

MESSAGE N° 151 *1^{er} septembre 2009*
du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant
la loi sur les impôts cantonaux directs

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). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. INTRODUCTION

La présente révision comprend trois thèmes principaux:

- elle donne suite à trois motions acceptées par le Grand Conseil en 2008 (motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti reprise par Rudolf Vonlanthen/Markus Ith concernant l'abaissement des impôts sur les prestations en capital provenant de la prévoyance; motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page concernant une réduction de l'imposition des personnes physiques et morales et motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens concernant l'allègement fiscal pour un développement durable et un soutien à la famille);
- elle propose, dans le but que la fiscalité fribourgeoise ne s'éloigne pas trop de la moyenne suisse, de réduire les impôts des familles ayant des enfants à charge et de diminuer de 5% les impôts des sociétés et personnes morales;
- elle prévoit enfin d'adapter la législation fiscale fribourgeoise à la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable et d'ancrer dans la loi le principe de l'abolition de la pratique Dumont.

2. MOTIONS TRAITÉES

2.1 Motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti

Par motion déposée et développée le 27 juin 2006 (*BGC* p. 1542), les députés Jörg Schnyder et Jean-Jacques Marti demandent une réduction de 10% des impôts sur les prestations en capital provenant de la prévoyance.

Cette motion a été reprise par les députés Rudolf Vonlanthen et Markus Ith et a été acceptée par le Grand Conseil le 2 avril 2008.

Le projet donne suite à cette motion dans son article 39. Cette motion est ainsi liquidée.

2.2 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 bénéficiaire et le capital des personnes morales.

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

Le projet donne partiellement suite à cette motion dans ses articles 110, 113, 114, 121, 122 et 130.

Compte tenu des mesures fiscales qui ont déjà été prises les années précédentes (notamment par les baisses successives du coefficient), cette motion est ainsi liquidée.

2.3 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 36 al. 1 let. a, b et g, 110, 113, 114, 121, 122 et 130.

3. LOI FÉDÉRALE SUR LA SIMPLIFICATION DU RAPPEL D'IMPÔT EN CAS DE SUCCESSION ET SUR L'INTRODUCTION DE LA DÉNONCIATION SPONTANÉE NON PUNISSABLE

En date du 20 mars 2008, le Parlement fédéral a adopté la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable (RO 2008 p. 4453). Cette loi entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

A partir de 2010, les héritiers qui révèlent une soustraction d'impôt du défunt pourront bénéficier d'une réduction du rappel d'impôt et des intérêts moratoires: ils seront réclamés au plus pour les trois ans précédant le décès.

En outre, une fois dans sa vie, le contribuable qui révèle ses propres soustractions d'impôt (dénonciation spontanée) ne sera pas puni d'une amende, mais devra payer uniquement le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Les mesures précitées doivent encourager le retour à la légalité du revenu et de la fortune soustraits, ce qui élargit l'assiette fiscale et, par conséquent, permet d'escompter une hausse des recettes fiscales.

Ces deux mesures concernent l'impôt fédéral direct ainsi que les impôts sur le revenu et la fortune des cantons, des communes et des paroisses. Toutes les autres contributions qui n'auraient pas été acquittées, comme la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé, l'impôt sur les successions, l'impôt sur les donations ou les cotisations AVS/AL, y compris les intérêts moratoires, restent dues et ne sont pas concernées par la présente révision.

3.1 Réduction du rappel d'impôt en cas de succession

En cas de soustraction d'impôt commise par le défunt, le rappel d'impôt (pour les impôts dus les années précédentes) et les intérêts moratoires peuvent être réclamés au plus pour les dix années précédant le décès. Dès 2010, les héritiers ne paieront le rappel d'impôt et les

intérêts moratoires que pour les trois années précédant la période fiscale au cours de laquelle le décès est survenu. Les héritiers ne bénéficieront de cette réduction que s'ils s'acquittent intégralement de leurs obligations fiscales (notamment en dressant un inventaire complet de la succession). La réduction ne sera accordée que pour le revenu et la fortune dont les autorités fiscales n'avaient pas connaissance. Si ces conditions ne sont pas remplies, le rappel d'impôt ordinaire pourra être prélevé jusqu'à dix ans en arrière.

3.2 Dénonciation spontanée non punissable

Actuellement, une personne qui se dénonce elle-même est punie d'une amende égale à un cinquième de l'impôt qu'elle a soustrait. A partir de 2010, les personnes physiques et les personnes morales qui déposent leur première dénonciation spontanée pourront échapper à toute punition. Elles devront cependant payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires au plus pour les dix ans précédents. Pour toute autre dénonciation spontanée, l'amende se montera à un cinquième de l'impôt soustrait et le rappel d'impôt et les intérêts moratoires seront perçus comme actuellement. Comme pour les héritiers, le privilège de la dénonciation spontanée ne sera accordé que si les autorités fiscales n'avaient pas déjà connaissance de la soustraction d'impôt et si le contribuable collabore sans réserve avec les autorités fiscales. Si les conditions d'octroi sont remplies, non seulement l'amende ne sera pas perçue, mais les autres actes punissables (par ex. faux dans les titres) commis pour soustraire l'impôt ne seront pas poursuivis pénalement. En outre, le privilège de la dénonciation non punissable est étendu aux participants à la soustraction dénoncée: l'instigateur, les aides et les complices pourront également bénéficier de la dénonciation spontanée aux mêmes conditions que le contribuable.

Au surplus, si un ancien membre d'un organe d'une personne morale ou un ancien représentant d'une personne morale dénonce spontanément pour la première fois une soustraction d'impôt commise par cette personne morale, cette dernière ne sera pas poursuivie, les membres des organes et les représentants actuels ou passés non plus.

4. ABROGATION DE LA PRATIQUE DUMONT

Selon le droit en vigueur, les frais d'entretien d'un immeuble privé sont déductibles du revenu imposable. Ce principe général est restreint par la jurisprudence du Tribunal fédéral qui prévoit que l'acquéreur d'un immeuble ne peut pas déduire les frais d'entretien de son immeuble dans les cinq ans suivant l'achat si ces frais sont engagés pour un immeuble dont l'entretien a été négligé par l'ancien propriétaire (pratique Dumont). Le nouveau propriétaire peut toutefois déduire les dépenses dues aux travaux d'entretien qui doivent parer à une dépréciation de l'immeuble. Ainsi d'après la pratique Dumont, les frais de remise en état d'un immeuble négligé acquittés dans les cinq années suivant son acquisition ne sont pas déductibles.

Le 3 octobre 2008, les Chambres fédérales ont décidé d'abroger cette pratique; elles ont donc arrêté la loi fédérale sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles (RO 2009 p. 1515). Cette loi entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2010. A partir de cette date, la pratique Dumont sera définitivement abrogée dans le cadre de

l'impôt fédéral direct et le délai de cinq ans suivant l'acquisition d'un immeuble négligé sera supprimé. Les frais de remise en état des immeubles seront donc déductibles dès l'acquisition de l'immeuble. D'après les dispositions transitoires prévues par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), les lois cantonales doivent être adaptées dans les deux ans suivant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, c'est-à-dire en l'occurrence au début 2012.

Comme annoncé au mois de février de cette année, la Direction des finances a décidé d'abandonner de manière anticipée la pratique Dumont avec effet au 1^{er} janvier 2009, soit trois ans avant qu'elle ne soit dans l'obligation de le faire. Cette mesure de relance vise à inciter les acquéreurs d'immeubles privés à entreprendre plus rapidement certains travaux, ce qui apportera un soutien aux entreprises du secteur de la construction. L'ordonnance de la Direction des finances du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles a été modifiée dans ce sens le 4 mars 2009 avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2009. Il s'agit maintenant d'harmoniser la base légale cantonale en matière de frais d'entretien d'immeubles.

5. COMMENTAIRE DES ARTICLES MODIFIÉS

Art. 33 al. 2, 1^{re} phr.

La loi précise maintenant clairement que les frais de remise en état d'immeubles récemment acquis (c'est-à-dire acquis dans les cinq dernières années) sont des frais d'entretien déductibles fiscalement. La pratique Dumont est ainsi définitivement abandonnée.

Art. 36 al. 1 let. a, b et g

Les montants minimaux et maximaux des déductions sociales pour enfant et pour orphelin sont augmentés de 1000 francs. Les déductions sociales pour enfant s'échelonnent ainsi entre 7000 et 8500 francs pour les deux premiers enfants et entre 8000 et 9500 dès le 3^e enfant.

La déduction pour frais de garde est augmentée de 1500 francs et passe de 4500 à 6000 francs par enfant gardé.

Art. 39 al. 2 et al. 2^{bis} (nouveau)

Alinéa 2

Les paliers d'imposition ont été augmentés de 10 000 francs. Le tableau suivant permet de comparer les deux versions:

Version selon projet	Version en vigueur
² L'impôt se monte à:	² L'impôt se monte à:
2% pour les premiers 40 000 francs;	2% pour les premiers 30 000 francs;
3% pour les prochains 40 000 francs;	3% pour les prochains 30 000 francs;
4% pour les prochains 50 000 francs;	4% pour les prochains 40 000 francs;
5% pour les prochains 60 000 francs;	5% pour les prochains 50 000 francs;
6% pour tous les autres montants.	6% pour tous les autres montants.

Alinéa 2^{bis}

Une déduction de 5000 francs pour les personnes mariées vivant en ménage commun a été introduite. Un couple qui perçoit une prestation en capital de 40 000 francs sera donc imposé sur 35 000 francs. Cette déduction est également accordée aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.

Avec la solution présentée dans le projet, l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance est réduite en moyenne de 10,8%.

Art. 110 al. 1 et 2

Le taux d'imposition du bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%. Lorsque le bénéfice net total n'excède pas 50 000 francs, le taux d'imposition des premiers 25 000 francs est également réduit de 5% et passe de 5 à 4,75%. Le taux d'imposition des 25 000 francs suivants est abaissé dans la même proportion et passe ainsi de 15 à 14,25%.

Art. 113 al. 1 et 2

Le taux d'imposition du bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%. Lorsque le bénéfice net total n'excède pas 50 000 francs, le taux d'imposition des premiers 25 000 francs est également réduit de 5% et passe de 5 à 4,75%. Le taux d'imposition des 25 000 francs suivants est abaissé dans la même proportion et passe ainsi de 15 à 14,25%.

Art. 114

Le taux d'imposition du bénéfice des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est réduit de 5% et passe de 10 à 9,5%.

Art. 121

Le taux d'imposition du capital des sociétés de capitaux et des coopératives est réduit de 5% et passe de 1,9 à 1,8%.

Art. 122 al. 1

Le taux d'imposition du capital des associations, fondations et autres personnes morales est réduit de 5% et passe de 3 à 2,85%.

Art. 130

Le taux d'imposition du capital des holdings et des sociétés et fondations domiciliées est réduit de 5% et passe de 0,2 à 0,19%. Pour la part de capital qui dépasse 500 millions, le taux est réduit de 0,1 à 0,09%.

Art. 192 titre médian

Pour distinguer clairement le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers (art. 194a) du rappel d'impôt ordinaire, l'article 192 LICD s'intitulera désormais «Rappel d'impôt ordinaire».

Art. 194a (nouveau)

Alinéas 1 et 2 Position des héritiers

Les héritiers peuvent bénéficier de la réduction de la perception du rappel d'impôt que le défunt aurait dû payer.

Encore faut-il, pour qu'ils aient à répondre des impôts soustraits par le défunt, que celui-ci soit assujéti à l'impôt en Suisse. La mesure proposée ici diminue la responsabilité des héritiers en ce sens que le rappel d'impôt et les intérêts moratoires ne sont réclamés que pour les trois dernières périodes fiscales précédant l'année du décès (al. 2). Tout héritier a le droit de demander seul le rappel d'impôt simplifié: il peut donc le demander même contre la volonté des autres héritiers.

Le rappel d'impôt simplifié n'est accordé que pour la déclaration d'éléments de la fortune ou du revenu dont les autorités fiscales ne connaissaient pas l'existence. Si les héritiers déclarent des éléments déjà connus d'une autorité fiscale fédérale, cantonale ou communale, ces éléments feront l'objet d'un rappel d'impôt ordinaire sur dix ans (cf. let. a).

De plus, les héritiers doivent aider sans réserve les autorités fiscales à dresser un inventaire exact et complet de la succession. Ils doivent donc s'acquitter pleinement de leur obligation de collaborer à l'inventaire conformément à l'article 198 LICD (cf. let. b).

Enfin, les héritiers ne doivent bénéficier du rappel d'impôt réduit que s'ils s'efforcent de le payer (cf. let. c). Par exemple, l'héritier qui serait en mesure de payer le rappel d'impôt, mais qui laisse traîner les choses jusqu'à la poursuite, ne bénéficiera pas du rappel d'impôt simplifié. Dans ce cas, il sera tenu de payer après coup le rappel d'impôt et les intérêts moratoires calculés sur la base des dix dernières années.

Le rappel d'impôt qui a été notifié valablement du vivant du contribuable fait partie des dettes de la succession comme toutes les autres dettes du contribuable; dans ce cas, il n'y a aucune raison de le réduire. Il se peut toutefois qu'il ne soit pas assez élevé parce que les autorités fiscales n'ont pas découvert tous les éléments du revenu ou de la fortune qui ont été soustraits. Dans cette hypothèse, les héritiers doivent pouvoir déclarer aux autorités fiscales d'autres éléments de la fortune du défunt dont ils ont connaissance et bénéficier pour ces éléments d'une réduction du rappel d'impôt conformément aux nouvelles dispositions de la LICD présentées dans le présent projet. Ce rappel d'impôt réduit selon les nouvelles prescriptions est dû pour les héritiers en plus du rappel d'impôt déjà notifié valablement au défunt.

Alinéa 3 Exclusion de la réduction du rappel d'impôt

Tout héritier peut demander la liquidation officielle de la succession. Dans ce cas, les héritiers ne répondent pas personnellement des dettes du défunt (cf. art. 593 CC), et ils n'ont donc pas besoin d'une restriction de leur responsabilité pour les impôts soustraits par le défunt. Lorsqu'une succession insolvable fait l'objet d'une liquidation selon les règles de la faillite (art. 597 CC), le fisc n'a aucune raison de réduire sa créance en faveur d'autres créanciers. C'est pourquoi le rappel d'impôt ne sera pas réduit en cas de liquidation officielle de la succession ni en cas de liquidation de la succession par la voie de la faillite.

Alinéa 4 Administrateur de la succession et exécuteur testamentaire

L'administrateur de la succession et l'exécuteur testamentaire doivent également être autorisés à déposer une demande de rappel d'impôt simplifié, car ils doivent gé-

rer la succession en vertu de l'article 518 al. 2 CC. En outre, ils répondent solidairement avec les héritiers des impôts du défunt, mais dans une mesure limitée (art. 13 al. 4 LICD). Ils peuvent demander le rappel d'impôt simplifié, même sans l'accord des héritiers.

Art. 220 al. 3 et al. 4 (nouveau)

Alinéa 3

On renonce à engager une poursuite pénale lorsque le contribuable regrette son comportement fautif et se dénonce spontanément pour la première fois en aidant sans réserve l'administration à déterminer le montant du rappel d'impôt. L'abandon de la sanction pénale doit motiver le contribuable fautif à dévoiler ses fautes et à déclarer après coup les revenus et la fortune qu'il a soustraits. Il devra toujours payer le rappel d'impôt et les intérêts moratoires. Le rappel d'impôt est perçu au plus sur dix ans (art. 193 LICD). La dénonciation spontanée non punissable n'est possible qu'une fois, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales (cf. art. 226a LIFD) car, sinon, le contribuable pourrait se dénoncer spontanément à intervalles réguliers et échapperait ainsi à toute peine.

On ne renonce à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée. Si le contribuable remplit toutes les conditions mentionnées ci-dessus, mais qu'il ne fait pas le nécessaire pour acquitter le rappel d'impôt qu'il serait en mesure de payer, par exemple en laissant traîner les choses jusqu'à la poursuite, l'exemption de la peine est révoquée après coup.

Alinéa 4

Cet alinéa détermine la peine pour les dénonciations spontanées ultérieures. La règle actuelle fixant l'amende à un cinquième de l'impôt soustrait s'appliquera pour autant toutefois que les conditions de l'alinéa 3 let. a à c soient remplies. Pour les dénonciations ultérieures, on ne renoncera pas à poursuivre pénalement les autres actes délictueux en relation avec la soustraction d'impôt.

Art. 222 al. 3 (nouveau)

L'instigateur, le complice et le participant à une soustraction d'impôt ont eux aussi la possibilité de déposer une dénonciation spontanée non punissable. Actuellement, ils ne bénéficient d'aucune exemption de peine s'ils regrettent leurs actes et signalent la soustraction d'impôt. Rien ne les incite donc à déclarer une soustraction d'impôt. Désormais ils ne devront plus craindre d'avoir à payer une amende s'ils dévoilent une soustraction d'impôt avant que les autorités fiscales en aient connaissance et qu'ils coopèrent sans réserve avec ces derniers; de plus, ils seront libérés de leur responsabilité solidaire pour les impôts soustraits. Dans ce cas également, la poursuite pénale n'est pas engagée contre les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction d'impôt.

En l'occurrence, il est également justifié de limiter le nombre des dénonciations spontanées non punissables à une seule. La première dénonciation spontanée, non punissable, peut porter sur la participation à plusieurs soustractions d'impôts; ainsi un conseiller fiscal peut, par exemple, dénoncer sa propre soustraction d'un ou plusieurs impôts et sa participation à des soustractions d'impôts commises par plusieurs clients. Les dénonciations spontanées ultérieures ne donnent plus droit à l'exemption de la peine. Les alinéas 1 et 2 de l'article 222 LICD sont alors applicables.

Art. 223 al 1 et al. 4 (nouveau)

Alinéa 1

Adaptation à la LHID.

Alinéa 4

Celui qui a dissimulé ou distrait des biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 223 al. 1 LICD) et qui se sert d'un inventaire incomplet pour commettre ensuite une soustraction d'impôt sera exempté de toute peine conformément à l'article 231 al. 3 pour le délit d'inventaire et pour les autres infractions qui sont en relation directe avec la soustraction s'il se dénonce spontanément pour la première fois selon l'article 220 al. 3. La dissimulation ou la distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire est punissable en elle-même, c'est-à-dire même en l'absence de soustraction d'impôt (p. ex. parce que ces biens sont mentionnés par la suite dans la déclaration d'impôt). S'il n'y a pas de soustraction d'impôt, l'article 231 al. 3 n'est pas applicable. Il convient donc de régler expressément l'exemption de la peine pour ce cas.

Art. 226 titre médian

Etant donné qu'on insère un deuxième article (art. 226a) dans la section 3 «Personnes morales», il faut ajouter le titre «En général» à l'article 226 actuel. On précise ainsi que cet article contient des dispositions générales sur la violation d'obligations de procédure et sur la soustraction d'impôt par des personnes morales.

Art. 226a (nouveau)

Alinéa 1

Cet alinéa correspond à l'article 220 al. 3 LICD. Les conditions du dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable doivent être les mêmes pour les personnes physiques et pour les personnes morales (cf. commentaire de l'art. 220 al. 3).

Alinéa 2

La modification de la raison sociale ou le déplacement du siège d'un point à un autre du territoire suisse n'ont aucune influence sur les obligations fiscales de la personne morale et ne s'opposent donc en rien au dépôt d'une dénonciation spontanée non punissable.

La transformation d'une société au sens de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus) n'a aucune incidence sur ses rapports juridiques selon la prescription expresse de l'article 53 2^e phrase LFus. Le sujet de droit, le patrimoine et la qualité de membre subsistent. La transformation n'exige pas la fondation d'une nouvelle société dans la forme juridique voulue (avec dissolution de la société existante et transfert de son patrimoine à la nouvelle société). Au registre du commerce, il n'y a pas de radiation de la société enregistrée sous son ancienne forme juridique. La continuité du sujet de droit et du patrimoine a pour effet que l'assujettissement continue. C'est pourquoi une dénonciation spontanée non punissable peut être déposée pour les soustractions d'impôt commises avant la transformation. Cependant, une dénonciation spontanée non punissable n'est pas possible après la transformation si la société a déjà déposé une dénonciation spontanée non punissable avant la transformation.

Si la société cédante disparaît après une fusion ou une scission, le dépôt d'une dénonciation spontanée pour cette société n'est plus possible. En cas de fusion par

absorption ou de scission par séparation, la société qui absorbe un élément ou se sépare d'un élément subsiste; son assujettissement n'est donc pas rompu par la procédure d'absorption ou de scission. Elle peut donc dénoncer les soustractions d'impôt commises dans le cadre de son exploitation, que celles-ci aient été commises avant ou après l'absorption ou la séparation. Il va de soi que l'exemption de la peine n'est accordée que si les conditions de l'al. 1 sont remplies.

Alinéa 3

La société agit toujours par l'intermédiaire de ses organes ou de ses représentants, qui sont seuls habilités à déposer une dénonciation spontanée. Etant donné qu'ils peuvent être punis en tant que participants en vertu de l'article 226 al. 3 LICD en relation avec l'article 222 LICD, ils doivent également être libérés de l'amende et de la responsabilité solidaire comme le prévoit le nouvel article 222 al. 3 LICD pour les participants à la soustraction d'impôt d'une personne physique. L'exemption de la peine vaut également pour les anciens membres des organes de la personne morale et les anciens représentants de la personne morale qui étaient enregistrés au registre du commerce pendant la période à laquelle se réfère la dénonciation spontanée non punissable.

Alinéa 4

Les anciens membres des organes d'une personne morale doivent pouvoir déposer une dénonciation spontanée non punissable à leur décharge. Dans ce cas, l'exemption de la peine ne vaut ni pour la personne morale concernée, ni pour ses organes et ses représentants.

Alinéa 5

De la même manière que pour les personnes physiques, il faut également régler les conséquences des dénonciations spontanées ultérieures pour les personnes morales.

Alinéa 6

La personne morale en tant que telle sera punie pour la soustraction de ses propres impôts (art. 226 al. 1 LICD). Lorsque son assujettissement en Suisse prend fin, il n'y a plus de sujet susceptible d'être puni et une dénonciation spontanée n'est donc plus pertinente.

Art. 231 al. 3 (nouveau)

Le propre d'une amnistie est d'exempter la personne repentante de toute peine. Or, il est tout à fait possible qu'une personne qui veut commettre une soustraction d'impôt réalise, en lien avec cette soustraction, d'autres infractions au sens du droit fiscal, voire du droit pénal. La personne qui se résout à déposer une dénonciation spontanée ne devra acquitter ou rembourser que les sommes qu'elle a omis de payer ou qu'elle a indûment touchées, mais elle n'encourra pas de peine pour ses actes punissables. Il convient donc d'amnistier les autres infractions (p. ex. escroquerie fiscale, usage de faux) commises en relation avec la soustraction d'impôt, pour autant que toutes les conditions de la dénonciation spontanée non punissable soient remplies.

Art. 232 al. 1 et al. 2 (nouveau)

Alinéa 1

Un deuxième alinéa ayant été ajouté à cet article, l'actuel article 232 LICD disposé sur deux paragraphes devient l'alinéa 1. Il ne s'agit là que d'une modification dans la mise en page.

Alinéa 2

La dénonciation spontanée non punissable doit ouvrir à tout contribuable la voie de l'honnêteté fiscale. Celui-ci ne s'engagera sur cette voie que si sa dénonciation spontanée n'entraîne aucune suite pénale. Si les conditions de l'article 220 al. 3 LICD ou de l'article 226a al. 1 LICD sont remplies, la poursuite pénale ne sera pas non plus engagée en cas de détournement d'impôts à la source.

Art. 248a (nouveau)

La question se pose de savoir à quelles successions appliquer les nouvelles règles pour la première fois. On peut penser à différentes solutions: on peut se baser sur le jour du décès du contribuable (c'est-à-dire sur le jour de l'ouverture de la succession) ou sur le jour de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt contre le contribuable, mais également sur la notification des autorités fiscales aux héritiers qu'une procédure en rappel d'impôt est ouverte ou va être ouverte contre le défunt. Etant donné que le jour du décès constitue une échéance qui peut généralement être déterminée facilement et avec certitude, le rappel d'impôt simplifié ne s'appliquera qu'aux successions ouvertes après l'entrée en vigueur de la présente loi.

6. INCIDENCES FINANCIÈRES

6.1 Pour l'Etat

L'incidence financière de l'amélioration des déductions sociales pour enfant et des frais de garde se monte à 9 millions de francs.

L'incidence financière de l'allègement de l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance s'élève à 1,9 million de francs.

L'incidence financière de la réduction de 5% de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales se monte à 4,7 millions de francs.

En ce qui concerne la question de la suppression de la pratique Dumont, les incidences financières ne sont pas chiffrables.

Le surplus de recettes fiscales liées à la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et à l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable n'est pas chiffrable.

L'incidence financière totale du présent projet de loi se monte ainsi à 15,6 millions de francs.

6.2 Pour les communes et les paroisses

Les impôts communaux et ecclésiastiques sont prélevés sur la base des impôts cantonaux et l'incidence financière des mesures proposées correspond à environ 12,5 millions de francs pour les communes et à 1,4 million de francs pour les paroisses.

6.3 Pour les contribuables

6.3.1 Impôt cantonal sur le revenu des contribuables avec enfant(s) à charge

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) et de la caisse de pension.

Déductions considérées:

- Frais professionnels: 3% du revenu net, minimum 2000 francs et maximum 4000 francs.
- Déduction pour activité du conjoint.
- Assurance maladie: prime forfaitaire de l'année 2009, 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 2009	Impôt 2010	Différence en %
a) couple marié avec 1 enfant, pas d'activité du conjoint			
40 000	382.90	335.20	- 12.5
60 000	2069.20	1973.15	- 4.6
100 000	6552.75	6419.65	- 2.0
150 000	12 927.00	12 786.45	- 1.1
230 000	24 243.90	24 094.70	- 0.6
b) couple marié avec 1 enfant (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints			
40 000	123.00	79.00	- 35.8
60 000	1417.60	1188.45	- 16.2
100 000	5790.90	5488.05	- 5.2
150 000	12 133.25	11 780.55	- 2.9
230 000	23 043.85	22 668.35	- 1.6
c) couple marié avec 2 enfants, pas d'activité du conjoint			
40 000	91.00	71.00	- 22.0
60 000	1315.50	1118.70	- 15.0
100 000	5697.15	5449.60	- 4.3
150 000	11 951.55	11 672.45	- 2.3
230 000	23 208.70	22 908.65	- 1.3
d) couple marié avec 2 enfants (frais de garde), avec salaires identiques des conjoints			
40 000	0.00	0.00	0.0
60 000	391.90	188.50	- 51.9
100 000	4485.35	3956.80	- 11.8
150 000	10 577.25	9911.65	- 6.3
230 000	21 366.75	20 638.95	- 3.4
e) personne seule, avec 1 enfant (frais de garde)			
40 000	341.55	238.65	- 30.1
60 000	1978.10	1746.35	- 11.7
100 000	6436.50	6117.85	- 5.0
150 000	12 796.20	12 435.05	- 2.8
230 000	24 106.10	23 724.15	- 1.6

f) personne seule, avec 2 enfants (frais de garde)

40 000	0.00	0.00	0.0
60 000	798.15	443.30	- 44.5
100 000	5044.65	4485.35	- 11.1
150 000	11 185.10	10 508.95	- 6.0
230 000	22 382.15	21 641.65	- 3.3

6.3.2 Impôt sur les prestations en capital

Le tableau suivant permet de comparer l'impôt cantonal perçu actuellement sur les prestations en capital provenant de la prévoyance et l'impôt qui serait perçu selon le projet. Les tranches retenues vont de 40 000 francs à 400 000 francs, ce qui couvre plus de 80% du montant des prestations facturées.

Montant	Contribuable seul			Contribuable marié		
	Impôt 2009	Impôt 2010	Différence en %	Impôt 2009	Impôt 2010	Différence en %
40 000	900	800	- 11.11	900	700	- 22.22
80 000	2 300	2 000	- 13.04	2 300	1 850	- 19.57
130 000	4 600	4 000	- 13.04	4 600	3 800	- 17.39
200 000	8 600	7 600	- 11.63	8 600	7 300	- 15.12
300 000	14 600	13 600	- 6.85	14 600	13 300	- 8.90
400 000	20 600	19 600	- 4.85	20 600	19 300	- 6.31

7. MAJORITÉ QUALIFIÉE

En vertu de l'article 141 al. 2 let. b de la loi du 6 septembre 2006 sur le Grand Conseil (LGC; RSF 121.1), le présent projet requiert une majorité qualifiée du Grand Conseil pour être adopté. En effet, la disposition citée prévoit que les diminutions de recettes de l'Etat et des communes dont la valeur totale excède, pour les cinq premières années d'application de la loi ou du décret, 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil doivent être adoptées à la majorité qualifiée. Selon l'ordonnance du 26 mai 2009 précisant certains montants liés aux derniers comptes de l'Etat (RSF 612.21), la limite est fixée à 3 968 651 francs. Concrètement, la majorité qualifiée signifie en l'occurrence que ce projet doit être adopté par 56 députés au moins (art. 140 LGC).

8. 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 Etat-communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

9. ENTRÉE EN VIGUEUR

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des ces modifications au 1^{er} janvier 2010.

BOTSCHAFT Nr. 151 1. September 2009
des Staatsrats an den Grossen Rat
zum Gesetzesentwurf zur Änderung
des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1). Nach einer kurzen Einleitung wird in dieser Botschaft auf die Gründe und die Tragweite der Gesetzesrevision und ihre Folgen eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Artikel.

1. EINLEITUNG

Diese Gesetzesrevision befasst sich mit drei Hauptthemen:

- sie leistet drei vom Grossen Rat im Jahr 2008 gutgeheissenen Motionen Folge (Motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti, übernommen von Rudolf Vonlanthen/Markus Ith über die Senkung der Kapitalleistungen aus Vorsorge, Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page über eine Steuersenkung für die natürlichen und die juristischen Personen und Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens über steuerliche Entlastung für eine nachhaltige Entwicklung und die Familienförderung);
- damit die Steuerlast im Kanton Freiburg nicht zu weit über den schweizerischen Durchschnitt hinausgeht, schlägt die Gesetzesrevision vor, die Steuern der Familien mit Kindern zu senken und die Steuern der Gesellschaften und juristischen Personen um 5% herabzusetzen;
- sie sieht vor, die freiburgische Steuergesetzgebung ans Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige anzupassen und die Aufhebung der Dumont-Praxis im Gesetz zu verankern.

2. BEHANDELTE MOTIONEN

2.1 Motion 156.06 Jörg Schnyder/Jean-Jacques Marti

Mit ihrer am 27. Juni 2006 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 1542) verlangten die Grossräte Jörg Schnyder und Jean-Jacques Marti eine Senkung der Steuern auf Kapitalleistungen aus Vorsorge um 10%.

Diese Motion wurde von den Grossräten Rudolf Vonlanthen und Markus Ith übernommen und vom Grossen Rat am 2. April 2008 gutgeheissen.

Der Entwurf leistet dieser Motion in Artikel 39 Folge. Die Motion ist somit erledigt.

2.2 Motion 1010.07 Stéphane Peiry/Pierre-André Page

Mit einer am 13. April 2007 eingereichten und gleichentags 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.

Der Entwurf leistet dieser Motion in den Artikeln 110, 113, 114, 121, 122 und 130 teilweise Folge.

Unter Berücksichtigung der bereits in den letzten Jahren getroffenen fiskalischen Massnahmen (insbesondere durch sukzessive Steuerfussenkungen) ist diese Motion somit erledigt.

2.3 Motion 1013.07 Markus Bapst/Jean-Louis Romanens

Mit einer am 8. Mai 2007 eingereichten und gleichentags begründeten Motion (*TGR* S. 609) verlangen die Grossräte Markus Bapst und Jean-Louis Romanens die Änderung gewisser Bestimmungen des DStG zwecks Entlastung bei der Familienbesteuerung, linearer Senkung der Einkommens- und Vermögenssteuertarife für die natürlichen Personen sowie Milderung der Unternehmensbesteuerung.

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

Der Entwurf leistet dieser Motion in den Artikeln 36 Abs. 1 Bst. a, b und g, 110, 113, 114, 121, 122 und 130 teilweise Folge.

3. BUNDESGESETZ ÜBER DIE VEREINFACHUNG DER NACHBESTEUERUNG IN ERBFÄLLEN UND DIE EINFÜHRUNG DER STRAFLOSEN SELBSTANZEIGE

Am 20. März 2008 hat das Bundesparlament das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (AS 2008 S. 4453) verabschiedet. Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2010 in Kraft.

Ab 2010 kommen Erben, die eine Steuerhinterziehung des Erblassers anzeigen, in den Genuss einer ermässigten Erbenachbesteuerung inklusive Verzugszins: Die Steuer mitsamt Verzugszins soll nur noch für die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden nachgefordert werden.

Ausserdem kann eine steuerpflichtige Person bei der ersten Selbstanzeige einer Hinterziehung komplett straffrei ausgehen und hat einzig die ordentliche Nachsteuer und den Verzugszins nachzuzahlen. Mit diesen beiden Massnahmen sollen hinterzogene Einkommen und Vermögen leichter der Legalität zugeführt werden, was das Steuersubstrat und damit die zu erwartenden Steuereinnahmen erhöht.

Betroffen von den beiden Massnahmen sind die direkte Bundessteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden. Alle übrigen eventuell nicht entrichteten Steuern und Abgaben wie Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern oder AHV/IV-Beiträge bleiben einschliesslich Verzugszins geschuldet und sind von dieser Revision nicht betroffen.

3.1 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen

Nach der geltenden Regelung kann bei einer Steuerhinterziehung des Erblassers die Nachsteuer (für die Vorjahre geschuldete Steuer) inklusive Verzugszins für bis zu zehn Jahre vor dem Tod des Erblassers eingefordert werden. Neu soll sie mitsamt Verzugszins nur noch für die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden nachgefordert werden. Die Erben kommen aber nur dann in den Genuss der vereinfachten Erbnachbesteuerung, wenn sie ihre Mitwirkungspflicht erfüllen (insbesondere bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars). Die verkürzte Nachbesteuerung wird nur für Einkommen und Vermögen gewährt, von denen die Steuerbehörden keine Kenntnis hatten. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, erfolgt eine ordentliche Nachbesteuerung bis auf zehn Jahre zurück.

3.2 Strafflose Selbstanzeige

Bisher wurde eine Person, die sich selbst angezeigt hat, mit einer Busse in der Höhe eines Fünftels der von ihr hinterzogenen Steuer bestraft. Neu können natürliche und juristische Personen bei der ersten Selbstanzeige einer Hinterziehung komplett straffrei ausgehen. Einzig die ordentliche Nachsteuer und der Verzugszins werden für zehn Jahre nacherhoben. Bei jeder weiteren Anzeige wird die Busse wie bis anhin ein Fünftel der hinterzogenen Steuer betragen und zusätzlich zur Nachsteuer inklusive Verzugszins in Rechnung gestellt. Wie bei der vereinfachten Erbnachbesteuerung kann die Privilegierung bei einer Selbstanzeige nur dann gewährt werden, wenn die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatten und die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden vorbehaltlos unterstützt. Bei Erfüllung der Voraussetzungen wird nicht nur von einer Busse abgesehen, sondern es wird auch keine Strafverfolgung geben für allfällige weitere Straftaten, welche zum Zwecke der Steuerhinterziehung begangen worden sind (z.B. Urkundendelikte). Der Mechanismus der strafflosen Anzeige wird zudem auf Teilnehmende einer Steuerhinterziehung ausgedehnt: Anstifter, Gehilfen oder Mitwirkende sollen künftig unter den gleichen Voraussetzungen wie die steuerpflichtige Person von der strafflosen Selbstanzeige Gebrauch machen können.

Zeigt überdies ein ausgeschiedenes Organmitglied oder ein ausgeschiedener Vertreter einer juristischen Person diese erstmals wegen Steuerhinterziehung an und ist die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt, so wird künftig von einer Strafverfolgung der juristischen Person sowie sämtlicher aktueller und ausgeschiedener Mitglieder der Organe und Vertreter abgesehen.

4. AUFHEBUNG DER DUMONT-PRAXIS

Nach geltendem Recht können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Dieser allgemeine Grundsatz wird durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung eingeschränkt, wonach Unterhaltsaufwendungen für Liegenschaften, die in einem vernachlässigten Zustand übernommen worden sind und innerhalb von fünf Jahren nach der Übernahme renoviert werden, nicht abgezogen werden können (Dumont-Praxis). Der neue Eigentümer

kann jedoch die Kosten für werterhaltende Unterhaltsarbeiten abziehen. So können nach der Dumont-Praxis Instandstellungskosten einer vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren nach Erwerb nicht abgezogen werden.

Am 3. Oktober 2008 haben sich die Eidgenössischen Räte für die Aufhebung dieser Praxis entschieden und demzufolge das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (AS 2009, S. 1515) beschlossen. Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2010 in Kraft. Ab dann gilt die Dumont-Praxis bei der direkten Bundessteuer als vollständig abgeschafft. Somit entfällt nach dem Erwerb einer vernachlässigten Liegenschaft die bisher geltende 5-Jahres-Klausel. Damit sind Instandstellungskosten für alle Liegenschaften ab Erwerb abzugsfähig. Gemäss den Übergangsbestimmungen im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) ist die Änderung der kantonalen Gesetzgebung zwei Jahre nach Inkrafttreten des Bundesgesetzes vorzunehmen, also auf Anfang 2012.

Wie im Februar dieses Jahres angekündigt, hat die Finanzdirektion beschlossen, die Dumont-Praxis schon per 1. Januar 2009 aufzuheben, also drei Jahre früher, als sie eigentlich müsste. Damit soll für die privaten Liegenschaftserwerber ein Anreiz geschaffen werden, gewisse Arbeiten rascher in Angriff zu nehmen, was sich positiv auf die Unternehmen der Baubranche auswirken wird. Die Verordnung der Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern ist am 4. März 2009 rückwirkend auf den 1. Januar 2009 in diesem Sinne geändert worden. Nun geht es darum, die kantonale Gesetzesgrundlage für die Liegenschaftsunterhaltskosten entsprechend zu harmonisieren.

5. KOMMENTAR DER GEÄNDERTEN ARTIKEL

Art. 33 Abs. 2, 1. Satz

Das Gesetz sagt nun ganz klar, dass die Instandstellungskosten neu erworbener Liegenschaften (das heisst in den letzten fünf Jahren erworben) als steuerlich abzugsfähige Unterhaltskosten gelten. Damit ist die Dumont-Praxis endgültig abgeschafft.

Art. 36 Abs. 1 Bst. a, b und g

Die Mindest- und Höchstbeträge der Sozialabzüge für Kinder und Vollwaisen werden um 1000 Franken erhöht. Die Sozialabzüge für Kinder betragen somit neu 7000–8500 Franken für die beiden ersten Kinder und 8000–9500 Franken für das dritte und jedes weitere Kind.

Der Abzug für Betreuungskosten wird um 1500 Franken erhöht und beträgt neu 6000 statt wie bisher 4500 Franken pro betreutes Kind.

Art. 39 Abs. 2 und Abs. 2^{bis} (neu)

Absatz 2

Die Beträge wurden pro Stufe um 10 000 Franken erhöht. Anhand folgender Gegenüberstellung lassen sich die beiden Versionen miteinander vergleichen.

Version gemäss Entwurf	Geltende Version
² Die Steuer beträgt:	² Die Steuer beträgt:
2% für die ersten 40 000 Franken;	2% für die ersten 30 000 Franken;
3% für die nächsten 40 000 Franken;	3% für die nächsten 30 000 Franken;
4% für die nächsten 50 000 Franken;	4% für die nächsten 40 000 Franken;
5% für die nächsten 60 000 Franken;	5% für die nächsten 50 000 Franken;
6% für die übrigen Beträge.	6% für die übrigen Beträge.

Absatz 2^{bis}

Eingeführt worden ist auch ein Abzug von 5000 Franken für in gemeinsamem Haushalt lebende Ehegatten. Ein Ehepaar, das eine Kapitalleistung von 40 000 Franken erhält, wird also auf 35 000 Franken besteuert. Dieser Abzug gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

Mit der im Gesetzesentwurf vorgeschlagenen Lösung wird die Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge um durchschnittlich 10,8% gesenkt.

Art. 110 Abs. 1 und 2

Der Gewinnsteuersatz der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um 5% von 10 auf 9,5% gesenkt. Übersteigt der gesamte Reingewinn 50 000 Franken nicht, so werden die ersten 25 000 Franken zum ebenfalls um 5% reduzierten Satz von 4,75% statt wie bisher 5% besteuert. Der Steuersatz für die folgenden 25 000 Franken wird im gleichen Verhältnis gesenkt, und zwar von 15 auf 14,25%.

Art. 113 Abs. 1 und 2

Der Gewinnsteuersatz der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen wird um 5% von 10 auf 9,5% gesenkt. Übersteigt der gesamte Reingewinn 50 000 Franken nicht, so werden die ersten 25 000 Franken zum ebenfalls um 5% reduzierten Satz von 4,75% statt wie bisher 5% besteuert. Der Steuersatz für die folgenden 25 000 Franken wird im gleichen Verhältnis gesenkt, und zwar von 15 auf 14,25%.

Art. 114

Der Gewinnsteuersatz der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz wird um 5% von 10 auf 9,5% gesenkt.

Art. 121

Der Kapitalsteuersatz der Kapitalgesellschaften wird um 5% von 1,9 auf 1,8‰ gesenkt.

Art. 122 Abs. 1

Der Kapitalsteuersatz der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen wird um 5% von 3 auf 2,85‰ gesenkt.

Art. 130

Der Kapitalsteuersatz der Holdinggesellschaften, Domicilgesellschaften und Stiftungen wird um 5% von 0,2 auf 0,19‰ gesenkt. Für den Teil des Kapitals, der 500 Millionen Franken übersteigt, wird der Satz von 0,1 auf 0,09‰ gesenkt.

Art. 192 Artikelüberschrift

Um die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen (Art. 194a) klar von der normalen Nachbesteuerung zu unterscheiden, soll Artikel 151 DBG neu die Sachüberschrift «ordentliche Nachsteuer» erhalten.

Art. 194a (neu)

Absätze 1 und 2 Stellung der Erben

Die Erben können in den Genuss der Milderung bei der Erhebung der Nachsteuern kommen, die eigentlich vom Erblasser zu bezahlen gewesen wären. Voraussetzung dafür, dass die Erben überhaupt für die Bezahlung der vom Erblasser hinterzogenen Steuer haften, ist die Steuerpflicht des Erblassers in der Schweiz. Die hier vorgeschlagene Massnahme mildert die Haftung der Erben, indem die Nachsteuer samt den Verzugszinsen nur noch für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden eingefordert wird (Abs. 2). Das Recht, die vereinfachte Nachbesteuerung zu verlangen, steht jedem Erben einzeln zu, so dass er alleine, auch gegen den Willen der übrigen Erben, die vereinfachte Nachbesteuerung verlangen kann.

Die vereinfachte Nachbesteuerung wird nur bei der Deklaration von Vermögens- und Einkommenswerten gewährt, von deren Existenz die Steuerbehörden bisher noch keine Kenntnis hatten. Melden die Erben Elemente, die einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde bereits bekannt sind, so werden diese Elemente der ordentlichen Nachbesteuerung (zehn Jahre) unterzogen (Bst. a).

Ferner haben die Erben die Steuerbehörden vorbehalten bei der Aufnahme eines vollständigen und genauen Nachlassinventars zu unterstützen. Sie haben also die ihnen im Inventarverfahren obliegenden Mitwirkungspflichten nach Artikel 198 DStG voll und ganz zu erfüllen (Bst. b).

Von einer bevorzugten Nachbesteuerung sollen die Erben schliesslich nur profitieren können, wenn sie sich auch ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern bemühen (Bst. c). Wer es beispielsweise zur Betreibung kommen lässt, obwohl ihm oder ihr die Bezahlung der Nachsteuer zugemutet werden kann, soll von der vereinfachten Nachbesteuerung nicht profitieren können. In diesem Fall erfolgt nachträglich die Berechnung der Nachsteuer und der Verzugszinsen auf Grund der letzten zehn Jahre.

Wurde die Nachsteuer dem Erblasser bereits zu dessen Lebzeiten rechtskräftig auferlegt, dann gehört diese Schuld zum Nachlass wie alle anderen Schulden des Erblassers, und eine zusätzliche Reduktion dieser Nachsteuer rechtfertigt sich daher nicht. Diese Nachsteuer wurde aber unter Umständen zu tief festgesetzt, wenn die Steuerbehörden nicht alle hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile entdeckt hatten. Den Erben soll es in einem solchen Fall nicht verwehrt sein, weitere ihnen bekannte Vermögensbestandteile des Erblassers den Steuerbehörden zu melden und diesbezüglich eine Milderung der Nachsteuer nach den in diesem Entwurf präsentierten neuen DStG-Bestimmungen zu beanspruchen. Diese nach den neuen Vorschriften festgesetzte Nachsteuer ist dann zusätzlich zu der bereits rechtskräftig dem Erblasser auferlegten Nachsteuer von den Erben geschuldet.

Absatz 3 Ausschluss der Milderung der Nachsteuer

Jeder Erbe hat die Möglichkeit, die amtliche Liquidation der Erbschaft zu verlangen. In einem solchen Fall werden die Erben nicht persönlich für die Schulden des Erblassers haftbar (vgl. Art. 593 ZGB), und die Erben bedürfen demnach auch keiner besonderen Schonung hinsichtlich ihrer Haftung für die vom Erblasser hinterzogenen Steuern. Wird eine überschuldete Erbschaft konkursamtlich liquidiert (Art. 597 ZGB), dann besteht für den Fiskus keine Veranlassung, seine Forderung zu Gunsten anderer Gläubiger zu reduzieren. Deshalb soll in diesen Fällen keinerlei Milderung der Nachsteuer erfolgen. Wird die Erbschaft also amtlich oder konkursamtlich liquidiert, so kann keine vereinfachte Nachbesteuerung erfolgen.

Absatz 4 Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker

Der Erbschaftsverwalter und der Willensvollstrecker müssen auch legitimiert sein, den Antrag zur vereinfachten Nachbesteuerung zu stellen, denn sie haben den Nachlass nach Artikel 518 Abs. 2 ZGB zu verwalten. Zudem haften sie in beschränktem Ausmass solidarisch mit den Erben für die Steuern des Erblassers (Art. 13 Abs. 4 DStG). Das Recht, die vereinfachte Nachbesteuerung zu verlangen, steht ihnen auch ohne die Zustimmung der Erben zu.

Art. 220 Abs. 3 und Abs. 4 (neu)

Absatz 3

Von einer Strafverfolgung wird abgesehen, wenn die steuerpflichtige Person ihr fehlbares Verhalten bereut und sich selber anzeigt, sich noch nie vorher angezeigt hat und die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt. Durch den Wegfall der Bestrafung sollen fehlbare Steuerpflichtige motiviert werden, ihre Verfehlungen offen zu legen und das hinterzogene Einkommen und Vermögen nachträglich zu deklarieren. Die steuerpflichtige Person hat jedoch weiterhin die Nachsteuern zu bezahlen sowie die Verzugszinsen. Die Nachsteuern können bis auf zehn Jahre zurück erhoben werden (Art. 193 DStG). Die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige wird sowohl für natürliche Personen als auch für juristische Personen (siehe Art. 226a DStG) auf ein einziges Mal beschränkt, da sich die steuerpflichtige Person ansonsten in regelmässigen Abständen selbst anzeigen könnte, dadurch immer wieder straffrei bliebe.

Von einer Strafverfolgung wird jedoch nur dann abgesehen, wenn die Steuerbehörden im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch keine Kenntnisse von der Hinterziehung hatten. Sollte die steuerpflichtige Person alle oben erwähnten Voraussetzungen erfüllen, sich jedoch nicht um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen – beispielsweise indem sie es zur Betreibung kommen lässt, obwohl ihr die Bezahlung der Nachsteuer zugemutet werden kann –, so fällt nachträglich die Strafbefreiung dahin.

Absatz 4

Dieser Absatz regelt das Strafmass bei wiederholter Selbstanzeige. Es gilt die bisherige Regelung, wonach die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt wird. Diese Bussenreduktion kann jedoch nur gewährt werden, wenn die Voraussetzungen nach Absatz 3 Buchstaben a–c erfüllt sind. Bei wiederholter Anzeige soll von der Strafverfolgung allfälliger anderer, mit

der Hinterziehung zusammenhängender Straftaten nicht abgesehen werden.

Art. 222 Abs. 3 (neu)

Anstifter, Gehilfen oder Mitwirkende (Teilnehmer) einer Steuerhinterziehung erhalten ebenfalls die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige. Bereuten die Teilnehmer im Rahmen des bisherigen Rechts ihr Tun und zeigten die Steuerhinterziehung an, so wurde ihnen keine Straffreiheit gewährt. Es bestand daher kein Anreiz für die Teilnehmer, eine Steuerhinterziehung anzuzeigen. Neu sollen die Teilnehmer, wenn sie eine Steuerhinterziehung vor deren Entdeckung durch eine Steuerbehörde anzeigen und diese vorbehaltlos unterstützen, keine Busse mehr fürchten müssen. Sie werden auch von der solidarischen Haftung für die hinterzogenen Steuern befreit. Auch in diesem Fall gilt, dass für weitere Straftaten, die in direktem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung begangen wurden, keine Strafverfolgung eingeleitet wird.

Es rechtfertigt sich auch hier, die Anzahl der straflosen Selbstanzeigen auf ein einziges Mal zu beschränken. Bei der erstmaligen Anzeige können Teilnahmen an mehreren Steuerhinterziehungen straffrei angezeigt werden. Beispiel: Ein Steuerberater zeigt die Hinterziehung einer oder mehrerer Steuern sowie die Mitwirkung an den Steuerhinterziehungen verschiedener Kunden gleichzeitig an. Spätere Selbstanzeigen führen dann jedoch nicht mehr zur Strafbefreiung. Zur Anwendung kommen dann die Absätze 1 und 2 von Artikel 222 DStG.

Art. 223 Abs. 1 und Abs. 4 (neu)

Absatz 1

Anpassung ans StHG.

Absatz 4

Wer Nachlasswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite schafft (Art. 223 Abs. 1 DStG) und anschliessend mit Hilfe der mangelhaften Inventaraufnahme eine Steuerhinterziehung begeht, diese jedoch gemäss Artikel 220 Abs. 3 erstmals selbst anzeigt, wird gestützt auf Artikel 231 Abs. 3 von der Strafe für das Inventardelikt und für allfällige weitere im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung begangene Straftaten befreit. Die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren ist jedoch schon per se strafbar, also auch dann, wenn es nicht zu einer Steuerhinterziehung kommt (beispielsweise weil die verheimlichten Vermögenswerte im Rahmen der anschliessenden Steuererklärung doch noch deklariert werden). Ohne Steuerhinterziehung kann Artikel 231 Abs. 3 nicht greifen. Es ist daher notwendig, dass in einem solchen Fall die Straffreiheit an dieser Stelle explizit geregelt wird.

Art. 226 Artikelüberschrift

Da mit Artikel 226a ein zweiter Artikel in das 3. Kapitel «Juristische Personen» eingefügt wird, erhält der bestehende Artikel 226 neu eine eigene Sachüberschrift «Allgemeines». Damit wird ausgedrückt, dass der Artikel allgemeine Bestimmungen zur Verletzung von Verfahrenspflichten und zur Steuerhinterziehung durch juristische Personen enthält.

Art. 226a (neu)

Absatz 1

Dieser Absatz entspricht sinngemäss dem Wortlaut von Artikel 220 Abs. 3 DStG. Die Voraussetzungen für die Einreichung einer straflosen Selbstanzeige für natürliche und juristische Personen müssen identisch sein (vgl. Erläuterungen zu Art. 220 Abs. 3).

Absatz 2

Die Änderung der Firma oder die Sitzverlegung innerhalb der Schweiz hat keinen Einfluss auf die Steuerpflicht der juristischen Person und steht deshalb der Einreichung einer straflosen Selbstanzeige nicht entgegen.

Die Umwandlung einer Gesellschaft im Sinne des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) verändert nach der ausdrücklichen Vorschrift von Artikel 53 Satz 2 FusG deren Rechtsverhältnisse nicht. Es besteht eine Kontinuität des Rechtsträgers, des Vermögens und der Mitgliedschaft. Die Umwandlung erfordert keine Neugründung einer Gesellschaft in der gewählten Rechtsform mit Auflösung der bisherigen Gesellschaft und anschliessender Übertragung des Vermögens auf die neue Gesellschaft. Im Handelsregister erfolgt keine Löschung der unter der alten Rechtsform eingetragenen Gesellschaft. Die Kontinuität des Rechtsträgers und des Vermögens bewirkt, dass die Steuerpflicht bestehen bleibt. Deshalb soll eine straflose Selbstanzeige für die vor der Umwandlung begangenen Steuerhinterziehungen eingereicht werden können. Auf der anderen Seite gilt eine Selbstanzeige nach der Umwandlung nicht als erstmalig, wenn die Gesellschaft bereits vor der Umwandlung einmal eine straflose Selbstanzeige eingereicht hat.

Wenn nach einer Fusion oder einer Spaltung die übergebende Gesellschaft untergeht, so kann für diese keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden. Bei der Fusion durch Absorption und bei der Spaltung durch Abspaltung existiert die absorbierende bzw. die abspaltende Gesellschaft weiter. Ihre Steuerpflicht wird durch den Absorptions- bzw. Abspaltungsvorgang nicht unterbrochen. Sie kann Steuerhinterziehungen ihres Geschäftsbetriebes zur Anzeige bringen, unabhängig davon, ob diese vor oder nach der Absorption bzw. der Abspaltung stattfanden. Damit die Straflosigkeit gewährt werden kann, müssen selbstredend auch hier die Bedingungen des ersten Absatzes erfüllt sein.

Absatz 3

Die Gesellschaft handelt stets durch ihre Organe oder Vertreter. Nur diese sind zur Einreichung einer straflosen Selbstanzeige befugt. Da sie nach Artikel 226 Abs. 3 DStG in Verbindung mit Artikel 222 DStG als Teilnehmer bestraft werden könnten, sollen sie durch diesen Absatz von der Busse und der Solidarhaftung befreit werden, wie dies auch nach dem neu vorgeschlagenen Artikel 222 Abs. 3 DStG für die Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung einer natürlichen Person vorgesehen ist. Die Straffreiheit gilt auch für bereits ausgeschiedene Organmitglieder oder Vertreter der juristischen Person, welche für die Periode, auf die sich die straflose Selbstanzeige bezieht, im Handelsregister eingetragen waren.

Absatz 4

Ehemalige Organmitglieder einer juristischen Person sollen die Gelegenheit erhalten, sich durch eine Anzeige selbst zu entlasten. Die Straffreiheit gilt in diesem Fall weder für die betroffene juristische Person noch für deren betroffene Organe und Vertreter.

Absatz 5

Analog zur Regelung für die natürlichen Personen müssen die Folgen weiterer Selbstanzeigen auch für die juristischen Personen geregelt werden.

Absatz 6

Die juristische Person selbst wird für die hinsichtlich ihrer eigenen Steuern begangene Hinterziehung bestraft (Art. 226 Abs. 1 DStG). Wenn ihre Steuerpflicht in der Schweiz endet, dann fehlt es an einem Subjekt für die Bestrafung. Eine Selbstanzeige erübrigt sich deshalb.

Art. 231 Abs. 3 (neu)

Es liegt in der Natur einer Amnestie, der reuigen Person die Bestrafung zu erlassen. Es ist durchaus möglich, dass jemand im Hinblick auf das Steuerdelikt noch weitere, steuerrechtlich oder gar strafrechtlich relevante Straftaten begangen hat. Entschliesst sich eine Person zur Selbstanzeige, so soll sie nur unterschlagenes oder zu Unrecht erhaltenes Geld nachzahlen bzw. zurückerstatten. Für ihre Straftat soll sie aber nicht bestraft werden. Deshalb ist es angezeigt, bei Erfüllung aller Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige auch allfällige andere Straftaten, die im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung geschahen (z.B. Steuerbetrug, Urkundenfälschung), zu amnestieren.

Art. 232 Abs. 1 und Abs. 2 (neu)

Absatz 1

Dadurch, dass diesem Artikel ein zweiter Absatz beigelegt worden ist, wird der bisherige, in zwei Abschnitte unterteilte Artikel 232 DStG zu Absatz 1. Es handelt sich also lediglich um eine Layout-Änderung.

Absatz 2

Die straflose Selbstanzeige soll den Weg zur Steuerehrlichkeit öffnen. Diesen Weg wird eine steuerpflichtige Person aber nur dann gehen, wenn ihre Selbstanzeige keine Straffolgen nach sich zieht. Sind die Voraussetzungen nach Artikel 220 Abs. 3 DStG oder Artikel 226a Abs. 1 DStG gegeben, so soll auch bei einer Veruntreuung von Quellensteuern von einer Strafverfolgung abgesehen werden.

Art. 248a (neu)

Es stellt sich die Frage, für welche Erbgänge die Neuerungen erstmals angewendet werden sollen. Verschiedene Möglichkeiten sind denkbar: Es kann auf den Todestag des Erblassers, d.h. auf die Eröffnung des Erbanges, abgestellt werden oder aber auf die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens gegenüber dem Erblasser oder auch auf die Anzeige der Steuerbehörde an die Erben, dass gegen den Erblasser ein Nachsteuerverfahren eröffnet wird oder hängig ist. Da der Todestag einen Zeitpunkt darstellt, der in aller Regel eindeutig und einfach bestimmt werden

kann, soll die vereinfachte Nachbesteuerung nur auf Erbgänge angewendet werden, die nach Inkrafttreten dieses Gesetzes eröffnet werden.

6. FINANZIELLE AUSWIRKUNGEN

6.1 Für den Staat

Die höheren Sozialabzüge für Kinder und Betreuungskosten schlagen mit 9 Millionen Franken zu Buche.

Die mildere Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge bewirkt einen Einnahmefall von 1,9 Millionen Franken.

Die Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen um 5% führt zu einer Einbusse von 4,7 Millionen Franken.

Wie sich die Abschaffung der Dumont-Praxis finanziell auswirkt, lässt sich hingegen nicht sagen.

Auch die Mehreinnahmen infolge der Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige lassen sich nicht beziffern.

Die gesamten finanziellen Auswirkungen dieses Gesetzesentwurfs belaufen sich somit auf 15,6 Millionen Franken.

6.2 Für die Gemeinden und Pfarreien

Die Gemeinde- und Kirchensteuern werden auf der Grundlage der Kantonssteuern erhoben, und die vorgeschlagenen Massnahmen machen somit für die Gemeinden rund 12,5 Millionen Franken und für die Pfarreien 1,4 Millionen Franken aus.

6.3 Für die Steuerpflichtigen

6.3.1 Kantonssteuer auf dem Einkommen der Steuerpflichtigen mit Kindern

Steuersubjekt: Unselbstständig erwerbstätige Person, verheiratet oder alleinstehend mit Kind(ern), Ehegatte erwerbstätig oder nicht.

Steuerobjekt: Erwerbseinkommen der steuerpflichtigen Person oder des Ehepaars, nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (AHV, IV, EO, ALV, NBUV) und Pensionskassenbeiträge.

Berücksichtigte Abzüge:

- Berufsauslagen: 3% des Nettoeinkommens, mindestens 2000 und höchstens 4000 Franken.
- Doppelverdienerabzug.
- Krankenversicherung: pauschaler Prämienabzug für das Jahr 2009, ohne Berücksichtigung der Prämienverbilligungen.
- Betreuungskosten.
- Sozialabzüge.

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

	Bruttoeinkommen	Steuer 2009	Steuer 2010	Differenz in%
a) Ehepaar mit 1 Kind, Ehegatte nicht erwerbstätig				
	40 000	382.90	335.20	- 12.5
	60 000	2069.20	1973.15	- 4.6
	100 000	6552.75	6419.65	- 2.0
	150 000	12 927.00	12 786.45	- 1.1
	230 000	24 243.90	24 094.70	- 0.6
b) Ehepaar mit 1 Kind (Betreuungskosten), beide Ehegatten gleiches Einkommen				
	40 000	123.00	79.00	- 35.8
	60 000	1417.60	1188.45	- 16.2
	100 000	5790.90	5488.05	- 5.2
	150 000	12 133.25	11 780.55	- 2.9
	230 000	23 043.85	22 668.35	- 1.6
c) Ehepaar mit 2 Kindern, Ehegatte nicht erwerbstätig				
	40 000	91.00	71.00	- 22.0
	60 000	1315.50	1118.70	- 15.0
	100 000	5697.15	5449.60	- 4.3
	150 000	11 951.55	11 672.45	- 2.3
	230 000	23 208.70	22 908.65	- 1.3
d) Ehepaar mit 2 Kindern (Betreuungskosten), beide Ehegatten gleiches Einkommen				
	40 000	0.00	0.00	0.0
	60 000	391.90	188.50	- 51.9
	100 000	4485.35	3956.80	- 11.8
	150 000	10 577.25	9911.65	- 6.3
	230 000	21 366.75	20 638.95	- 3.4
e) Alleinstehende Person mit 1 Kind (Betreuungskosten)				
	40 000	341.55	238.65	- 30.1
	60 000	1978.10	1746.35	- 11.7
	100 000	6436.50	6117.85	- 5.0
	150 000	12 796.20	12 435.05	- 2.8
	230 000	24 106.10	23 724.15	- 1.6
f) Alleinstehende Person mit 2 Kindern (Betreuungskosten)				
	40 000	0.00	0.00	0.0
	60 000	798.15	443.30	- 44.5
	100 000	5044.65	4485.35	- 11.1
	150 000	11 185.10	10 508.95	- 6.0
	230 000	22 382.15	21 641.65	- 3.3

6.3.2 Steuer auf Kapitalleistungen

Anhand der folgenden Tabelle lässt sich die gegenwärtig auf Kapitalleistungen aus Vorsorge erhobene Kantonssteuer mit der Steuer vergleichen, die gemäss Entwurf erhoben würde. Die angegebenen Tranchen reichen von 40 000 Franken bis 400 000 Franken, was mehr als 80% des Betrags der fakturierten Leistungen abdeckt.

<i>Betrag</i>	<i>Alleinstehende</i>			<i>Verheiratete</i>		
	<i>Steuer 2009</i>	<i>Steuer 2010</i>	<i>Differenz in %</i>	<i>Steuer 2009</i>	<i>Steuer 2010</i>	<i>Differenz in %</i>
40 000	900	800	- 11.11	900	700	- 22.22
80 000	2 300	2 000	- 13.04	2 300	1 850	- 19.57
130 000	4 600	4 000	- 13.04	4 600	3 800	- 17.39
200 000	8 600	7 600	- 11.63	8 600	7 300	- 15.12
300 000	14 600	13 600	- 6.85	14 600	13 300	- 8.90
400 000	20 600	19 600	- 4.85	20 600	19 300	- 6.31

7. QUALIFIZIERTES MEHR

Gemäss Artikel 141 Abs. 2 Bst. b des Grossratsgesetzes vom 6. September 2006 (GRG; SGF 121.1) ist für die Annahme dieses Entwurfs ein qualifiziertes Mehr des Grossen Rates erforderlich. Nach dieser Bestimmung müssen nämlich Einnahmenreduktionen des Staates und der Gemeinden, die in den ersten 5 Jahren, in denen das Gesetz oder Dekret Anwendung findet, mehr als 1/8% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat geneh-

igten Staatsrechnung ausmachen, vom Grossen Rat mit qualifiziertem Mehr angenommen werden. Gemäss der Verordnung vom 26. Mai 2009 über die massgebenden Beträge gemäss der letzten Staatsrechnung (SGF 612.21) liegt die Grenze bei 3 968 651 Franken. Konkret bedeutet das qualifizierte Mehr in diesem Fall, dass mindestens 56 Grossratsmitglieder dem Erlass zustimmen müssen (Art. 140 GRG).

8. 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.

9. INKRAFTTRETEN

Der Staatsrat schlägt vor, das Inkrafttreten dieser Änderungen auf den 1. Januar 2010 festzusetzen.

Loi

du

modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu le message du Conseil d'Etat du 1^{er} septembre 2009;

Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

Art. 1

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

Art. 33 al. 2, 1^{re} phr.

² Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. (...)

Art. 36 al. 1 let. a, b et g

[¹ Sont déduits du revenu net:]

a) *Remplacer:*

- «7500» par «8500»
- «8500» par «9500»
- «6000» par «7000»
- «7000» par «8000»;

Gesetz

vom

zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 1. September 2009;

auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

Art. 1

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

Art. 33 Abs. 2, 1. Satz

² Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. (...)

Art. 36 Abs. 1 Bst. a, b und g

[¹ Vom Reineinkommen werden abgezogen:]

a) *Ersetzen:*

- «7500» durch «8500»
- «8500» durch «9500»
- «6000» durch «7000»
- «7000» durch «8000»;

b) *Remplacer:*

- «7500» par «8500»
- «6000» par «7000»;

g) *Remplacer* «4500» par «6000».

Art. 39 al. 2 et al. 2^{bis} (nouveau)

² L'impôt se monte à:

- 2% pour les premiers 40 000 francs;
- 3% pour les prochains 40 000 francs;
- 4% pour les prochains 50 000 francs;
- 5% pour les prochains 60 000 francs;
- 6% pour tous les autres montants.

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

Art. 110 al. 1 et 2

¹ *Remplacer* «10%» par «9,5%».

² *Remplacer:*

- «5%» par «4,75%»
- «15%» par «14,25%».

Art. 113 al. 1 et 2

¹ *Remplacer* «10%» par «9,5%».

² *Remplacer:*

- «5%» par «4,75%»
- «15%» par «14,25%».

Art. 114

Remplacer «10%» par «9,5%».

b) *Ersetzen:*

- «7500» durch «8500»
- «6000» durch «7000»;

g) «4500» durch «6000» ersetzen.

Art. 39 Abs. 2 und Abs. 2^{bis} (neu)

² Die Steuer beträgt:

- 2% für die ersten 40 000 Franken;
- 3% für die nächsten 40 000 Franken;
- 4% für die nächsten 50 000 Franken;
- 5% für die nächsten 60 000 Franken;
- 6% für die übrigen Beträge.

^{2bis} Ein Abzug von 5000 Franken wird gewährt auf den Kapitaleistungen, die an Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ausgezahlt werden.

Art. 110 Bst. 1 und 2

¹ «10%» durch «9,5%» ersetzen.

² *Ersetzen:*

- «5%» durch «4,75%»
- «15%» durch «14,25%».

Art. 113 Abs. 1 und 2

¹ «10%» durch «9,5%» ersetzen.

² *Ersetzen:*

- «5%» durch «4,75%»
- «15%» durch «14,25%».

Art. 114

«10%» durch «9,5%» ersetzen.

Art. 121

Remplacer «1,9‰» par «1,8‰».

Art. 122 al. 1

Remplacer «3‰» par «2,85‰».

Art. 130

Remplacer «0,2‰» par «0,19‰» et «0,1‰» par «0,09‰».

Art. 192 titre médian

Rappel d'impôt ordinaire

Art. 194a (nouveau) Rappel d'impôt simplifié pour les héritiers

¹ Chacun des héritiers a droit, indépendamment des autres, au rappel d'impôt simplifié sur les éléments de la fortune et du revenu soustraits par le défunt, à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de la soustraction d'impôt;
- b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits;
- c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² Le rappel d'impôt est calculé sur les trois périodes fiscales précédant l'année du décès conformément aux dispositions sur la taxation ordinaire et perçu avec les intérêts moratoires.

³ Le rappel d'impôt simplifié est exclu en cas de liquidation officielle de la succession ou de liquidation de la succession selon les règles de la faillite.

⁴ L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur de la succession peuvent également demander le rappel d'impôt simplifié.

Art. 220 al. 3 et al. 4 (nouveau)

³ Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;

Art. 121

«1,9‰» durch «1,8‰» ersetzen.

Art. 122 Abs. 1

«3‰» durch «2,85‰» ersetzen.

Art. 130

«0,2‰» durch «0,19‰» und «0,1‰» durch «0,09‰» ersetzen.

Art. 192 Artikelüberschrift

Ordentliche Nachsteuer

Art. 194a (neu) Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben

¹ Alle Erben haben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn:

- a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist;
- b) sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen, und
- c) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen.

² Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

³ Die vereinfachte Nachbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

⁴ Auch der Willensvollstrecker oder der Erbschaftsverwalter kann um eine vereinfachte Nachbesteuerung ersuchen.

Art. 220 Abs. 3 und Abs. 4 (neu)

³ Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige), wenn:

- a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist;

- b) qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c) qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

⁴ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'alinéa 3 sont remplies.

Art. 222 al. 3 (nouveau)

³ Lorsqu'une personne au sens de l'alinéa 1 se dénonce spontanément et pour la première fois et que les conditions prévues à l'article 220 al. 3 let. a et b sont remplies, il est renoncé à la poursuite pénale et la responsabilité solidaire est supprimée.

Art. 223 al. 1 et al. 4 (nouveau)

¹ Celui qui dissimule ou distrait des biens successoraux dont il est tenu d'annoncer l'existence dans la procédure d'inventaire, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire, celui qui incite à un tel acte ou y prête assistance, sera puni d'une amende.

⁴ Lorsqu'une personne visée à l'alinéa 1 se dénonce spontanément et pour la première fois, il est renoncé à la poursuite pénale pour dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire et pour les autres infractions commises dans le cadre de cette procédure (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de l'infraction;
- b) que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour corriger l'inventaire.

Art. 226 titre médian (nouveau)

En général

Art. 226a (nouveau) Dénonciation spontanée

¹ Lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a) qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;

- b) sie die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt, und
- c) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht.

⁴ Bei jeder weiteren Selbstanzeige wird die Busse unter den Voraussetzungen nach Absatz 3 auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt.

Art. 222 Abs. 3 (neu)

³ Zeigt sich eine Person nach Absatz 1 erstmals selbst an und sind die Voraussetzungen nach Artikel 220 Abs. 3 Bst. a und b erfüllt, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen und die Solidarhaftung entfällt.

Art. 223 Abs. 1 und Abs. 4 (neu)

¹ Wer Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft in der Absicht, sie der Inventaraufnahme zu entziehen, wer zu einer solchen Handlung anstiftet oder dazu Hilfe leistet, wird mit Busse bestraft.

⁴ Zeigt sich eine Person nach Absatz 1 erstmals selbst an, so wird von einer Strafverfolgung wegen Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren und wegen allfälliger anderer in diesem Zusammenhang begangener Straftaten abgesehen (straflose Selbstanzeige), wenn:

- a) die Widerhandlung keiner Steuerbehörde bekannt ist, und
- b) die Person die Verwaltung bei der Berichtigung des Inventars vorbehaltlos unterstützt.

Art. 226 Artikelüberschrift (neu)

Allgemeines

Art. 226a (neu) Selbstanzeige

¹ Zeigt eine steuerpflichtige juristische Person erstmals eine in ihrem Geschäftsbetrieb begangene Steuerhinterziehung selbst an, so wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige), wenn:

- a) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist;

- b) que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;
- c) qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² La dénonciation spontanée non punissable peut également être déposée:

- a) après une modification de la raison sociale ou un déplacement du siège à l'intérieur du territoire suisse;
- b) après une transformation au sens des articles 53 à 68 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus), par la nouvelle personne morale, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant la transformation;
- c) après une absorption (art. 3 al. 1 let. a LFus) ou une scission (art. 29 let. b LFus), par la personne morale qui subsiste, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant l'absorption ou la scission.

³ La dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale.

⁴ Lorsque d'anciens membres des organes ou d'anciens représentants de la personne morale dénoncent pour la première fois une soustraction d'impôt dont aucune autorité fiscale n'a connaissance, il est renoncé à la poursuite pénale de la personne morale, ainsi que de tous les membres et représentants anciens ou actuels. Leur responsabilité solidaire est supprimée.

⁵ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait lorsque les conditions prévues à l'alinéa 1 sont remplies.

⁶ Lorsqu'une personne morale cesse d'être assujettie à l'impôt en Suisse, elle ne peut plus déposer de dénonciation spontanée.

Art. 231 al. 3 (nouveau)

³ En cas de dénonciation spontanée au sens des articles 220 al. 3 ou 226a al. 1, il est renoncé à la poursuite pénale pour toutes les infractions commises dans le but de soustraire des impôts. Cette disposition s'applique également aux cas visés aux articles 222 al. 3 et 226a al. 3 et 4.

- b) sie die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt, und
- c) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht.

² Die straflose Selbstanzeige kann auch eingereicht werden:

- a) nach einer Änderung der Firma oder einer Verlegung des Sitzes innerhalb der Schweiz;
- b) nach einer Umwandlung nach den Artikeln 53–68 des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 (FusG) von der neuen juristischen Person für die vor der Umwandlung begangenen Steuerhinterziehungen;
- c) nach einer Absorption (Art. 3 Abs. 1 Bst. a FusG) oder Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG) von der weiterbestehenden juristischen Person für die vor der Absorption oder Abspaltung begangenen Steuerhinterziehungen.

³ Die straflose Selbstanzeige muss von den Organen oder Vertretern der juristischen Person eingereicht werden. Von einer Strafverfolgung gegen diese Organe oder Vertreter wird abgesehen und ihre Solidarhaftung entfällt.

⁴ Zeigt ein ausgeschiedenes Organmitglied oder ein ausgeschiedener Vertreter der juristischen Person diese wegen Steuerhinterziehung erstmals an und ist die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt, so wird von einer Strafverfolgung der juristischen Person, sämtlicher aktueller und ausgeschiedener Mitglieder der Organe und sämtlicher aktueller und ausgeschiedener Vertreter abgesehen. Ihre Solidarhaftung entfällt.

⁵ Bei jeder weiteren Selbstanzeige wird die Busse unter den Voraussetzungen nach Absatz 1 auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt.

⁶ Nach Beendigung der Steuerpflicht einer juristischen Person in der Schweiz kann keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden.

Art. 231 Abs. 3 (neu)

³ Liegt eine Selbstanzeige nach den Artikeln 220 Abs. 3 oder 226a Abs. 1 vor, so wird von einer Strafverfolgung wegen allen anderen Straftaten abgesehen, die zum Zweck dieser Steuerhinterziehung begangen wurden. Diese Bestimmung ist auch in den Fällen nach den Artikeln 222 Abs. 3 und 226a Abs. 3 und 4 anwendbar.

Art. 232 Détournement de l'impôt à la source

¹ Celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

² En cas de dénonciation spontanée au sens des articles 220 al. 3 ou 226a al. 1, il est renoncé à la poursuite pénale pour détournement de l'impôt à la source et pour les autres infractions commises dans le but de détourner des impôts à la source. Cette disposition s'applique également aux cas visés aux articles 222 al. 3 et 226a al. 3 et 4.

Art. 248a (nouveau) Disposition transitoire de la modification du ...

Les dispositions sur le rappel d'impôt de l'ancien droit s'appliquent aux successions ouvertes avant l'entrée en vigueur de la modification du ...

Art. 2

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.

Art. 232 Veruntreuung von Quellensteuern

¹ Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines andern Nutzen verwendet, wird mit einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder einer Geldstrafe bestraft.

² Liegt eine Selbstanzeige nach den Artikeln 220 Abs. 3 oder 226a Abs. 1 vor, so wird von einer Strafverfolgung wegen Veruntreuung von Quellensteuern und anderen Straftaten, die zum Zweck der Veruntreuung von Quellensteuern begangen wurden, abgesehen. Diese Bestimmung ist auch in den Fällen nach den Artikeln 222 Abs. 3 und 226a Abs. 3 und 4 anwendbar.

Art. 248a (neu) Übergangsbestimmung zur Änderung vom ...

Auf Erbgängen, die vor Inkrafttreten der Änderung vom ... eröffnet wurden, sind die Bestimmungen über die Nachsteuern nach bisherigem Recht anwendbar.

Art. 2

¹ Der Staatsrat bestimmt den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes.

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