

MESSAGE N° 150 *28 septembre 2004*
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 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1) et la loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision des lois en vigueur et ses conséquences. Il contient également un commentaire des principales dispositions modifiées.

1. INTRODUCTION

Le 1^{er} janvier 2004 est entrée en vigueur la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'élimination des inégalités frappant les personnes handicapées (Loi sur l'égalité pour les handicapés, LHand; RS 151.3). Cette dernière prévoit des allégements fiscaux pour les handicapés, lesquels nécessitent une modification de la LICD avec effet au 1^{er} janvier 2005 car les dispositions fiscales entrent en vigueur à cette date.

D'autre part, la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus; RS 221.301), adoptée par les Chambres fédérales le 3 octobre 2003, est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2004, à l'exception de son art. 103 qui concerne les droits de mutation et qui entre en vigueur cinq ans après les autres dispositions de la loi. L'entrée en vigueur de la LFus rend nécessaire des modifications de la LICD et de la LDMG. Les cantons disposent d'un délai de 3 ans pour adapter leur législation. Toutefois, les effets fiscaux de la LFus ne sont réels qu'à la condition que les législations fiscales cantonales soient adaptées. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur des modifications imposées par la LFus dans la LICD et la LDMG au 1^{er} janvier 2005.

Le but de la LFus est, en créant de nouvelles options dans le droit privé, de rendre possible une plus grande mobilité dans l'organisation juridique des entreprises (sociétés de personnes et/ou de capitaux), des associations et des fondations. La LFus remédie aux lacunes du droit actuel, crée des bases légales claires pour les opérations de modifications des structures juridiques et ainsi garantit la sécurité du droit et la transparence nécessaires à ces opérations. Les nouvelles dispositions élargissent considérablement les possibilités d'action et facilitent l'adaptation des structures juridiques des entreprises aux besoins actuels, sans pour autant négliger les intérêts des créanciers, des travailleurs et des associés minoritaires. En outre, elle prévoit des bases légales permettant la conversion d'instituts de droit public en sujets de droit privé. Parallèlement, elle garantit une certaine harmonisation de l'ordre juridique suisse avec le droit de l'Union européenne et des pays voisins.

La présente révision donne également l'opportunité d'effectuer une correction de la LICD (art. 101 al. 1 let. c).

Par la même occasion, le Conseil d'Etat propose de donner suite à la motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann.

2. MOTION LOUIS-GUY VORLET / ROBERT BIELMANN

Par motion déposée le 10 février et développée le 12 mai 1999, les députés Louis-Guy Vorlet et Robert Bielmann demandaient une modification de l'article 12 de la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG), soit l'insertion d'un nouvel alinéa 3 dans la teneur suivante: «En cas de vente immobilière forcée, les droits de mutation sont calculés sur la base des prestations convenues». La motion vise l'instauration d'une base de calcul des droits de mutation qui ne peut être donnée que par le prix consenti, mais cela uniquement en cas d'acquisition immobilière effectuée à l'occasion d'une vente forcée.

Dans sa réponse présentée lors de la séance du Grand Conseil du 9 novembre 1999, le Conseil d'Etat a proposé de rejeter cette motion. En bref, il expose qu'en retenant le prix convenu comme unique base de calcul seulement pour les cas d'acquisition dans une vente forcée, la motion serait de nature à entraver le droit fondamental de chaque contribuable à une garantie d'égalité de traitement devant l'impôt. En outre, il retient que la modification de la LDMG proposée ne se justifie pas au regard de la jurisprudence de la Cour fiscale du Tribunal administratif rendue en 1999.

Lors des débats du 17 novembre 1999, le Directeur des finances a notamment relevé que l'acceptation de la motion devra également entraîner obligatoirement une modification de l'article 8 de la loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA). Il y a en effet lieu de retenir la même base de calcul pour cet impôt que pour les droits de mutation. La motion a été acceptée au vote par 57 voix contre 11; il y a eu des abstentions. Le Conseil d'Etat, dans le cadre des mesures destinées à améliorer les perspectives financières de l'Etat (message n° 286 du 13 février 2001), a proposé au Grand Conseil de reporter la modification de la loi à 2004, ce qui a été accepté par le Grand Conseil en avril 2001.

3. COMMENTAIRES DES ARTICLES

Art. 1 Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs

Art. 20 titre médian et al. 1 et 2

L'article 20 LICD traite de la neutralité fiscale lors de restructurations des entreprises de personnes en énonçant des exceptions non exhaustives. En principe, une restructuration est sans incidence fiscale pour autant qu'il n'y ait pas de liquidation ou d'aliénation (lien subjectif des réserves latentes avec l'exploitation), que les réserves latentes continuent à servir l'exploitation (lien objectif des réserves latentes avec l'exploitation) et que le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse).

Il sied ensuite de relever que les deux alinéas modifiés ont actuellement la même teneur que ceux de l'article 19 LIFD. Il se justifie dès lors de reprendre tel quel les nouveaux alinéas 1 et 2 de l'article 19 LIFD. Le tableau suivant illustre la concordance entre LICD, LIFD et LHID :

LICD	LIFD	LHID
art. 20 al. 1	art. 19 al. 1	art. 8 al. 3
art. 20 al. 1 let. a	art. 19 al. 1 let. a	art. 8 al. 3 let. a
art. 20 al. 1 let. b	art. 19 al. 1 let. b	art. 8 al. 3 let. b
art. 20 al. 1 let. c	art. 19 al. 1 let. c	art. 8 al. 3 let. c
art. 20 al. 2	art. 19 al. 2	art. 8 al. 3 ^{bis}

L'article 20 al. 1 LICD concernant les restructurations d'entreprises de personnes modifie la législation actuelle de la manière suivante:

- D'après les let. a et b, il suffit, pour la neutralité de la restructuration, qu'une exploitation ou une partie distincte d'exploitation soit transférée à une autre entreprise de personnes ou à une autre personne morale (toujours à la condition que l'assujettissement en Suisse demeure et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises). En revanche, on a renoncé à l'exigence de l'art. 20 al. 1 let. c actuelle, d'après laquelle le transfert doit porter sur des «parties distinctes» dont l'exploitation doit se «poursuivre sans changement». Le présent projet ne parle plus de parts d'exploitation, mais de parties distinctes d'exploitation.
- En cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale, la neutralité fiscale suppose en outre que la contrepartie de la personne morale absorbante ou transformée inclue l'accord de droits de participation ou de sociétariat. Il peut également y avoir restructuration neutre fiscalement lorsqu'une exploitation ou une partie distincte d'exploitation (au sens d'un apport de capital dissimulé) est transférée à une personne morale liée à une entreprise de personnes, sans que cette personne morale ait à fournir une contre-prestation et que la différence entre les actifs et les passifs soit par conséquent comptabilisée sur le compte de réserve de la personne morale reprenante.
- La let. c concerne notamment les fusions et les concentrations assimilables à des fusions. Par concentration assimilable à une fusion, il faut comprendre les échanges par lesquels une société acquiert la majorité dans une autre société contre la remise de ses propres droits de participation. Tant pour les fusions que pour les concentrations assimilables aux fusions, les détenteurs des droits de participation échangent leurs titres contre des titres de la société reprenante. Pour les personnes physiques qui détenaient des participations à la société reprise dans leur fortune commerciale et pour les personnes morales se pose donc la question de savoir s'il faut imposer à titre de bénéfice imposable la plus-value obtenue à la suite de l'échange des titres. Etant donné que l'échange des titres est une conséquence obligatoire de la restructuration, la pratique fiscale admet en général la neutralité fiscale au niveau des associés dans la mesure où la restructuration est opérée d'une manière neutre fiscalement au niveau de la société. Ce principe doit être inscrit maintenant dans la loi. Il doit s'appliquer également lorsque les droits de participation à une société (suisse ou étrangère) sont échangés à la suite d'une fusion ou d'une concentration assimilable à une fusion contre des titres d'une société étrangère.

L'article 20 al. 2 LICD règle le délai de blocage à observer en cas de transfert d'actifs à une personne morale. Le texte légal prévoit l'imposition des réserves latentes «dans la mesure» où des droits de participation sont aliénés pendant le délai de blocage. Toutefois, l'imposition ne porte que sur une partie des réserves si l'aliénation n'a pour objet qu'une partie, et non la totalité, des droits de participation.

Art. 34 al. 1 let. h et h^{bis} (nouvelle)

Par décision du 25 juin 2003, le Conseil fédéral a fixé au 1^{er} janvier 2004 l'entrée en vigueur de la LHand, que les Chambres fédérales ont adoptée le 13 décembre 2002, et au 1^{er} janvier 2005 les allégements fiscaux pour les han-

dicapés qui sont prévus par cette loi. Les modifications correspondantes de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2005 uniformément pour la Confédération, les cantons et les communes. Il est dès lors nécessaire de tenir compte des allégements fiscaux pour les handicapés et d'adapter la LICD en conséquence.

Le droit en vigueur prévoit actuellement une déduction commune pour les frais de maladie, d'accident et d'invalidité (art. 34 al. 1 let. h LICD). Cette déduction est maintenant divisée en deux parties:

- Comme jusqu'à présent, les frais de maladie et d'accident du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il subvient sont déductibles, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et s'ils sont supérieurs à une franchise déterminée (art. 34 al. 1 let. h LICD).
- En revanche, en vertu de la nouvelle lettre h^{bis} de l'article 34 al. 1 LICD, les frais liés au handicap sont entièrement déductibles, sans prise en compte d'une franchise. Cette disposition prévoit en effet la déduction intégrale des frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la LHand et que le contribuable supporte lui-même ces frais. L'Administration fédérale des contributions (AFC) examine actuellement en collaboration avec les cantons (Conférence suisse des impôts [CSI]) la nécessité de diffuser une circulaire qui réglerait en détail l'application de cette nouvelle disposition légale. Etant donné que le texte légal cantonal sera identique au texte légal fédéral, la circulaire sera également applicable au niveau cantonal.

Art. 101 al. 1 let. c

La question de la déductibilité des dons est notamment réglée au niveau fédéral à l'article 9 al. 2 let. i LHID. Cette disposition fait partie du droit dit «harmonisé». Les cantons doivent dès lors reprendre les principes dans leur législation. Comme la disposition fédérale ne prévoit pas la possibilité de déduire fiscalement les versements bénévoles octroyés aux personnes morales qui sont exonérées de l'impôt parce qu'elles poursuivent des buts cultuels, il est nécessaire de reprendre ce principe dans le droit cantonal.

Une disposition légale identique existe pour les personnes physiques. Elle a d'ailleurs déjà été modifiée lors de la révision de la LICD du 11 septembre 2003. Son pendant pour les personnes morales n'a pas été adapté par erreur et doit ainsi être corrigé par la présente révision.

Art. 103 titre médian, al. 1 et 3 et al. 4, 5 et 6 (nouveaux)

L'article 103 est le pendant de l'article 20, mais pour les personnes morales. La législation cantonale est à nouveau identique à la législation fédérale. Les dispositions modifiées reprennent dès lors à nouveau la teneur de la LIFD ou de la LHID. Le seul cas où la LICD diverge de la LIFD est dû au régime particulier des sociétés holdings et des sociétés de domicile des articles 127 et 128 LICD. Mais là encore, la loi cantonale ne fait que reprendre le texte de la LHID. Le tableau ci-dessous résume la concordance entre LICD, LIFD et LHID:

LICD	LIFD	LHID
art. 103 al. 1	art. 61 al. 1	art. 24 al. 3
art. 103 al. 1 let. a	art. 61 al. 1 let. a	art. 24 al. 3 let. a
art. 103 al. 1 let. b	art. 61 al. 1 let. b	art. 24 al. 3 let. b
art. 103 al. 1 let. c	art. 61 al. 1 let. c	art. 24 al. 3 let. c
art. 103 al. 1 let. d	art. 61 al. 1 let. d	art. 24 al. 3 let. d
art. 103 al. 3	art. 61 al. 2	art. 24 al. 3 ^{ter}
art. 103 al. 4	<i>[art. 61 al. 3]</i>	
art. 103 al. 5	art. 61 al. 4	art. 24 al. 3 ^{quater}
art. 103 al. 6	art. 61 al. 5	art. 24 al. 3 ^{quinquies}
art. 106 al. 1 ^{bis}	art. 64 al. 1 ^{bis}	art. 24 al. 4 ^{bis}

L'article 103 al. 1 LICD s'inspire pour l'essentiel de l'article 20 al. 1 LICD, mais sa formulation est plus ouverte que celle du droit en vigueur. Ceci vaut en particulier pour les lettres b et c. La lettre a règle le problème de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, en une association ou en une fondation. Dans ces cas, l'imposition ne doit pas avoir lieu au niveau de la société de capitaux ou de la société coopérative, mais au niveau des associés et des coopérateurs. L'article 21 al. 1 let. c LICD impose l'obligation d'acquitter l'impôt sur les excédents de liquidation. Dans les cas correspondants à la let. b, il convient de prendre garde au fait que, lors du transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une société sœur (scission verticale), on ne peut considérer qu'il s'agit d'une (véritable) scission du point de vue fiscal que si les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation.

Le démembrement en faveur d'une société filiale suisse est réglé séparément à l'article 103 al. 1 let. d. Une société filiale suisse est une société de capitaux ou une société coopérative dont le siège ou l'administration effective est en Suisse, et au capital-actions ou au capital social de laquelle la société de capitaux ou la société coopérative transférante possède 20 % au moins. L'article 103 al. 3 règle le délai de blocage à observer dans la mesure où la société filiale reprenante aliène les valeurs patrimoniales transférées ou la société-mère transférante aliène les droits de participation ou les droits de sociétariat dans la société filiale reprenante. L'imposition ne porte toujours que sur la part proportionnelle correspondant aux droits de participation aliénés, respectivement aux valeurs patrimoniales transférées. Tel est également le cas lorsque plus de 50 % des droits de participation à la société filiale reprenante sont aliénés.

L'article 103 al. 4 LICD règle le transfert de participations importantes et d'exploitations au sein d'un groupe en Suisse et permet ces transferts à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Pour la notion de groupe, le projet se fonde sur l'article 663e al. 1 CO. Lors du transfert de participations, d'exploitations ou de parties d'exploitation à un groupe de sociétés sis en Suisse, les réserves latentes sont également transférées à un autre sujet fiscal. Lorsque le transfert est effectué vers une société sœur ou vers la société mère, il y déplacement de la substance fiscale.

L'article 103 al. 4 let. b précise une restriction pour les impôts cantonaux et communaux lors du transfert d'éléments patrimoniaux à une société du groupe qui est imposée selon les articles 127 et 128 (holding, société de domicile ou mixte). Il en résulte les mêmes conséquences qu'un changement de statut, dans la mesure où la société qui transfère les biens n'a pas de son côté un statut fiscal cantonal correspondant. Ce problème peut également se poser dans les rapports intercantonaux. La condition de base pour un déroulement en franchise d'impôt, selon la

quelle l'assujettissement illimité en Suisse doit continuer, n'est plus remplie lors d'un tel transfert, étant donné que les réserves latentes ne pourront plus être imposées ou partiellement seulement lors d'une vente ultérieure. Pour cette raison, il y a lieu d'appliquer l'exception prévue à l'article 103 al. 4 let. b.

L'alinéa 5 règle le délai de blocage à observer en cas d'aliénation des éléments de patrimoine transférés selon l'alinéa 4 ou si la direction unique est abandonnée durant cette période. Une violation du délai de blocage par abandon de la direction unique est réalisée lorsque la société-mère cesse de détenir la majorité des voix dans la société suisse du groupe transférante ou reprenante et qu'elle ne réunit plus les sociétés d'une autre manière sous sa direction unique. En cas d'aliénation partielle des valeurs patrimoniales transférées, l'imposition est effectuée proportionnellement. En cas d'abandon de la direction unique, l'imposition porte toujours sur l'ensemble des réserves latentes.

L'article 103 al. 6 LICD correspond à l'ancien article 103 al. 3.

Art. 106 al. 1^{bis} (nouveau)

L'article 106 al. 1^{bis} règle le remplacement de participations lorsqu'un bénéfice en capital est réalisé lors d'une aliénation d'une participation et qui est compensé par un amortissement effectué sur une participation nouvellement acquise (élément acquis en remplacement) ou par une provision constituée en vue d'un tel remplacement. Par cette mesure, les réserves latentes sont transférées sur l'élément acquis en remplacement.

Art. 2 Loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers

Art. 9 let. e

Aux termes de l'art. 103 de la LFus, la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés.

Les transferts immobiliers opérés lors de restructurations au sens de ces dispositions – hormis les cas de transformation non autorisés avant l'entrée en vigueur de la LFus – sont actuellement exonérés des droits de mutation selon l'art. 9 let. e LDMG pour autant que trois conditions cumulatives soient remplies au moment de la réalisation du transfert immobilier et jusqu'au terme des cinq ans qui suivent. Ces conditions sont les suivantes: affectation essentielle et directe de l'immeuble à un usage d'exploitation commerciale ou industrielle (§ 1), neutralité économique de l'acquisition (§ 2) et absence de la qualité de société purement immobilière (§ 3).

La modification de l'art. 9 let. e LDMG selon l'art. 103 LFus entraîne la suppression de toutes conditions à l'exonération des droits de mutation en cas de restructuration des entreprises de personnes et des personnes morales, qu'elles soient immobilières ou non. Tout en élargissant le champ d'application de l'actuel art. 9 let. e LDMG par l'abandon de toutes conditions à l'exonération, l'adaptation à la LFus simplifiera de manière non négligeable l'application de cette nouvelle disposition. En outre, les transformations autorisées depuis l'entrée en vigueur de

la LFus le 1^{er} juillet 2004 ne sont d'ores et déjà plus assujetties aux droits de mutation. En effet, l'art. 53 de la LFus prévoit qu'en cas de transformation, la société change de forme juridique dans la continuité de ses rapports, notamment patrimoniaux et sociaux, ce qui implique l'absence de transfert immobilier au sens de la LDMG et donc le non-assujettissement aux droits de mutation.

Art. 12 al. 3 (nouveau)

La LDMG pose le principe selon lequel la base de calcul des droits de mutation est donnée par la valeur vénale de l'immeuble acquis (art. 12 al. 1), les prestations convenues (prix) étant seulement présumées correspondre à cette valeur (art. 12 al. 2). Dans sa jurisprudence dès 1999, la Cour fiscale du Tribunal administratif a retenu que, la valeur vénale devant être comprise comme valeur actuelle du marché, le prix payé doit servir de base de calcul pour autant qu'il soit le résultat du marché libre. Sur ce point, elle a établi qu'il suffisait au contribuable de rendre vraisemblable que les règles du libre marché ont fonctionné pour que la valeur vénale fixée par l'autorité de taxation (Conservateur du registre foncier), au besoin à l'appui d'une évaluation de l'organe d'estimation prévu à cet effet dans la loi, soit écartée au profit du prix convenu. La Cour fiscale a également considéré que lors de ventes aux enchères forcées, si le prix d'adjudication à un tiers peut, en principe, être considéré comme le résultat du libre marché, il n'en va pas nécessairement de même en cas de reprise de l'immeuble par le créancier hypothécaire.

Le nouvel al. 3 de l'art. 12 LDMG prévoit une exception au principe énoncé aux alinéas 1 et 2 de l'art. 12 LDMG. Il prend en compte le fait que, si lors d'une vente ordinaire, il n'est pas exclu que le prix de la transaction diffère de la valeur vénale (notamment en raison d'un prix de complaisance ou d'un dessous de table), il n'en est pas de même lors d'une vente forcée. Par vente forcée, on entend la vente aux enchères dans le cadre d'une poursuite ou d'une faillite et la vente conclue avec l'accord préalable du créancier hypothécaire sous l'égide des Offices de poursuite ou de l'Office des faillites (vente de gré à gré au sens de la LP). Dans ces cas, le Grand Conseil a probablement considéré que le libre marché fonctionne et dès lors que le prix consenti correspond toujours à la valeur vénale, que l'immeuble soit acquis par un tiers ou par le créancier hypothécaire. Le caractère particulier de la vente immobilière forcée ne porterait pas atteinte à l'égalité de traitement devant l'impôt. Le problème lié à la fixation de la valeur vénale par l'autorité de taxation ne se poserait pas.

Art. 3 Loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole

Art. 8 al. 3 (nouveau)

Selon les art. 1 et 3 LIAA, l'Etat prélève un impôt en cas d'aliénation de terrain productif entraînant une diminution de l'aire agricole. L'aliénateur est le débiteur de cet impôt prélevé au taux de 4 % (art. 5 al. 1 et 9 LIAA). L'impôt est calculé sur la base du prix d'aliénation du terrain; à défaut de prix ou si ce dernier ne correspond manifestement pas à la valeur vénale, l'impôt est calculé sur celle-ci (art. 8 al. 1 LIAA). Comme en matière de droits de mutation, le Conservateur du registre foncier effectue la taxation sur la base des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription (art. 15 al. 1 LIAA et 29 al. 1

LDMG), au besoin après avoir soumis le cas à une commission d'estimation (art. 15 al. 3 LIAA et 29 al. 4 LDMG). La valeur vénale étant déterminée selon les mêmes critères que pour les droits de mutation, il se justifie de modifier l'art. 8 LIAA dans les mêmes termes que l'art. 12 LDMG.

4. INCIDENCES FINANCIÈRES

La loi fédérale sur la fusion n'entraînera pas de pertes de recettes pour les impôts cantonaux directs car les modifications proposées ne prévoient pas d'abandonner mais de différer l'imposition jusqu'à la réalisation effective des bénéfices de l'entreprise. Elle entraînera une légère baisse des droits de mutation.

La loi fédérale sur les handicapés devrait entraîner une très légère baisse du rendement de l'impôt sur le revenu, qu'il est toutefois impossible d'estimer, surtout sans encore connaître les détails de l'application de cette nouvelle disposition légale.

La motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann entraînera une légère baisse du produit des droits de mutation et de l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole.

5. 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.

6. ENTRÉE EN VIGUEUR

Les modifications imposées par la LHand doivent entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

En ce qui concerne les modifications de la LICD et de la LDMG imposées par la LFus, le Conseil d'Etat propose également de fixer l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2005. Il en va de même des modifications de la LDMG et de la LIAA ensuite de la motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann.

BOTSCHAFT Nr. 150 28. September 2004
des Staatsrats an den Grossen Rat
zum Gesetzesentwurf zur Änderung
verschiedener steuerrechtlicher
Gesetzesbestimmungen

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantsontssteuern (DStG; SGF 631.1), des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) und des Gesetzes vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (KVStG; SGF 635.6.1). Nach einer kurzen Einleitung wird auf die Gründe und die Tragweite der Revision der geltenden Gesetze und ihre Folgen eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der wichtigsten geänderten Bestimmungen.

1. EINLEITUNG

Am 1. Januar 2004 ist das Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz; BehiG; SR 151.3) in Kraft gesetzt worden. Es sieht steuerliche Erleichterungen für Behinderte vor, die eine Änderung des DStG mit Wirkung auf den 1. Januar 2005 erforderlich machen, da diese steuerrechtlichen Bestimmungen an diesem Datum in Kraft treten.

Das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über die Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG; SR 221.301), das am 3. Oktober 2003 von den eidgenössischen Räten verabschiedet worden war, ist am 1. Juli 2004 in Kraft getreten, mit Ausnahme von Artikel 103, der die Handänderungssteuern betrifft und fünf Jahre nach den anderen Gesetzesbestimmungen in Kraft tritt. Das Inkrafttreten des FusG macht Anpassungen des DStG und des HGStG notwendig. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innert 3 Jahren entsprechend anzupassen. Die steuerlichen Folgen des FusG sind jedoch nur dann wirksam, wenn die kantonalen Steuergesetzgebungen angepasst sind. Aus diesem Grund beantragt der Staatsrat das Inkrafttreten der sich aus dem FusG ergebenden Gesetzesänderungen im DStG und im HGStG auf den 1. Januar 2005 festzusetzen.

Das FusG will mit der Schaffung neuer privatrechtlicher Optionen eine grössere Beweglichkeit in der rechtlichen Organisation von Unternehmen (Personenunternehmungen und/oder Kapitalgesellschaften), Vereinen und Stiftungen ermöglichen. Es soll Lücken des geltenden Rechts schliessen und durch klare gesetzliche Grundlagen für die Anpassung der rechtlichen Unternehmensstrukturen die erforderliche Rechtssicherheit und Transparenz gewährleisten. Die neuen Vorschriften erweitern in beachtlicher Weise die Handlungsmöglichkeiten und erleichtern die Anpassung der Rechtsformen der Unternehmen an veränderte Bedürfnisse, ohne die Interessen der Gläubigerinnen und Gläubiger, der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie der Personen mit Minderheitsbeteiligungen zu vernachlässigen. Das Gesetz sieht weiter auch dringend benötigte gesetzliche Grundlagen für die Überführung öffentlich-rechtlicher Institute in privatrechtliche Rechtsformen vor. Die neue Regelung ermöglicht ferner eine gewisse Harmonisierung der schweizerischen Rechtsordnung mit dem Recht unserer Nachbarstaaten und der Europäischen Union.

Mit dieser Revision kann überdies auch eine Korrektur des DStG (Art. 101 Abs. 1 Bst. c) vorgenommen werden.

Bei dieser Gelegenheit unterbreitet Ihnen der Staatsrat auch die sich aus der Annahme der Motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann ergebenden Gesetzesänderungen.

2. MOTION LOUIS-GUY VORLET / ROBERT BIELMANN

Mit ihrer am 10. Februar 1999 eingereichten und am 12. Mai 1999 begründeten Motion verlangten die Grossräte Louis-Guy Vorlet und Robert Bielmann eine Änderung von Artikel 12 des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG) durch die Einführung eines neuen Absatzes 3 mit folgendem Wortlaut: «Bei Zwangsverwertung eines Grundstücks berechnen sich die Handänderungssteuern auf der

Grundlage der vereinbarten Leistungen». Die Motion zielte auf die Verankerung einer nur dem vereinbarten Preis entsprechenden Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuern, dies aber nur für den Fall von Grundstückserwerb bei Zwangsverwertung.

Der Staatsrat beantragte in seiner Antwort an der Sitzung des Grossen Rates vom 9. November 1999 die Ablehnung dieser Motion. Er machte dabei geltend, dass mit der Berücksichtigung nur des vereinbarten Preises als Bemessungsgrundlage ausschliesslich im Falle von Grundstückserwerb bei Zwangsverwertung das Grundrecht der einzelnen Steuerpflichtigen auf eine minimale steuerliche Gleichbehandlung beeinträchtigt werden könnte. Ausserdem machte er geltend, dass die beantragte Änderung des HGStG nach der jüngsten Rechtsprechung des Steuengerichtshofs des Verwaltungsgerichts im Jahr 1999 nicht mehr gerechtfertigt sei.

Bei den Beratungen am 17. November 1999 wies der Finanzdirektor insbesondere auch darauf hin, dass mit der Annahme der Motion zwingend auch Artikel 8 des Gesetzes vom 28. September über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (KVStG) geändert werden müsste. Für diese Steuer muss nämlich die gleiche Bemessungsgrundlage gelten wie für die Handänderungssteuer. Die Motion wurde mit 57 zu 11 Stimmen bei einigen Stimmenthaltungen erheblich erklärt. Der Staatsrat hat im Rahmen der Massnahmen zur Verbesserung des Finanzhaushaltes des Staates (Botschaft Nr. 286 vom 13. Februar 2001) dem Grossen Rat den Aufschub der Gesetzesänderung bis ins Jahr 2004 beantragt, was vom Grossen Rat im April 2001 gutgeheissen wurde.

3. KOMMENTAR DER ARTIKEL

Art. 1 Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonsteuern

Art. 20 Artikelüberschrift und Abs. 1 und 2

Artikel 20 DStG befasst sich mit der Steuerneutralität bei Zusammenschlüssen von Personenunternehmungen mit nicht abschliessender Aufzählung von Ausnahmen. Grundsätzlich ist eine Umstrukturierung ohne steuerliche Folgen, sofern keine Liquidation oder Veräusserung erfolgt (subjektiver Zusammenhang der stillen Reserven mit dem Betrieb), sofern die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektiver Zusammenhang der stillen Reserven mit dem Betrieb) und das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven in der Schweiz weiter besteht (steuerlicher Zusammenhang der stillen Reserven mit der Schweiz).

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die beiden geänderten Absätze gegenwärtig gleich lauten wie in Artikel 19 DBG. Es ist also angezeigt, die neuen Absätze 1 und 2 von Artikel 19 DBG eins zu eins zu übernehmen. Die folgende Tabelle zeigt die Übereinstimmungen zwischen DStG, DBG und StHG auf:

DStG	DBG	StHG
Art. 20 Abs. 1	Art. 19 Abs. 1	Art. 8 Abs. 3
Art. 20 Abs. 1 Bst. a	Art. 19 Abs. 1 Bst. a	Art. 8 Abs. 3 Bst. a
Art. 20 Abs. 1 Bst. b	Art. 19 Abs. 1 Bst. b	Art. 8 Abs. 3 Bst. b
Art. 20 Abs. 1 Bst. c	Art. 19 Abs. 1 Bst. c	Art. 8 Abs. 3 Bst. c
Art. 20 Abs. 2	Art. 19 Abs. 2	Art. 8 Abs. 3 ^{bis}

Artikel 20 Abs. 1 DStG, der die Umstrukturierung von Personenunternehmungen betrifft, modifiziert die geltende Regelung in folgendem Sinne:

- Gemäss Buchstaben a und b genügt es für die Steuerneutralität der Umstrukturierung, dass «ein Betrieb

oder ein Teilbetrieb» auf eine andere Personenunternehmung oder auf eine juristische Person übertragen wird (immer unter der Voraussetzung, dass die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und dass die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden). Verzichtet wird dagegen auf das im geltenden Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c enthaltene Erfordernis, wonach «in sich geschlossene Betriebssteile» übertragen werden und «die übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt» werden müssen. Der Entwurf spricht nicht mehr von «Betriebsteilen», sondern von «Teilbetrieben».

- Bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person setzt die Steuerneutralität ferner voraus, dass die (allfällige) Gegenleistung der aufnehmenden oder umgewandelten juristischen Person die Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten einschliesst. Eine steuerneutrale Umstrukturierung kann aber auch vorliegen, wenn ein Betrieb oder ein Teilbetrieb (im Sinn einer verdeckten Kapitaleinlage) auf eine mit der Personenunternehmung verbundene juristische Person übertragen wird, ohne dass diese eine Gegenleistung zu erbringen hat, und die Differenz zwischen Aktiven und Passiven folglich auf dem Reservekonto der aufnehmenden juristischen Person verbucht wird.
- Buchstabe c betrifft insbesondere Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse. Unter fusionsähnlichen Zusammenschlüssen sind Tauschgeschäfte zu verstehen, durch die eine Gesellschaft gegen Hingabe eigener Beteiligungsrechte die Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft erwirbt. Sowohl bei der Fusion als auch beim fusionsähnlichen Zusammenschluss geben die Inhaber ihre Beteiligungspapiere gegen Beteiligungsrechte der übernehmenden juristischen Person ab. Bei den an der übernommenen Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen mit Geschäftsvermögen und juristischen Personen stellt sich damit die Frage, ob ein im Zuge des Beteiligungsaustauschs erhaltener Mehrwert als steuerbarer Gewinn zu erfassen ist. Da der Beteiligungsaustausch eine zwangsläufige Folge der Umstrukturierung darstellt, wird in der Steuerpraxis die Steuerneutralität auf der Stufe der Gesellschafter in der Regel anerkannt, sofern die Umstrukturierung auf der Gesellschaftsebene steuerneutral durchgeführt werden kann. Dieser Grundsatz soll nun im Gesetz explizit festgeschrieben werden. Er soll auch dann gelten, wenn Beteiligungsrechte an einer (in- oder ausländischen) Gesellschaft im Zuge einer Fusion oder eines fusionsähnlichen Zusammenschlusses gegen Beteiligungsrechte an einer ausländischen Gesellschaft ausgetauscht werden.

Artikel 20 Abs. 2 DStG regelt die bei der Übertragung von Aktiven auf eine juristische Person zu beachtende Sperrfrist. Die Formulierung, wonach die Nachbesteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hat, «soweit» Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte in Missachtung der Sperrfrist veräussert werden, bringt zum Ausdruck, dass bloss eine anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven zu erfolgen hat, wenn nicht die Gesamtheit, sondern nur ein Teil der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte verkauft wird.

Art. 34 Abs. 1 Bst. h und h^{bis} (neu)

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 25. Juni 2003 das von den eidgenössischen Räten am 13. Dezember 2002

verabschiedete BehiG auf den 1. Januar 2004 in Kraft gesetzt und die von diesem Gesetz vorgesehenen steuerlichen Erleichterungen für Behinderte auf den 1. Januar 2005. Die entsprechenden Änderungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) treten für Bund, Kantone und Gemeinden gleichzeitig am 1. Januar 2005 in Kraft. Es muss somit den steuerlichen Erleichterungen für Behinderte Rechnung getragen und das DStG dementsprechend angepasst werden.

Das geltende Recht sieht gegenwärtig einen einzigen, die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten betreffenden Abzug vor (Art. 34 Abs. 1 Bst. h DStG). Dieser Abzug wird neu zweigeteilt:

- Wie bisher können die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und soweit diese Kosten eine bestimmte Selbstbeteiligung übersteigen (Art. 34 Abs. 1 Bst. h DStG).
- Hingegen sind gemäss dem neuen Buchstaben h^{bis} von Artikel 34 Abs. 1 DStG die behinderungsbedingten Kosten ohne Selbstbeteiligung voll abzugsfähig. Diese Bestimmung sieht nämlich vor, dass die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder einer von ihr unterhaltenen Person mit Behinderungen im Sinne des BehiG vollumfänglich in Abzug gebracht werden können, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) prüft gegenwärtig zusammen mit den Kantonen (Schweizerische Steuerkonferenz SSK), ob ein Kreisschreiben erforderlich ist, das die Anwendung dieser neuen Gesetzesbestimmung im Detail regelt. Da der kantonale Gesetzestext den gleichen Wortlaut haben wird wie auf Bundesebene, wird das Kreisschreiben auch auf kantonaler Ebene zur Anwendung kommen.

Art. 101 Abs. 1 Bst. c

Die Frage der Abzugsfähigkeit der unentgeltlichen Zuwendungen ist insbesondere auf Bundesebene in Artikel 9 Abs. 2 Bst. i StHG geregelt. Diese Bestimmung gehört zum so genannt «harmonisierten» Recht. Die Kantone müssen somit die Grundsätze in ihre Gesetzgebung übernehmen. Da die eidgenössische Bestimmung keine Möglichkeit des steuerlichen Abzugs der freiwilligen Zuwendungen an juristische Personen vorsieht, die von der Steuer befreit sind, weil sie Kultuszwecke verfolgen, ist dieses Prinzip in das kantonale Recht aufzunehmen.

Es gibt eine gleiche Bestimmung für die natürlichen Personen. Diese war bei der Änderung des DStG vom 11. September 2003 bereits angepasst worden. Die entsprechende Bestimmung für die juristischen Personen war irrtümlicherweise nicht angepasst worden und muss somit bei dieser Revision korrigiert werden.

Art. 103 Artikelüberschrift, Abs. 1 und 3 und Abs. 4, 5 und 6 (neu)

Artikel 103 ist die Entsprechung zu Artikel 20, gilt jedoch für die juristischen Personen. Auch hier ist die kantonale Gesetzgebung mit der Bundesgesetzgebung identisch. Bei den geänderten Bestimmungen wird somit wieder der

Wortlaut des DBG oder des StHG übernommen. Der einzige Fall, in dem das DStG vom DBG abweicht, beruht auf der besonderen Behandlung der Holdinggesellschaften und der Domizilgesellschaften nach Artikel 127 und 128 DStG. Aber auch hier wurde im kantonalen Gesetz der Wortlaut aus dem StHG übernommen. Die folgende Tabelle zeigt die Übereinstimmungen zwischen DStG, DBG und StHG auf:

DStG	DBG	StHG
Art. 103 Abs. 1	Art. 61 Abs. 1	Art. 24 Abs. 3
Art. 103 Abs. 1 Bst. a	Art. 61 Abs. 1 Bst. a	Art. 24 Abs. 3 Bst. a
Art. 103 Abs. 1 Bst. b	Art. 61 Abs. 1 Bst. b	Art. 24 Abs. 3 Bst. b
Art. 103 Abs. 1 Bst. c	Art. 61 Abs. 1 Bst. c	Art. 24 Abs. 3 Bst. c
Art. 103 Abs. 1 Bst. d	Art. 61 Abs. 1 Bst. d	Art. 24 Abs. 3 Bst. d
Art. 103 Abs. 3	Art. 61 Abs. 2	Art. 24 Abs. 3 ^{ter}
Art. 103 Abs. 4	[Art. 61 Abs. 3]	Art. 24 Abs. 3 ^{quater}
Art. 103 Abs. 5	Art. 61 Abs. 4	Art. 24 Abs. 3 ^{quinquies}
Art. 103 Abs. 6	Art. 61 Abs. 5	
Art. 106 Abs. 1 ^{bis}	Art. 64 Abs. 1 ^{bis}	Art. 24 Abs. 4 ^{bis}

Artikel 103 Abs. 1 DStG lehnt sich in seiner gegenüber dem geltenden Recht offeneren Formulierung im Wesentlichen an Artikel 20 Abs. 1 DStG an. Dies gilt insbesondere für die Buchstaben b und c. In Buchstabe a wird das Problem der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung, einen Verein oder eine Stiftung geregelt. Die Besteuerung soll in diesem Fall nicht auf der Stufe der Gesellschaft oder Genossenschaft, sondern auf der Ebene der Gesellschafter oder Genossenschafter erfolgen. Die Pflicht zur Versteuerung des Liquidationsüberschusses ergibt sich aus Artikel 21 Abs. 1 Bst. c DStG. Bei der Anwendung von Buchstabe b wird zu berücksichtigen sein, dass bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebes auf eine Schwestergesellschaft (Fall der vertikalen Spaltung) aus steuerlicher Sicht von einer (echten) Spaltung nur gesprochen werden kann, wenn die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Die Ausgliederung in eine inländische Tochtergesellschaft ist separat in Artikel 103 Abs. 1 Bst. d geregelt. Als inländische Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Artikel 103 Abs. 3 regelt die Sperrfrist, die einzuhalten ist, so weit die übernehmende Tochtergesellschaft die übertragenen Vermögenswerte oder die übertragende Muttergesellschaft die Beteiligungs- oder die Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. entsprechend der Veräußerung der übertragenen Vermögenswerte. Dies ist auch dann der Fall, wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft veräussert werden.

Artikel 103 Abs. 4 DStG regelt die Übertragung von wesentlichen Beteiligungen und von Betrieben im inner-schweizerischen Konzernverhältnis und gestattet solche Übertragungen zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten. Für die Definition des Konzernbegriffs stützt sich der Entwurf auf Artikel 663c Abs. 1 OR. Bei der Übertragung von Beteiligungen, Betrieben oder Teilbetrieben auf inländische Konzerngesellschaften werden stille Reserven auf ein anderes Steuersubjekt übertragen. Dies führt bei der Übertragung auf eine Schwester- oder Muttergesellschaft zu einer Verlagerung des Steuersubstrats.

Artikel 103 Abs. 4 Bst. b präzisiert eine Einschränkung für die Kantons- und Gemeindesteuer bei der Übertragung von Vermögenswerten an eine gemäss den Artikeln 127 und 128 besteuerte Gesellschaft der Konzerngesellschaft (Holdinggesellschaft, Domizilgesellschaft oder gemischte Gesellschaft). Dies hat die gleichen Folgen wie ein Statuswechsel, sofern die übertragende Gesellschaft ihrerseits keinen entsprechenden kantonalen Steuerstatus hat. Dieses Problem kann auch in den interkantonalen Beziehungen auftauchen. Die grundlegende Voraussetzung für einen Ablauf ohne Steuerfolgen, nach der die unbegrenzte Steuerpflicht in der Schweiz fortbestehen muss, ist bei einer solchen Übertragung nicht mehr erfüllt, da die stillen Reserven bei einer späteren Veräußerung nicht mehr oder nur noch zum Teil besteuert werden können. Deshalb ist die in Artikel 103 Abs. 4 Bst. b vorgesehene Ausnahme anzuwenden.

Absatz 5 regelt die Sperrfrist, die einzuhalten ist bei der Veräußerung von nach Absatz 4 übertragenen Vermögenswerten oder bei der Aufgabe der einheitlichen Leitung während der Sperrfrist. Ein Verstoss gegen die Sperrfrist durch die Aufgabe der einheitlichen Leitung liegt dann vor, wenn die Muttergesellschaft nicht mehr über die Stimmenmehrheit in der schweizerischen Gesellschaft der übertragenden oder übernehmenden Konzerngesellschaft verfügt und sie die Gesellschaften nicht mehr auf eine andere Art und Weise unter ihrer einheitlichen Leitung vereinigt. Bei einer Teilveräußerung der übertragenen Vermögenswerte erfolgt eine anteilmässige Besteuerung. Bei Aufgabe der einheitlichen Leitung werden immer die gesamten stillen Reserven besteuert.

Artikel 103 Abs. 6 DStG entspricht dem bisherigen Artikel 103 Abs. 3.

Art. 106 Abs. 1^{bis} (neu)

Artikel 106 Abs. 1^{bis} regelt die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen, wenn bei einer Veräußerung ein Kapitalgewinn erzielt wird, der durch eine auf einer neu erworbenen Beteiligung (Ersatzobjekt) vorgenommene Abschreibung kompensiert wird oder durch eine Rückstellung im Hinblick auf einen solchen Ersatz. Dadurch werden die stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen.

Art. 2 Gesetz vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

Art. 9 Bst. e

Nach Artikel 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 8 Abs. 3 und Artikel 24 Abs. 3 und 3^{quater} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ausgeschlossen. Kostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten.

Im Rahmen von Umstrukturierungen im Sinne dieser Bestimmungen vorgenommene Grundstückübertragungen sind – abgesehen von den nicht bewilligten Umwandlungen vor Inkrafttreten des FusG – gegenwärtig nach Artikel 9 Bst. e HGStG von den Handänderungssteuern befreit, sofern im Zeitpunkt der Realisierung der Übertragung und in den darauf folgenden 5 Jahren drei kumulative Bedingungen erfüllt sind. Es handelt sich dabei um die folgenden Voraussetzungen: 1. muss das Grundstück hauptsächlich und unmittelbar dem Handel oder der Fabrikation des Betriebs dienen, 2. muss die wirtschaftliche Neutralität des Erwerbs gewahrt sein und 3. darf es sich

beim Erwerber nicht um eine reine Immobiliengesellschaft handeln.

Die Änderung von Artikel 9 Bst. e HGStG entsprechend Artikel 103 FusG führt zur Aufhebung aller Bedingungen für die Befreiung von den Handänderungssteuern im Falle von Umstrukturierungen von Personenunternehmungen und juristischen Personen, unabhängig davon, ob es sich um Immobiliengesellschaften handelt oder nicht. Mit der Aufhebung der Bedingungen für die Steuerbefreiung wird der Geltungsbereich des gegenwärtigen Artikels 9 Bst e HGStG erweitert und die Anpassung ans FusG erleichtert die Anwendung dieser neuen Bestimmung beträchtlich. Ausserdem sind die seit dem Inkrafttreten des FusG am 1. Juli 2004 autorisierten Umwandlungen bereits nicht mehr handänderungssteuerpflichtig. Artikel 53 FusG sieht nämlich vor, dass bei einer Umwandlung eine Änderung der Rechtsform der Gesellschaft ohne Veränderung der Rechtsverhältnisse erfolgt; trotz Änderung des Rechtskleides bleiben die mitgliedschaftlichen und vermögensrechtlichen Verhältnisse bestehen, was bedeutet, dass es sich nicht um eine Grundstückübertragung im Sinne des HGStG handelt und somit keine Handänderungssteuerpflicht besteht.

Art. 12 Abs. 3 (neu)

Das HGStG legt den Grundsatz fest, wonach als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuern der Verkehrswert des erworbenen Grundstücks dient (Art. 12 Abs. 1) und die vereinbarten Leistungen (Preis) nur als diesen Leistungen entsprechend vermutet werden (Art. 12 Abs. 2). Der Steuergerichtshof des Verwaltungsgerichts hat in seiner seit 1999 geltenden diesbezüglichen Rechtsprechung erkannt, dass unter dem Verkehrswert der aktuelle Marktwert zur verstehen sei und der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei, sofern er das Ergebnis des freien Marktes ist. Dabei hat er festgestellt, dass es ausreichend sei, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft mache, dass der freie Markt gespielt habe, damit der von der Veranlagungsbehörde (GrundbuchverwalterIn) – gegebenenfalls gestützt auf die Schätzung einer für diesen Zweck im Gesetz vorgesehenen Schätzungskommision – bestimmte Verkehrswert zu Gunsten des Kaufpreises aufgegeben wird. Der Steuergerichtshof hat auch festgestellt, dass zwar bei Zwangsvwertungen der Zuschlagspreis an Dritte grundsätzlich das Ergebnis des freien Marktes sein kann, dass dies aber nicht unbedingt gilt, wenn das Grundstück vom Hypothekargläubiger übernommen wird.

Der neue Absatz 3 von Artikel 12 HGStG sieht eine Ausnahme vom Grundsatz der Absätze 1 und 2 von Artikel 12 HGStG vor. Er berücksichtigt die Tatsache, dass bei ordentlichen Veräusserungen der tatsächliche Verkaufspreis vom Verkehrswert abweichen kann (namentlich Gefälligkeitspreis, Schwarzgeldzahlungen), dass dies aber nicht bei einer Zwangsvwertung gilt. Unter Zwangsvwertung ist eine Zwangsvsteigerung im Rahmen einer Betreibung oder eines Konkurses oder auch der betreibungs- oder konkursamtliche Verkauf mit vorgängigem Einverständnis des Hypothekargläubigers (Freihandverkauf im Sinne des SchKG) zu verstehen. Hier war der Grosse Rat wahrscheinlich der Ansicht, dass der freie Markt spiele und der vereinbarte Preis immer dem Verkehrswert entspreche, unabhängig davon, ob das Grundstück von einem Dritten oder vom Grundpfandgläubiger erworben wird. Der besondere Charakter der Zwangsvwertung von Grundstücken würde die steuerliche Gleichbehand-

lung nicht verletzen. Das Problem mit der Festsetzung des Verkehrswerts durch die Veranlagungsbehörde würde sich nicht stellen.

Art. 3 Gesetz vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes

Art. 8 Abs. 3 (neu)

Nach Artikel 1 und 3 KVStG erhebt der Staat bei der Veräusserung von produktivem Boden, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge hat, eine Steuer. Die zum Steuersatz von 4 % erhobene Steuer wird vom Veräusserer geschuldet (Art. 5 Abs. 1 und Artikel 9 KVStG). Die Steuer wird auf der Grundlage des Veräusserungspreises des Grundstücks berechnet. Wurde kein Preis vereinbart oder entspricht dieser offensichtlich nicht dem Verkehrswert des Grundstücks, so wird die Steuer auf der Grundlage des Verkehrswerts berechnet (Art. 8 Abs. 1 KVStG). Wie bei der Handänderungssteuer nimmt der Grundbuchverwalter die Veranlagung vor, und zwar gestützt auf die der Grundbuchanmeldung beigelegten Belege (Art. 15 Abs. 1 KVStG und Art. 29 Abs. 1 HGStG), falls nötig nachdem der Fall einer Schätzungskommision unterbreitet worden ist (Art. 15 Abs. 3 KVStG und Art. 29 Abs. 4 HGStG). Da hier der Verkehrswert gleich bestimmt wird wie für die Handänderungssteuer, ist Artikel 8 KVStG auf gleiche Weise zu ändern wie Artikel 12 HGStG.

4. FINANZIELLE AUSWIRKUNGEN

Das FusG wird für die direkten Kantonssteuern keine Einnahmeneinbussen zur Folge haben, da mit den beantragten Änderungen die Besteuerung nicht aufgehoben, sondern bis zur effektiven Erzielung der Unternehmensgewinne hinausgeschoben werden soll. Sie wird zu einem leichten Rückgang der Handänderungssteuern führen.

Das BehiG dürfte einen minimalen Einkommenssteuerrückgang bewirken, der jedoch nicht geschätzt werden kann, vor allem solange die Einzelheiten des Vollzugs dieser neuen Gesetzesbestimmung noch nicht bekannt sind.

Die Motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann wird zu einem leichten Ertragsrückgang bei den Handänderungssteuern und der Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes führen.

5. 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.

6. INKRAFTTREten

Die sich aus dem BehiG ergebenden Änderungen müssen am 1. Januar 2005 in Kraft treten.

Der Staatsrat beantragt, die sich aus dem FusG ergebenden Änderungen des DStG und des HGStG ebenfalls auf den 1. Januar 2005 in Kraft zu setzen, ebenso wie die sich aus der Motion Louis-Guy Vorlet / Robert Bielmann ergebenden Änderungen des HGStG und des KVStG.

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 28 septembre 2004 ;
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. 20 titre médian et al. 1 et 2

Restructurations

¹ Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

- a) en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;
- b) en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;
- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'article 103 al. 1, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.

Gesetz

vom

**zur Änderung verschiedener steuerrechtlicher
Gesetzesbestimmungen**

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft des Staatsrates vom 28. September 2004;
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. 20 Artikeliüberschrift und Abs. 1 und 2

Umstrukturierungen

¹ Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;
- b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 103 Abs. 1 oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

² Lors d'une restructuration au sens de l'alinéa 1 let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux articles 192 à 194, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

Art. 34 al. 1 let. h et h^{bis} (nouvelle)

[1 Sont déduits du revenu:]

h) les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions prévues aux articles 27 à 34;

h^{bis}) les frais liés au handicap du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable ou cette personne est handicapé au sens de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'égalité pour les handicapés et que le contribuable supporte lui-même les frais;

Art. 101 al. 1 let. c

Supprimer les mots «, aux corporations ecclésiastiques».

Art. 103 titre médian, al. 1 et 3 et al. 4, 5 et 6 (nouveaux)

Restructurations

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

- a) en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale;
- b) en cas de division ou séparation d'une personne morale à condition que ce transfert ait pour objet une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation et pour autant que les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;

² Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 1 Bst. b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 192–194 nachträglich besteuert, soweit während der auf die Umstrukturierung folgenden fünf Jahre Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden; die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

Art. 34 Abs. 1 Bst. h und h^{bis} (neu)

[1 Von den Einkünften werden abgezogen:]

h) die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen nach den Artikeln 27–34 verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen;

h^{bis}) die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt;

Art. 101 Abs. 1 Bst. c

Den Ausdruck «oder kirchliche Körperschaften» streichen.

Art. 103 Artikelüberschrift, Abs. 1 und 3 und Abs. 4, 5 und 6 (neu)

Umstrukturierungen

¹ Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person;
- b) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;

- c) en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à une restructuration ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion;
- d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui opère le transfert possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social.

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

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

- a) le transfert à une société fille au sens de l'article 103 al. 1 let. d;
- b) le transfert d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société qui est imposée selon les articles 127 et 128.

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

- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- d) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

³ Bei einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Bst. d werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 192–194 nachträglich besteuert, soweit während der auf die Umstrukturierung folgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden; die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stillen Reserven geltend machen.

⁴ Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a) die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Bst. d;
- b) die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach den Artikeln 127 und 128 besteuert wird.

⁵ Werden im Fall einer Übertragung nach Absatz 4 während der folgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 192–194 nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stillen Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.

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

Art. 106 al. 1^{bis} (nouveau)

^{1bis} En cas de remplacement de participations, les réserves latentes peuvent être reportées sur une nouvelle participation si la participation aliénée était égale à 20 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société et si la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant au moins un an.

Art. 2

La loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1) est modifiée comme il suit :

Art. 9 let. e

[Sont exonérés des droits de mutation:]

- e) les transferts immobiliers en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes;

Art. 12 al. 3 (nouveau)

³ En cas de vente immobilière forcée, les droits de mutation sont calculés sur la base des prestations convenues.

Art. 3

La loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA; RSF 635.6.1) est modifiée comme il suit:

Art. 8 al. 3 (nouveau)

³ En cas de vente immobilière forcée, l'impôt est calculé sur la base des prestations convenues.

⁶ Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird besteuert.

Art. 106 Abs. 1^{bis} (neu)

^{1bis} Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Art. 2

Das Gesetz vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) wird wie folgt geändert:

Art. 9 Bst. e

[Von den Handänderungssteuern sind befreit:]

- e) Grundstücksübertragungen bei einer Umstrukturierung im Sinne der Art. 8 Abs. 3 und 24 Abs. 3 und 3^{quater} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

Art. 12 Abs. 3 (neu)

³ Bei Zwangsverwertung eines Grundstücks berechnen sich die Handänderungssteuern auf der Grundlage der vereinbarten Leistungen.

Art. 3

Das Gesetz vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (KVStG; SGF 635.6.1) wird wie folgt geändert:

Art. 8 Abs. 3 (neu)

³ Bei Zwangsverwertung eines Grundstücks berechnet sich die Steuer auf der Grundlage der vereinbarten Leistungen.

Art. 4

Les modifications des articles 9 let. e et 12 al. 3 LDMG et de l'article 8 al. 3 LIAA ne s'appliquent pas aux actes conclus avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

Art. 5

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

Art. 4

Die Änderungen der Artikel 9 Bst. e und 12 Abs. 3 HGStG und 8 Abs. 3 KVStG gelten nicht für die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossenen Rechtsgeschäfte.

Art. 5

Der Staatsrat bestimmt das Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes.