

MESSAGE N° 82 *1^{er} juillet 2008*
du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant certaines
dispositions fiscales de plusieurs lois cantonales

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1) et la loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (LIS; RSF 635.3.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision de ces différentes lois et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. INTRODUCTION

Le 2 avril 2008, le Grand Conseil a consacré une séance entière à la fiscalité directe des personnes physiques et des personnes morales. Il a ainsi adopté le rapport concernant la compensation des effets de la progression à froid et accepté neuf motions demandant une baisse ou une modification de la fiscalité.

Comme il l'a relevé dans le Programme gouvernemental de la législature 2007–2011, «le Conseil d'Etat s'est donné pour but de rendre le canton plus attractif par une baisse mesurée de la fiscalité pour les personnes physiques et les entreprises» (défi n 7).

Pour défendre l'attrait fiscal du canton, le Conseil d'Etat propose notamment d'introduire une imposition partielle des revenus provenant de participations qualifiées. Cette mesure a pour but d'atténuer la double imposition économique frappant l'actionnaire et l'entreprise. Le projet prévoit également une modération de la charge fiscale pour les indépendants mettant fin définitivement à leur activité professionnelle.

La présente révision vise également à compenser les effets de la progression à froid et à harmoniser notre loi fiscale en y intégrant plusieurs modifications imposées par la législation fédérale, notamment par la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le travail au noir (LTN; RS 822.41) et par la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (LPCC; RS 951.31).

Le projet donne également suite à plusieurs motions acceptées par le Grand Conseil en 2002 (motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens; voir chiffre 3.1) et en 2008 (motion 1001.07 Stéphane Peiry; motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen; motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith; voir chiffres 3.2, 3.3 et 3.6). Il est également donné partiellement suite aux motions 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page et 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens (voir chiffres 3.4 et 3.5).

2. COMPENSATION DES EFFETS DE LA PROGRESSION À FROID

Le 2 avril 2008, le Grand Conseil a accepté le rapport N° 55 concernant la compensation des effets de la progression à froid. Ce rapport proposait une compensation totale des effets de la progression à froid. Le présent projet concrétise ce rapport et prévoit des adaptations au renchérissement pour le barème et les déductions sociales en

matière d'impôt sur le revenu ainsi que pour le barème, les déductions sociales, le seuil et le minimum d'imposition en matière d'impôt sur la fortune. Il va toutefois au-delà de l'unique correction de la progression à froid, dans la mesure où les nouveaux chiffres corrigés seront supérieurs à cette correction de manière à déjà prendre en compte partiellement certaines motions acceptées par le Grand Conseil. Le détail de ces chiffres est indiqué plus loin dans ce message.

3. MOTIONS TRAITÉES

3.1 Motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens

Par motion déposée et développée le 22 juin 2001, les députés Georges Godel et Jean-Louis Romanens (*BGC* 2001 p. 973) ont proposé de modifier la LICD par l'introduction d'une base légale permettant qu'une partie du bénéfice en capital des indépendants mettant fin à leur activité professionnelle et prenant leur retraite soit traitée comme un capital de prévoyance.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 19 mars 2002.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 38b, selon les modalités prévues dans la loi fédérale sur la réforme de l'imposition des entreprises II.

3.2 Motion 1001.07 Stéphane Peiry

Par motion déposée et développée le 12 janvier 2007 (*BGC* p. 278), le député Stéphane Peiry demande de modifier la LICD en ce sens que les bénéfices des entreprises distribués au titre de dividendes soient partiellement imposés.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans ses articles 19b et 21 al. 1^{bis}.

3.3 Motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen

Par motion déposée et développée le 22 mars 2007 (*BGC* p. 281), le député Rudolf Vonlanthen demande de modifier la LICD en y introduisant une disposition permettant une imposition réduite des dividendes à hauteur de 60%.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans ses articles 19b et 21 al. 1^{bis}.

3.4 Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page

Par motion déposée et développée le 13 avril 2007 (*BGC* p. 608), les députés Stéphane Peiry et Pierre-André Page demandent une réduction linéaire de 10% de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Dans la mesure où les adaptations des barèmes de l'impôt sur le revenu et sur la fortune et de certaines déductions sociales vont au-delà de la compensation des effets de la progression à froid, le projet donne très partiellement suite à cette motion dans ses articles 36, 37 al. 1, 61 et 62 al. 1.

3.5 Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens

Par motion déposée et développée le 8 mai 2007 (*BGC* p. 609), les députés Markus Bapst et Jean-Louis Romanens demandent de modifier certaines dispositions de la LICD dans le but d'alléger l'imposition de la famille, de baisser linéairement les barèmes de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques et de réduire l'imposition des entreprises.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne partiellement suite à cette motion dans ses articles 19a, 19b, 21 al. 1^{bis}, 36 al. 1 let. a et al. 2, 37 al. 1, 38b, 61 al. 1 et 3 et 62 al. 1.

3.6 Motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith

Par motion déposée et développée le 11 octobre 2007 (*BGC* p. 1539), les députés Jean-Louis Romanens et Emmanuelle Kaelin Murith demandent de modifier l'article 43 let. e LICD dans le but d'augmenter le délai durant lequel un contribuable peut, avant ou après la vente de son logement familial, réinvestir le montant obtenu dans un nouveau logement familial et ainsi avoir la faculté de bénéficier de l'imposition différée des gains immobiliers.

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 43 let. e.

4. LOI FÉDÉRALE SUR LA RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II

En date du 23 mars 2007, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (FF 2007 p. 2185). Cette loi a été combattue par référendum, mais a été acceptée en votation populaire le 24.2.2008. Ainsi, dès le 1.1.2009 entreront en vigueur de nouvelles dispositions de nombreuses lois fédérales, dont la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14).

Plusieurs instruments parlementaires ayant trait à différents points contenus dans cette loi ont déjà été traités au Grand Conseil. Les thèmes concernés sont l'imposition partielle des dividendes et les bénéfices en capital des indépendants mettant fin à leur activité professionnelle.

4.1 Imposition partielle des dividendes

La distribution des bénéfices des sociétés de capitaux subit la double imposition économique. Cette dernière frappe aussi le capital de l'entreprise et la fortune du détenteur

de parts. Les experts parlent ainsi d'une double imposition économique lorsque les détenteurs de parts doivent payer un impôt sur les bénéfices que leur distribuent les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives, car ces sociétés ont déjà payé un impôt sur ces bénéfices. Le fait que les bénéfices des sociétés sont imposés une deuxième fois lors de leur distribution influe sur le comportement des détenteurs de parts. Il est évident que ces derniers utilisent tous les moyens légaux pour éviter la double imposition économique et donc, une charge totale pouvant dépasser 50%. Font partie de ces moyens, par exemple, la thésaurisation des bénéfices distribuables dans l'intention de les réaliser à titre de gain en capital exonéré en aliénant les droits de participation; le fait de toucher des salaires démesurés et de financer la société par des prêts avec intérêts des détenteurs de parts plutôt que par des fonds propres sans intérêts; et, occasionnellement, le fait d'inscrire des dépenses privées à la charge de la société. Ce phénomène pourrait d'ailleurs expliquer la faiblesse générale des taux de distribution en Suisse, ces taux ne dépassant pour ainsi dire pas les 35 à 40% à long terme. Il est de fait que les actionnaires-entrepreneurs, lorsqu'ils prennent leurs décisions en matière de financements de cette manière, se fondent sur les conséquences fiscales bien plus que sur un raisonnement économique. Par conséquent, la neutralité de financement qu'offre l'économie n'est pas exploitée, ce qui est finalement nuisible à la croissance économique. Pour toutes ces raisons, le Conseil d'Etat estime qu'il est nécessaire d'atténuer la double imposition économique et qu'il y a lieu d'agir rapidement compte tenu des décisions déjà prises par une très grande majorité de cantons.

En effet, cette pratique est déjà mise en œuvre dans 18 cantons (AG, AI, AR, BE, BL, GL, GR, LU, NW, OW, SH, SG, SO, SZ, TG, UR, VS et ZG) et le sera dès le 1.1.2009 pour la Confédération. D'autres cantons (GE, VD) ont également annoncé des projets prenant en compte cette problématique.

4.2 Modération de la charge fiscale en cas de transmission définitive, de liquidation d'entreprises ou de succession

La liquidation d'une entreprise entraîne la réalisation et l'imposition, au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu, des réserves latentes de l'entreprise. Que ces réserves soient incluses dans le résultat d'exploitation pour être imposées au titre de l'impôt sur le revenu est largement admis lorsque leur réalisation a lieu en cours d'exploitation. En revanche, les milieux économiques et certaines interventions parlementaires tant au niveau fédéral que cantonal plaident en faveur d'une modération de la charge fiscale en cas de bénéfice de liquidation au moment de la cessation définitive de l'activité indépendante et de la remise de l'entreprise. Le motif allégué est souvent celui de l'absence de prévoyance professionnelle de l'exploitant. La réforme de la LPP et les mesures prises dans ce cadre ont toutefois privé cet argument de l'essentiel de son poids. Le principe de modération de la charge fiscale prévu dans le présent projet résulte plutôt de considérations portant sur les effets de la constitution des réserves latentes et de leur réalisation dans le cadre de l'imposition du revenu global net. Lorsque ces réserves latentes, qui ont été créées au fil du temps, sont dissoutes d'un seul coup dans le cadre de la liquidation de l'entreprise, il s'ensuit une imposition qui peut être considérée, en raison de la progressivité du barème, comme choquante.

La modération de la charge fiscale ne doit intervenir que pour les bénéfices réalisés lors du transfert ou de la liquidation définitive de l'entreprise. Si, en cours d'exploitation, une entreprise réalise des recettes extraordinaires en liquidant une part de ses actifs commerciaux, ces recettes sont comprises dans le revenu global net imposable. Par ailleurs, la personne qui transfère une entreprise pour en exploiter une autre ne procède pas à une liquidation définitive. Pour clarifier ce point, on s'appuie sur un critère objectif: on qualifie de «définitives» les liquidations et remises d'entreprises opérées par un exploitant de plus de 55 ans ou devenu invalide liées à une cessation définitive d'activité pour le contribuable concerné. Il apparaît de surcroît que la cessation définitive de l'activité lucrative ne saurait être admise tant que l'entreprise n'a pas liquidé son fonds de roulement.

En cas de transfert successoral d'une entreprise en raison du décès de l'exploitant, ses héritiers sont libres de maintenir l'entreprise ou de la liquider. La présente réforme propose d'accorder également aux héritiers une modération de la charge fiscale grevant la réalisation des réserves latentes, si cette dernière a lieu dans un délai de cinq ans à compter du décès. Cette proposition est conforme à la LHID.

4.3 Autres sujets

La réforme II prévoit également d'autres modifications de la LIFD et de la LHID: principe de l'apport en capital, allègements en matière de réduction pour participations, élargissement de la notion de emploi, etc. Ces modifications ne seront toutefois reprises dans la LIFD qu'au 1^{er} janvier 2011. En ce qui concerne ces autres éléments, le Conseil d'Etat est d'avis qu'il faut attendre avant de proposer l'introduction de ces différents principes dans la LICD. A noter que cette manière de faire est parfaitement compatible avec la LHID, cette dernière prévoyant un délai de deux ans pour adapter les lois cantonales une fois l'entrée en vigueur de ces différentes dispositions légales, à savoir deux ans dès le 1^{er} janvier 2009.

5. LOI FÉDÉRALE SUR LE TRAVAIL AU NOIR

Le 17 juin 2005, le Parlement fédéral a ratifié la loi fédérale concernant des mesures en matière de lutte contre le travail au noir (LTN). Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Le travail au noir désigne toute activité professionnelle, salariée ou indépendante, exercée en contravention des dispositions légales (comme la législation sur les étrangers, le droit des assurances sociales, le droit du travail, le droit fiscal). Pour endiguer le travail au noir en Suisse, la LTN prévoit des mesures répressives ainsi que des mesures incitatives du côté des prélèvements obligatoires (impôts et contributions sociales). La LTN et l'ordonnance y relative (OTN) apportent une série d'améliorations permettant de lutter contre le travail au noir. Il s'agit surtout:

- de simplifications administratives pour les assurances sociales et pour l'impôt à la source par l'introduction d'une procédure simplifiée pour la déclaration d'activités dépendantes de faible ampleur (p. ex. travaux domestiques, activités temporaires ou de portée très limitée);

- de l'obligation faite aux cantons de désigner un organe de contrôle cantonal auquel ils attribueront des compétences renforcées en matière de contrôle;
- de l'injonction faite aux autorités et organes concernés de se transmettre les uns aux autres les résultats des contrôles effectués auprès des employeurs;
- de sanctions renforcées (p. ex. exclusion d'une entreprise des marchés publics et suppression ou réduction des aides financières publiques).

Aux termes de la LTN, l'entreprise peut choisir la procédure de décompte simplifiée dans les conditions cumulatives suivantes:

- le salaire annuel de chaque salarié n'excède pas le salaire minimum fixé à l'article 7 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), actuellement de 19 890 francs;
- la masse salariale annuelle totale de l'entreprise n'excède pas 200% du montant de la rente de vieillesse annuelle maximale de l'AVS, soit un montant total de 53 040 francs;
- le décompte des salaires est effectué selon la procédure simplifiée pour l'ensemble du personnel.

La LTN a des incidences directes dans le domaine de la fiscalité. Elle modifie en effet tant la LIFD que la LHID. Les cantons sont tenus de reprendre les nouvelles dispositions de la LHID dans leur propre législation fiscale et de prévoir la procédure de décompte simplifiée. Pour l'année 2008, les mesures fiscales ont été intégrées dans l'ordonnance du 18 décembre 2007 d'exécution de la législation fédérale en matière de lutte contre le travail au noir (RSF 866.0.22).

6. LOI FÉDÉRALE SUR LES PLACEMENTS COLLECTIFS DE CAPITAUX

Le 23 juin 2006, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (LPCC), loi qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. Cette loi aligne la législation suisse sur les fonds de placement sur la nouvelle réglementation de l'UE et met en place une réglementation complète des placements collectifs de capitaux. Du point de vue fiscal, les nouvelles formes de placements collectifs de capitaux doivent être assimilées aux fonds de placement contractuels. Dorénavant, les dispositions de la loi sur les impôts s'appliquant actuellement aux fonds de placement contractuels vaudront également pour toute forme de placement collectif de capitaux et seront donc modifiées en conséquence (art. 10 al. 3, art. 21 al. 1 let. e, art. 90 al. 2, art. 97 al. 1 let. j, art. 108 al. 3, art. 114 et art. 162 al. 3). Ainsi, les placements collectifs ne seront imposés que sur leurs immeubles en propriété directe alors que leurs autres rendements et fortune seront directement imposés au chef des détenteurs de parts. Cette règle connaît deux exceptions:

- Les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'article 110 LPCC continueront d'être imposées en tant que sociétés de capitaux, s'agissant de sociétés anonymes qui ont pour but exclusif le placement collectif de capitaux.
- Désormais, les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe seront exonérés d'impôt dans la mesure où les investisseurs sont exclusi-

vement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de l'article 97 al. 1 let. e LICD ou des caisses suisses d'assurances sociales et de compensation exonérées de l'impôt selon l'article 97 al. 1 let. f LICD. Dans ces cas, il est illogique d'imposer les placements collectifs possédant des immeubles en propriété directe.

7. LOI FÉDÉRALE SUR L'ÉTAT HÔTE

La loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte (LEH, RS 192.12) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. La Suisse a une longue tradition d'accueil d'organisations et de conférences internationales. La politique d'Etat hôte constitue un aspect important de la politique étrangère de la Suisse. A l'instar des autres Etats, la Suisse accorde des privilèges et immunités aux représentations étrangères, ainsi qu'aux organisations et conférence internationales qu'elle accueille sur son territoire. Au vu de l'importance de la politique d'Etat hôte, le Conseil fédéral a décidé de codifier et de consolider sa pratique en la matière et de régler dans une seule loi les outils principaux de la politique d'Etat hôte. La LICD contient déjà actuellement une disposition en la matière (art. 16). Seule une modification de terminologie est nécessaire pour adapter son contenu à la LEH.

8. LOI FÉDÉRALE PORTANT MODIFICATION DE LA PROCÉDURE DE RAPPEL D'IMPÔT ET DE LA PROCÉDURE PÉNALE POUR SOUSTRACTION D'IMPÔT

En fixant au 1^{er} janvier 2008 l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 20 décembre 2006 portant modification de la procédure de rappel d'impôt et de la procédure pénale pour soustraction d'impôt en matière d'imposition directe, le Conseil fédéral a décidé d'abroger les normes du droit fiscal fédéral contraires à l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme (CEDH). La nouvelle loi garantit une procédure pénale loyale en cas de soustraction d'impôt. Elle respecte la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme et l'article 6 de la CEDH. Le droit de garder le silence et celui de refuser de coopérer ont été inscrits dans la LIFD et dans la LHID. La réglementation de l'utilisation des moyens de preuves recueillis pendant la procédure de rappel d'impôt a également été modifiée conformément à la CEDH. La présomption actuelle de culpabilité entre les époux a été supprimée. Dorénavant, l'épouse ne sera plus mise à l'amende pour les soustractions d'impôt de son époux et inversement.

Bien que les cantons disposent d'un délai de deux ans pour adapter leur législation, le Conseil d'Etat est d'avis d'introduire ces principes dans la LICD dès le 1^{er} janvier 2009, afin que la procédure soit identique pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal. A noter que la formulation des articles modifiés est identique à celle de la LHID.

9. COMMENTAIRES DES ARTICLES MODIFIÉS

9.1 Modifications de la LICD

Art. 10 titre médian

En raison de l'introduction d'un nouvel aliéna 3 qui traite des placements collectifs de capitaux, le titre médian de l'article 10 doit être complété.

Art. 10 al. 3 (nouveau)

Tous les placements collectifs sont désormais exonérés de l'impôt direct indépendamment de leur forme juridique au niveau fiscal. En conséquence, chaque investisseur est imposé sur sa participation au placement collectif.

Art. 16 al. 1

La modification vise à adapter la terminologie à la loi sur l'Etat hôte qui a notamment modifié l'article 4a LHID.

Art. 19 al. 2, 4^e phr. (nouvelle)

Le nouvel article 19b prévoyant sous certaines conditions un allègement de l'imposition des bénéficiaires en capital prévu à l'article 19 al. 2, il est nécessaire de faire figurer une réserve dans la disposition générale.

Art. 19a (nouveau)

Le propriétaire d'une entreprise de personnes a deux patrimoines distincts, le privé et le commercial. Toute modification de la structure de l'entreprise de personnes, sans modification de sa forme juridique, peut avoir des effets sur la répartition des actifs entre fortune commerciale et patrimoine privé et, par voie de conséquence, peut entraîner l'imposition des réserves latentes sur les biens transférés d'une masse patrimoniale à l'autre. Cela vaut en particulier et surtout pour les immeubles. Le passage d'actifs de la fortune commerciale à la fortune privée peut entraîner des conséquences fiscales. Les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune commerciale sont en principe inclus dans le bénéfice de l'entreprise et sont soumis à l'impôt sur le revenu de l'activité lucrative (système dualiste, applicable dans le canton de Fribourg).

Dès le moment où l'immeuble cesse d'être un actif nécessaire à l'exploitation ou cesse d'être utile à l'entreprise par sa valeur de placement ou par son rendement, il ne fait plus partie du patrimoine commercial.

Le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée entraîne ainsi l'imposition des amortissements récupérés (différence entre le prix d'acquisition et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu) et de la plus-value (différence entre la valeur vénale au moment du transfert et la valeur d'acquisition de l'immeuble). C'est sur ce deuxième effet que porte la proposition présentée à l'alinéa premier. Sur demande de l'entrepreneur, le gain en capital provenant du transfert d'un immeuble n'est imposé comme revenu commercial qu'au moment de sa réalisation. Si cette demande est présentée, l'entrepreneur peut inscrire l'immeuble en pied de bilan. Du point de vue de l'imposition de la fortune et des éventuels rendements de l'immeuble, l'immeuble est alors traité comme un élément du patrimoine privé. En revanche, lorsqu'il y a aliénation de cet actif, le produit de la réalisation est imposé selon les règles applicables à l'aliéna-

tion d'immeubles de la fortune commerciale. Ce principe est également valable pour le calcul des cotisations AVS prélevées sur le revenu.

Il convient de relever que cette mesure n'est envisageable que si le suivi des opérations de report d'imposition peut être assuré, notamment par le biais de mentions figurant dans la déclaration d'impôt du contribuable. Il est également possible d'envisager d'autres procédures, au niveau du registre foncier notamment.

Dans le système dualiste d'imposition, la cession d'une part des immeubles commerciaux compris dans le patrimoine de l'entreprise déclenche l'imposition du bénéfice de liquidation réalisé lors du partage. La présente réforme propose à l'alinéa 3 de donner aux héritiers la possibilité de demander le report d'imposition des bénéfices immobiliers prise en compte lors du partage, le cessionnaire reprenant la charge fiscale latente existant sur ce bien. En outre, sur demande des héritiers, le report de l'imposition doit également être accordé lorsqu'une entreprise est attribuée dans le cadre d'un partage successoral. Si une telle demande est faite, les valeurs déterminant le partage successoral n'influent pas sur les estimations des actifs et des passifs sur lesquelles est fondé l'impôt sur le revenu. L'aliénateur se voit imposer pleinement les gains en capital tirés d'une aliénation ultérieure des actifs de l'entreprise. Cette proposition vise surtout à faciliter fiscalement les règles de la succession (changement de génération) dans le cadre des PME.

En cas d'affermage de l'exploitation, on doit déterminer s'il y a transfert des immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée. Ce transfert n'a lieu que si l'affermage équivaut à une cessation définitive de l'exploitation. Si tel n'est pas le cas, le patrimoine affecté à l'exploitation reste commercial. Or, il n'est pas toujours aisé, pour l'autorité fiscale comme pour l'exploitant, de dire si les conditions d'une cessation définitive de l'exploitation et d'un transfert du patrimoine commercial dans la fortune privée sont remplies. Afin d'apporter une solution à ce problème, on présume à l'alinéa 2 que l'affermage d'une entreprise ne constitue pas une cessation définitive de l'activité lucrative indépendante. L'affermage, qui constitue toujours le revenu d'une activité lucrative indépendante, est donc toujours soumis à l'obligation de payer les cotisations AVS. L'exploitant pourra naturellement établir que l'affermage de son exploitation constitue bien une cessation définitive de son entreprise et demander l'imposition immédiate des amortissements récupérés et de la plus-value.

Art. 19b (nouveau)

En ce qui concerne la fortune commerciale, l'alinéa 1 précise que tous les rendements de droits de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à concurrence de 50% si les droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'imposition partielle s'effectue sur le bénéfice net des droits de participation, c'est-à-dire après déduction des charges qui lui sont attribuées (frais de financement, frais d'administration, amortissements, provisions, etc.). L'alinéa 2 ajoute une condition à l'imposition à concurrence de 50% pour les bénéfices provenant de l'aliénation de participations de la fortune commerciale en ce sens que les droits de participation doivent être restés propriété du contribuable ou de l'entreprise pendant un an au moins

afin d'éviter que les commerçants de titres puissent bénéficier de l'imposition partielle des gains en capital.

Art. 20 titre médian

En raison de l'introduction d'un nouvel article 19a, la numérotation des titres médians doit être adaptée.

Art. 21 al. 1 let. c, 3^e phr. (nouvelle)

L'article 21 al. 1 let. c prévoit l'imposition des dividendes et autres avantages appréciables en argent provenant de participations. La nouvelle disposition légale figurant à l'article 21 al. 1^{bis} prévoyant une exception à ce principe, il est utile de faire figurer un renvoi dans la disposition générale.

Art. 21 al. 1 let. e

Par dérogation au principe général de transparence, le rendement des placements collectifs est imposé avec la propriété directe. Conformément au droit en vigueur, l'investisseur est imposé dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ses immeubles en propriété directe. La modification touche uniquement à la terminologie.

Art. 21 al. 1^{bis} (nouveau)

En ce qui concerne la fortune privée, tous les rendements de droits de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à concurrence de 50% pour autant que ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Art. 34 al. 1 let. a, 1^e phr.

Il s'agit là d'une mise à jour de la législation rendue nécessaire suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, d'un nouvel article 21a LICD.

Art. 36 al. 1 let. a à e, let. g et al. 2 let. a à d

Le tableau suivant résume l'augmentation des déductions sociales prévue par le projet:

Type de déduction	Déduction actuelle	Déduction selon projet
enfant	max. 7000 / min. 5500 (2 enfants) max. 8000 / min. 6500 (dès le 3 ^e)	max. 7500 / min. 6000 (2 enfants) max. 8500 / min. 7000 (dès le 3 ^e)
orphelin	max. 7000 / min. 5500	max. 7500 / min. 6000
personne nécessiteuse	700	1000
étudiant, apprenti	1500	2000
contribuable en fauteuil roulant	2000	2500
frais de garde	4000	4500
contribuable à revenu modeste seul sans enfant	max. 2200 / seuil à 10 300	max. 2500 / seuil à 12 000
contribuable à revenu modeste marié ou seul avec enfant	max. 4400 / seuil à 20 600	max. 5000 / seuil à 24 000
rentier à revenu modeste seul sans enfant	max. 7700 / seuil à 20 600	max. 9000 / seuil à 24 000
rentier à revenu modeste marié ou seul avec enfant	max. 9900 / seuil à 25 000	max. 11 000 / seuil à 30 000

Les montants minimaux et maximaux des déductions sociales pour enfant et pour orphelin sont augmentés de 500 francs (dont 150 francs représentent la compensation de la progression à froid). La déduction pour personne nécessitée est augmentée à 1000 francs (soit de 42,85%, dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour contribuable aux études ou en apprentissage est augmentée à 2000 francs (soit de 33,33% dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour contribuable en fauteuil roulant est augmentée à 2500 francs (soit de 25%, dont 8,52% concernent la progression à froid). La déduction pour frais de garde est augmentée de 500 francs (soit de 12,5%, dont 200 francs concernent la progression à froid).

Les déductions pour contribuables à revenu modeste sont augmentées d'environ 16,5%, dont 8,52% concerne la compensation de la progression à froid.

Art. 37 al. 1

Le projet prévoit de déplacer linéairement le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de 4%, dont 2,69% correspondent à la compensation de la progression à froid. Cela a pour conséquence, par exemple, que le taux qui est actuellement applicable à un revenu imposable de 50 000 francs sera déterminant pour le calcul de l'impôt d'un revenu de 52 000 francs (environ). Tous les paliers sont déplacés de 4%, sous réserve des arrondis. Le seuil du barème est porté de 4900 francs à 5100 francs et le taux maximal de 13,5% sera déterminant pour un revenu de 203 900 francs au lieu de 196 200 francs actuellement (personne seule).

Techniquement, il a été rajouté deux paliers dès 76 700 francs, de façon à rétablir une moyenne équilibrée du nombre de tranches dans les classes de revenu. La majoration par tranche a été adaptée en conséquence.

A noter qu'il s'agit là de la première application des motions 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page et 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens.

Art. 37 al. 6, 3^e phr. (nouvelle)

Il faut prévoir une limitation à l'allègement des bénéficiaires de liquidation prévu par l'article 38b dans les cas d'application de l'article 37 al. 6 LICD, lequel prévoit déjà un abattement de 50%, à certaines conditions, en cas de transfert d'immeubles de la fortune commerciale dans la fortune privée. Sans cette précision, un indépendant qui remplit les conditions de l'article 38b pourrait bénéficier d'un allègement selon cette disposition légale et également demander un abattement selon l'article 37 al. 6, ce qui reviendrait à accorder une double diminution de la charge fiscale.

Art. 38a (nouveau)

Avec la procédure simplifiée, l'impôt est retenu par l'employeur; il s'agit donc d'une imposition à la source. Comme elle peut concerner aussi bien les ressortissants suisses que les ressortissants étrangers avec ou sans permis d'établissement délivré par la police des étrangers, cette procédure doit être régie par un article particulier au chapitre «Impôt sur le revenu». La systématique est ainsi la même que pour la LIFD. Le taux d'imposition de 4,5% correspond au taux recommandé par la Conférence suisse des impôts et prend en compte le fait que l'impôt est prélevé sur le revenu brut sans aucune déduction. Ce taux d'imposition fixe couvre l'impôt cantonal, communal et

ecclésiastique, mais ne comprend pas l'impôt fédéral direct, lequel se monte à 0,5% selon l'article 37a LIFD. Pour répondre aux besoins de simplification et d'incitation fiscale, ces revenus ne doivent plus pouvoir être pris en compte en procédure de taxation ordinaire. L'ordonnance fédérale relative à la LTN (OTN) règle les détails de la procédure simplifiée. Des dispositions d'exécution doivent également être réglées par voie d'ordonnance à l'échelon cantonal. L'alinéa 6 constitue la norme nécessaire à cette délégation. Les alinéas 2 à 5 règlent les obligations de procédure en procédure de décompte simplifiée et mettent en œuvre les modalités prévues par l'article 11 al. 4 LHID. En matière de procédure simplifiée, l'employeur et la caisse de compensation AVS se partagent les obligations de procédure, qui ne répondent donc pas à la même répartition qu'en procédure d'imposition à la source. Selon l'article 1 al. 5 OTN, les caisses de compensation AVS reçoivent pour la perception de l'impôt à la source une provision s'élevant à 10% du montant total de l'impôt à la source qu'elles ont encaissé.

Art. 38b (nouveau)

D'après l'alinéa 1, en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante après l'âge de 55 ans révolus ou en cas d'invalidité, les réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux sont imposées séparément des autres revenus. En incluant les réserves latentes réalisées des deux derniers exercices commerciaux, l'article 38b al. 1 institue un motif de révision légal si les taxations en question sont entrées en force. D'après l'alinéa 2, l'imposition séparée s'applique également au conjoint survivant, aux descendants et aux légataires. Dans la mesure où, sans en poursuivre l'exploitation, ils ne liquident pas l'entreprise exploitée par le défunt dans les cinq années civiles suivant la fin de l'année civile de son décès, il y a un décompte des réserves latentes en vertu de la systématique fiscale.

Lors de l'imposition du bénéfice de liquidation, il y a lieu d'examiner dans un premier temps si le contribuable a la possibilité d'effectuer un rachat de prévoyance. Si le contribuable prouve que tel est le cas, deux solutions sont envisagées: soit le contribuable effectue un rachat et alors celui-ci est directement déductible des réserves latentes et seul le solde est imposé à un taux correspondant au cinquième de ce montant, mais au moins au taux de 6%; soit le contribuable n'effectue pas de rachat, auquel cas le montant correspondant au rachat possible est imposé comme tel selon les modalités de l'article 39 LICD, le solde (à savoir le montant des réserves latentes diminué du rachat possible) étant également imposé séparément à un taux correspondant au cinquième de ce montant, mais au moins au taux de 6% (application de l'art. 37 al. 1 à 4). Cette pratique peut être résumée à l'aide de l'exemple suivant:

Un indépendant célibataire âgé de 56 ans décide de mettre définitivement un terme à son activité lucrative. Le montant total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices comptables se monte à 300 000 francs. Sans tenir compte des réserves latentes, son revenu imposable s'élève à 120 000 francs. Selon attestation de sa caisse de pension, il peut effectuer un rachat de 100 000 francs. Suivant le choix qu'il opère, il sera imposé de la manière suivante:

- s'il décide d'effectuer le rachat autorisé, il sera imposé séparément de ses autres revenus sur 200 000

francs (réserves latentes – rachat), mais au taux de 40 000 francs (un cinquième de 200 000 francs);

- s’il n’effectue pas de rachat, le montant de 100 000 francs équivalent au rachat possible sera imposé aux taux l’article 39 LICD. Les autres 200 000 francs seront imposés séparément comme ci-avant, soit au taux de 40 000 francs.

Cette nouvelle méthode d’imposition est largement plus favorable aux contribuables que la situation actuellement en vigueur et correspond au système retenu par la LIFD. Les exemples mentionnés ci-après illustrent les conséquences de ce changement. Etant donné qu’il y a application du splitting pour les revenus ordinaires, il est précisé que les exemples concernent un contribuable «personne seule» et que les calculs sont effectués avec les barèmes d’impôt de l’année 2008, sans tenir compte du coefficient cantonal de 103%.

Revenu imposable total	Dont réserves latentes	Rachat possible	Impôt cantonal selon loi actuelle	Impôt cantonal total selon projet	
				Si rachat effectué	Si rachat pas effectué ou pas possible
150 000	100 000	100 000	18 965	4 175	7 275
150 000	100 000	0	18 965	-	10 175
220 000	100 000	100 000	29 700	14 000	17 100
220 000	100 000	0	29 700	-	20 000
420 000	300 000	200 000	56 700	20 000	28 600
420 000	300 000	100 000	56 700	28 771	31 871
420 000	300 000	0	56 700	-	41 212
720 000	600 000	450 000	97 200	23 354	46 954
720 000	600 000	100 000	97 200	68 734	71 834
720 000	600 000	0	97 200	-	84 001

Art. 39 titre médian

Avec l’introduction des nouveaux articles 38a et 38b, l’actuel sous-titre médian «b» reçoit la lettre «d».

Art. 41 let. c

Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont exonérés de l’impôt dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d’assurance sociale et de compensation qui sont exonérées de l’impôt. En cas de vente de tout ou partie d’un immeuble appartenant à une institution mentionnée ci-avant et exonérée de l’impôt, un impôt sur les gains immobiliers est prélevé conformément à l’article 41 let. c LICD. Il y a donc lieu de prévoir la même systématique en ce qui concerne les placements collectifs exonérés de l’impôt du fait que les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d’assurance sociale et de compensation exonérées d’impôt.

Art. 43 let. e

Le délai durant lequel un contribuable peut, avant ou après la vente de son logement familial, réinvestir le montant obtenu dans un nouveau logement familial et ainsi avoir la faculté de bénéficier de l’imposition différée des gains immobiliers passe d’une année à deux ans.

Art. 61

Les déductions sociales sur la fortune sont augmentées de 5000 francs pour les personnes seules et de 10 000 francs pour les personnes mariées ou seules avec enfant.

Le tableau suivant résume l’augmentation des déductions sociales prévue par le projet:

Type de déduction	Déduction actuelle		Déduction selon projet	
	palier	montant	palier	montant
fortune personne seule	jusqu’à 70 000	30 000	jusqu’à 75 000	35 000
	de 70 001 à 85 000	20 000	de 75 001 à 100 000	25 000
	de 85 001 à 100 000	10 000	de 100 001 à 125 000	15 000
	dès 100 001	0	dès 125 001	0
fortune personne mariée ou avec enfant	palier	montant	palier	montant
	jusqu’à 100 000	60 000	jusqu’à 125 000	70 000
	de 100 001 à 120 000	40 000	de 125 001 à 160 000	50 000
	de 120 001 à 140 000	20 000	de 160 001 à 195 000	30 000
	dès 140 001	0	dès 195 001	0

Les seuils d’assujettissement ont également été passablement augmentés et non uniquement adaptés au renchérissement. Une personne seule est actuellement assujettie à l’impôt sur la fortune à partir d’une fortune imposable de 15 000 francs et un couple marié ou une personne seule avec enfant à partir de 25 000 francs. Le projet prévoit d’augmenter ces deux montants à 20 000 francs et 35 000 francs.

Art. 62 al. 1

Le projet prévoit de déplacer linéairement le barème de l’impôt sur la fortune des personnes physiques. La modification des seuils, par un étirement des paliers, abaisse les taux applicables au-delà de la progression à froid (laquelle représente 8,52%). Cela a pour conséquence, par exemple, que le taux qui est actuellement applicable à une fortune imposable de 75 100 francs sera déterminant pour le calcul de l’impôt d’une fortune de 85 100 francs. Il a été tenu compte à la fois de l’évolution des déductions accordées et de l’écart entre les paliers (multiple de dizaines de milliers de francs) pour déterminer la progression des paliers et la fixation de leur première tranche.

Le seuil d’assujettissement pour une personne seule est porté de 15 000 francs à 20 000 francs et le taux maximal de 3,5 0/00 sera déterminant pour une fortune de 1 100 100 francs au lieu de 1 000 100 francs actuellement.

Un effort particulier, allant au-delà de la correction technique liée à la progression à froid, a été reporté sur les déductions accordées en vue de diminuer les fortunes modestes. Pour une personne seule, la déduction par palier est augmentée de 5000 francs et les classes de fortune donnant droit à une déduction sont étendues. Alors qu’une fortune imposable dépassant 100 000 francs ne permet aucune déduction actuellement, cette limite passe à 125 000 francs avec la révision proposée.

Pour les contribuables mariés ou seuls avec charge d’entretien, les déductions accordées et le seuil d’assujettissement croissent de 10 000 francs. Les classes de fortune

donnant droit à une déduction sont étendues. Ainsi, les déductions sont accordées non plus jusqu'à une fortune nette de 140 000 francs, mais jusqu'à une fortune nette de 195 000 francs.

Art. 71 al. 1, 2^e phr. (nouvelle)

L'introduction de l'article 38a concernant la procédure simplifiée rend nécessaire cette précision dans les dispositions légales traitant de l'imposition à la source. En effet, pour répondre aux besoins de simplification et d'incitation fiscale, les revenus imposés dans le cadre de la procédure simplifiée ne doivent plus pouvoir être pris en compte.

Art. 90 al. 1 let. c (nouvelle)

Le 31 octobre 2006, le Grand Conseil a décidé de modifier la loi du 22 novembre 1988 sur la Banque cantonale de Fribourg (LBCF; RSF 961.1), ce qui a notamment eu comme conséquence d'assujettir la Banque cantonale aux impôts sur le bénéfice et le capital.

La principale raison évoquée était un traitement comparable avec les autres banques. Suite à cette modification, la BCF n'est plus exemptée des impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le bénéfice et le capital. Elle reste, en revanche, exonérée de l'impôt fédéral direct en application de l'article 56 let. b de la LIFD.

Suite à cette nouvelle pratique, des interrogations se sont manifestées au niveau communal pour savoir pour quelles raisons une caisse d'épargne communale avec le statut d'établissement de droit public continuait à être exonérée d'impôt. En effet, la législation actuelle prévoit l'exonération des établissements de droit public, qu'ils appartiennent au canton ou aux communes (art. 97 LICD). Cette même disposition précise tout de même que l'exonération est la règle, mais dans les limites du droit cantonal. Si l'on veut déroger à la règle, il faut alors prévoir une base légale.

En l'état actuel, seules trois caisses d'épargne communales subsistent sous la forme d'un établissement de droit public, à savoir la Caisse d'épargne de la Ville de Fribourg, la Caisse d'épargne de Vuisternens-devant-Romont et la Sparkasse Sense.

Dans un souci d'égalité de traitement avec les autres acteurs du domaine bancaire, le Conseil d'Etat propose d'assujettir les caisses d'épargne communales aux impôts sur le bénéfice et le capital. La nouvelle disposition prévoit de les soumettre à l'impôt selon le régime applicable aux sociétés de capitaux. Elle cite également la Banque cantonale, reprenant par là le principe contenu dans le nouvel article 6 LBCF.

Art. 90 al. 2

Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont assimilés aux autres personnes morales. La modification touche uniquement à la terminologie.

Art. 97 al. 1 let. i

La modification vise à adapter la terminologie à la loi sur l'Etat hôte. La teneur actuelle de la LICD ne correspond pas à la situation actuelle, s'agissant notamment des exonérations fiscales dont bénéficient les organisations intergouvernementales en vertu du droit international. Par ailleurs, la réserve de la réciprocité a été supprimée parce

qu'elle ne peut pas être assurée par des bénéficiaires institutionnels tels que les organisations intergouvernementales, les institutions internationales ou les tribunaux internationaux.

Art. 97 al. 1 let. j (nouvelle) et al. 2

Sont exonérés de l'impôt les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe dans la mesure où leurs investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle au sens de l'article 97 al. 1 let. e LICD ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de l'article 97 al. 1 let. f LICD.

Cette modification est le pendant de la modification de l'article 41 let. c. Les explications données au sujet de l'article 41 let. c valent dans la même mesure.

Art. 108 titre médian et al. 3

Le titre médian doit être modifié en raison du remplacement de l'expression «fonds de placement» par «placements collectifs de capitaux». L'alinéa 3 précise que les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour le rendement de leurs immeubles en propriété directe.

Art. 114

En principe, les placements collectifs ne sont pas soumis à l'impôt sur le bénéfice car ils sont traités de façon transparente au niveau fiscal. Une exception reste prévue pour les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe. L'impôt sur le bénéfice est dorénavant calculé selon le même principe applicable aux associations, fondations et autres personnes morales, à savoir à un taux de 10%.

Art. 162 al. 1 let. d (nouvelle)

L'introduction de cette disposition légale est avant tout nécessaire pour simplifier les tâches administratives des entreprises et leur permettre de communiquer aux autorités fiscales les données salariales de leurs employés via Internet selon la norme Swissdec. Bon nombre d'entreprises, en particulier les PME, se plaignent de la charge supplémentaire que constituent les travaux administratifs pour les organes publics. Grâce à une procédure unifiée de communication de données salariales, on dispose aujourd'hui d'un instrument qui permet de simplifier considérablement la communication entre les entreprises et les autorités. Une comptabilité certifiée Swissdec permet maintenant d'enregistrer une seule fois les données salariales et de les envoyer simultanément à tous les destinataires en toute sécurité.

Cette nouvelle méthode permet d'attribuer directement les certificats de salaires dans les dossiers électroniques des contribuables. Cela réduit notablement l'intervention humaine, ce qui permet un gain de temps et une plus grande fiabilité dans le classement.

En cas d'entrée en vigueur du présent projet au 1^{er} janvier 2009, cette nouvelle procédure s'appliquera la première fois pour attester les salaires 2009, soit au début de l'année 2010.

Art. 162 al. 3

Seule l'expression «fonds de placement» est remplacée par «placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe».

Art. 194 al. 1^{bis} et 228 al. 1 et al. 1^{bis}

La disposition doit être modifiée en ce sens que, au moment de l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt, le contribuable doit être informé qu'il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient. Il faut prévoir en outre que les moyens de preuve rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt ne peuvent être réutilisés dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt que lorsque ces moyens de preuve n'ont été rassemblés ni dans le cadre d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure. Cette modification permet d'établir la parfaite conformité avec les droits procéduraires garantis par la CEDH.

Lorsqu'une procédure de rappel d'impôt n'est pas introduite conjointement avec une procédure en soustraction d'impôt, l'article 194 al. 1^{bis} doit obliger l'Administration fiscale à avertir le contribuable concerné du risque d'introduction d'une procédure en soustraction ultérieure. Par conséquent, l'Administration doit également lui expliquer ses droits découlant de l'article 228 al. 1 modifié, en vertu duquel il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt.

Pour les cas dans lesquels il est évident dès le départ qu'aucune procédure en soustraction d'impôt ne sera introduite, par exemple dans le cas des héritiers, il va de soi qu'il n'est pas nécessaire de donner ces informations au contribuable.

Selon le droit actuel, les preuves rassemblées dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, durant laquelle le contribuable est obligé de collaborer, peuvent être utilisées dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt. C'est pourquoi l'article 228 al. 1^{bis} doit préciser que les moyens de preuve ne peuvent pas être utilisés dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt s'ils ont été rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve.

Si la protection de la CEDH ne porte pas sur la procédure de rappel d'impôt (que le contribuable collabore ou non), elle porte en revanche sur la procédure en soustraction d'impôt, qui sert uniquement à fixer l'ampleur de la peine. Dans le cadre d'une procédure en soustraction, le contribuable incriminé a le droit de refuser de collaborer en vertu de l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où il n'est pas tenu de s'autoaccuser. Les informations que le contribuable incriminé a fournies dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisées ensuite dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. L'utilisation de telles informations constituerait, d'une part, une violation de l'art. 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable) et, d'autre part, une violation de l'art. 6 § 2 CEDH (présomption d'innocence). Par ailleurs, une taxation d'office oblige le contribuable concerné de fournir lui-même les preuves

que la taxation n'est pas correcte (inversion du fardeau de la preuve). Dans ce domaine, il convient de souligner ce qui suit:

Conformément aux articles 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 176 al. 3 LICD et art. 48 al. 2 LHID). En réalité, le contribuable peut faire valoir, d'un côté, que les conditions de la taxation d'office ne sont pas réunies et, de l'autre, que la base de calcul de l'impôt est manifestement fautive. Dans ce cas, le contribuable doit prouver que l'estimation de l'autorité de taxation est fautive. En d'autres termes, il doit présenter les informations et les documents qui auraient permis d'éviter la taxation d'office. Il doit être en mesure de prouver tout au moins que l'estimation de l'autorité de taxation est manifestement trop élevée. Or, cette inversion du fardeau de la preuve n'est pas conforme à la présomption d'innocence inhérente à la procédure en soustraction d'impôt.

Art. 225

Selon l'alinéa 1 actuel, tout contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables. En raison de cette limitation de la responsabilité, le conjoint du contribuable fautif ne peut pas être considéré comme coauteur, complice ou instigateur, et ce, pas même s'il connaissait ou aurait dû connaître le manquement aux devoirs commis par son époux. La limitation de la responsabilité constitue un privilège pour les couples mariés qui n'est pas justifiable objectivement. C'est pourquoi il est nécessaire de reprendre dans le projet d'article 225 la réserve fixée à l'article 222 LICD, qui règle les mesures en cas de participation à une tentative de soustraction ou à une soustraction consommée. Il s'ensuit que les époux devront répondre de participation (instigation, complicité, participation) à une soustraction d'impôt commise par leur conjoint, au même titre que n'importe quel contribuable.

La présomption de culpabilité (avec obligation de fournir une preuve libératoire) qui ressort de l'alinéa 2 actuel, en vertu de laquelle chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction, est contraire à la présomption d'innocence fixée à l'art. 6 § 2 CEDH. Par conséquent, cette inversion du fardeau de la preuve doit être définitivement abrogée.

9.2 Modification de la loi sur les impôts communaux

Art. 2 al. 3

Le projet prévoit d'assujettir les caisses d'épargne communales aux impôts sur le bénéfice et le capital, ce qui a pour conséquence qu'elles doivent également être assujetties à la contribution immobilière pour les immeubles affectés à leur administration, alors que jusqu'à présent elles n'étaient assujetties à la contribution immobilière que pour les immeubles non affectés à leur administra-

tion. Cette manière de faire est identique à la solution adoptée pour la BCF.

9.3 Modification de la LIS

Art. 1 al. 1

Par souci de transparence, une précision est apportée à l'article 1 al. 1 LIS dans ce sens que les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe et les sociétés d'investissement à capital fixe sont désormais clairement cités dans la loi.

10. INCIDENCES FINANCIÈRES

10.1 Pour l'Etat

L'incidence financière de l'allègement de l'imposition des dividendes s'élève à 3,5 millions de francs (le calcul se base sur un coefficient cantonal à 100%). Cette incidence financière doit toutefois être relativisée dans la mesure où un tel régime d'imposition devrait provoquer des distributions de dividendes plus importantes et éviter que des contribuables fortunés quittent le canton pour s'établir chez nos voisins qui ont déjà adopté une imposition réduite des dividendes.

En ce qui concerne la question de la modération de la charge fiscale des indépendants qui cessent leur activité et des autres modifications mineures, les incidences financières ne sont pas chiffrables.

L'incidence financière de la compensation des effets de la progression à froid est de 13,1 millions de francs. L'incidence financière de l'amélioration des déductions sociales et des barèmes de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune au-delà de la simple compensation de la progression à froid se monte à 7,4 millions de francs, répartis de la manière suivante: barème impôt revenu: 3 millions de francs; barème et déductions sociales concernant la fortune: 0,8 million de francs; déductions pour revenu modeste: 2 millions de francs; déduction sociale pour enfant: 1,4 million de francs et déductions sociales diverses: 0,2 million de francs.

L'incidence financière totale du présent projet de loi se monte ainsi à 24 millions de francs (24,7 millions de francs avec le coefficient de 103%). De ce montant doivent être déduits les impôts dus par les caisses d'épargne communales, soit environ 0,3 million de francs (estimation effectuée sur la base des comptes publiés par lesdits établissements).

10.2 Pour les communes et les paroisses

Les impôts communaux et ecclésiastiques sont prélevés sur la base des impôts cantonaux (coefficient cantonal à 100%) et l'incidence financière correspond à environ 19,2 millions de francs pour les communes et à 2,2 millions de francs pour les paroisses.

10.3 Pour les contribuables

Sont concernés par cette révision les contribuables mariés avec ou sans enfants, en activité ou rentiers, ainsi que les familles monoparentales. Les calculs comparatifs de la charge fiscale tiennent compte des diverses hypothèses mentionnées ci-après.

10.3.1 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables salariés

Sujet fiscal: contribuable de profession dépendante, marié ou seul avec enfant(s), le conjoint exerçant ou n'exerçant pas d'activité salariée.

Objet fiscal: produit du travail du contribuable ou du couple, après déductions des charges sociales (AVS, AI, APG, AC, AANP), lequel correspond au revenu brut ci-après.

Déductions considérées: – Caisse de pension: 5% du revenu brut.

– Frais professionnels: 3% du revenu net, minimum 1900 francs et maximum 3800 francs.

– Déduction pour activité du conjoint.

– Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2008, sans tenir compte des réductions des primes.

– Frais de garde.

– Déductions sociales.

Coefficient: les impôts correspondent à l'impôt cantonal de base (100%).

	Revenu brut	Impôt 2008	Impôt 2009	Différence en %
a) couple marié sans enfant, pas d'activité du conjoint				
	40'000	967.70	853.90	- 11.8
	60'000	2'774.00	2'695.25	- 2.8
	100'000	6'973.80	6'852.90	- 1.7
	150'000	13'157.75	12'898.85	- 2.0
	230'000	23'955.30	23'605.75	- 1.5
b) couple marié avec 1 enfant, pas d'activité du conjoint				
	40'000	382.70	310.60	- 18.8
	60'000	1'989.20	1'806.55	- 9.2
	100'000	6'191.45	5'965.20	- 3.7
	150'000	12'234.25	11'924.35	-2.5
	230'000	22'967.65	22'580.95	- 1.7
c) couple marié avec 1 enfant (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints				
	40'000	130.70	89.00	- 31.9
	60'000	1'403.50	1'188.45	- 15.3
	100'000	5'513.95	5'252.90	- 4.7
	150'000	11'520.45	11'158.65	- 3.1
	230'000	21'855.65	21'423.85	- 2.0
d) couple marié avec 2 enfants, pas d'activité du conjoint				
	40'000	92.45	74.00	- 20.0
	60'000	1'273.60	1'054.65	- 17.2
	100'000	5'373.10	5'081.70	- 5.4
	150'000	11'322.85	10'974.10	- 3.1
	230'000	21'992.10	21'555.75	- 2.0

e) couple marié avec 2 enfants (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints				
40'000	0.00	0.00	-	
60'000	429.70	279.20	- 35.0	
100'000	4'263.50	3'917.45	- 8.1	
150'000	10'098.00	9'640.60	- 4.5	
230'000	20'312.10	19'792.20	- 2.6	

f) personne seule, sans enfant				
40'000	2'130.30	2'081.95	- 2.3	
60'000	4'368.45	4'289.20	- 1.8	
100'000	9'335.25	9'227.35	- 1.2	
150'000	16'513.35	16'176.25	- 2.0	
230'000	28'512.00	28'512.00	-	

g) personne seule, avec 1 enfant (frais de garde)				
40'000	358.00	265.95	- 25.7	
60'000	1'940.90	1'706.50	- 12.1	
100'000	6'125.15	5'846.50	- 4.5	
150'000	12'150.65	11'771.05	- 3.1	
230'000	22'877.55	22'417.75	- 2.0	

h) personne seule, avec 2 enfants (frais de garde)				
40'000	0.00	0.00	-	
60'000	868.80	591.05	- 32.0	
100'000	4'858.70	4'520.35	- 7.0	
150'000	10'702.90	10'235.95	- 4.4	
230'000	21'306.30	20'751.80	- 2.6	

10.3.2 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables rentiers

Sujet fiscal: contribuable de plus de 65 ans, marié ou seul, sans enfant.

Objet fiscal: rentes AVS et pensions brutes

Remarque: le revenu des rentiers (revenu disponible) ne peut pas être comparé avec le revenu brut provenant du travail d'un salarié.

Déductions considérées: – Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2008, sans tenir compte des réductions des primes.
– Déductions sociales.

Coefficient: les impôts correspondent à l'impôt cantonal de base (100%).

	Revenu total	Impôt 2008	Impôt 2009	Différence en %
a) rentier seul, sans enfant				
30'000	978.90	798.00	- 18.5	
60'000	4'982.60	4'887.55	- 1.9	
100'000	10'442.05	10'324.55	- 1.1	
150'000	18'409.50	18'024.90	- 2.1	
230'000	30'577.50	30'577.50	-	

b) rentier marié, sans enfant				
30'000	216.50	170.10	- 21.4	
60'000	3'286.65	3'045.10	- 7.3	
100'000	7'906.85	7'762.60	- 1.8	
150'000	14'629.45	14'455.30	- 1.2	
230'000	26'410.35	25'977.50	- 1.6	

11. AUTRES CONSÉQUENCES DU PROJET

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a également pas d'effet s'agissant de la répartition des tâches État–communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

12. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des ces modifications au 1^{er} janvier 2009.

BOTSCHAFT Nr. 82 1. Juli 2008 des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung verschiedener Gesetzesbestimmungen über die Steuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1), des Gesetzes vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (GStG; SGF 632.1) und des Gesetzes vom 23. Mai 1957 betreffend besondere Besteuerung der Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen (BIG; SGF 635.3.1). Nach einer kurzen Einleitung wird auf die Gründe und die Tragweite der Revision dieser verschiedenen Gesetze und ihre Folgen eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Artikel.

1. EINLEITUNG

Am 2. April 2008 hat der Grosse Rat eine ganze Sitzung der direkten Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen gewidmet. So hat er den Bericht zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression genehmigt und neun Motionen gutgeheissen, die Steuersenkungen oder Steueränderungen verlangen.

In seinem Regierungsprogramm für die Legislaturperiode 2007–2011 hat es sich der Staatsrat zum Ziel gesetzt, «den Kanton mit einer mässigen Senkung der Steuerbelastung von natürlichen Personen und Unternehmen attraktiver zu machen» (Herausforderung 7).

Der Staatsrat schlägt vor, zur Wahrung der steuerlichen Attraktivität des Kantons namentlich eine Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen einzuführen. Damit soll die wirtschaftliche Doppelbelastung von Aktionär und Unternehmen gemildert werden. Der Entwurf sieht auch eine steuerliche Entlastung für die Selbstständigerwerbenden bei definitiver Aufgabe ihrer Erwerbstätigkeit vor.

Mit dieser Gesetzesrevision sollen schliesslich auch die Folgen der kalten Progression ausgeglichen und unser Steuergesetz harmonisiert und darin mehrere durch die Bundesgesetzgebung, insbesondere durch das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA; SR 822.41) und durch das Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG; SR 951.31), vorgeschriebene Änderungen aufgenommen werden.

Der Entwurf leistet ebenfalls mehreren Motionen Folge, die der Grosse Rat in den Jahren 2002 (Motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens; siehe Ziffer 3.1) und 2008 (Motion 1001.07 Stéphane Peiry; Motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen; Motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith; siehe Ziffern 3.2, 3.3 und 3.6) angenommen hat. Ausserdem wird auch den Motionen 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page und 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens (siehe Ziffern 3.4 und 3.5) teilweise Folge geleistet.

2. AUSGLEICH DER FOLGEN DER KALTEN PROGRESSION

Am 2. April 2008 hat der Grosse Rat den Bericht Nr. 55 zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression genehmigt. Dieser Bericht schlug den vollständigen Ausgleich der Folgen der kalten Progression vor. Der vorliegende Entwurf konkretisiert diesen Bericht und sieht Teuerungsanpassungen beim Steuertarif und den Sozialabzügen für die Einkommenssteuer sowie beim Steuertarif, den Sozialabzügen und dem steuerbaren Minimalvermögen bei der Vermögenssteuer vor. Er geht aber über den blossen Ausgleich der kalten Progression hinaus, indem die angepassten Zahlen über dieser Korrektur liegen und so gewisse vom Grossen Rat angenommene Motionen bereits teilweise berücksichtigt werden. Auf die genauen Zahlen wird weiter hinten in der Botschaft eingegangen.

3. BEHANDELTE MOTIONEN

3.1 Motion 122.01 Georges Godel/Jean-Louis Romanens

Mit einer am 22. Juni 2001 eingereichten und begründeten Motion (*TGR* S. 973) schlugen die Grossräte Georges Godel und Jean-Louis Romanens eine Änderung des DStG durch die Einführung einer Rechtsgrundlage vor, damit ein Teil der Kapitalgewinne der Selbstständig-erwerbenden, die ihre Erwerbstätigkeit aufgeben und in den Ruhestand treten, als Vorsorgekapital gilt und dementsprechend besteuert wird.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 19. März 2002 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in Artikel 38b nach den Modalitäten des eidgenössischen Unternehmenssteuerreformgesetzes II Folge.

3.2 Motion 1001.07 Stéphane Peiry

Mit einer am 12. Januar 2007 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 278) verlangte Grossrat Stéphane Peiry, das DStG in dem Sinne zu ändern, dass die als Dividenden ausgeschütteten Unternehmensgewinne nur teilweise besteuert werden.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in den Artikeln 19b und 21 Abs. 1^{bis} Folge.

3.3 Motion 1008.07 Rudolf Vonlanthen

Mit einer am 22. März 2007 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 281) verlangte Grossrat Rudolf Vonlanthen, das DStG in dem Sinne zu ändern, dass die Teilbesteuerung der Dividenden zu einem Satz von 60% eingeführt wird.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in den Artikeln 19b und 21 Abs. 1^{bis} Folge.

3.4 Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page

Mit einer am 13. April 2007 eingereichten und begründeten Motion (*TGR* S. 608) verlangten die Grossräte Stéphane Peiry und Pierre-André Page eine lineare Senkung der Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie der Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen um 10%.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Insoweit die Anpassungen der Steuertarife der Einkommens- und Vermögenssteuer und gewisser Sozialabzüge über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression hinausgehen, leistet der Entwurf dieser Motion in den Artikeln 36, 37 Abs.1, 61 und 62 Abs. 1 zu einem sehr geringen Teil Folge.

3.5 Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens

Mit einer am 8. Mai 2007 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 609) verlangten die Grossräte Markus Bapst und Jean-Louis Romanens die Änderung einiger Bestimmungen des DStG in den Punkten Entlastung bei der Familienbesteuerung, lineare Senkung der Einkommens- und Vermögenssteuertarife für die natürlichen Personen und Milderung der Unternehmensbesteuerung.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in den Artikeln 19a, 19b, 21 Abs. 1^{bis}, 36 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2, 37 Abs. 1, 38b, 61 Abs. 1 und 3 und 62 Abs. 1 teilweise Folge.

3.6 Motion 1033.07 Jean-Louis Romanens/Emmanuelle Kaelin Murith

Mit einer am 11. Oktober 2007 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 1539) beantragten Grossrat Jean-Louis Romanens und Grossrätin Emmanuelle Kaelin Murith eine Änderung von Artikel 43 Bst. e DStG zur Verlängerung der Frist, in der Steuerpflichtige vor oder nach der Veräusserung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft den erzielten Erlös in eine gleichgenutzte Wohnliegenschaft investieren und damit bei der Grundstückgewinnsteuer vom Steueraufschub profitieren können.

Diese Motion wurde vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in Artikel 43 Bst. e Folge.

4. BUNDESGESETZ ÜBER DIE UNTERNEHMENSSTEUERREFORM II

Am 23. März 2007 hat das eidgenössische Parlament das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen verabschiedet (BBl 2007, S. 2321). Dieses Gesetz, gegen das das Referendum ergriffen worden war, wurde in der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommen, und somit treten am 1. Januar 2009 in zahlreichen Bundesgesetzen neue Bestimmungen in Kraft, darunter im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14).

Mehrere parlamentarische Vorstösse zu verschiedenen Punkten in diesem Gesetz sind bereits im Grossen Rat behandelt worden. Dabei geht es um die Themen der Teilbesteuerung der Dividenden und die Kapitalgewinne von Selbstständigerwerbenden, die ihre Erwerbstätigkeit endgültig aufgeben.

4.1 Teilbesteuerung der Dividenden

Die Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften unterliegen der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Die Doppelbelastung betrifft auch das Kapital der Gesellschaft und das Vermögen des Anteilsinhabers. In Fachkreisen spricht man deshalb von einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, wenn die von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft versteuerten und ausgeschütteten Gewinne auch von den Anteilsinhabern voll versteuert werden müssen. Die Tatsache, dass Körperschaftsgewinne bei der Ausschüttung ein zweites Mal besteuert werden, verändert das Verhalten der Anteilsinhaber. Diese setzen denn auch in der Praxis alle zulässigen Mittel ein, um die wirtschaftliche Doppelbelastung und damit Gesamtbelastungen von unter Umständen über 50 Prozent zu vermeiden (z.B. durch Thesaurierung von ausschüttungsfähigen Gewinnen mit der Absicht, diese bei Veräusserung der Beteiligungsrechte als steuerfreien Kapitalgewinn zu realisieren, oder durch Bezug von überetzten Löhnen und Finanzierung der Körperschaft mit verzinslichen Darlehen der Anteilsinhaber statt mit unentgeltlichem Eigenkapital, gelegentlich aber auch durch Belastung der Körperschaft mit privatem Aufwand). Das dürfte auch die gesamtschweizerisch bescheidenen Ausschüttungsquoten erklären, die im langfristigen Durchschnitt kaum über 35–40 Prozent liegen dürften. Tatsache ist, dass auf diese Weise die Finanzierungsentscheide der Unternehmer-Aktionäre oft alles andere als betriebswirtschaftlich fundiert sind und primär von den steuerlichen Folgen abhängen. Die volkswirtschaftlich gebotene Finanzierungsneutralität lässt demzufolge zu wünschen übrig, was letztlich für das Wachstum unserer Volkswirtschaft schädlich ist. Aus all diesen Gründen hält der Staatsrat eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung für notwendig und ist der Auffassung, dass in Anbetracht der in den meisten Kantonen bereits getroffenen Entscheide rasches Handeln geboten ist.

Diese in der Westschweiz bis anhin unbekannt Praxis wird nämlich bereits in 18 Kantonen (AG, AI, AR, BE, BL, GL, GR, LU, NW, OW, SH, SG, SO, SZ, TG, UR, VS und ZG) und ab dem 1. Januar 2009 auch beim Bund angewendet. Andere Kantone (GE, VD) haben ebenfalls Vorhaben angekündigt, die sich mit dieser Problematik beschäftigen.

4.2 Milderung der Steuerbelastung bei endgültiger Übertragung oder Liquidation oder bei Übertragung durch Erbgang

Die Liquidation eines Unternehmens führt bezüglich der ordentlichen Einkommenssteuern zur Realisation und Besteuerung der stillen Reserven eines Unternehmens. Es ist weitgehend unbestritten, dass stille Reserven bei ihrer Realisierung durch ein Unternehmen dem Einkommen zugerechnet und der Einkommenssteuer unterworfen werden, solange eine solche Realisierung während des Bestandes eines Unternehmens erfolgt. Kommt es jedoch zu einem Liquidationsgewinn infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit oder infolge einer Betriebsübergabe, so fordern die interessierten Wirtschaftskreise und auch einzelne parlamentarische Vorstösse, dass die damit verbundene Steuerlast zu mildern sei. Als Grund für diese Forderung wird oft angegeben, dass ein Betriebsinhaber über keine Altersvorsorge verfüge. Durch die Revision des BVG und die damit verbundenen Neuerungen ist dieses Argument aber im Wesentlichen gegenstandslos geworden. Die in diesem Entwurf vorgesehenen Massnahmen gehen denn auch in eine andere Richtung: Sie betreffen den Vergleich zwischen der einkommenssteuerlichen Auswirkung der Entstehung stiller Reserven und der Auswirkung, die deren Realisierung nach sich zieht. Werden die im Laufe der Zeit akkumulierten stillen Reserven im Zuge der Unternehmensliquidation auf einen Schlag aufgelöst, so kann dies, infolge der Progression des Steuertarifes, zu einer oft als stossend empfundenen steuerlichen Belastung führen. Die geplante Steuererleichterung soll nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu steuernden Nettoeinkommens. Im Übrigen kann nicht von einer endgültigen Liquidation gesprochen werden, falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben. Um diesbezüglich Klarheit zu schaffen, wird als objektives Kriterium vorgeschlagen, dass erst dann eine «endgültige Liquidation» oder eine «endgültige Übertragung» eines Unternehmens vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person älter als 55 Jahre oder invalid ist und die Liquidation oder Übertragung mit der endgültigen Aufgabe der Erwerbstätigkeit der betroffenen steuerpflichtigen Person verbunden ist. Es leuchtet ein, dass auch nur dann von endgültiger Aufgabe einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden kann, wenn das Unternehmen sein Umlaufvermögen vollständig aufgelöst hat.

Bei Übertragung eines Unternehmens im Todesfall des Unternehmers oder der Unternehmerin haben die Erben die Wahl, das Unternehmen weiterzuführen oder zu liquidieren. Im Rahmen der vorliegenden Revision wird vorgeschlagen, auch den Erben eine Milderung der Steuern auf den realisierten stillen Reserven zu gewähren, falls

das Unternehmen innerhalb von 5 Jahren nach dem Tod des Erblassers liquidiert wird. Dieser Vorschlag steht in Einklang mit dem StHG.

4.3 Weitere Themen

Die Unternehmenssteuerreform II sieht auch noch andere Änderungen des DBG und des StHG vor: Kapitaleinlageprinzip, Erleichterungen für den Beteiligungsabzug, Erweiterung des Begriffs der Ersatzbeschaffung usw. Diese Änderungen werden jedoch erst per 1. Januar 2011 ins DBG aufgenommen. Der Staatsrat ist der Auffassung, dass mit dem Antrag, diese verschiedenen Grundsätze ins DStG einzuführen, noch zugewartet werden soll. Dies ist übrigens ganz im Sinne des StHG, das nämlich eine Frist von zwei Jahren zur Anpassung der kantonalen Gesetze vorsieht, sobald diese verschiedenen Gesetzesbestimmungen in Kraft getreten sind, das heisst zwei Jahre ab dem 1. Januar 2009.

5. BUNDESGESETZ GEGEN DIE SCHWARZARBEIT

Am 17. Juni 2005 hat das Bundesparlament das Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA) verabschiedet. Dieses Gesetz ist am 1. Januar 2008 in Kraft getreten. Unter Schwarzarbeit versteht man im Allgemeinen entlohnte oder selbstständige Arbeitstätigkeit, welche in Verletzung von Rechtsvorschriften (z.B. Ausländerrecht, Sozialversicherungsrecht, Arbeitsvertragsrecht, Steuerrecht) ausgeübt wird. Um die Schwarzarbeit in der Schweiz einzudämmen, sieht das BGSA einerseits repressive Massnahmen, andererseits Anreize im Bereich der Steuern und der Sozialversicherungen vor. Das BGSA und die entsprechende Verordnung (VOSA) bringen eine Reihe von Verbesserungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, und zwar vor allem:

- Administrative Erleichterungen bei den Sozialversicherungen und bei der Quellensteuer durch Einführung eines vereinfachten Abrechnungsverfahrens für kleinere unselbstständige Tätigkeiten (z.B. im Haushalt oder vorübergehende Tätigkeiten);
- die Verpflichtung der Kantone, ein kantonales Kontrollorgan mit verstärkten Kontrollkompetenzen zu bezeichnen;
- die Pflicht zum Austausch der Ergebnisse der Kontrollen bei Arbeitgebern unter den beteiligten Behörden und Organen;
- verstärkte Sanktionen (Ausschluss vom öffentlichen Beschaffungswesen und Streichung oder Kürzung von öffentlichen Finanzhilfen).

Der Arbeitgeber kann das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss BGSA wählen, wenn kumulativ:

- der Jahreslohn für einen einzelnen Arbeitnehmer den Grenzbetrag nach Artikel 7 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40), derzeit 19 890 Franken, nicht überschreitet,
- die gesamte jährliche Lohnsumme des Betriebes den zweifachen Betrag der maximalen jährlichen Altersrente der AHV, also insgesamt 53 040 Franken nicht übersteigt sowie

- die Löhne des gesamten Personals im vereinfachten Verfahren abgerechnet werden.

Das BGSA hat unmittelbare steuerliche Folgen, es ändert nämlich sowohl das DBG als auch das StHG. Die Kantone haben die neuen Bestimmungen des StHG in ihre eigene Steuergesetzgebung zu übernehmen und das vereinfachte Abrechnungsverfahren einzuführen. Für das Jahr 2008 wurden die steuerlichen Massnahmen in die Ausführungsverordnung vom 18. Dezember 2007 zur Bundesgesetzgebung gegen die Schwarzarbeit (SGF 866.0.22) integriert.

6. KOLLEKTIVANLAGENGESETZ

Die eidgenössischen Räte haben am 23. Juni 2006 das Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) verabschiedet, das am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist. Mit dem Kollektivanlagengesetz wird die schweizerische Anlagefondsgesetzgebung an die revidierte Regelung in der EU angepasst und zu einer umfassenden Regelung der kollektiven Kapitalanlagen ausgebaut. In steuerlicher Hinsicht sollen die neuen Formen der kollektiven Kapitalanlage den vertraglichen Anlagefonds gleichgestellt werden. Die bisherigen Bestimmungen des Steuergesetzes zu den vertraglichen Anlagefonds gelten somit neu für jede Form der kollektiven Kapitalanlage und werden entsprechend angepasst (Art. 10 Abs. 3, Art. 21 Abs. 1 Bst. e, Art. 90 Abs. 2, Art. 97 Abs. 1 Bst. j, Art. 108 Abs. 3, Art. 114 und Art. 162 Abs. 3). Somit sind die kollektiven Kapitalanlagen nur für den direkten Grundbesitz steuerpflichtig, während die Erträge und das Vermögen der kollektiven Kapitalanlage im Übrigen direkt den Anteilinhabern zugerechnet werden. Davon gibt es zwei Ausnahmen:

- Wie bisher als Kapitalgesellschaften besteuert werden Investmentgesellschaften mit festem Kapital nach Artikel 110 KAG. Dabei handelt es sich um Aktiengesellschaften deren ausschliesslicher Zweck die kollektive Kapitalanlage ist.
- Neu steuerbefreit sind kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Artikel 97 Abs. 1 Bst. e DStG oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen nach Artikel 97 Abs. 1 Bst. f DStG sind. In diesen Fällen erscheint eine Steuerpflicht der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nicht sinnvoll.

7. GASTSTAATGESETZ

Das Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (GSG; SR 192.12) ist am 1. Januar 2008 in Kraft getreten. Die Schweiz hat eine lange Tradition als Gaststaat von internationalen Organisationen und Konferenzen, und die Gaststaatspolitik bildet einen Schwerpunkt der schweizerischen Aussenpolitik. Wie andere Staaten gewährt die Schweiz ausländischen Vertretungen sowie internationalen Organisationen und Konferenzen, denen sie auf ihrem Hoheitsgebiet Gastrecht gewährt, Vorrechte und Immunitäten. Angesichts der Bedeutung der Gaststaatspolitik hat der Bundesrat beschlossen, seine Praxis in die-

sem Bereich zu kodifizieren und die wichtigsten Mittel der Gaststaatspolitik in einem einzigen Gesetz zu regeln. Das DStG enthält bereits eine diesbezügliche Bestimmung (Art. 16). Um ihren Inhalt an das GSG anzupassen, braucht es lediglich eine terminologische Änderung.

8. BUNDESGESETZ ÜBER ÄNDERUNGEN DES NACHSTEUERVERFAHRENS UND DES STRAFVERFAHRENS WEGEN STEUERHINTERZIEHUNG

Mit der Inkraftsetzung des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 2006 über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern auf den 1. Januar 2008 hat der Bundesrat beschlossen, die bundesrechtlichen Steuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) verstossen, aufzuheben. Das neue Gesetz gewährleistet ein faires Strafverfahren bei Steuerhinterziehung. Es entspricht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte und Artikel 6 der EMRK. Das Recht auf Aussage- und Mitwirkungsverweigerung wurde sowohl im DBG als auch im StHG verankert. Die Verwendung von Beweismitteln aus dem Nachsteuerverfahren wurde ebenfalls entsprechend der EMRK neu geregelt. Die bisher geltende Schuldvermutung unter Ehegatten wurde gestrichen. Neu wird die Ehefrau nicht mehr für Hinterziehungsdelikte des Ehemanns gebüsst und umgekehrt.

Obwohl die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren anpassen müssen, will der Staatsrat die entsprechenden Grundsätze auf den 1. Januar 2009 im DStG verankern, so dass die Verfahren für die Bundes- und Kantonssteuer identisch sind. Der Wortlaut der geänderten Artikel stimmt mit demjenigen des StHG überein.

9. KOMMENTAR DER GEÄNDERTEN ARTIKEL

9.1 Änderungen des DStG

Art. 10 Artikelüberschrift

Aufgrund der Einführung eines neuen Absatzes 3, der sich mit den kollektiven Kapitalanlagen befasst, muss die Artikelüberschrift von Artikel 10 ergänzt werden.

Art. 10 Abs. 3 (neu)

Alle kollektiven Kapitalanlagen werden künftig unabhängig von ihrer rechtlichen Form hinsichtlich der direkten Steuern von der Steuer befreit. Dementsprechend wird jeder Anleger auf seiner Beteiligung an der kollektiven Kapitalanlage besteuert.

Art. 16 Abs. 1

Die Änderung zielt auf eine terminologische Anpassung ans Gaststaatsgesetz ab, mit dem insbesondere Artikel 4a StHG geändert wurde.

Art. 19 Abs. 2, 4. Satz (neu)

Da der neue Artikel 19b unter gewissen Voraussetzungen eine steuerliche Entlastung der in Artikel 19 Abs. 2 vorgesehenen Kapitalgewinne vorsieht, ist in der allgemeinen Bestimmung ein entsprechender Vorbehalt anzubringen.

Art. 19a (neu)

Der Eigentümer oder die Eigentümerin eines Personenunternehmens verfügt in steuerlicher Hinsicht über zwei Vermögensmassen: das Privat- und das Geschäftsvermögen. Jede strukturelle Veränderung eines Personenunternehmens, auch ohne Änderung seiner Rechtsform, kann zu einer Verschiebung innerhalb der genannten Vermögensmassen und im Rahmen der Erhebung der direkten Steuern zu einer Besteuerung der stillen Reserven der verschobenen Vermögenselemente führen. Dies gilt insbesondere für Grundstücke. Beim Übergang von Aktiven aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen können Steuerfolgen eintreten. Gewinne, die durch die Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen anfallen, sind Bestandteil des Unternehmensgewinnes und unterliegen im Prinzip nur der Besteuerung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (im Kanton Freiburg geltendes dualistisches System).

In dem Moment, in dem ein Geschäftsgrundstück nicht mehr dem Betrieb dient oder dem Unternehmen keinen Nutzen (Rendite oder Anlagewert) mehr bringt, scheidet es aus dem Geschäftsvermögen aus.

Die Übertragung eines Grundstücks aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen bewirkt dadurch die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen (Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einkommenssteuerlich massgebenden Wert) und des Wertzuwachsgeinns (Differenz zwischen Verkehrswert bei der Übertragung und dem Erwerbspreis eines Grundstücks). Auf diese Folge bezieht sich die in Absatz 1 vorgeschlagene Massnahme. Diese besteht darin, dass auf Gesuch des Unternehmers oder der Unternehmerin ein Kapitalgewinn aus der Übertragung eines Grundstücks ins Privatvermögen erst bei effektiver Realisierung als Geschäftseinkommen erfasst wird. Hat er oder sie ein entsprechendes Gesuch gestellt, so kann das Grundstück in der Bilanz unter dem Strich aufgeführt werden. In Bezug auf die Vermögenssteuer und auf die Besteuerung der Liegenschaftserträge wird es dann als Teil des Privatvermögens behandelt. Wird das Grundstück schliesslich veräussert, so erfolgt die Besteuerung des Erlöses nach den Regeln, die für die Veräusserung von Gegenständen des Geschäftsvermögens gelten. Dies gilt auch für die Berechnung der AHV-Beiträge auf dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Es ist zu betonen, dass die genannte Massnahme nur dann praktisch durchführbar ist, wenn ein Steueraufschub durch geeignete Massnahmen aktenkundig bleibt, insbesondere durch entsprechende Hinweise in der Buchhaltung eines Unternehmens. Denkbar sind auch andere Massnahmen, beispielsweise solche grundbuchlicher Art.

Im dualistischen System löst die erbeilungsweise Übertragung eines Teils der Geschäftsgrundstücke die Besteuerung des Liquidationsgewinnes aus, der im Rahmen der Erbteilung erzielt wird. Mit der vorliegenden Reform wird in Absatz 3 vorgeschlagen, den Erben das Recht einzuräumen, einen Steueraufschub zu beantragen, womit der Erbe, der ein Grundstück übernimmt, damit auch die latenten Steuern zu übernehmen hätte. Darüber hinaus soll auf Gesuch der Erben auch dann ein Besteuerungsaufschub gewährt werden, wenn im Rahmen einer Erbteilung ein Unternehmen zugeteilt wird. Wird ein solches Gesuch gestellt, bleiben die für die Erbteilung massgeblichen Werte ohne Einfluss auf die einkommenssteuerlich massgeblichen Bewertungen der Aktiven und Passiven.

Bei einer späteren Veräusserung von Aktiven des Unternehmens sind die entsprechenden Kapitalgewinne vom Veräusserer voll zu versteuern. Mit diesem Vorschlag soll insbesondere für KMU die Nachfolgeregelung im Rahmen eines Generationenwechsels steuerlich erleichtert werden.

Bei der Verpachtung eines Betriebes stellt sich die Frage, ob ein Übergang vom Geschäfts- in das Privatvermögen stattfindet. Dies trifft nur zu, falls die Verpachtung einer definitiven Aufgabe des Betriebes gleichkommt. Falls dies nicht zutrifft, verbleibt der Betrieb im Geschäftsvermögen. Es ist somit weder für die Steuerverwaltung noch für den Steuerpflichtigen immer einfach, zu sagen, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt – und damit eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Als Lösung wird vorgeschlagen, in Absatz 2 eine gesetzliche Vermutung einzuführen, nach welcher die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt. Die Pächterträge stellen somit nach wie vor Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar und unterliegen der AHV-Beitragspflicht. Die Inhaberin oder der Inhaber des Betriebs kann natürlich auch eine definitive Betriebsaufgabe geltend machen und die Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen sowie der Wertzuwachs-gewinne verlangen.

Art. 19b (neu)

In Bezug auf das Geschäftsvermögen bestimmt Absatz 1, dass alle Erträge aus Beteiligungsrechten (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) zu 50% steuerbar sind, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Die Teilbesteuerung erfolgt auf dem Reingewinn aus den Beteiligungsrechten, das heisst nach Abzug des zurechenbaren Aufwands (Finanzierungskosten, Verwaltungskosten, Abschreibungen, Rückstellungen usw.). In Absatz 2 wird eine Bedingung für die Besteuerung zu 50% für die Gewinne aus Veräusserung von Beteiligungen aus dem Geschäftsvermögen eingefügt, wonach die Beteiligungen mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Unternehmens gewesen sein muss, um zu verhindern, dass die Wertschriftenhändler von der Teilbesteuerung der Kapitalgewinne profitieren können.

Art. 20 Artikelüberschrift

Mit der Einfügung des neuen Artikels 19a muss die Nummerierung der Artikelüberschriften geändert werden.

Art. 21 Abs. 1 Bst. c, 3. Satz (neu)

Nach Artikel 21 Abs. 1 Bst. c sind Dividenden und sonstige geldwerte Vorteile aus Beteiligungen steuerbar. Da die neue Gesetzesbestimmung in Artikel 21 Abs. 1^{bis} eine Ausnahme von diesem Grundsatz vorsieht, ist in der allgemeinen Bestimmung ein entsprechender Verweis anzubringen.

Art. 21 Abs. 1 Bst. e

Abweichend vom generellen Prinzip der Transparenz werden die Erträge der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz besteuert. Entsprechend dem geltenden Recht erfolgt die Besteuerung beim Anleger nur in dem Ausmass, in dem die Gesamterträge der kollektiven Kapitalanlage die Einkünfte aus direktem Grundbe-

sitz übersteigen. Es handelt sich um eine rein terminologische Änderung.

Art. 21 Abs. 1^{bis} (neu)

In Bezug auf das Privatvermögen sind alle Erträge aus Beteiligungsrechten (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) zu 50% steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

Art. 34 Abs. 1 Bst. a, 1. Satz

Es handelt sich um eine Aktualisierung der Gesetzgebung im Anschluss an das Inkrafttreten eines neuen Artikels 21a DStG am 1. Januar 2007.

Art. 36 Abs. 1 Bst. a-e, Bst. g und Abs. 2 Bst. a-d

Folgende Tabelle fasst die vom Entwurf vorgesehenen höheren Sozialabzüge zusammen:

Art des Abzugs	Geltender Abzug	Abzug gemäss Entwurf
Kind	Max. 7000 / Min. 5500 (2 Kinder) Max. 8000 / Min. 6500 (ab 3. Kind)	Max. 7500 / Min. 6000 (2 Kinder) Max. 8500 / Min. 7000 (ab 3. Kind)
Waise	Max. 7000 / Min. 5500	Max. 7500 / Min. 6000
unterhaltsbedürftige Person	700	1000
Studierende, Auszubildende	1500	2000
steuerpfl. Person im Rollstuhl	2000	2500
Kinderbetreuungskosten	4000	4500
alleinstehende steuerpfl. Person mit bescheidenem Einkommen ohne Kinder	Max. 2200 / Einkommensgrenze 10 300	Max. 2500 / Einkommensgrenze 12 000
steuerpfl. Person mit bescheidenem Einkommen, verheiratet oder allein stehend mit Kind(ern)	Max. 4400 / Einkommensgrenze 20 600	Max. 5000 / Einkommensgrenze 24 000
AHV-Empfänger mit bescheidenem Einkommen ohne Kinder	Max. 7700 / Einkommensgrenze 20 600	Max. 9000 / Einkommensgrenze 24 000
AHV-Empfänger mit bescheidenem Einkommen, verheiratet oder allein stehend mit Kind(ern)	Max. 9900 / Einkommensgrenze 25 000	Max. 11 000 / Einkommensgrenze 30 000

Die Mindest- und Höchstbeträge der Sozialabzüge für Kinder und Waisen werden um 500 Franken erhöht, wovon 150 Franken auf den Ausgleich der Folgen der kalten Progression entfallen. Der Abzug für unterhaltsbedürftige Personen wird auf 1000 Franken angehoben (d.h. um 42,85%, wovon 8,52% auf die kalte Progression entfallen). Der Abzug für steuerpflichtige Personen im Studium oder in der Lehre wird auf 2000 Franken erhöht (d.h. um 33,33%, wovon 8,52% auf die kalte Progression entfallen). Der Abzug für steuerpflichtige Personen im Rollstuhl wird auf 2500 Franken erhöht (d.h. um 25%, wovon 8,52% auf die kalte Progression entfallen). Der Abzug für Kinderbetreuungskosten wird um 500 Franken angehoben (d.h. um 12,5%, wovon 200 Franken auf die kalte Progression entfallen).

Die Abzüge für steuerpflichtige Personen mit bescheidenem Einkommen werden um rund 16,5% erhöht, wovon 8,52% die kalte Progression betreffen.

Art. 37 Abs. 1

Der Entwurf sieht eine lineare Verschiebung des Einkommenssteuertarifs der natürlichen Personen um 4% vor, wovon 2,69% für den Ausgleich der kalten Progression. Damit wird der Steuersatz, der gegenwärtig für ein steuerbares Einkommen von 50 000 Franken gilt, neu für die Berechnung der Steuer bei einem Einkommen von etwa 52 000 Franken gelten. Es werden, Rundungen vorbehalten, alle Stufen um 4% verschoben. Das steuerpflichtige Mindesteinkommen wird von 4900 auf 5100 Franken heraufgesetzt, und der Höchstsatz von 13,5% kommt erst ab einem steuerbaren Einkommen von 203 900 Franken statt wie gegenwärtig 196 200 Franken (alleinstehende Person) zur Anwendung.

Ab der Einkommensklasse von 76 700 Franken sind noch zwei Klassen eingefügt worden, um eine ausgeglichene Abstufung der Einkommensklassen zu erreichen. Die Abstufung der Steuersätze von einer Klasse zur nächsthöheren ist entsprechend angepasst worden.

Es handelt sich hier um eine erste Umsetzung der Motionen 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page und 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens.

Art. 37 Abs. 6, 3. Satz (neu)

Es muss eine Beschränkung der in Artikel 38b vorgesehenen Steuererleichterungen für Liquidationsgewinne für die Fälle vorgesehen werden, in denen Artikel 37 Abs. 6 DStG zur Anwendung kommt, der für die Übertragung von Grundstücken aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen unter gewissen Voraussetzungen bereits eine Herabsetzung der Steuer um 50% vorsieht. Ohne diese Präzisierung könnten Selbstständigerwerbende, die die Voraussetzungen nach Artikel 38b erfüllen, eine dementsprechende Herabsetzung der Steuer geltend machen und gleichzeitig eine Herabsetzung nach Artikel 37 Abs. 6, was einer doppelten Steuerentlastung gleichkäme.

Art. 38a (neu)

Beim vereinfachten Abrechnungsverfahren wird der Steuerbezug durch den Arbeitgeber vorgenommen; es handelt sich also um eine Besteuerung an der Quelle. Da sowohl Schweizerinnen und Schweizer als auch Ausländerinnen und Ausländer mit oder ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz davon betroffen sein können, muss dieses Verfahren in einem eigenen Gesetzesartikel im Kapitel «Einkommenssteuer» geregelt werden. Die Systematik ist somit dieselbe wie im DBG. Der Steuersatz von 4,5% entspricht dem von der Schweizerischen Steuerkonferenz empfohlenen Satz und berücksichtigt, dass die Steuer auf dem Bruttoeinkommen ohne Abzüge erhoben wird. Dieser feste Steuersatz deckt die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer ab, nicht aber die direkte Bundessteuer, die nach Artikel 37a DBG 0,5% beträgt. Im Hinblick auf die gebotene Vereinfachung und die Steueranreize dürfen diese Einkommen nicht mehr im ordentlichen Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden können. Die eidgenössische Verordnung gegen Schwarzarbeit (VOSA) regelt die Einzelheiten des vereinfachten Abrechnungsverfahrens. Auf Kantonsebene sind Vollzugsbestimmungen ebenfalls auf dem Verordnungsweg zu regeln.

Absatz 6 enthält die entsprechende Kompetenzdelegation. Die Absätze 2–5 regeln die Verfahrenspflichten des vereinfachten Abrechnungsverfahrens und setzen die in Artikel 11 Abs. 4 StHG vorgesehenen Modalitäten um. Beim vereinfachten Verfahren teilen sich der Arbeitgeber und die AHV-Ausgleichskasse die Verfahrenspflichten, die also nicht gleich aufgeteilt sind wie bei der Quellenbesteuerung. Nach Artikel 1 Abs. 5 VOSA erhalten die AHV-Ausgleichskassen für den Bezug der Quellensteuer eine Provision von 10 Prozent des gesamten von ihnen inkassierten Quellensteuerbetrags.

Art. 38b (neu)

Nach Absatz 1 sollen bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden. Durch den Einbezug der realisierten stillen Reserven der letzten zwei Geschäftsjahre statuiert Artikel 38b Abs. 1 einen gesetzlichen Revisionsgrund, wenn die betreffenden Veranlagungen rechtskräftig geworden sind. Die Besteuerung nach dem milderen Satz gilt gemäss Absatz 2 auch für die Nachkommen, den überlebenden Ehegatten und die Vermächtnisnehmer. Sofern diese das von der steuerpflichtigen Person geführte Unternehmen nicht fortführen und nicht binnen der fünf ihrem Tode folgenden Kalenderjahre liquidieren, erfolgt eine steuersystematische Abrechnung über die stillen Reserven.

Bei der Besteuerung des Liquidationsgewinns ist vorab zu prüfen, ob für den Steuerpflichtigen ein Einkauf in die berufliche Vorsorge möglich ist. Kann der Steuerpflichtige diesen Nachweis erbringen, gibt es zwei Möglichkeiten: Wenn der Steuerpflichtige einen Einkauf in die berufliche Vorsorge tätigt, dann ist dieser direkt von den stillen Reserven abziehbar und nur der Restbetrag wird besteuert, und zwar zu dem Satz, der für ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend ist, mindestens aber zum Satz von 6%. Wenn der Steuerpflichtige keinen Einkauf vornimmt, dann wird der Betrag, der dem zulässigen Einkauf entspricht, zu den Tarifen nach Artikel 39 DStG besteuert. Der Restbetrag (das heisst der Betrag der realisierten stillen Reserven abzüglich des zulässigen Einkaufsbetrags) wird getrennt besteuert zu dem für ein Fünftel dieses Restbetrags massgebenden Satz, mindestens aber zum Satz von 6% (Anwendung von Art. 37 Abs. 1–4). Dies lässt sich anhand des folgenden Beispiels veranschaulichen:

Ein 56-jähriger lediger Selbstständigerwerbender beschliesst die definitive Aufgabe seiner Erwerbstätigkeit. Die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven belaufen sich auf 300 000 Franken. Ohne die realisierten stillen Reserven beläuft sich sein steuerbares Einkommen auf 120 000 Franken. Gemäss Bescheinigung seiner Pensionskasse kann er sich für 100 000 Franken einkaufen. Je nach Wahl, die er trifft, wird er wie folgt besteuert:

- Wenn er sich für den zulässigen Einkauf entschliesst, wird er auf 200 000 Franken (realisierte stille Reserven abzüglich Einkaufsbetrag) getrennt vom übrigen Einkommen besteuert, aber zum für 40 000 Franken massgebenden Satz (ein Fünftel von 200 000 Franken).
- Wenn er keinen Einkauf vornimmt, wird er auf 100 000 Franken, die dem zulässigen Einkaufsbe-

trag entsprechen, zum Satz nach Artikel 39 DStG besteuert. Auf den verbleibenden 200 000 Franken wird er getrennt besteuert wie im ersten Fall, das heisst zum für 40 000 Franken massgebenden Satz.

Dieses neue Besteuerungsverfahren ist für die Steuerpflichtigen weit vorteilhafter als die geltende Methode und entspricht dem System des DBG. Die folgenden Beispiele zeigen die Auswirkungen dieses Wechsels. Da das Splitting zur Anwendung kommt, ist zu beachten, dass die Beispiele für «alleinstehende» Steuerpflichtige gelten und die Berechnungen mit den Tarifen für das Jahr 2008 durchgeführt wurden, ohne den kantonalen Steuerfuss von 103% zu berücksichtigen.

Total steuerbares Einkommen	wovon realisierte stille Reserven	Einkauf möglich	Kantonssteuer nach geltendem Gesetz	Kantonssteuer gemäss Entwurf	
				Wenn Einkauf erfolgt	Wenn Einkauf nicht erfolgt oder nicht möglich
150 000	100 000	100 000	18 965	4 175	7 275
150 000	100 000	0	18 965	–	10 175
220 000	100 000	100 000	29 700	14 000	17 100
220 000	100 000	0	29 700	–	20 000
420 000	300 000	200 000	56 700	20 000	28 600
420 000	300 000	100 000	56 700	28 771	31 871
420 000	300 000	0	56 700	–	41 212
720 000	600 000	450 000	97 200	23 354	46 954
720 000	600 000	100 000	97 200	68 734	71 834
720 000	600 000	0	97 200	–	84 001

Art. 39 Artikelüberschrift

Nach Einfügen der neuen Artikel 38a und 38b wird die bisherige Artikelunterüberschrift «b» zu «d».

Art. 41 Bst. c

Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz sind von der Steuer befreit, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Buchstabe e oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen nach Buchstabe f sind. Bei Verkauf eines Grundstücks oder eines Teils eines Grundstücks im Eigentum einer solchen steuerbefreiten Einrichtung wird eine Grundstückgewinnsteuer nach Artikel 41 Bst. c DStG erhoben. Es ist also die gleiche Systematik für die steuerbefreiten kollektiven Kapitalanlagen vorzusehen, da die Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen sind.

Art. 43 Bst. e

Die Frist, in der Steuerpflichtige vor oder nach der Veräusserung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft den erzielten Erlös in eine gleichgenutzte Wohnliegenschaft investieren und damit bei der Grundstückgewinnsteuer vom Steueraufschub profitieren können, wird von einem auf zwei Jahre heraufgesetzt.

Art. 61

Die Sozialabzüge auf dem Vermögen werden für alleinstehende Personen um 5000 Franken und für Ehepaare und alleinstehende Personen mit Kind um 10 000 Franken erhöht.

Folgende Tabelle fasst die vom Entwurf vorgesehenen höheren Sozialabzüge zusammen:

Art des Abzugs	Geltender Abzug		Abzug gemäss Entwurf	
	Vermögen	Abzug	Vermögen	Abzug
Vermögen alleinstehende Person	bis 70 000	30 000	bis 75 000	35 000
	von 70 001 bis 85 000	20 000	von 75 001 bis 100 000	25 000
	von 85 001 bis 100 000	10 000	von 100 001 bis 125 000	15 000
	ab 100 001	0	ab 125 001	0
Vermögen Ehepaar und alleinstehende Person mit Kind(ern)	bis 100 000	60 000	bis 125 000	70 000
	von 100 001 bis 120 000	40 000	von 125 001 bis 160 000	50 000
	von 120 001 bis 140 000	20 000	von 160 001 bis 195 000	30 000
	ab 140 001	0	ab 195 001	0

Das jeweilige steuerpflichtige Mindestvermögen wurde ebenfalls erheblich heraufgesetzt und nicht bloss der Teuerung angepasst. Eine alleinstehende Person ist gegenwärtig ab einem steuerpflichtigen Vermögen von 15 000 Franken vermögenssteuerpflichtig, und ein Ehepaar und eine alleinstehende Person mit Kind(ern) ab einem steuerpflichtigen Vermögen von 25 000 Franken. Gemäss Entwurf sollen diese beiden Beträge auf 20 000 bzw. 35 000 Franken heraufgesetzt werden.

Art. 62 Abs. 1

Der Entwurf sieht die lineare Verschiebung des Vermögensteuertarifs der natürlichen Personen vor. Die Änderung der Grenzbeträge durch eine Streckung der Stufen hat eine Senkung der Sätze zur Folge, die über die kalte Progression (die 8,52% entspricht) hinausgeht. Damit wird der Steuersatz, der gegenwärtig für ein steuerbares Einkommen von 75 100 Franken gilt, neu für die Berechnung der Steuer bei einem Einkommen von etwa 85 100 Franken gelten. Bei der Bestimmung der Progression der Stufen und der Festlegung der ersten Abstufung wurde sowohl der Entwicklung der gewährten Abzüge als auch dem Abstand zwischen den Stufen (mehrfache Zehntausenderschritte) Rechnung getragen.

Das steuerpflichtige Mindesteinkommen wird von 15 000 auf 20 000 Franken heraufgesetzt, und der Höchstsatz von 3,5% kommt erst ab einem steuerbaren Einkommen von 1 100 100 Franken statt wie gegenwärtig 1 000 100 Franken zur Anwendung.

Besondere und über die rein technische Korrektur in Zusammenhang mit der kalten Progression hinausgehende Anstrengungen wurden bei den Abzügen zur Senkung der bescheidenen Vermögen gemacht. Für die alleinstehenden Personen wird der Abzug pro Stufe um 5000 Franken erhöht, und die abzugsberechtigten Vermögensklassen werden erweitert. Während gegenwärtig bei einem steuerbaren Vermögen über 100 000 Franken überhaupt kein Abzug möglich ist, wird diese Grenze mit der vorgeschlagenen Revision auf 125 000 Franken heraufgesetzt.

Für die Ehepaare und die alleinstehenden Personen mit Unterhaltspflicht, werden die gewährten Abzüge und das steuerpflichtige Mindesteinkommen um 10 000 Franken angehoben. Die abzugsberechtigten Vermögensklassen werden erweitert. Die Abzüge werden somit nicht mehr bis zu einem Reinvermögen von 140 000 Franken, sondern bis zu einem Reinvermögen von 195 000 Franken gewährt.

Art. 71 Abs. 1, 2. Satz (neu)

Die Einführung von Artikel 38a über das vereinfachte Verfahren macht diese Präzisierung in den Bestimmungen über die Quellensteuer erforderlich. Damit nämlich die gebotene Vereinfachung und die angestrebten Steueranreize gegeben sind, dürfen die im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens besteuerten Einkommen nicht mehr im ordentlichen Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden können.

Art. 90 Abs. 1 Bst. c (neu)

Am 31. Oktober 2006 hat der Grosse Rat beschlossen, das Gesetz vom 22. November 1988 über die Freiburger Kantonalbank (FKBG; SGF 961.1) zu ändern, was insbesondere zur Folge hatte, dass die Kantonalbank der Gewinn- und Kapitalsteuer unterstellt wurde.

Als Hauptgrund dafür wurde genannt, dass sie gleich wie andere Banken behandelt werden sollte. Nach dieser Änderung ist die FKB nicht mehr von den Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern auf dem Gewinn und dem Kapital befreit. Allerdings bleibt sie in Anwendung von Artikel 56 Bst. b DBG von der direkten Bundessteuer befreit.

Mit dieser neuen Praxis ist auf Gemeindeebene die Frage aufgetaucht, weshalb eine Gemeindesparkasse als Anstalt des öffentlichen Rechts weiter von der Steuerpflicht befreit sein solle. Die geltende Gesetzgebung sieht nämlich die Steuerbefreiung der Anstalten des öffentlichen Rechts vor, ob sie nun dem Kanton oder den Gemeinden gehören (Art. 97 DStG). In dieser Bestimmung wird jedoch ausgeführt, dass die Steuerbefreiung die Regel ist, allerdings in den Grenzen des kantonalen Rechts. Will man davon abweichen, so ist eine entsprechende Rechtsgrundlage vorzusehen.

Gegenwärtig gibt es nur noch drei kommunale Sparkassen in der Form einer Anstalt des öffentlichen Rechts, und zwar die Sparkasse der Stadt Freiburg, die Caisse d'épargne de Vuisternens-devant-Romont und die Sparkasse Sense.

Im Bestreben um Gleichbehandlung mit den anderen Akteuren im Bankwesen schlägt der Staatsrat vor, auch die kommunalen Sparkassen der Gewinn- und Kapitalsteuer zu unterstellen. Die neue Bestimmung sieht vor, sie wie Kapitalgesellschaften zu besteuern. Sie nennt auch die Kantonalbank, wobei sie den im neuen Artikel 6 FKBG enthaltenen Grundsatz übernimmt.

Art. 90 Abs. 2

Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden den anderen juristischen Personen gleichgestellt. Es handelt sich einzig und allein um eine terminologische Änderung.

Art. 97 Abs. 1 Bst. i

Die Änderung bezweckt die terminologische Anpassung ans Gaststaatsgesetz. Der gegenwärtige Wortlaut des DStG entspricht nicht der aktuellen Situation, insbesondere bezüglich der Steuerbefreiungen zugunsten zwischenstaatlicher Organisationen nach internationalem Recht. Im Übrigen ist der Vorbehalt des Gegenrechts aufgehoben worden, weil dieses von institutionellen Begünstigten wie den zwischenstaatlichen Organisationen, den internationalen Institutionen oder den internationalen Gerichten nicht gewährleistet werden kann.

Art. 97 Abs. 1 Bst. j (neu) und Abs. 2

Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz sind dann von der Steuer befreit, wenn ihre Anleger ausschliesslich Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von Artikel 97 Abs. 1 Bst. e DStG oder inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen im Sinne von Artikel 97 Abs. 1 Bst. f DStG sind.

Diese Änderung ist das Pendant zur Änderung von Artikel 41 Bst. c. Die Erläuterungen zu Artikel 41 Bst. c treffen gleichermaßen zu.

Art. 108 Artikelüberschrift und Abs. 3

Die Artikelüberschrift ist zu ändern, weil der Begriff «Anlagefonds» durch «kollektive Kapitalanlagen» ersetzt wird. In Absatz 3 wird ausgeführt, dass die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz der Gewinnsteuer für den Ertrag aus direktem Grundbesitz unterliegen.

Art. 114

Im Prinzip unterliegen die kollektiven Kapitalanlagen der Gewinnsteuer nicht, da sie ja steuerlich transparent behandelt werden. Eine Ausnahme wurde, wie bisher, für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz vorgesehen. Für die Berechnung der Gewinnsteuer gilt künftig für die Vereine, Stiftungen und anderen juristischen Personen der gleiche Grundsatz, sie wird nämlich zum Satz von 10% berechnet.

Art. 162 Abs. 1 Bst. d (neu)

Mit der Einführung dieser Bestimmung soll in erster Linie die Verwaltungsarbeit der Unternehmen einfacher werden, indem sie ihre Lohndaten der Steuerverwaltung via Internet gemäss Swisdec-Standard melden können. Zahlreiche Unternehmen, insbesondere KMU, beklagen sich über den administrativen Mehraufwand, den sie für die öffentlichen Organe leisten müssen. Dank eines standardisierten Lohnmeldeverfahrens kann heute der Informationsaustausch zwischen Unternehmen und Behörden erheblich vereinfacht werden. Mit einer swisdec-zertifizierten Buchhaltung können in einem Schritt die Lohndaten erfasst und gleichzeitig allen Adressaten gesichert zugestellt werden.

Mit dieser neuen Methode können die Lohnausweise direkt in die elektronischen Dossiers der Steuerpflichtigen zugewiesen werden. Es müssen somit deutlich weniger Arbeitsschritte von Mitarbeitenden durchgeführt werden, was einen Zeitgewinn und grössere Zuverlässigkeit in der Zuordnung zur Folge hat.

Im Falle des Inkrafttretens des vorliegenden Entwurfs auf den 1. Januar 2009 wird dieses neue Verfahren erstmals

für die Lohnausweise 2009, das heisst Anfang 2010 zur Anwendung kommen.

Art. 162 Abs. 3

Es wird lediglich der Ausdruck «Anlagefonds» durch «kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz» ersetzt.

Art. 194 Abs. 1^{bis} und 228 Abs. 1 und Abs. 1^{bis}

Die Bestimmung muss dahingehend angepasst werden, dass die steuerpflichtige Person bei der Eröffnung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung darauf hinzuweisen ist, dass sie keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde. Zudem ist vorzusehen, dass die Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden. Mit dieser Änderung sind die von der EMRK garantierten Verfahrensrechte vollständig gewährleistet.

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig ein Steuerhinterziehungsverfahren eingeleitet wird, soll neu die Steuerverwaltung in Artikel 194 Abs. 1^{bis} verpflichtet werden, die betroffene steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Damit verbunden ist die Verpflichtung, die steuerpflichtige Person über ihre Rechte nach dem geänderten Artikel 228 Abs. 1 aufzuklären, wonach die steuerpflichtige Person im Steuerhinterziehungsverfahren keine Aussagen machen muss, mit denen sie sich selber belasten würde.

In den Fällen, in denen die Einleitung eines Steuerhinterziehungsverfahrens von vornherein ausgeschlossen ist, beispielsweise bei Erbschaft, ist ein solcher Hinweis natürlich nicht nötig.

Nach geltendem Recht dürfen die im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens, in dem die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung verpflichtet ist, erhobenen Beweise im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung verwendet werden. Deshalb muss in Artikel 228 Abs. 1^{bis} ausgeführt werden, dass die Beweismittel nicht in einem Steuerhinterziehungsverfahren verwendet werden dürfen, wenn sie unter Androhung einer Busse oder einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast beschafft wurden.

Während bei der Ermittlung der Nachsteuer – gegebenenfalls unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person – der von der EMRK verliehene Schutz nicht anwendbar ist, verhält es sich im Steuerhinterziehungsverfahren, das einzig der Festlegung des Strafmasses dient, anders. In einem Hinterziehungsverfahren kommt der betroffenen steuerpflichtigen Person das Recht zu, die Mitwirkung unter Berufung auf Art. 6 § 1 EMRK zu verweigern, um sich nicht selbst belasten zu müssen. Informationen, die in einem Nachsteuerverfahren unter Androhung einer Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten oder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast vom betroffenen Steuerpflichtigen beigebracht werden, dürfen in einem anschliessenden Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwendet werden. Ein solches Vorgehen würde einerseits Art. 6 § 1 EMRK (Recht auf ein faires

Verfahren) und andererseits wohl auch Art. 6 § 2 (Unschuldsvermutung) widersprechen, weil eine Ermessensveranlagung die steuerpflichtige Person, die sie anfigt, zwingt, selber die Beweise einer unkorrekten Veranlagung zu erbringen (Umkehr der Beweislast). Diesbezüglich ist Folgendes festzuhalten:

Nach Art. 164 Abs. 2 DStG und Art. 46 Abs. 3 StHG nimmt die Kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 176 Abs. 3 DStG und Art. 48 Abs. 2 StHG). Konkret kann die steuerpflichtige Person geltend machen, dass die Voraussetzungen der Veranlagung nach Ermessen nicht erfüllt sind oder dass die Berechnungsgrundlage offensichtlich falsch ist. In letzterem Fall muss sie die Beweise zur Widerlegung der Schätzung der Veranlagungsbehörde selber erbringen – das heisst die Informationen und Dokumente vorlegen, mit denen sie die Veranlagung nach Ermessen hätte vermeiden können. Zumindest muss sie nachweisen können, dass die Schätzung der Behörde offensichtlich zu hoch ist. Diese Umkehr der Beweislast ist mit der im Steuerhinterziehungsverfahren geltenden Unschuldsvermutung nicht vereinbar.

Art. 225

Nach dem geltenden Absatz 1 kann jeder in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden. Mit dieser Beschränkung der Busse auf die eigenen Steuerfaktoren kann der andere Ehegatte nicht als Mittäter, Gehilfe oder Anstifter behandelt werden, selbst wenn dieser von der Pflichtverletzung des anderen wusste oder hätte wissen müssen. Diese Begrenzung der Strafbarkeit ist eine sachlich nicht gerechtfertigte Privilegierung von verheirateten Personen. In Artikel 225 des Entwurfs ist daher ein Vorbehalt von Artikel 222 DStG zu verankern, in welchem die Teilnahme an einer versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung geregelt wird. Dies hat zur Folge, dass künftig ein Ehegatte wie jede andere steuerpflichtige Person als Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung seines Partners, d.h. wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung, bestraft werden kann.

Die in Absatz 2 verankerte Schuldvermutung mit Exkulpationsbeweis, wonach jedem Ehegatten der Nachweis offen steht, dass die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren durch den anderen Ehegatten ohne sein Wissen erfolgte, oder dass er nicht in der Lage war, die Hinterziehung zu verhindern, hält der in Artikel 6 § 2 EMRK geregelten Unschuldsvermutung nicht Stand. Diese Umkehr der Beweislast ist deshalb ersatzlos zu streichen.

9.2 Änderung des Gesetzes über die Gemeindesteuern

Art. 2 Abs. 3

Der Entwurf sieht die Unterstellung der Gemeindespargassen unter die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht vor, was zur Folge hat, dass sie auch der Liegenschaftsteuer für die Bankliegenschaften unterstellt werden müssen, während sie bisher nur für ihre nicht Verwaltungszwe-

cken dienenden Liegenschaften Liegenschaftssteuern zahlen mussten. So kommt man zur gleichen Lösung wie für die FKB.

9.3 Änderung des BIG

Art. 1 Abs. 1

Im Bestreben um Transparenz wird Artikel 1 Abs. 1 BIG dahingehend präzisiert, dass die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und die Investmentgesellschaften mit festem Kapital künftig im Gesetz explizit genannt sind.

10. FINANZIELLE AUSWIRKUNGEN

10.1 Für den Staat

Die Entlastung bei der Dividendenbesteuerung schlägt mit 3,5 Millionen Franken zu Buche (die Berechnung beruht auf einem kantonalen Steuerfuss von 100%). Diese finanzielle Auswirkung ist allerdings insofern zu relativieren, als eine solche Steuerregelung zu höheren Dividendenausschüttungen führen und verhindern dürfte, dass vermögende Steuerpflichtige aus dem Kanton in einen Nachbarkanton ziehen, bei dem schon eine reduzierte Dividendenbesteuerung zur Anwendung kommt.

Die finanziellen Auswirkungen der steuerlichen Entlastung der Selbstständigerwerbenden, die ihre Erwerbstätigkeit aufgeben, sowie der übrigen kleineren Änderungen lassen sich nicht beziffern.

Der Ausgleich der Folgen der kalten Progression hat finanzielle Auswirkungen von 13,1 Millionen Franken. Die über den blossen Ausgleich der kalten Progression hinausgehenden Verbesserungen bei den Sozialabzügen und den Einkommens- und Vermögenssteuertarifen belaufen sich auf 7,4 Millionen Franken, die sich wie folgt aufteilen: Einkommenssteuertarif: 3 Millionen Franken, Vermögenssteuertarif und Abzüge auf dem Vermögen: 0,8 Millionen Franken, Abzüge für bescheidenes Einkommen: 2 Millionen Franken, Sozialabzug für Kinder: 1,4 Millionen Franken und andere Sozialabzüge: 0,2 Millionen Franken.

Die finanziellen Auswirkungen dieses Gesetzesentwurfs belaufen sich also auf insgesamt 24 Millionen Franken (mit dem Steuerfuss von 103% auf 24,7 Millionen Franken). Davon sind die von den Gemeindesparkassen geschuldeten Steuern in Abzug zu bringen, das heisst etwa 0,3 Millionen Franken (Schätzung anhand der veröffentlichten Jahresrechnungen dieser Banken).

10.2 Für die Gemeinden und Pfarreien

Die Gemeinde- und Kirchensteuern werden auf der Grundlage der Kantonssteuern erhoben (kantonaler Steuerfuss zu 100%), und die finanziellen Auswirkungen für die Gemeinden belaufen sich auf etwa 19,2 Millionen Franken und für die Pfarreien auf 2,2 Millionen Franken.

10.3 Für die Steuerpflichtigen

Von dieser Revision betroffen sind die verheirateten Steuerpflichtigen mit oder ohne Kinder, erwerbstätig oder Rentner, sowie die Einelternfamilien. Bei den Ver-

gleichsberechnungen der Steuerbelastung wird von den verschiedenen nachstehenden Annahmen ausgegangen.

10.3.1 Kantonssteuer auf dem Einkommen der unselbstständigerwerbenden Steuerpflichtigen

Steuersubjekt: unselbstständig erwerbstätige steuerpflichtige Person, verheiratet oder allein stehend mit Kindern und erwerbstätigem oder nicht erwerbstätigem Ehegatten.

Steuerobjekt: Arbeitseinkommen der steuerpflichtigen Person oder des Ehepaars, nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (AHV, IV, EO, ALV, NBUV), das folgendem Bruttoeinkommen entspricht.

Berücksichtigte Abzüge: – Pensionskasse: 5% des Bruttoeinkommens.

– Berufsauslagen: 3% des Nettoeinkommens, mindestens 1900 Franken und höchstens 3800 Franken.

– Abzug für Erwerbstätigkeit des Ehegatten.

– Krankenkasse: Pauschalabzug des Jahres 2008, ohne Berücksichtigung der Prämienverbilligungen.

– Betreuungskosten.

– Sozialabzüge.

Koeffizient: die Steuern entsprechen der einfachen Kantonssteuer (100%).

	Bruttoeinkommen	Steuer 2008	Steuer 2009	Differenz in %
a) Ehepaar ohne Kinder, Ehegatte nicht erwerbstätig				
	40 000	967.70	853.90	- 11,8
	60 000	2 774.00	2 695.25	- 2,8
	100 000	6 973.80	6 852.90	- 1,7
	150 000	13 157.75	12 898.85	- 2,0
	230 000	23 955.30	23 605.75	- 1,5
b) Ehepaar mit 1 Kind, Ehegatte nicht erwerbstätig				
	40 000	382.70	310.60	- 18,8
	60 000	1 989.20	1 806.55	- 9,2
	100 000	6 191.45	5 965.20	- 3,7
	150 000	12 234.25	11 924.35	- 2,5
	230 000	22 967.65	22 580.95	- 1,7
c) Ehepaar mit 1 Kind (Betreuungskosten), beide Ehegatten gleiches Einkommen				
	40 000	130.70	89.00	- 31,9
	60 000	1 403.50	1 188.45	- 15,3
	100 000	5 513.95	5 252.90	- 4,7
	150 000	11 520.45	11 158.65	- 3,1
	230 000	21 855.65	21 423.85	- 2,0

d) Ehepaar mit 2 Kindern, Ehegatte nicht erwerbstätig			
40 000	92.45	74.00	- 20,0
60 000	1 273.60	1 054.65	- 17,2
100 000	5 373.10	5 081.70	- 5,4
150 000	11 322.85	10 974.10	- 3,1
230 000	21 992.10	21 555.75	- 2,0
e) Ehepaar mit 2 Kindern (Betreuungskosten), beide Ehegatten gleiches Einkommen			
40 000	0.00	0.00	-
60 000	429.70	279.20	- 35,0
100 000	4 263.50	3 917.45	- 8,1
150 000	10 098.00	9 640.60	- 4,5
230 000	20 312.10	19 792.20	- 2,6
f) alleinstehende Person, ohne Kinder			
40 000	2 130.30	2 081.95	- 2,3
60 000	4 368.45	4 289.20	- 1,8
100 000	9 335.25	9 227.35	- 1,2
150 000	16 513.35	16 176.25	- 2,0
230 000	28 512.00	28 512.00	-
g) alleinstehende Person mit 1 Kind (Betreuungskosten)			
40 000	358.00	265.95	- 25,7
60 000	1 940.90	1 706.50	- 12,1
100 000	6 125.15	5 846.50	- 4,5
150 000	12 150.65	11 771.05	- 3,1
230 000	22 877.55	22 417.75	- 2,0
h) alleinstehende Person mit 2 Kindern (Betreuungskosten)			
40 000	0.00	0.00	-
60 000	868.80	591.05	- 32,0
100 000	4 858.70	4 520.35	- 7,0
150 000	10 702.90	10 235.95	- 4,4
230 000	21 306.30	20 751.80	- 2,6

10.3.2 Kantonssteuer auf dem Einkommen der Rentner

Steuersubjekt: steuerpflichtige Person über 65 Jahre, verheiratet oder allein stehend, ohne Kinder.

Steuerobjekt: AHV-Renten und Pensionen brutto

Bemerkung: das Einkommen der Rentner (verfügbares Einkommen) kann nicht mit dem Bruttoeinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit verglichen werden.

Berücksichtigte Abzüge: – Krankenkasse: Pauschalabzug des Jahres 2008, ohne Berücksichtigung der Prämienverbilligungen.
– Sozialabzüge.

Koeffizient: die Steuern entsprechen der einfachen Kantonssteuer (100%).

Gesamteinkommen	Steuer 2008	Steuer 2009	Differenz in %
a) alleinstehender Rentner, ohne Kinder			
30 000	978.90	798.00	- 18,5
60 000	4 982.60	4 887.55	- 1,9
100 000	10 442.05	10 324.55	- 1,1
150 000	18 409.50	18 024.90	- 2,1
230 000	30 577.50	30 577.50	-
b) verheirateter Rentner, ohne Kinder			
30 000	216.50	170.10	- 21,4
60 000	3 286.65	3 045.10	- 7,3
100 000	7 906.85	7 762.60	- 1,8
150 000	14 629.45	14 455.30	- 1,2
230 000	26 410.35	25 977.50	- 1,6

11. WEITERE AUSWIRKUNGEN DES ENTWURFS

Dieser Entwurf hat keine direkten personellen Auswirkungen. Er wirkt sich auch nicht auf die Aufgabenteilung Staat-Gemeinden aus und ist hinsichtlich der Übereinstimmung mit dem EU-Recht unproblematisch.

12. INKRAFTTRETEN

Der Staatsrat beantragt, das Inkrafttreten dieser Änderungen auf den 1. Januar 2009 festzulegen.

Loi

du

modifiant certaines dispositions fiscales de plusieurs lois cantonales

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu le message du Conseil d'Etat du 1^{er} juillet 2008;
Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

Art. 1

La loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1) est modifiée comme il suit:

Art. 10 titre médian et al. 3 (nouveau)

Hoiries, sociétés de personnes et placements collectifs de capitaux

³ Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, à l'exception des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe.

Art. 16 al. 1

¹ Les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'article 2 al. 2 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral.

Art. 19 al. 2, 4^e phr. (nouvelle)

² (...). L'article 19b est réservé.

Gesetz

vom

zur Änderung verschiedener Gesetzesbestimmungen über die Steuern

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 1. Juli 2008;
auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

Art. 1

Das Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) (SGF 631.1) wird wie folgt geändert:

Art. 10 Artikelüberschrift und Abs. 3 (neu)

Erbengemeinschaften, Gesellschaften und kollektive Kapitalanlagen

³ Das Einkommen der kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem eidgenössischen Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 wird den Anlegern anteilmässig zugerechnet; ausgenommen hievon sind die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

Art. 16 Abs. 1

¹ Die von der Steuerpflicht ausgenommenen begünstigten Personen nach Artikel 2 Abs. 2 des eidgenössischen Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 werden insoweit nicht besteuert, als das Bundesrecht eine Steuerbefreiung vorsieht.

Art. 19 Abs. 2, 4. Satz (neu)

² (...). Artikel 19b bleibt vorbehalten.

Art. 19a (nouveau) b) Faits justifiant un différé

¹ Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

² L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.

³ Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.

Art. 19b (nouveau) c) Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale

¹ Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

² L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.

Art. 20 titre médian

Remplacer «b)» par «d)».

Art. 19a (neu) b) Aufschubtatbestände

¹ Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, so kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

² Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

³ Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

Art. 19b (neu) c) Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens

¹ Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50% steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

² Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.

Art. 20 Artikelüberschrift

«b)» ersetzen durch «d)».

Art. 21 al. 1 let. c et e et al. 1^{bis} (nouveau)

[¹ Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier:]

- c) les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). Lorsque des droits de participation sont vendus, conformément à l'article 4a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, l'excédent de liquidation est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance de l'impôt anticipé prend naissance (art. 12 al. 1 et 1^{bis} de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé). L'alinéa 1^{bis} est réservé;
- e) le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles;

^{1bis} Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 50%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Art. 34 al. 1 let. a, 1^{re} phr.

[¹ Sont déduits du revenu:]

- a) les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des articles 21, 21a et 22, augmenté d'un montant de 50 000 francs. (...);

Art. 36 al. 1 let. a à e et g et al. 2 let. a à d

[¹ Sont déduits du revenu net:]

a) *Remplacer:*

- «7000» par «7500»
- «8000» par «8500»
- «5500» par «6000»

Art. 21 Abs. 1 Bst. c und e und Abs. 1^{bis} (neu)

[¹ Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere:]

- c) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.). Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinne von Artikel 4a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG) an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Liquidationsüberschuss gilt in dem Jahre als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 12 Abs. 1 und 1^{bis} VStG); Absatz 1^{bis} bleibt vorbehalten;
- e) Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen;

^{1bis} Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) sind im Umfang von 50% steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

Art. 34 Abs. 1 Bst. a, 1. Satz

[¹ Von den Einkünften werden abgezogen:]

- a) die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den Artikeln 21, 21a und 22 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer 50 000 Franken. (...);

Art. 36 Abs. 1 Bst. a–e und g und Abs. 2 Bst. a–d

[¹ Vom Reineinkommen werden abgezogen:]

a) *Folgende Beträge ersetzen:*

- «7000» durch «7500»
- «8000» durch «8500»
- «5500» durch «6000»

- «6500» par «7000»
 - «60 000» par «62 000»;
 - b) *Remplacer:*
 - «7000» par «7500»
 - «60 000» par «62 000»
 - «5500» par «6000»;
 - c) *Remplacer* «700» par «1000»;
 - d) *Remplacer* «1500» par «2000»;
 - e) *Remplacer* «2000» par «2500»;
 - g) *Remplacer* «4000» par «4500»;
- [² Sont en outre déductibles:]
- a) *Remplacer:*
 - «2200» par «2500»
 - «10 300» par «12 000»
 - «185» par «200»;
 - b) *Remplacer:*
 - «4400» par «5000»
 - «20 600» par «24 000»
 - «185» par «200»;
 - c) *Remplacer:*
 - «7700» par «9000»
 - «20 600» par «24 000»
 - «280» par «300»;
 - d) *Remplacer:*
 - «9900» par «11 000»
 - «25 000» par «30 000»
 - «375» par «400».

- «6500» durch «7000»
 - «60 000» durch «62 000»;
 - b) *Folgende Beträge ersetzen:*
 - «7000» durch «7500»
 - «60 000» durch «62 000»
 - «5500» durch «6000»;
 - c) «700» durch «1000» ersetzen;
 - d) «1500» durch «2000» ersetzen;
 - e) «2000» durch «2500» ersetzen;
 - g) «4000» durch «4500» ersetzen;
- [² Zusätzlich werden abgezogen:]
- a) *Folgende Beträge ersetzen:*
 - «2200» durch «2500»
 - «10 300» durch «12 000»
 - «185» durch «200»;
 - b) *Folgende Beträge ersetzen:*
 - «4400» durch «5000»
 - «20 600» durch «24 000»
 - «185» durch «200»;
 - c) *Folgende Beträge ersetzen:*
 - «7700» durch «9000»
 - «20 600» durch «24 000»
 - «280» durch «300»;
 - d) *Folgende Beträge ersetzen:*
 - «9900» durch «11 000»
 - «25 000» durch «30 000»
 - «375» durch «400».

Art. 37 al. 1 et al. 6, 3^e phr. (nouvelle)

¹ L'impôt sur le revenu est fixé par classes, selon un barème détaillé établi par le Service cantonal des contributions et comprenant les taux suivants:

	%		%		Fr.		Fr.
de	1,0000	à	4,1581	de	5 100	à	17 299
de	4,1730	à	6,1994	de	17 300	à	30 999
de	6,2104	à	8,0364	de	31 000	à	47 699
de	8,0433	à	9,0921	de	47 700	à	62 999
de	9,0986	à	9,9826	de	63 000	à	76 699
de	9,9862	à	10,8538	de	76 700	à	100 899
de	10,8571	à	11,7217	de	100 900	à	127 199
de	11,7247	à	12,5317	de	127 200	à	154 199
de	12,5340	à	13,0998	de	154 200	à	178 899
de	13,1014	à	13,4998	de	178 900	à	203 899
	13,5000			de	203 900	et	au-delà

⁶ (...). Le présent alinéa ne s'applique pas en cas d'application de l'article 38b.

Art. 38a (nouveau) b) Procédure simplifiée

¹ Pour les petites rémunérations provenant d'une activité lucrative salariée, l'impôt est prélevé au taux de 4,5% sans tenir compte des autres revenus, ni d'éventuels frais professionnels ou déductions sociales, à la condition que l'employeur paie l'impôt dans le cadre de la procédure simplifiée prévue aux articles 2 et 3 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le travail au noir. Les impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques sur le revenu sont ainsi acquittés.

² L'article 76 al. 1 let. b est applicable par analogie.

³ Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de verser périodiquement les impôts à la caisse de compensation AVS compétente.

⁴ La caisse de compensation AVS remet au contribuable un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu. Elle verse à l'autorité fiscale compétente les impôts encaissés.

Art. 37 Abs. 1 und Abs. 6, 3. Satz (neu)

¹ Die Einkommenssteuer wird für jede Einkommensklasse gemäss einer detaillierten, von der Kantonalen Steuerverwaltung veröffentlichten Tabelle nach folgenden Sätzen berechnet:

	%		%		Fr.		Fr.
von	1,0000	bis	4,1581	von	5 100	bis	17 299
von	4,1730	bis	6,1994	von	17 300	bis	30 999
von	6,2104	bis	8,0364	von	31 000	bis	47 699
von	8,0433	bis	9,0921	von	47 700	bis	62 999
von	9,0986	bis	9,9826	von	63 000	bis	76 699
von	9,9862	bis	10,8538	von	76 700	bis	100 899
von	10,8571	bis	11,7217	von	100 900	bis	127 199
von	11,7247	bis	12,5317	von	127 200	bis	154 199
von	12,5340	bis	13,0998	von	154 200	bis	178 899
von	13,1014	bis	13,4998	von	178 900	bis	203 899
	13,5000			für	203 900	und	mehr

⁶ (...). Dieser Absatz gilt nicht, wenn Artikel 38b zur Anwendung kommt.

Art. 38a (neu) b) Vereinfachtes Verfahren

¹ Für kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist die Steuer ohne Berücksichtigung der übrigen Einkünfte, allfälliger Berufskosten und Sozialabzüge zu einem Satz von 4,5% zu erheben; Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Steuer im Rahmen des vereinfachten Abrechnungsverfahrens nach den Artikeln 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 gegen die Schwarzarbeit entrichtet. Damit sind die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern auf dem Einkommen abgegolten.

² Artikel 76 Abs. 1 Bst. b gilt sinngemäss.

³ Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist verpflichtet, die Steuern periodisch der zuständigen AHV-Ausgleichskasse abzuliefern.

⁴ Die AHV-Ausgleichskasse stellt der steuerpflichtigen Person eine Aufstellung oder eine Bestätigung über den Steuerabzug aus. Sie überweist der zuständigen Steuerbehörde die einkassierten Steuerzahlungen.

⁵ Le droit à une commission de perception selon l'article 76 al. 4 est transféré à la caisse de compensation AVS compétente.

⁶ Le Conseil d'Etat règle les modalités en tenant compte des articles 76 et 77.

Art. 38b (nouveau) c) Bénéfices de liquidation

¹ Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'article 34 al. 1 let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base des taux inscrits à l'article 39, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'article 34 al. 1 let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable selon l'article 37 al. 1 à 4, mais au moins au taux de 6%.

² L'alinéa 1 s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires, pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise; le décompte fiscal a lieu au plus tard cinq années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé.

Art. 39 titre médian

Remplacer «b)» par «d)».

Art. 41 let. c

Remplacer «l'article 97 al. 1 let. d à h» par «l'article 97 al. 1 let. d à h et j».

Art. 43 let. e

Remplacer «délai d'une année» par «délai de deux ans».

Art. 61

¹ Remplacer:

– «60 000» par «70 000»

⁵ Das Recht auf eine Bezugsprovision nach Artikel 76 Abs. 4 wird auf die zuständige AHV-Ausgleichskasse übertragen.

⁶ Der Staatsrat regelt die Einzelheiten; dabei berücksichtigt er die Vorschriften der Artikel 76 und 77.

Art. 38b (neu) c) Liquidationsgewinne

¹ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 34 Abs. 1 Bst. d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 34 Abs. 1 Bst. d nachweist, zu den Tarifen nach Artikel 39 berechnet. Für die Bestimmung des nach Artikel 37 Abs. 1–4 auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 6% erhoben.

² Absatz 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

Art. 39 Artikelüberschrift

«b)» ersetzen durch «d)».

Art. 41 Bst. c

«Artikel 97 Abs. 1 Bst. d–h» ersetzen durch «Artikel 97 Abs. 1 Bst. d–h und j».

Art. 43 Bst. e

«innert einem Jahr» ersetzen durch «innert zwei Jahren».

Art. 61

¹ Folgende Beträge ersetzen:

– «60 000» durch «70 000»

- «100 000» par «125 000»
- «tranche de 20 000 francs» par «tranche de 35 000 francs».

² Remplacer:

- «30 000» par «35 000»
- «70 000» par «75 000»
- «tranche de 15 000 francs» par «tranche de 25 000 francs».

³ Remplacer:

- «15 000» par «20 000»
- «25 000» par «35 000».

Art. 62 al. 1

¹ L'impôt sur la fortune est calculé d'après l'échelle suivante, laquelle fixe le taux selon la grandeur de la fortune imposable:

	Fr.		Fr.	
de	20 000.–	à	25 099.–	1,00 ‰
de	25 100.–	à	35 099.–	1,25 ‰
de	35 100.–	à	55 099.–	1,50 ‰
de	55 100.–	à	85 099.–	1,75 ‰
de	85 100.–	à	125 099.–	2,00 ‰
de	125 100.–	à	175 099.–	2,25 ‰
de	175 100.–	à	225 099.–	2,50 ‰
de	225 100.–	à	325 099.–	2,60 ‰
de	325 100.–	à	450 099.–	2,70 ‰
de	450 100.–	à	550 099.–	2,80 ‰
de	550 100.–	à	650 099.–	3,00 ‰
de	650 100.–	à	775 099.–	3,10 ‰
de	775 100.–	à	875 099.–	3,20 ‰
de	875 100.–	à	975 099.–	3,30 ‰
de	975 100.–	à	1 100 099.–	3,40 ‰
dès	1 100 100.–			3,50 ‰

- «100 000» durch «125 000»
- «jedes zusätzliche Reinvermögen von 20 000 Franken» durch «jedes zusätzliche Reinvermögen von 35 000 Franken».

² Folgende Beträge ersetzen:

- «30 000» durch «35 000»
- «70 000» durch «75 000»
- «jedes zusätzliche Reinvermögen von 15 000 Franken» durch «jedes zusätzliche Reinvermögen von 25 000 Franken».

³ Folgende Beträge ersetzen:

- «15 000» durch «20 000»
- «25 000» durch «35 000».

Art. 62 Abs. 1

¹ Die Vermögenssteuer wird gemäss nachstehender Abstufung berechnet, wobei sich der Steuersatz nach dem gesamten steuerbaren Vermögen richtet:

	Fr.		Fr.	
von	20 000.–	bis	25 099.–	1,00 ‰
von	25 100.–	bis	35 099.–	1,25 ‰
von	35 100.–	bis	55 099.–	1,50 ‰
von	55 100.–	bis	85 099.–	1,75 ‰
von	85 100.–	bis	125 099.–	2,00 ‰
von	125 100.–	bis	175 099.–	2,25 ‰
von	175 100.–	bis	225 099.–	2,50 ‰
von	225 100.–	bis	325 099.–	2,60 ‰
von	325 100.–	bis	450 099.–	2,70 ‰
von	450 100.–	bis	550 099.–	2,80 ‰
von	550 100.–	bis	650 099.–	3,00 ‰
von	650 100.–	bis	775 099.–	3,10 ‰
von	775 100.–	bis	875 099.–	3,20 ‰
von	875 100.–	bis	975 099.–	3,30 ‰
von	975 100.–	bis	1 100 099.–	3,40 ‰
ab	1 100 100.–			3,50 ‰

Art. 71 al. 1, 2^e phr. (nouvelle)

¹ (...). En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon l'article 38a.

Art. 90 al. 1 let. c (nouvelle) et al. 2

[¹ Les personnes morales soumises à l'impôt sont:]

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

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

Art. 97 al. 1 let. i et j (nouvelle) et al. 2

[¹ Seuls sont exonérés de l'impôt:]

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

² Remplacer «l'alinéa 1 let. d à h» par «l'alinéa 1 let. d à h et j».

Art. 108 titre médian et al. 3

- i) Règles particulières pour les associations, fondations et placements collectifs de capitaux

³ Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe sont soumis à l'impôt sur le bénéfice pour le rendement de leurs immeubles en propriété directe.

Art. 71 Abs. 1, 2. Satz (neu)

¹ (...). Davon ausgenommen sind Einkünfte, die der Besteuerung nach Artikel 38a unterstehen.

Art. 90 Abs. 1 Bst. c (neu) und Abs. 2

[¹ Als juristische Personen werden besteuert:]

- c) die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die Bankgeschäfte tätigen, namentlich die Kantonallbank und die Gemeindeparkassen. Sie werden wie Kapitalgesellschaften besteuert.

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

Art. 97 Abs. 1 Bst. i, Bst. j (neu) und Abs. 2

[¹ Von der Steuerpflicht sind nur befreit:]

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

² «Absatz 1 Bst. d–h» ersetzen durch «Absatz 1 Bst. d–h und j».

Art. 108 Artikelüberschrift und Abs. 3

- i) Besondere Vorschriften für die Gewinne von Vereinen, Stiftungen und kollektiven Kapitalanlagen

³ Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz unterliegen der Gewinnsteuer für den Ertrag aus direktem Grundbesitz.

Art. 114 Placements collectifs de capitaux

L'impôt sur le bénéfice des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est de 10% du bénéfice net.

Art. 162 al. 1 let. d (nouvelle) et al. 3

[¹ Doivent produire une attestation au Service cantonal des contributions pour chaque période fiscale:]

- d) les employeurs, sur les salaires, les bonifications de frais et autres prestations; ces attestations doivent être remplies sur formule officielle ou sous toute autre forme agréée par le Service cantonal des contributions.

³ Les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe doivent remettre aux autorités fiscales, pour chaque période fiscale, une attestation portant sur tous les éléments déterminants pour l'imposition de ces immeubles.

Art. 194 al. 1^{bis} (nouveau)

^{1bis} Si, au moment de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, aucune procédure pénale pour soustraction d'impôt n'est ouverte ni pendante ni ne peut être exclue d'emblée, le contribuable sera avisé qu'une procédure pénale pour soustraction d'impôt pourra ultérieurement être ouverte contre lui.

Art. 225 Responsabilité des époux en cas de soustraction

Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. L'article 222 est réservé. Le seul fait de contresigner la déclaration d'impôt commune n'est pas constitutif d'une infraction au sens de l'article 222.

Art. 228 al. 1 et 1^{bis} (nouveau)

¹ L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer.

Art. 114 Kollektive Kapitalanlagen

Die Gewinnsteuer der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz beträgt 10% des Reingewinns.

Art. 162 Abs. 1 Bst. d (neu) und Abs. 3

[¹ Der Kantonalen Steuerverwaltung müssen für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen:]

- d) Arbeitgeber über die Löhne, Spesenvergütungen und andere Leistungen; die Angaben sind auf amtlichem Formular oder in einer anderen von der kantonalen Steuerverwaltung genehmigten Form einzureichen.

³ Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz müssen den Veranlagungsbehörden für jede Steuerperiode eine Bescheinigung über alle Verhältnisse einreichen, die für die Besteuerung dieses Grundbesitzes massgeblich sind.

Art. 194 Abs. 1^{bis} (neu)

^{1bis} Wenn bei Einleitung des Verfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht.

Art. 225 Steuerhinterziehung von Ehegatten

Die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, wird nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Vorbehalten bleibt Artikel 222. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Widerhandlung nach Artikel 222 dar.

Art. 228 Abs. 1 und 1^{bis} (neu)

¹ Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung wird der betroffenen Person schriftlich mitgeteilt. Es wird ihr Gelegenheit gegeben, sich zu der gegen sie erhobenen Anschuldigung zu äussern; sie wird auf ihr Recht hingewiesen, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern.

^{1bis} Les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office (art. 164 al. 2) avec inversion du fardeau de la preuve au sens de l'article 176 al. 3, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure.

Art. 2

La loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (RSF 632.1) est modifiée comme il suit:

Art. 2 al. 3

³ La Banque cantonale et les caisses d'épargne communales sont assujetties à la contribution immobilière conformément à l'article 13, aussi pour leurs immeubles affectés à leur administration.

Art. 3

La loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (RSF 635.3.1) est modifiée comme il suit:

Art. 1 al. 1

¹ Les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en commandite par actions, les sociétés coopératives, les associations, les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, les sociétés d'investissement à capital fixe et, d'une manière générale, toutes les sociétés possédant la personnalité morale, ainsi que les fondations, sont astreints à un impôt annuel et proportionnel à la valeur fiscale des immeubles dont ils sont propriétaires au 1^{er} janvier de l'année fiscale.

Art. 4

¹ Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

² La présente loi est soumise au referendum législatif. Elle n'est pas soumise au referendum financier.

^{1bis} Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (Art. 164 Abs. 2) mit Umkehr der Beweislast nach Artikel 176 Abs. 3 noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden.

Art. 2

Das Gesetz vom 10. Mai 1963 über die Gemeindesteuern (SGF 632.1) wird wie folgt geändert:

Art. 2 Abs. 3

³ Die Kantonalbank und die Gemeindesparkassen entrichten die Liegenschaftssteuer nach Artikel 13; dies gilt auch für die Bankliegenschaften.

Art. 3

Das Gesetz vom 23. Mai 1957 betreffend besondere Besteuerung der Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen (SGF 635.3.1) wird wie folgt geändert:

Art. 1 Abs. 1

¹ Die Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditaktiengesellschaften, Genossenschaften, Vereine, kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, Investmentgesellschaften mit festem Kapital und im allgemeinen alle Personenverbindungen, die das Recht der Persönlichkeit besitzen, ferner die Stiftungen, sind einer jährlichen, verhältnismässigen Steuer unterworfen, nach Massgabe des Steuerwertes der Immobilien, die am 1. Januar des Steuerjahres in ihrem Eigentum stehen.

Art. 4

¹ Der Staatsrat setzt das Inkrafttreten dieses Gesetzes fest.

² Dieses Gesetz untersteht dem Gesetzesreferendum. Es untersteht nicht dem Finanzreferendum.