veranlagung verjährt fünf Jahre, nachdem der Erbgang oder die Zuwendung eröffnet wurde.

<sup>2</sup> Dieses Recht ist zehn Jahre nach diesem Zeitpunkt verwirkt. Vorbehalten bleibt eine längere Frist für die Strafverfolgung.

**Art. 70** b) Nachsteuer

Das Recht auf Einforderung der Nachsteuer für Steuern und Zusatzabgaben ist zehn Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, verwirkt. Vorbehalten bleibt eine längere Frist für die Strafverfolgung.

**Art. 71** c) Forderungen

<sup>1</sup> Steuer- und Zusatzabgabenforderungen verjähren fünf Jahre nach Eintritt der Fälligkeit.

<sup>2</sup> Sie sind zehn Jahre nach Eintritt der Fälligkeit verwirkt.

**Art. 72** d) Rückforderung

Der Rückforderungsanspruch ist zehn Jahre nach der Bezahlung verwirkt.

**Art. 73** e) Stillstand und Unterbrechung der Verjährung

Artikel 151 Abs. 2 und 3 DStG gilt sinngemäss für den Stillstand und die Unterbrechung der Verjährung.

**Art. 74** Widerhandlungen  
a) Recht auf Strafverfolgung

<sup>1</sup> Das Recht, eine Strafverfolgung wegen Widerhandlungen nach den Artikeln 59 und 60 einzuleiten, ist fünf Jahre, nachdem die Widerhandlung begangen wurde, verwirkt.

<sup>2</sup> Il se périe par quinze ans pour les infractions prévues aux articles 61 à 68.

**Art. 75** b) Amendes

<sup>1</sup> Les amendes prononcées en application des articles 59 à 68 se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le prononcé est devenu définitif; l'article 73 est applicable.

<sup>2</sup> La péremption est acquise par dix ans à compter du jour où le prononcé est devenu définitif.

## CHAPITRE 10

### Dispositions finales

**Art. 76** Droit transitoire

<sup>1</sup> Le prélèvement de l'impôt et des centimes additionnels pour les successions ouvertes avant l'entrée en vigueur de la présente loi ainsi que pour les libéralités dont l'exécution a eu lieu avant l'entrée en vigueur de la présente loi demeure régi par la loi et le tarif sur les droits d'enregistrement.

<sup>2</sup> Les dispositions de la présente loi concernant la procédure de taxation et la perception de l'impôt s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi, même lorsque la succession a été ouverte ou la libéralité exécutée avant son entrée en vigueur.

<sup>3</sup> Les infractions fiscales commises avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont jugées d'après la législation antérieure, à moins que l'application des nouvelles dispositions ne conduise à une sanction moins sévère.

**Art. 77** Modifications

a) Loi sur les impôts communaux

La loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (RSF 632.1) est modifiée comme il suit:

**Art. 15 titre médian et al. 1**

Impôt sur les successions et les donations

<sup>1</sup> Les communes peuvent décider le prélèvement de centimes additionnels à l'impôt sur les successions et les donations perçu sur les libéralités entre vifs ou pour cause de mort, jusqu'à concurrence du taux fixé par la loi sur l'impôt sur les successions et les donations.

<sup>2</sup> Dieses Recht ist für die Widerhandlungen nach den Artikeln 61–68 nach fünfzehn Jahren verwirkt.

**Art. 75** b) Bussen

<sup>1</sup> Die in Anwendung der Artikel 59–68 verfügten Bussen verjähren fünf Jahre, nachdem sie rechtskräftig geworden sind. Der Artikel 73 ist anwendbar.

<sup>2</sup> Sie sind zehn Jahre, nachdem die Verfügung rechtskräftig geworden ist, verwirkt.

## 10. KAPITEL

### Schlussbestimmungen

**Art. 76** Übergangsrecht

<sup>1</sup> Bei Erbgängen, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes eröffnet worden sind, sowie Zuwendungen, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erfolgt sind, werden die Steuer und die Zusatzabgabe weiterhin nach dem Gesetz betreffend die Einregistrierungsgebühren und nach dem Tarif der Einregistrierungsgebühren erhoben.

<sup>2</sup> Die Bestimmungen dieses Gesetzes über das Veranlagungs- und Steuerbezugsverfahren gelten ab Inkrafttreten dieses Gesetzes, auch wenn der Erbgang vor seinem Inkrafttreten eröffnet worden ist oder die Zuwendung vor diesem Zeitpunkt erfolgt ist.

<sup>3</sup> Vor Inkrafttreten dieses Gesetzes begangene Steuerwiderhandlungen werden nach altem Recht beurteilt, es sei denn, dass sie nach den neuen Bestimmungen milder bestraft werden.

**Art. 77** Änderung bisherigen Rechts

a) Gesetz über die Gemeindesteuern

Das Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (SGF 632.1) wird wie folgt geändert:

**Art. 15, Artikelüberschrift und Abs. 1**

Erbschafts- und Schenkungssteuer

<sup>1</sup> Die Gemeinden können auf der Erbschafts- und Schenkungssteuer für unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen eine Zusatzabgabe erheben bis zur Höhe des Satzes nach dem Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

**Art. 78** b) Loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers

La loi du 1<sup>er</sup> mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (RSF 635.1.1) est modifiée comme il suit:

**Art. 24 al. 1 let. d**

[<sup>1</sup> Les autorités d'application sont:]

d) le service chargé de l'encaissement.

**Art. 28** 4. Service chargé de l'encaissement

<sup>1</sup> Le service chargé de l'encaissement recouvre et comptabilise les droits, les centimes additionnels, les intérêts moratoires et les amendes.

<sup>2</sup> Il prélève, pour l'Etat, une commission d'encaissement calculée sur le capital des centimes additionnels dus et dont le taux est fixé par le Conseil d'Etat.

<sup>3</sup> Il est compétent pour accorder un sursis ou autoriser un versement par acomptes et requérir l'inscription de l'hypothèque légale.

**Art. 32 al. 2**

<sup>2</sup> Une réclamation peut également être interjetée, dans les trente jours, contre les décisions relatives au rappel, à une contravention, à une restitution de l'indu, à une exonération prise en application de l'article 9 let. a à e ou à l'intérêt moratoire ou rémunérateur.

**Art. 33** 2. Autorités

La Direction connaît des réclamations élevées à l'encontre des bureaux, des décisions relatives au rappel, à une restitution de l'indu, à une exonération visée à l'article 9 let. a à e, à une contravention et à l'intérêt moratoire ou rémunérateur.

**Art. 41** III. Révision

Les décisions passées en force peuvent être révisées pour les motifs et selon la procédure prévus par les articles 188, 189 et 190 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs applicables par analogie.

**Art. 78** b) Gesetz über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

Das Gesetz vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (SGF 635.1.1) wird wie folgt geändert:

**Art. 24 Abs. 1 Bst. d**

[<sup>1</sup> Die Vollzugsbehörden sind:]

d) der mit dem Inkasso beauftragte Dienst.

**Art. 28** 4. Mit dem Inkasso beauftragter Dienst

<sup>1</sup> Der mit dem Inkasso beauftragte Dienst zieht die Steuern, die Zusatzabgaben, die Verzugszinsen und die Bussen ein und führt darüber Buch.

<sup>2</sup> Er erhebt für den Staat eine Inkassoprovision, die auf dem Betrag der geschuldeten Zusatzabgabe zu einem vom Staatsrat festgesetzten Satz berechnet wird.

<sup>3</sup> Er ist für die Gewährung einer Stundung oder die Bewilligung von Ratenzahlungen sowie die Grundbuchanmeldung des gesetzlichen Grundpfands zuständig.

**Art. 32 Abs. 2**

<sup>2</sup> Eine Einsprache kann innert dreissig Tagen auch gegen Entscheide über Nachsteuern, Übertretungen, Rückerstattungen, die Befreiung von der objektiven Steuerpflicht in Anwendung von Artikel 9 Bst. a–e oder über Verzugs- oder Vergütungszinsen erhoben werden.

**Art. 33** 2. Behörden

Die Direktion entscheidet über Einsprachen gegen Rechnungen und gegen Entscheide über Nachsteuern und Rückerstattungen sowie über die Einsprachen in Zusammenhang mit der Befreiung von der objektiven Steuerpflicht nach Artikel 9 Bst. a–e, die Einsprachen in Zusammenhang mit Übertretungen und die Einsprachen in Zusammenhang mit dem Verzugs- oder Vergütungszins.

**Art. 41** III. Revision

Rechtskräftige Entscheide können aus den Gründen und nach dem Verfahren nach den Artikeln 188, 189 und 190 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern, die sinngemäss gelten, revidiert werden.

**Art. 42** I. Délai de paiement – Intérêt moratoire

<sup>1</sup> Les droits et les centimes additionnels doivent être payés au service chargé de l'encaissement dans un délai de trente jours.

<sup>2</sup> Pour les droits et les centimes additionnels non payés dans le délai, il est dû dès l'échéance un intérêt moratoire aux conditions fixées par la Direction.

**Art. 43 al. 1**

<sup>1</sup> Pour les droits et les centimes additionnels non payés dans les trente jours à partir de l'échéance, le service chargé de l'encaissement notifie une sommation au débiteur.

**Art. 44 al. 2**

<sup>2</sup> Si l'hypothèque légale est d'un montant supérieur à 1000 francs, elle n'est opposable au tiers de bonne foi que si elle a été inscrite au registre foncier dans les six mois à compter de l'entrée en force de la taxation.

**Art. 46 al. 3**

<sup>3</sup> La Direction statue à titre définitif, au besoin après avoir requis le préavis de la commune créancière des centimes additionnels.

**Art. 63** 4. Restitution de l'indu

Le droit de demander la restitution de l'indu se périmé par dix ans à compter du jour du paiement.

**Art. 79** c) Loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole

La loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (RSF 635.6.1) est modifiée comme il suit:

**Art. 10 al. 1 let. d**

[<sup>1</sup> Les autorités d'application sont:]

d) le service chargé de l'encaissement.

**Art. 42** I. Zahlungsfrist, Verzugszins

<sup>1</sup> Die Steuern und die Zusatzabgaben sind innert einer Frist von dreissig Tagen an den mit dem Inkasso beauftragten Dienst zu entrichten.

<sup>2</sup> Auf den nicht fristgemäss bezahlten Steuern und Zusatzabgaben wird vom Zeitpunkt der Fälligkeit an ein Verzugszins zu den von der Direktion festgelegten Bedingungen geschuldet.

**Art. 43 Abs. 1**

<sup>1</sup> Werden die Steuern und die Zusatzabgaben nicht innert dreissig Tagen nach der Fälligkeit entrichtet, so stellt der mit dem Inkasso beauftragte Dienst dem Schuldner eine Mahnung zu.

**Art. 44 Abs. 2**

<sup>2</sup> Ein gesetzliches Grundpfand im Betrag von über 1000 Franken kann gutgläubigen Dritten gegenüber nur dann entgegengehalten werden, wenn es innert sechs Monaten, nachdem die Veranlagung rechtskräftig wurde, ins Grundbuch eingetragen wurde.

**Art. 46 Abs. 3**

<sup>3</sup> Die Direktion fällt ihren Entscheid, nachdem sie gegebenenfalls die Stellungnahme der Gemeinde eingeholt hat, der die Zusatzabgaben geschuldet werden.

**Art. 63**

Der Rückforderungsanspruch ist zehn Jahre nach der Bezahlung verwirkt.

**Art. 79** c) Gesetz über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes

Das Gesetz vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (SGF 635.6.1) wird wie folgt geändert:

**Art. 10 Abs. 1 Bst. d**

[<sup>1</sup> Die Vollzugsbehörden sind]

d) der mit dem Inkasso beauftragte Dienst.

**Art. 14** d) Service chargé de l'encaissement

<sup>1</sup> Le service chargé de l'encaissement recouvre et comptabilise l'impôt, l'intérêt moratoire et l'amende.

<sup>2</sup> Il est compétent pour accorder un sursis ou autoriser un versement par acomptes et requérir l'inscription de l'hypothèque légale.

**Art. 25** Révision

Les décisions passées en force peuvent être révisées pour les motifs et selon la procédure prévus par les articles 188, 189 et 190 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs applicables par analogie.

**Art. 26** Délai de paiement

L'impôt doit être payé au service chargé de l'encaissement dans un délai de trente jours.

**Art. 28 al. 1**

<sup>1</sup> Si le montant de l'impôt dû n'est pas payé dans les trente jours à partir de l'échéance, le service chargé de l'encaissement notifie une sommation au débiteur.

**Art. 29 al. 2 (nouveau)**

<sup>2</sup> Si l'hypothèque légale est d'un montant supérieur à 1000 francs, elle n'est opposable au tiers de bonne foi que si elle a été inscrite au registre foncier dans les six mois à compter de l'entrée en force de la taxation.

**Art. 33 al. 3**

<sup>3</sup> Le droit de demander la restitution de l'indu se périmé par dix ans à compter du jour du paiement.

**Art. 80** Abrogations

Sont abrogés:

- a) la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (RSF 635.2.1);
- b) le tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (RSF 635.2.10);

**Art. 14** d) Mit dem Inkasso beauftragter Dienst

<sup>1</sup> Der mit dem Inkasso beauftragte Dienst zieht die Steuern, den Verzugszins und die Busse ein und führt darüber Buch.

<sup>2</sup> Er ist für die Gewährung einer Stundung oder die Bewilligung von Ratenzahlungen sowie die Grundbuchanmeldung des gesetzlichen Grundpfands zuständig.

**Art. 25** Revision

Rechtskräftige Entscheide können aus den Gründen und nach dem Verfahren nach den Artikeln 188, 189 und 190 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern, die sinngemäss gelten, revidiert werden.

**Art. 26** Zahlungsfrist

Die Steuer ist dem mit dem Inkasso beauftragten Dienst innert 30 Tagen zu entrichten.

**Art. 28 Abs. 1**

<sup>1</sup> Wird der Steuerbetrag nicht innert 30 Tagen seit der Fälligkeit entrichtet, so stellt der mit dem Inkasso beauftragte Dienst dem Schuldner eine Mahnung zu.

**Art. 29 Abs. 2 (neu)**

<sup>2</sup> Ein gesetzliches Grundpfand im Betrag von über 1000 Franken kann gutgläubigen Dritten gegenüber nur dann entgegengehalten werden, wenn es innert sechs Monaten, nachdem die Veranlagung rechtskräftig wurde, ins Grundbuch eingetragen wurde.

**Art. 33 Abs. 3**

<sup>3</sup> Der Rückforderungsanspruch ist zehn Jahre nach der Bezahlung verwirkt.

**Art. 80** Aufhebung bisherigen Rechts

Folgende Erlasse werden aufgehoben:

- a) das Gesetz vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.1);
- b) der Tarif vom 4. Mai 1934 der Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.10);

c) la directive du 24 juin 2003 portant sur l'application de l'article 16 let. b du tarif des droits d'enregistrement (RSF 635.2.106).

**Art. 81** Entrée en vigueur et referendum

<sup>1</sup> Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

<sup>2</sup> La présente loi est soumise au referendum législatif. Elle n'est pas soumise au referendum financier.

c) die Weisung vom 24. Juni 2003 über die Anwendung von Artikel 16 Bst. b des Tarifs der Einregistrierungsgebühren (SGF 635.2.106).

**Art. 81** Inkrafttreten und Referendum

<sup>1</sup> Der Staatsrat setzt das Inkrafttreten dieses Gesetzes fest.

<sup>2</sup> Dieses Gesetz untersteht dem Gesetzesreferendum. Es untersteht nicht dem Finanzreferendum.