



## Message 2020-DFIN-13

24 juin 2020

### du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), en vous proposant de l'adopter.

Le présent message est structuré de la manière suivante:

<b>1. Origine et nécessité du projet</b>	<b>1</b>
<b>2. Principales lignes du projet</b>	<b>1</b>
2.1. Mise en œuvre de la motion 2017-GC-186	1
2.2. Prise en compte des expériences pratiques et jurisprudentielles	2
<b>3. La consultation</b>	<b>2</b>
<b>4. Commentaire par articles</b>	<b>2</b>
<b>5. Conséquences financières</b>	<b>6</b>
<b>6. Incidences sur la répartition des tâches Etat-communes et autres incidences</b>	<b>6</b>

#### 1. Origine et nécessité du projet

Le présent projet de loi est prioritairement destiné à mettre en œuvre la motion 2017-GC-186 déposée le 13 décembre 2017 par les députés Bruno Marmier et Laurent Dietrich et visant à assouplir les conditions d'exonération des droits de mutation en faveur des communes, des associations de communes et des agglomérations. La prise en considération de cette motion, dans la version remaniée par le Conseil d'Etat dans sa réponse du 18 juin 2018, a en effet été acceptée par le Grand Conseil le 12 septembre 2018.

L'occasion de cette adaptation légale est saisie pour apporter d'autres modifications de la LDMG. Il s'agit de mettre la loi en conformité avec la jurisprudence du Tribunal cantonal et de la corriger sur certains points qui se sont révélés inadaptés en pratique.

#### 2. Principales lignes du projet

##### 2.1. Mise en œuvre de la motion 2017-GC-186

Pour rappel, selon la législation actuelle, les communes, associations de communes et agglomérations bénéficient déjà d'une exonération des droits de mutation pour leurs

acquisitions immobilières (art. 9 al. 1 let. a LDMG). Cette exonération est toutefois subordonnée à la condition que les immeubles soient affectés à un but d'éducation, d'instruction et de santé publiques ou d'aide et de prévoyance sociales (par ex. une école, un EMS, une structure d'accueil extrafamiliale, etc.). L'exonération est ainsi actuellement limitée à certains domaines de l'intérêt public.

Avec les motionnaires, il faut bien admettre qu'une telle limitation ne se justifie pas. On ne voit pas pour quelle raison un bâtiment destiné par exemple à l'administration communale ne mériterait pas d'être favorisé également. Le régime fiscal actuel se justifie d'autant moins qu'en comparaison inter-cantonale, sur les quinze cantons qui possèdent un impôt comparable, le canton de Fribourg est le plus restrictif en la matière. Dans sept cantons, les communes sont purement et simplement exemptées pour toute acquisition immobilière sans égard à l'affectation de l'immeuble (VD, BE, LU, SO, BS, BL et TG) et, dans les sept autres, les communes sont exonérées dans la mesure où l'immeuble est directement affecté à des fins publiques (NE, GE, VS, JU, NW, OW et AI). Aucun canton ne va en revanche jusqu'à un fractionnement de l'intérêt public.

La solution proposée par les motionnaires, visant à exonérer des droits de mutation les transferts immobiliers aux communes «dans la mesure où les immeubles sont affectés à des tâches qui leur sont dévolues par la loi», ne paraît toutefois pas adéquate. Le fait qu'il doit s'agir d'une tâche légalement obligatoire n'est pas suffisamment pertinent pour ce genre de prélèvement, une tâche publique pouvant être le fait d'un libre choix de la collectivité publique (art. 5 al. 1 de la loi du 25 septembre 1980 sur les communes; par ex. une salle de spectacle). Une telle solution pourrait même emporter l'imposition d'une acquisition actuellement exonérée, l'affectation aux domaines privilégiés ne découlant pas forcément d'une obligation légale.

Afin de concrétiser au mieux les adaptations requises au profit des communes, il est proposé, sans aller jusqu'à une exemption totale, de s'en tenir à la solution communément admise et d'exonérer les transferts immobiliers «dans la mesure où les immeubles sont directement et durablement affectés à des fins publiques». Cette solution coïncide d'ailleurs avec celle retenue à l'égard de la Confédération qui demeure redevable des droits de mutation pour les «immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques» (art. 8 al. 1 let. b LDMG et art. 62d de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration [LOGA; RS 172.010]).

Les conditions d'application de cette nouvelle disposition sont explicitées dans le commentaire par article (art. 9 al. 1 let a1) LDMG).

## 2.2. Prise en compte des expériences pratiques et jurisprudentielles

La pratique a révélé que la LDMG n'était pas toujours adaptée sur certains points. Il convient donc de corriger ces points. Il s'agit principalement de prévoir une imposition généralisée des droits d'usage de places de parc, de terrasses, de balcons et de locaux annexes (cave, galetas, garage box, etc.), de remodeler le régime fiscal applicable en matière d'exploitation de la substance d'un immeuble (gravières, carrières, etc.) par l'instauration d'une taxation annuelle et de réserver un délai de blocage de cinq ans pour certaines restructurations en neutralité fiscale. A noter que cette dernière modification (art. 9 al. 1 let e LDMG) a été intégrée dans le projet après la consultation. En outre, l'exonération du partage du logement familial entre ex-époux, entérinée par la jurisprudence du Tribunal cantonal, appelle une solution légale. Nous revenons en détail sur les motifs de ces modifications ci-après dans le commentaire par articles.

## 3. La consultation

L'avant-projet de loi modifiant la loi du 1<sup>er</sup> mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG) a été mis en consultation de la mi-février 2020 à la mi-avril 2020. Il a fait l'objet d'une consultation restreinte dans la mesure où les modifications proposées concernent soit des points techniques soit un nombre limité de destinataires externes à l'administration. En dehors de l'administration (les Directions du Conseil d'Etat et les services concernés), ont été consultées l'Association des communes fribourgeoises (ACF), l'Association Fribourgeoise de l'Industrie des Gravieres et du Béton, l'Union suisse des professionnels de l'immobilier Fribourg (USPI Fribourg) et la Chambre des notaires fribourgeois.

Sur le fond, les modifications proposées ont été accueillies favorablement par les milieux concernés. Seule l'ACF a émis une réserve. Elle estime que l'idée d'élargir les conditions d'exonération en faveur des communes, si elle la soutient, ne va pas assez loin et que l'exonération devrait s'étendre à toutes les acquisitions immobilières, quelle que soit l'affectation de l'immeuble. Le Conseil d'Etat est d'avis qu'une exemption générale qui dépasserait par ailleurs le cadre voulu par les motionnaires irait trop loin et estime préférable de s'en tenir à l'exonération telle que proposée, qui est une solution largement admise, raisonnable et mesurée.

D'un point de vue plus formel, les remarques formulées par les destinataires de la consultation ont été prises en considération dans la mesure utile.

## 4. Commentaire par articles

### Article 3 al. 1 let. b LDMG

L'article 3 LDMG énonce les faits générateurs de l'imposition. La lettre b actuelle vise, par énumération exhaustive, certains droits réels limités (servitudes) sur un immeuble. Il s'agit des droits d'usufruit, d'habitation et de superficie. Le législateur de la LDMG a renoncé, avant tout pour des raisons de praticabilité, à prévoir par exemple une clause générale de prélèvement fondée sur le seul critère abstrait du droit réel restreint.

S'il paraît justifié de ne pas aller jusqu'à une imposition généralisée des servitudes (par ex. servitude de passage, servitude de conduite, etc.), il est hautement souhaitable d'étendre l'imposition aux droits d'usage (droits réels ou personnels) de places de parc, de terrasses, de balcons et de locaux annexes (cave, galetas, garage box, etc.), que l'on peut comparer à des usufruits. Viser tous les droits d'usage, comme par exemple le droit d'usage d'un jardin potager, irait par contre trop loin. Cette solution a le mérite de clarifier la situation actuelle et de lever une certaine contradiction. Selon la pratique actuelle, lorsque, par exemple, un droit d'usage de place de parc est vendue en même temps qu'un lot PPE, l'imposition porte

sur le prix global payé par l'acquéreur ou l'acquéresse pour l'appartement et la place de parc. La motivation tient au fait que, par l'acquisition du lot PPE, l'acquéreur ou l'acquéresse devient copropriétaire de l'immeuble tout entier, y compris du parking qui en fait partie intégrante, et que le prix payé pour le droit d'usage de la place de parc peut ainsi être considéré comme la contrepartie d'une valeur immobilière. En revanche, lorsqu'un droit d'usage de place de parc est cédé sans transfert parallèle de la propriété immobilière, aucune imposition n'est possible. Prenons l'exemple d'un ou d'une propriétaire d'étage qui détient, avec son lot PPE, deux places de parc sous forme de servitudes personnelles et qui décide de vendre l'une d'elles à un ou une autre copropriétaire ou à un tiers. L'absence d'imposition dans ce cas n'est guère satisfaisante. Le même raisonnement vaut également par exemple pour les droits d'usage de locaux annexes, tels que les caves. La modification proposée permet d'apporter une solution adéquate à cette problématique et de garantir ainsi une application uniforme de la LDMG.

Par ailleurs, la formulation retenue permet d'appréhender les différentes constructions juridiques que l'on peut notamment retrouver dans les PPE et s'impose pour des raisons d'égalité de traitement. En particulier, la prise en considération du droit d'usage sous forme non seulement de droit réel (servitude) mais également de droit personnel se justifie en raison du fait qu'un droit d'usage privatif des parties communes, comme par exemple une place de parc, peut être attribué à un ou une propriétaire d'étage par une disposition du règlement d'administration et d'utilisation de la PPE. Or, ce droit d'usage réglementaire n'est pas un droit réel, même s'il bénéficie d'une protection comparable à un tel droit, mais revêt le caractère d'un droit personnel (P.-H. STEINAUER, *Les droits réels*, Tome I, 2019, p. 501). De la sorte, tous les propriétaires d'étages seront traités de la même manière indépendamment de la construction juridique choisie pour les droits d'usage (servitudes ou droits personnels).

#### **Articles 3 al. 1 let. c et 4 al. 1 let. a1) LDMG**

Selon la loi actuelle, le fait générateur de l'imposition en matière d'exploitation du sol (gravières, carrières, etc.) est la constitution et la cession du droit. Or, l'existence d'un transfert fondé sur l'acquisition d'un droit d'exploitation du sol, que celui-ci prenne la forme d'un droit personnel ou d'un droit réel (servitude inscrite au registre foncier en faveur de l'exploitant-e), ne pourra être vérifiée qu'en présence d'un second élément, à savoir la disposition effective de la valeur de l'immeuble. Ce n'est en effet que lors d'une exploitation effective que l'exploitant-e peut être considéré-e, du point de vue économique, comme un ou une propriétaire d'immeuble (sorte de prorogation d'imposition). Si l'exploitant-e n'exerce pas son droit, la valeur économique de l'immeuble a certes été mobilisée au profit de l'exploitant-e, mais celui-ci ou celle-ci n'en a jamais réellement disposé, de sorte qu'une imposition

ne se justifie pas. On pourrait sinon aboutir au résultat choquant où la constitution d'un droit d'exploitation est frappée d'un impôt substantiel alors qu'au final, aucune exploitation n'est déployée. Et, c'est sans compter qu'au jour de l'acquisition du droit, qui précède souvent de plusieurs années, voire plusieurs dizaines d'années, une éventuelle exploitation, les Registres fonciers ne disposent pas des données matérielles nécessaires à la fixation de l'assiette fiscale (par ex. quantité de graviers extraits, durée du droit) et se trouvent dans l'impossibilité de procéder à la taxation. Nous y reviendrons plus en détail quand il sera question de la base de calcul (art. 16a nouveau LDMG).

Les considérations qui précèdent ont amené les autorités d'application de la LDMG à proroger l'imposition jusqu'à l'exploitation effective, une fois que les autorisations ont été délivrées par la Préfecture (permis de construire) et par la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions DAEC (autorisation d'exploitation). Il s'agit désormais, pour des raisons de sécurité juridique, d'ancrer cette pratique dans la loi. Comme l'imposition est déclenchée, non pas par l'acquisition du droit lui-même, mais par l'exercice de ce droit, il se justifie, selon la systématique de la LDMG, d'intégrer cet objet dans les transferts économiques de l'article 4 LDMG. Ce changement d'ordre formel implique l'abrogation de l'actuelle lettre c de l'article 3 al. 1 LDMG.

#### **Article 9 al. 1 let. a LDMG**

La modification (ajout des termes «directement et durablement») est de nature purement formelle et opère une harmonisation avec les autres normes d'exonération (cpr. lettres a<sup>1</sup>, b et c).

#### **Article 9 al. 1 let. a1) LDMG**

La disposition met en œuvre la motion et instaure une nouvelle norme d'exonération qui profite à la fois aux communes et aux associations de communes et agglomérations. Dissocier ces entités n'aurait guère de sens, la réalisation de projets d'envergure n'étant souvent possible que si les communes se mettent ensemble. Pour ces entités, l'exonération n'est plus limitée à certains domaines de l'intérêt public, mais favorise désormais toutes les réalisations affectées directement et durablement à des fins publiques. Le critère d'affectation directe exige que l'immeuble lui-même, et non pas seulement son revenu, soit affecté à des fins publiques. Les immeubles de placement ou de rendement resteront donc soumis à imposition. Il en va de même pour les immeubles sans affectation, seule une affectation immédiate et effective pouvant justifier une exonération.

Par les termes «dans la mesure où», la disposition prend en compte les hypothèses où c'est une exonération partielle qui se justifie au regard des affectations de l'objet acquis. Ainsi, par exemple, en cas d'acquisition d'un terrain destiné à la

construction d'un bâtiment abritant les bureaux de l'administration communale (360 m<sup>2</sup>) et deux appartements locatifs (au total 240 m<sup>2</sup>) pour le prix de 150 000 francs, l'opération sera soumise aux droits de mutation sur la part d'immeuble non affectée à des fins publiques (40% [= 240 m<sup>2</sup> par rapport à 600 m<sup>2</sup>]), soit sur 60 000 francs (40% x 150 000 fr.), et sera exonérée pour le reste.

### *Article 9 al. 1 let. e LDMG*

La norme d'exonération actuelle renvoie à la notion de restructuration au sens des articles 8 al. 3 (restructurations d'entreprises de personnes) et 24 al. 3 et 3<sup>quater</sup> (restructurations de personnes morales) de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Ces dispositions de la LHID qui s'imposent aux cantons sont reprises textuellement aux articles 20 al. 1 et 103 al. 1 et 4 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD). Le renvoi à la notion de restructuration au sens des impôts directs vise à réaliser un parallélisme des conséquences fiscales des restructurations et à harmoniser les concepts de restructuration en droit fiscal (impôts directs et droits de mutation). Or, sur le plan des impôts directs, certaines restructurations, telles que les cas de transformation d'une raison individuelle en une société de capitaux, les démembrements en faveur d'une société fille et les transferts intragroupes, sont soumises à un délai de blocage de cinq ans (art. 8 al. 3<sup>bis</sup> et 24 al. 3<sup>ter</sup> et 3<sup>quinquies</sup> LHID; art. 20 al. 2 et 103 al. 3 et 5 LICD). Ainsi, une imposition est effectuée en procédure de rappel d'impôt en cas (selon la restructuration concernée) d'aliénation des droits de participation ou de sociétariat, d'aliénation des valeurs patrimoniales transférées ou d'abandon de la direction unique avant l'échéance du délai de cinq ans qui suit la restructuration. Il paraît légitime que le non-respect de ce délai de blocage puisse également, à l'instar de ce qui est prévu notamment dans les cantons de Vaud, Neuchâtel et Genève, s'appliquer dans le canton de Fribourg en matière de droits de mutation et déclencher le rappel de ces droits. La modification de l'article 9 al. 1 let. e LDMG y pourvoit. Il semble en outre plus judicieux sur le plan de la systématique législative de se référer aux dispositions de la LICD plutôt qu'à celles de la LHID.

### *Article 9 al. 1 let. f1) LDMG*

Le législateur de la LDMG a instauré à l'article 9 al. 1 LDMG plusieurs mesures destinées à favoriser la famille, en particulier les suivantes: l'exonération des transferts immobiliers entre époux (lettre f) et l'exonération des transferts immobiliers entre ex-époux lorsqu'ils éteignent une obligation d'indemnisation fondée sur le droit du divorce (lettre g).

Dans un arrêt du 28 septembre 2015 (RFJ 2015 339), le Tribunal cantonal a interprété ces deux normes d'exonération et est parvenu à la conclusion que le partage entre ex-époux

(dix ans après le divorce) de la propriété collective sur le logement familial attribué à l'ex-épouse jusqu'à ce que le cadet des enfants a atteint ses vingt ans pouvait être exonéré des droits de mutation aussi bien en application de la lettre g qu'en application de la lettre f. En particulier, en lien avec la lettre f, la Cour fiscale a retenu que, en convenant de rester propriétaires collectifs et de reconsidérer le droit d'habiter après le vingtième anniversaire de leur fils cadet, les ex-époux ont différé le moment où ils régleraient le sort de la propriété collective sur le logement familial et que le partage s'inscrivait donc dans le prolongement du règlement des rapports patrimoniaux entre époux, le jugement de divorce n'ayant pas entraîné la rupture des relations patrimoniales qui les unissaient quant à cet immeuble lorsqu'ils étaient encore des conjoints.

Si le résultat auquel a abouti la Cour fiscale dans le cas jugé n'est pas critiquable au vu de la volonté du législateur de favoriser la famille, la voie empruntée de l'interprétation «extensible» des lettres f et g est source de difficultés d'application et d'insécurité juridique. Il serait peu concevable par exemple que l'on en vienne à exonérer le partage d'immeubles de rendement entre ex-époux. Afin de clarifier cette situation incertaine, une solution légale conforme à la jurisprudence précitée s'impose. Pour des raisons de praticabilité et d'égalité de traitement, il convient de s'en tenir au critère objectif du «partage du logement familial», sans égard aux motifs qui ont présidé au maintien de la propriété collective au moment du divorce et, à l'instar de la jurisprudence précitée, sans égard au laps de temps qui s'est écoulé entre le divorce et le partage. En outre, pour en rester à un véritable partage du logement familial, il est nécessaire que le logement soit occupé par l'un ou l'autre des ex-époux au moment du partage. L'exonération sera ainsi exclue lorsque le partage porte sur l'ex-logement familial (loué par ex. à un tiers) ou sur tout autre immeuble (par ex. bâtiment locatif, terrain, etc.).

De la sorte, les mesures destinées à favoriser la famille seront clairement définies. La lettre f se limitera à exonérer les transferts immobiliers entre époux, soit ceux intervenant pendant le mariage ou, au plus tard, au moment du jugement de divorce. La lettre g s'appliquera à un cas bien particulier et plutôt rare, où l'un des ex-époux éteint sa dette vis-à-vis de l'autre née du divorce (par ex. dette d'entretien) au moyen d'un immeuble de quelque nature qu'il soit (dation en paiement). Quant à la nouvelle lettre f<sup>1</sup>), elle visera spécifiquement le partage du logement familial entre ex-époux.

### *Article 16a (nouveau) LDMG*

L'alinéa 1 précise, d'une manière générale et par souci de clarté, la base de calcul des droits de mutation en cas d'exploitation effective de la substance d'un immeuble. Celle-ci correspond à celle prévalant actuellement. Elle comprend logiquement la prestation due pour l'acquisition du droit et celle prévue pour l'exercice du droit.

Selon la loi actuelle, lorsque la contrepartie consiste en des prestations périodiques, la base de calcul ne peut se déterminer que par capitalisation (art. 16 LDMG) au moyen de trois paramètres, la rente annuelle, la durée du droit et le taux de capitalisation. Or, en matière d'exploitation du sol, ni la rente annuelle ni la durée du droit ne sont généralement connues. En particulier, la redevance annuelle versée par l'exploitant-e ou à la propriétaire du sol est le plus souvent fixée en fonction du nombre de mètres cubes extraits. Elle n'est donc pas déterminable à l'avance. La solution actuelle consistant à se fonder sur les prévisions (estimations) contenues dans le permis de construire n'est pas satisfaisante. Ces données ne sont en effet pas suffisamment fiables et peuvent aboutir à des résultats éloignés de la réalité à l'avantage ou au détriment de l'exploitant-e. Pour remédier à cette situation très problématique, il est proposé d'introduire une taxation annuelle (alinéa 2). En pratique, la mise en œuvre de cette méthode plébiscitée par les Registres fonciers ne pose pas de difficultés particulières, ce d'autant que les cas d'imposition demeurent somme toute très peu nombreux. Cette solution coïncide avec celle retenue par le canton de Vaud. Cette méthode de taxation annuelle nécessite certaines adaptations légales en lien avec le devoir d'annonce et les délais de prescription et de péremption du droit de taxer. A noter que la taxation continuera d'avoir lieu une fois pour toute comme actuellement, lorsque la contrepartie versée par l'exploitant-e consiste en un capital unique.

La prise en compte de l'exercice commercial (alinéa 3) est nécessaire pour couvrir les cas où la date choisie pour la clôture des comptes n'est pas le 31 décembre.

Les exemples suivants permettent d'illustrer le système:

- > A concède à B une servitude d'exploitation de gravière sur son immeuble moyennant un prix de 1000 francs pour le droit lui-même et une redevance de 3 francs par m<sup>3</sup> de matériaux extraits. La première année, B extrait 20 000 m<sup>3</sup> de gravier. B est imposable, pour la première année, sur 61 000 francs. L'année suivante, si le double de m<sup>3</sup> est extrait, B sera imposé sur 120 000 francs.
- > Si, au cours de l'exploitation, B cède son droit d'exploitation de gravière à C pour le prix de 50 000 francs et que C extrait la première année 40 000 m<sup>3</sup> de gravier, C est imposé, pour la première année, sur le prix payé à B pour l'acquisition du droit, soit 50 000 francs, et sur le prix payé au propriétaire du sol A pour l'exercice du droit, soit 120 000 francs (3 fr./m<sup>3</sup> x 40 000 m<sup>3</sup>), ce qui correspond à une assiette fiscale de 170 000 francs. L'année suivante, si la même quantité de gravier est extraite, C sera imposé sur 120 000 francs.
- > A concède à B en 2020 une servitude d'exploitation de gravière sur son immeuble moyennant une redevance de 3 francs par m<sup>3</sup> de matériaux extraits. Cinq ans plus tard, en 2025, B cède sa servitude d'exploitation à C pour 50 000 francs. Aucune taxation ne peut encore intervenir en l'absence d'exploitation effective. En 2030, C

début l'exploitation et extrait 20 000 m<sup>3</sup> de gravier. C est imposable, pour la première année, sur le prix payé à B pour l'acquisition du droit, soit 50 000 francs, et sur le prix payé au propriétaire du sol A pour l'exercice du droit, soit 60 000 francs, c'est-à-dire sur le montant total de 110 000 francs. L'année suivante, si la même quantité de m<sup>3</sup> est extraite, C sera imposé sur 60 000 francs.

#### *Article 24 al. 2 LDMG*

La modification consiste en une adaptation terminologique et est d'ordre purement formel.

#### *Article 24 al. 3 LDMG*

La modification codifie la pratique existante. Une collaboration étroite et spontanée entre les autorités fiscales est en effet nécessaire en cas de transferts d'actions de sociétés immobilières, si l'on veut limiter au maximum le risque que de telles opérations qui ne sont subordonnées à aucune inscription au registre foncier n'échappent à l'imposition. Il en va de l'égalité de traitement. Le même raisonnement vaut pour les cas de restructuration qui font l'objet d'un rappel d'impôt.

#### *Article 24 al. 4 LDMG*

La collaboration de la DAEC en matière d'exploitation de la substance d'un immeuble doit permettre, pour des raisons évidentes d'égalité de traitement, d'éviter tout risque qu'une opération n'échappe à l'imposition.

#### *Article 30 al. 2a LDMG*

Comme l'exploitation effective de la substance d'un immeuble ne requiert aucune inscription au registre foncier, la taxation dépend éminemment d'une annonce spontanée. Cette obligation d'annonce incombe au bénéficiaire du droit. L'obligation de communiquer chaque année les pièces permettant de fixer la base de calcul des droits de mutation est le pendant de l'introduction de la taxation annuelle.

#### *Article 60 al. 3 LDMG*

L'instauration de la taxation annuelle en matière d'exploitation de la substance d'un immeuble implique obligatoirement l'adaptation du point de départ des délais de prescription et de péremption du droit de taxer. Ces délais courront, pour chaque taxation annuelle, dès la fin de la période fiscale concernée, comme pour les impôts directs (art. 151 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs).

#### *Article 67a (nouveau) LDMG*

Au lieu de prévoir une entrée en vigueur rétroactive de l'article 9 al. 1 let. a1) LDMG (exonération des communes) au 1<sup>er</sup> janvier 2020, comme souhaité par les motionnaires, il est

préférable d'instaurer un régime transitoire favorable aux communes. La norme d'exonération (*lex mitior*) s'appliquera ainsi également aux opérations passées avant l'entrée en vigueur de la présente loi, pour autant qu'elles ne fassent pas l'objet d'une taxation entrée en force.

En matière d'exploitation de la substance d'un immeuble (gravière, carrières, etc.), le projet ne crée pas une nouvelle obligation fiscale à charge de l'exploitant-e. Il ne fait que rétablir, par l'introduction d'une taxation annuelle (au lieu d'une taxation par capitalisation), une certaine équité fiscale dans l'intérêt également du ou de la contribuable. L'application de la taxation annuelle aux cas survenus avant l'entrée en vigueur du présent projet et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une taxation entrée en force ne paraît dès lors pas poser de problèmes particuliers sous l'angle du principe de la non-rétroactivité des lois.

### *Article 158 al. 3 LICD*

Pour les cas d'acquisition de participations dans une société immobilière, qui ne sont subordonnés à aucune inscription au registre foncier, la taxation des droits de mutation dépend éminemment d'une annonce spontanée de la part de l'acquéreur ou l'acquéresse, débiteur ou débitrice des droits (art. 30 al. 2 LDMG). L'instauration de l'obligation, à charge des sociétés immobilières, d'indiquer chaque année, dans la déclaration d'impôt, la composition et les éventuels modifications de leur actionnariat constitue ainsi un moyen adéquat pour prévenir et lutter contre les cas de soustraction fiscale.

## **5. Conséquences financières**

Seule la mesure visant à assouplir les conditions d'exonération en faveur des communes provoquera une baisse des recettes fiscales pour l'Etat. Cette baisse devrait toutefois être modeste. En prenant en considération les douze dernières années (2008 à 2019), les droits de mutation cumulés payés par les communes s'élèvent à 2 696 459 francs, ce qui correspond à une moyenne annuelle de 224 704 francs. Dans la mesure où les droits de mutation qui resteront dus par les communes (ceux prélevés sur les acquisitions d'immeubles non affectés à des fins publiques) sont comptabilisés dans cette moyenne annuelle, le manque à gagner réel sera inférieur à 224 704 francs. Ce manque à gagner sera encore quelque peu atténué par les recettes supplémentaires générées par l'imposition généralisée de certains droits d'usage (art. 3 al. 1 let. b) et par les éventuels cas de rappel d'impôt en matière de restructuration (art. 9 al. 1 let. e), qu'il n'est toutefois pas possible de chiffrer.

Les autres modifications proposées n'auront pas d'impact financier (situation de «pat»).

## **6. Incidences sur la répartition des tâches Etat-communes et autres incidences**

Le projet n'a aucune influence sur la répartition des tâches entre l'Etat et les communes. Il n'a pas non plus d'effet en matière de personnel, ni en matière de développement durable.

Par ailleurs, il est conforme au droit fédéral et ne soulève aucun problème sous l'angle de son eurocompatibilité.

---



## Botschaft 2020-DFIN-13

24. Juni 2020

### des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen den Entwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) zur Annahme.

Diese Botschaft ist wie folgt gegliedert:

<b>1. Ausgangslage und Notwendigkeit der Vorlage</b>	<b>7</b>
<b>2. Leitlinien des Entwurfs</b>	<b>7</b>
2.1. Umsetzung der Motion 2017-GC-186	7
2.2. Berücksichtigung der Erfahrungen in der Praxis und nach der Rechtsprechung	8
<b>3. Vernehmlassung</b>	<b>8</b>
<b>4. Kommentar der einzelnen Artikel</b>	<b>8</b>
<b>5. Finanzielle Auswirkungen</b>	<b>12</b>
<b>6. Auswirkungen auf die Aufgabenteilung Staat-Gemeinden und weitere Auswirkungen</b>	<b>12</b>

#### 1. Ausgangslage und Notwendigkeit der Vorlage

Mit dieser Vorlage soll in erster Linie die Motion 2017-GC-186 umgesetzt werden, die am 13. Dezember 2017 von den Grossräten Bruno Marmier und Laurent Dietrich eingereicht worden war mit der Forderung, die Voraussetzungen für eine Befreiung von den Handänderungssteuern für die Gemeinden, Gemeindeverbände und Agglomerationen zu lockern. Diese Motion wurde in ihrer nach der Antwort des Staatsrats vom 18. Juni 2018 angepassten Fassung vom Grossen Rat am 12. September 2018 effektiv erheblich erklärt.

Diese Gesetzesanpassung bietet auch die Gelegenheit weiterer HGStG-Anpassungen. Es geht darum, das Gesetz mit der kantonsgerichtlichen Rechtsprechung in Einklang zu bringen und es in einigen Punkten, die sich als praxisuntauglich erwiesen haben, zu korrigieren.

#### 2. Leitlinien des Entwurfs

##### 2.1. Umsetzung der Motion 2017-GC-186

Nach geltender Gesetzgebung sind die Gemeinden, Gemeindeverbände und Agglomerationen für ihre Grundstückserwerbe schon von den Handänderungssteuern befreit (Art. 9

Abs. Bst. a HGStG). Voraussetzung für diese Steuerbefreiung ist jedoch, dass die Grundstücke für Zwecke des Erziehungs-, des Gesundheits- oder des Sozialhilfe- und Sozialvorsorgewesens bestimmt sind (z. B. eine Schule, ein Pflegeheim, eine familienergänzende Tagesbetreuungseinrichtung usw.). Die Steuerbefreiung ist also derzeit auf gewisse Bereiche im öffentlichen Interesse beschränkt.

Übereinstimmend mit den Motionären ist einzuräumen, dass eine solche Beschränkung ungerechtfertigt ist. Es ist nicht einzusehen, weshalb ein Gebäude, das beispielsweise zu Gemeindeverwaltungszwecken genutzt wird, nicht ebenfalls begünstigt werden könnte. Die geltende steuerliche Regelung ist umso ungerechtfertigter, als der Kanton Freiburg im interkantonalen Vergleich der restriktivste von den fünfzehn Kantonen mit vergleichbarer Steuer ist. In sieben Kantonen sind die Gemeinden unabhängig von der Zweckbestimmung ganz einfach für alle Grundstückserwerbe steuerbefreit (VD, BE, LU, SO, BS, BL und TG), in den anderen sieben sind die Gemeinden steuerbefreit, sofern das Grundstück unmittelbar für öffentliche Zwecke bestimmt ist (NE, GE, VS, JU, NW, OW und AI). Kein anderer Kanton geht jedoch so weit, das öffentliche Interesse noch zu unterteilen.

Die von den Motionären vorgeschlagene Lösung, die Grundstücksübertragungen an Gemeinden von den Handänderungssteuern zu befreien, «sofern diese Grundstücke zur Erfüllung der ihnen vom Gesetz übertragenen Aufgaben bestimmt sind», scheint jedoch nicht adäquat zu sein. Dass es sich um eine gesetzlich zwingende Aufgabe handeln muss, ist nicht hinreichend relevant für diese Art von Steuererhebung, da eine öffentliche Aufgabe von einem Gemeinwesen selber frei beschlossen werden kann (Art. 5 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. September 1980 über die Gemeinden; z. B. ein Veranstaltungssaal). Eine solche Lösung kann sogar dazu führen, dass ein derzeit steuerbefreiter Erwerb plötzlich besteuert wird, wenn sich die Zweckbestimmung nicht unbedingt aus einer gesetzlichen Pflicht ergibt.

Für eine bestmögliche Umsetzung der für die Gemeinden geforderten Anpassungen wird vorgeschlagen, nicht bis zu einer vollumfänglichen Steuerbefreiung zu gehen, sondern sich an die allgemein anerkannte Lösung zu halten und Grundstücksübertragungen von der Steuer zu befreien, «sofern diese Grundstücke unmittelbar und dauernd für öffentliche Zwecke bestimmt sind». Diese Lösung deckt sich mit der Lösung für den Bund, der handänderungssteuerpflichtig bleibt für «Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen» (Art. 8 Abs. 1 Bst. b HGStG und Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes [RVOG; SR 172.010]).

Auf die Bedingungen für die Anwendung dieser neuen Bestimmung wird im Kommentar der einzelnen Artikel eingegangen (Art. 9 Abs. 1 Bst. a1) HGStG).

## 2.2. Berücksichtigung der Erfahrungen in der Praxis und nach der Rechtsprechung

In der Praxis hat sich gezeigt, dass das HGStG in einigen Punkten nicht immer adäquat ist, was korrigiert werden sollte. Es geht hauptsächlich darum, Nutzungsrechte an Parkplätzen, Terrassen, Balkonen und Nebenräumen (Keller, Estrich, Garagenbox usw.) generell zu besteuern, die steuerliche Regelung für die Ausbeutung eines Grundstücks (Steinbrüche, Kiesgruben) mit der Einsetzung einer jährlichen Besteuerung umzugestalten und eine Sperrfrist von fünf Jahren für gewissen steuerneutrale Umstrukturierungen vorzubehalten. Letztere Änderung (Art. 9 Abs. 1 Bst. e HGStG) wurde übrigens nach der Vernehmlassung in den Entwurf integriert. Ausserdem muss auch für die Steuerbefreiung bei Teilung von Grundstücken zwischen geschiedenen Ehegatten, wie nach kantonsgerichtlicher Rechtsprechung gutgeheissen, eine gesetzgeberische Lösung gefunden werden. Wir werden im Einzelnen auf die Gründe für diese Änderungen im Kommentar der einzelnen Artikel weiter unten zurückkommen.

## 3. Vernehmlassung

Der Vorentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG) ist von Mitte Februar 2020 bis Mitte April 2020 in eine eingeschränkte Vernehmlassung geschickt worden, da die beantragten Änderungen entweder technischer Art sind oder einen begrenzten und verwaltungsexternen Personenkreis betreffen. Ausserhalb der Verwaltung (Direktionen des Staatsrats und betroffene Amtsstellen) nahmen der Freiburger Gemeindeverband (FGV), der Freiburgische Kiesverband, die Union suisse des professionnels de l'immobilier Fribourg (USPI Fribourg) und die Freiburger Notariatskammer an der Vernehmlassung teil.

Im Grundsatz wurden die vorgeschlagenen Änderungen von den betroffenen Kreisen positiv aufgenommen. Nur der FGV brachte einen Vorbehalt an. Seiner Ansicht nach geht die von ihm befürwortete Idee der Erweiterung der Steuerbefreiungsvoraussetzungen zugunsten der Gemeinde nicht weit genug und müsste auf alle Grundstückserwerbe ausgedehnt werden, unabhängig von der Zweckbestimmung des Grundstücks. Dem Staatsrat geht eine generelle Nichtunterstellung, die übrigens den von den Motionären angestrebten Rahmen sprengen würde, zu weit, und er zieht es vor, sich an die vorgeschlagene Steuerbefreiung zu halten, die eine weitgehend akzeptierte, vernünftige und massvolle Lösung ist.

In formeller Hinsicht sind die Stellungnahmen der Vernehmlassungsteilnehmer in angemessenem Umfang berücksichtigt worden.

## 4. Kommentar der einzelnen Artikel

### Artikel 3 Abs. 1 Bst. b HGStG

In Artikel 3 HGStG sind die steuerauslösenden Tatbestände aufgeführt. Im geltenden Buchstaben b sind einige beschränkte dingliche Rechte (Dienstbarkeiten) an einem Grundstück abschliessend aufgezählt, und zwar die Nutznießungs-, Wohn- und Baurechte. Der Gesetzgeber des HGStG hat vor allem aus Gründen der Praktikabilität darauf verzichtet, beispielsweise eine Generalklausel für die Steuererhebung vorzusehen, die ausschliesslich auf dem abstrakten Kriterium des beschränkten dinglichen Rechts beruht.

Obschon es gerechtfertigt scheint, nicht bis zu einer generellen Besteuerung der Dienstbarkeiten zu gehen (z. B. Wegrecht, Durchleitungsrecht usw.), ist es äusserst wünschenswert, die Besteuerung auf Nutzungsrechte (dingliche oder persönliche Rechte) an Parkplätzen, Terrassen, Balkonen und Nebenräumen (Keller, Estrich, Garagenbox usw.) auszudehnen, die mit einer Nutznießung vergleichbar sind. Der Einbezug aller Nutzungsrechte, wie zum Beispiel die Nutzungsrechte an einem Gemüsegarten, würde hingegen zu weit gehen. Der Vorteil dieser Lösung liegt darin, dass die derzeitige Situa-



tion geklärt werden kann und eine gewisse Widersprüchlichkeit behoben wird. Wenn zum Beispiel gleichzeitig mit dem Verkauf von Stockwerkeigentum ein Recht an der Nutzung eines Parkplatzes verkauft wird, so wird nach geltender Praxis der von der Erwerberin oder vom Erwerber für die Wohnung plus den Parkplatz bezahlte Gesamtpreis besteuert. Der Grund dafür liegt darin, dass die Käuferin oder der Käufer mit dem Erwerb des Stockwerkeigentums Miteigentümer/in am gesamten Grundstück wird, einschliesslich des Parkings, das Bestandteil des Grundstücks ist, und der für das Nutzungsrecht am Parkplatz bezahlte Preis als Gegenleistung für einen Grundstückswert angesehen werden kann. Wird hingegen ein Nutzungsrecht an einem Parkplatz ohne gleichzeitige Übertragung des Grundstückeigentums abgetreten, so ist keine Besteuerung möglich. Nehmen wir das Beispiel einer Stockwerkeigentümerin oder eines Stockwerkeigentümers, die oder der mit der Eigentumswohnung auch das Nutzungsrecht an zwei Parkplätzen in Form von Personaldienstbarkeiten hat und einen davon an eine andere Miteigentümerin oder einen anderen Miteigentümer oder an eine Drittperson verkaufen will. Dass in diesem Fall die Besteuerung wegfällt, ist nicht sehr befriedigend. Die gleichen Überlegungen gelten beispielsweise auch für Nutzungsrechte an Nebenräumen wie Keller. Mit der vorgeschlagenen Änderung lässt sich diese Problematik angemessen lösen und damit eine einheitliche Anwendung des HGStG gewährleisten.

Mit der gewählten Formulierung lassen sich ausserdem die verschiedenen Rechtskonstrukte erfassen, die namentlich im STWE vorkommen, und sie ist aus Gründen der Gleichbehandlung geboten. So rechtfertigt sich die Berücksichtigung des Nutzungsrechts nicht nur in Form des dinglichen Rechts (Dienstbarkeit), sondern auch in Form des persönlichen Rechts deshalb, weil durch eine Bestimmung des Verwaltungs- und Nutzungsreglements des STWE einer Stockwerkeigentümerin oder einem Stockwerkeigentümer ein Sondernutzungsrecht an gemeinschaftlichen Teilen wie beispielsweise einem Parkplatz eingeräumt werden kann. Dieses reglementarische Nutzungsrecht ist jedoch kein dingliches Recht, auch wenn es ähnlich geschützt ist wie ein solches Recht, sondern hat den Charakter eines persönlichen Rechts (P.-H. STEINAUER, *Les droits réels*, Tome I, 2019, S. 501). So werden alle Stockwerkeigentümerinnen und Stockwerkeigentümer gleich behandelt, unabhängig vom gewählten Rechtskonstrukt für die Nutzungsrechte (Dienstbarkeiten oder persönliche Rechte).

#### **Artikel 3 Abs. 1 Bst. c und 4 Abs. 1 Bst. a1) HGStG**

Nach dem geltenden Gesetz ist der steuerauslösende Tatbestand bei Ausbeutung eines Grundstücks (Steinbrüche, Kiesgruben usw.) die Begründung und die Abtretung des Rechts. Das Vorliegen einer Übertragung, die auf dem Erwerb eines Nutzungsrechts an dem Grundstück beruht, sei es in Form

eines persönlichen Rechts oder eines dinglichen Rechts (im Grundbuch zugunsten der Betreiberin oder des Betreibers eingetragene Dienstbarkeit), kann jedoch nur bei Vorliegen eines zweiten Elements, nämlich die tatsächliche Verfügung über den Grundstückswert, überprüft werden. Die Betreiberin bzw. der Betreiber kann in wirtschaftlicher Hinsicht nämlich nur bei effektiver Ausbeutung des Grundstücks als Grundstückseigentümer/in angesehen werden (eine Art Aufschub der Besteuerung). Übt die Betreiberin oder der Betreiber ihr bzw. sein Recht nicht aus, so ist zwar der wirtschaftliche Wert des Grundstücks zugunsten der Betreiberin oder des Betreibers mobilisiert worden, dieser hat aber nie wirklich darüber verfügt, so dass eine Besteuerung nicht gerechtfertigt ist. Dies könnte sonst zum stossenden Ergebnis führen, dass die Begründung eines Ausbeutungsrechts substantiell besteuert wird, letztlich aber gar keine Ausbeutung stattfindet. Dazu kommt, dass zum Zeitpunkt des Rechtserwerbs, der oft einige Jahre oder sogar Jahrzehnte vor einer allfälligen Ausbeutung liegt, die Grundbuchämter nicht über die für die Steuerbemessung erforderlichen sachlichen Angaben verfügen (z. B. Menge des Kiesabbaus, Dauer des Rechts) und es ihnen unmöglich ist, die Veranlagung vorzunehmen. Wir werden im Detail noch darauf zurückkommen, wenn es um die Bemessungsgrundlage geht (neuer Art. 16a HGStG).

Die vorausgehenden Überlegungen haben die Vollzugsbehörden des HGStG veranlasst, die Besteuerung bis zur effektiven Ausbeutung aufzuschieben, das heisst sobald die Bewilligungen vom Oberamt (Baubewilligung) und von der Raumplanungs-, Umwelt- und Baudirektion RUBD (Abbaubewilligung) erteilt worden sind. Nun geht es darum, diese Praxis aus Gründen der Rechtssicherheit im Gesetz zu verankern. Da die Steuer nicht durch den Erwerb des eigentlichen Rechts, sondern durch die Ausübung dieses Rechts ausgelöst wird, rechtfertigt es sich nach der Systematik des HGStG diesen Sachverhalt unter den wirtschaftlichen Übertragungen von Artikel 4 HGStG einzufügen. Infolge dieser formellen Änderung muss der geltende Buchstabe c von Artikel 3 Abs. 1 HGStG aufgehoben werden.

#### **Artikel 9 Abs. 1 Bst. a HGStG**

Die Änderung (Hinzufügen der Ausdrücke «unmittelbar und dauernd») ist rein formeller Natur im Hinblick auf eine einheitliche Formulierung mit den anderen Steuerbefreiungsnormen (Buchstaben a1, b und c).

#### **Artikel 9 Abs. 1 Bst. a1) HGStG**

Mit dieser Bestimmung wird die Motion umgesetzt und eine neue Befreiungsnorm eingeführt, die sowohl den Gemeinden als auch den Gemeindeverbänden und den Agglomerationen zugutekommt. Hier Unterschiede zu machen wäre wenig sinnvoll, da Grossprojekte oft nur möglich sind, wenn sich die Gemeinden zusammenschliessen. Für diese Einheiten

beschränkt sich die Steuerbefreiung nicht mehr auf gewisse Bereiche des öffentlichen Interesses, sondern fördert künftig alle unmittelbar und dauernd für öffentliche Zwecke bestimmte Realisierungen. Das Kriterium der unmittelbaren Zweckbestimmung bedingt, dass das Grundstück selber und nicht nur sein Ertrag für öffentliche Zwecke bestimmt ist. Anlage- oder Renditeliegenschaften werden also weiter besteuert. Dies gilt auch für Grundstücke ohne Zweckbestimmung, da nur eine unmittelbare und effektive Zweckbestimmung eine Steuerbefreiung begründen kann.

Mit der Formulierung «sofern» wird dem Fall Rechnung getragen, in dem sich eine teilweise Steuerbefreiung im Hinblick auf die Zweckbestimmungen der erworbenen Objekte rechtfertigt. Beispielsweise werden beim Erwerb zum Preis von 150 000 Franken von Land, das für den Bau eines Gebäudes bestimmt ist, in dem die Büros der Gemeindeverwaltung (360 m<sup>2</sup>) sowie zwei Mietwohnungen (insgesamt 240 m<sup>2</sup>) untergebracht werden sollen, auf dem nicht für öffentliche Zwecke bestimmten Teil des Grundstücks (40% [= 240 m<sup>2</sup> von 600 m<sup>2</sup>]), also auf 60 000 Franken (40% x 150 000 Fr.) Handänderungssteuern erhoben, der Rest ist steuerfrei.

#### **Artikel 9 Abs. 1 Bst. e HGStG**

Die geltende Steuerbefreiungsnorm verweist auf den Umstrukturierungsbegriff im Sinne der Artikel 8 Abs. 3 (Umstrukturierungen von Personenunternehmungen) und 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> (Umstrukturierungen von juristischen Personen) des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Diese für die Kantone verbindlichen Bestimmungen des StHG werden in den Artikeln 20 Abs. 1 und 103 Abs. 1 und 4 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Steuern (DStG) wortgetreu übernommen. Mit dem Verweis auf den Umstrukturierungsbegriff im Sinne der direkten Steuern sollte einerseits der Parallelität der Steuerfolgen im Bereich der Umstrukturierungen sowie andererseits der Harmonisierung des im Steuerrecht verwendeten Umstrukturierungsbegriffs Rechnung getragen werden (direkte Steuern und Handänderungssteuern). Nun gibt es aber bei den direkten Steuern bei gewissen Umstrukturierungsformen wie der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft, der Ausgliederung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften und den konzerninternen Übertragungen eine Sperrfrist von fünf Jahren (Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> und 24 Abs. 3<sup>ter</sup> und 3<sup>quinquies</sup> StHG; Art. 20 Abs. 2 und 103 Abs. 3 und 5 DStG). Damit erfolgt (je nach Umstrukturierung) eine nachträgliche Besteuerung im Falle der Veräusserung von Beteiligungs- oder Gesellschaftsrechten, von übertragenen Vermögenswerten oder der Aufgabe der einheitlichen Leitung während den der Umstrukturierung folgenden fünf Jahren. Es erscheint legitim, dass die Nichteinhaltung dieser Sperrfrist und die damit verbundene Auslösung der nachträglichen Besteuerung, wie dies etwa

in den Kantonen Waadt, Neuenburg und Genf der Fall ist, auch im Kanton Freiburg bei der Handänderungssteuer zum Tragen kommen kann. Die Änderung von Artikel 9 Abs. 1 Bst. e HGStG schafft die Grundlage dafür. Weiter scheint es auch aus gesetzgebungssystematischer Sicht sinnvoller, auf die Bestimmungen des DStG statt auf die Bestimmungen des StHG zu verweisen.

#### **Artikel 9 Abs. 1 Bst. f1) HGStG**

Der Gesetzgeber des HGStG hat in Artikel 9 Abs. 1 HGStG mehrere Familienförderungsmassnahmen verankert, insbesondere folgende: steuerfreie Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten (Buchstabe f) und steuerfreie Grundstücksübertragungen zwischen geschiedenen Ehegatten, wenn eine Entschädigungspflicht gemäss Scheidungsrecht erfüllt wird (Buchstabe g).

In einem Urteil vom 28. September 2015 (FZR 2015 339) kam das Kantonsgericht bei der Auslegung dieser beiden Steuerbefreiungsnormen zum Schluss, dass die Teilung des Gesamteigentums an der Familienwohnung, die der ehemaligen Ehegattin bis zum Erreichen des 20. Altersjahrs des jüngsten Kindes zugeteilt worden war, zwischen geschiedenen Ehegatten (zehn Jahre nach der Scheidung) sowohl in Anwendung von Buchstabe g als auch in Anwendung von Buchstabe f von den Handänderungssteuern befreit werden könne. Insbesondere in Zusammenhang mit Buchstabe f stellte der Steuergerichtshof fest, mit der Vereinbarung, Gesamteigentümer zu bleiben und das Wohnrecht nach dem zwanzigsten Geburtstag des jüngsten Sohns zu überdenken, hätten die geschiedenen Ehegatten den Zeitpunkt aufgeschoben, in dem sie über das Gesamteigentum an der Familienwohnung entscheiden wollten, und die Teilung falle daher in die verzögerte Regelung der Vermögensverhältnisse zwischen Ehegatten, da das Scheidungsurteil keinen Abbruch der vermögensrechtlichen Beziehungen zur Folge gehabt habe, die sie hinsichtlich dieser Liegenschaft verband, als sie noch verheiratet waren.

Auch wenn das Ergebnis, zu dem der Steuergerichtshof im beurteilten Fall gekommen ist, hinsichtlich der vom Gesetzgeber beabsichtigten Familienförderung nicht zu beanstanden ist, so ist doch der Weg dieser «dehnbaren» Auslegung vollzugsmässig problematisch und führt zu Rechtsunsicherheit. Es wäre zum Beispiel kaum denkbar, die Teilung von Renditeliegenschaften zwischen geschiedenen Ehegatten von der Steuer zu befreien. Um Klarheit in diese unsichere Situation zu bringen, drängt sich eine gesetzliche Lösung in Einklang mit der vorerwähnten Rechtsprechung auf. Aus Gründen der Praktikabilität und der rechtsgleichen Behandlung soll es beim sachlichen Kriterium der «Teilung der Familienwohnung» bleiben, unabhängig von den Gründen für die Aufrechterhaltung des Gesamteigentums bei der Scheidung und, wie in der vorerwähnten Rechtsprechung, unabhängig von der Zeit, die zwischen der Scheidung und der Teilung

verstrichen ist. Damit es bei einer echten Teilung der Familienwohnung bleibt, muss die Wohnung ausserdem zum Zeitpunkt der Teilung von dem einen oder vom anderen der geschiedenen Ehepartner bewohnt sein. So ist eine Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn es bei der Teilung um die ehemalige Familienwohnung geht (vermietet z.B. an eine Drittperson) oder um irgendein anderes Grundstück (z.B. Mietshaus, Land usw.).

Somit sind die Familienförderungsmassnahmen klar definiert. Buchstabe f wird sich auf die Steuerfreiheit von Grundstücksübertragungen unter Ehegatten beschränken, also von solchen, die während der Ehe oder spätestens zum Zeitpunkt des Scheidungsurteils erfolgen. Buchstabe g wird in einem ganz besonderen und eher seltenen Fall Anwendung finden, in dem einer der geschiedenen Ehegatten seine aus der Scheidung entstandene Schuld gegenüber dem anderen (z.B. geschuldeter Unterhalt) mit einem Grundstück beliebiger Art tilgt (Überlassung an Zahlungs statt). Der neue Buchstabe f1) bezieht sich speziell auf die Teilung der Familienwohnung unter geschiedenen Ehegatten.

### **Artikel 16a (neu) HGStG**

Absatz 1 präzisiert ganz generell und im Bestreben um mehr Klarheit die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuern im Fall der effektiven Ausbeutung eines Grundstücks. Sie entspricht der bisherigen. Sie umfasst logischerweise die Leistung für den Erwerb des Rechts und die Leistung für die Ausübung des Rechts.

Ist nach dem geltenden Recht die Gegenleistung in periodischen Zahlungen zu erbringen, so kann als Bemessungsgrundlage nur der kapitalisierte Wert dieser Leistungen gelten (Art. 16 HGStG), nach drei Parametern, nämlich der jährlichen Rente, der Dauer des Rechts und dem Kapitalisierungssatz. Nun ist bei Bodennutzung im Allgemeinen weder die jährliche Rente noch die Dauer des Rechts bekannt. Insbesondere wird die jährliche Gebühr, die die Betreiberin oder der Betreiber an die Grundstückseigentümerin bzw. den Grundstückseigentümer zahlt, in der Regel auf der Grundlage der Anzahl der abgebauten Kubikmeter festgelegt, ist also nicht zum vornherein bestimmbar. Die derzeitige Lösung, sich auf die in der Baubewilligung enthaltenen Voraussagewerte (Schätzungen) zu verlassen, ist nicht zufriedenstellend. Diese Angaben sind nämlich zu wenig verlässlich und können zu Ergebnissen führen, die weit von der Realität entfernt sind, zum Vor- oder zum Nachteil der Betreiberin oder des Betreibers. Als Lösung für die sehr problematische Situation wird die Einführung einer jährlichen Veranlagung vorgeschlagen (Absatz 2). In der Praxis ist die Umsetzung dieser von den Grundbuchämtern befürworteten Methode nicht besonders schwierig, umso mehr als die Steuerfälle alles in allem nicht sehr zahlreich sind. Diese Lösung entspricht derjenigen, für die sich der Kanton Waadt

entschieden hat. Diese Methode der jährlichen Veranlagung erfordert einige gesetzliche Anpassungen in Zusammenhang mit der Meldepflicht und den Verjährungs- und Verwirklichungsfristen für das Veranlagungsrecht. Die Besteuerung wird ein für alle Mal wie bisher erfolgen, wenn die von der Betreiberin oder vom Betreiber gezahlte Gegenleistung aus einem einzigen Kapitalbetrag besteht.

Das Geschäftsjahr wird mitberücksichtigt (Absatz 3), damit die Fälle abgedeckt werden können, in denen das Datum für den Rechnungsabschluss nicht der 31. Dezember ist.

Die folgenden Beispiele veranschaulichen das System:

- > A gewährt B ein Recht auf Ausbeutung einer Kiesgrube auf seinem Grundstück zum Preis von 1000 Franken für das eigentliche Recht und gegen eine Gebühr von 3 Franken pro m<sup>3</sup> Aushubmaterial. Im ersten Jahr beträgt der Kiesaushub von B 20 000 m<sup>3</sup>. B wird im ersten Jahr auf 61 000 Franken besteuert. Im folgenden Jahr, wenn sich die abgebauten m<sup>3</sup> verdoppeln, wird B auf 120 000 Franken besteuert.
- > Tritt B bei laufendem Betrieb des Kieswerks sein Recht auf Ausbeutung der Kiesgrube zum Preis von 50 000 Franken an C ab und baut C im ersten Jahr 40 000 m<sup>3</sup> Kies ab, so wird C im ersten Jahr auf dem B für den Erwerb seines Rechts bezahlten Preis besteuert, nämlich 50 000 Franken, und auf dem dem Landeigentümer A für die Ausübung des Rechts bezahlten Preis von Fr.120 000 Franken (Fr. 3.-/m<sup>3</sup> x 40 000 m<sup>3</sup>), woraus sich eine Bemessungsgrundlage von 170 000 Franken ergibt. Im folgenden Jahr wird C bei gleicher Kiesabbaumenge auf 120 000 Franken besteuert.
- > A gewährt B 2020 ein Recht auf Ausbeutung einer Kiesgrube auf seinem Grundstück gegen eine Gebühr von 3 Franken pro m<sup>3</sup> Aushubmaterial. Fünf Jahre später, 2025, tritt B sein Ausbeutungsrecht für 50 000 Franken an C ab. Weil effektiv kein Kies abgebaut wird, kann noch nicht veranlagt werden. 2030 startet C den Betrieb und baut 20 000 m<sup>3</sup> Kies ab. C wird im ersten Jahr auf dem an B für den Erwerb des Rechts bezahlten Betrag besteuert, also auf 50 000 Franken, und auf dem dem Landeigentümer für die Ausübung des Rechts bezahlten Preis von 60 000 Franken, das heisst auf dem Gesamtbetrag von 110 000 Franken. Im folgenden Jahr wird C bei gleicher Kiesabbaumenge auf 60 000 Franken besteuert.

### **Artikel 24 Abs. 2 HGStG**

Bei der Änderung handelt es sich um eine rein terminologische und somit formale Anpassung.

### *Artikel 24 Abs. 3 HGStG*

Die Änderung kodifiziert die bestehende Praxis. Tatsächlich braucht es bei Aktienübertragungen von Immobiliengesellschaften eine enge und spontane Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden, will man das Risiko möglichst einschränken, dass solche Rechtsgeschäfte, die nicht im Grundbuch eingetragen werden müssen, der Besteuerung entgehen. Dabei geht es um die rechtsgleiche Behandlung. Dasselbe gilt für nachsteuerpflichtige Umstrukturierungen.

### *Artikel 24 Abs. 4 HGStG*

Die Mitarbeit der RUBD hinsichtlich Ausbeutung eines Grundstücks soll aus offensichtlichen Gründen der rechtsgleichen Behandlung dazu beitragen, jegliches Risiko zu verhindern, dass ein Rechtsgeschäft der Besteuerung entgeht.

### *Artikel 30 Abs. 2a HGStG*

Da für die effektiv betriebene Ausbeutung eines Grundstücks keine Eintragung im Grundbuch erforderlich ist, hängt die Veranlagung ganz wesentlich davon ab, dass sie gemeldet wird. Diese Meldepflicht obliegt der Rechtsinhaberin oder dem Rechtsinhaber. Die Pflicht zur jährlichen Vorlage der Belege zur Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuern ist das Pendant zur Einführung der jährlichen Veranlagung.

### *Artikel 60 Abs. 3 HGStG*

Mit der Einführung der jährlichen Veranlagung für die Ausbeutung eines Grundstücks muss zwingend der Beginn der Verjährungs- und der Verwirkungsfrist für das Recht auf Veranlagung angepasst werden. Diese Fristen beginnen für jede jährliche Veranlagung ab Ende der betreffenden Steuerperiode zu laufen, wie für die direkten Steuern (Art. 151 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern).

### *Artikel 67a (neu) HGStG*

Statt Artikel 9 Abs. 1 Bst. a1) HGStG (Steuerbefreiung der Gemeinden) rückwirkend auf den 1. Januar 2020 in Kraft zu setzen, wie von den Motionären gewünscht, sollte lieber eine für die Gemeinden günstige Übergangsregelung vorgesehen werden. Die Steuerbefreiungsnorm (lex mitior) wird somit auch für vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossene Rechtsgeschäfte gelten, sofern sie nicht schon rechtskräftig veranlagt sind.

Bei der Ausbeutung eines Grundstücks (Steinbrüche, Kiesgruben usw.) schafft der Entwurf keinen neuen Steuertatbestand für die Betreiberin oder den Betreiber. Er stellt mit der Einführung einer jährlichen Besteuerung (anstatt der Besteuerung nach dem kapitalisierten Wert der Leistungen) lediglich eine gewisse, auch im Interesse der oder des Steuer-

pflichtigen liegende Steuergerechtigkeit her. Die Anwendung der jährlichen Veranlagung auf vor dem Inkrafttreten dieses Entwurfs aufgetretene Fälle, die noch nicht rechtskräftig veranlagt worden sind, scheint unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes des Rückwirkungsverbots von Gesetzen unproblematisch zu sein.

### *Artikel 158 Abs. 3 DStG*

Beim Erwerb von Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft, für den es keine Eintragungspflicht im Grundbuch gibt, hängt die Veranlagung der Handänderungssteuern massgeblich davon ab, dass die Erwerberin oder der Erwerber, die oder der diese Steuer schuldet, den Erwerb von sich aus meldet (Art. 30 Abs. 2 HGStG). Die Verpflichtung der Immobiliengesellschaften, in der Steuererklärung jedes Jahr die Zusammensetzung und allfälligen Änderungen ihres Aktionariats anzugeben, ist damit ein geeignetes Instrument zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung.

## **5. Finanzielle Auswirkungen**

Nur die Massnahme zur Aufweichung der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung für die Gemeinden wird Steuerausfälle für den Staat zur Folge haben, die allerdings moderat sein dürften. In den letzten zwölf Jahren (2008–2019) haben die Gemeinden gesamthaft Handänderungssteuern in der Höhe von 2 696 459 Franken bezahlt, also jährlich durchschnittlich 224 704 Franken. Insoweit die Handänderungssteuern, die von den Gemeinden geschuldet bleiben (die Steuern auf dem Erwerb von nicht für öffentliche Zwecke bestimmten Grundstücken), in diesem Jahresdurchschnitt eingerechnet sind, liegt die effektive Einbusse unter 224 704 Franken. Diese Einbusse wird auch noch dadurch etwas abgeschwächt, dass mit der generellen Besteuerung gewisser Nutzungsrechte (Art. 3 Abs. 1 Bst. b) und allfälligen Nachsteuern bei Umstrukturierungen (Art. 9 Abs. 1 Bst. e) wiederum Mehreinnahmen generiert werden, die sich allerdings nicht beziffern lassen.

Die weiteren vorgeschlagenen Änderungen haben keinen finanziellen Einfluss (gleichen sich gegenseitig aus).

## **6. Auswirkungen auf die Aufgabenteilung Staat-Gemeinden und weitere Auswirkungen**

Der Entwurf hat keinen Einfluss auf die Aufgabenteilung zwischen dem Staat und den Gemeinden. Er hat auch keine Auswirkungen in personeller Hinsicht oder in Bezug auf die Nachhaltigkeit und ist zudem bundesrechtskonform sowie hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem EU-Recht unproblematisch.

**Loi modifiant la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers**

du...

---

Actes concernés (numéros RSF):

Nouveau: –  
Modifié(s): 631.1 | **635.1.1**  
Abrogé(s): –

---

*Le Grand Conseil du canton de Fribourg*

Vu le message 2020-DFIN-13 du Conseil d'Etat du 24 juin 2020;  
Sur la proposition de cette autorité,

*Décrète:*

**I.**

L'acte RSF 635.1.1 (Loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG), du 1.5.1996) est modifié comme il suit:

**Art. 3 al. 1** (modifié) [DE: (inchangé)]

<sup>1</sup> Sont considérées comme transferts immobiliers:

- b) (modifié) la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie et de droits d'usage de places de parc, de terrasses, de balcons et de locaux annexes (cave, galetas, garage box, etc.);
- c) *Abrogé*

**Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern**

vom...

---

Betroffene Erlasse (SGF Nummern):

Neu: –  
Geändert: 631.1 | **635.1.1**  
Aufgehoben: –

---

*Der Grosse Rat des Kantons Freiburg*

nach Einsicht in die Botschaft 2020-DFIN-13 des Staatsrats vom 24. Juni 2020;  
auf Antrag dieser Behörde,

*beschliesst:*

**I.**

Der Erlass SGF 635.1.1 (Gesetz über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG), vom 1.5.1996) wird wie folgt geändert:

**Art. 3 Abs. 1** (unverändert) [FR: (geändert)]

<sup>1</sup> Als Grundstücksübertragungen gelten:

- b) (geändert) die Begründung von Nutzniessungs- oder Wohnrechten sowie die Begründung und die Abtretung von Baurechten und von Nutzungsrechten an Parkplätzen, Terrassen, Balkonen und Nebenräumen (Keller, Estrich, Garagenbox usw.);
- c) *Aufgehoben*

**Art. 4 al. 1** (modifié) [DE: (inchange)]

<sup>1</sup> Sont assimilés à des transferts immobiliers:

- a1) (nouveau) l'exercice d'un droit préalablement acquis portant sur l'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières, les tourbières;

**Art. 9 al. 1**

<sup>1</sup> Sont exonérés des droits de mutation:

- a) (modifié) les transferts immobiliers à des établissements ou corporations de droit public cantonal, ou à des groupements de telles corporations, dans la mesure où les immeubles sont directement et durablement affectés à un but d'éducation, d'instruction et de santé publiques ou d'aide et de prévoyance sociales;
- a1) (nouveau) les transferts immobiliers aux communes, aux associations de communes et aux agglomérations, dans la mesure où les immeubles sont directement et durablement affectés à des fins publiques;
- e) (modifié) les transferts immobiliers en cas de restructuration au sens des articles 20 al. 1 et 103 al. 1 et 4 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs; les droits de mutation sont prélevés en cas de réalisation des conditions d'un rappel d'impôt au sens des articles 20 al. 2 et 103 al. 3 et 5 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs;
- f1) (nouveau) les transferts immobiliers tenant lieu de partage entre ex-époux, lorsqu'ils portent sur le logement familial occupé par l'un ou l'autre des ex-époux;

**Art. 16a** (nouveau)

Transferts immobiliers – Cas particuliers

d1) Exploitation de la substance d'un immeuble

<sup>1</sup> Pour l'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières, les tourbières, la base de calcul est donnée par la prestation due pour l'acquisition du droit et par la prestation due pour l'exercice du droit.

<sup>2</sup> Lorsque les prestations dues pour l'acquisition ou l'exercice du droit consistent en des prestations périodiques, les droits sont prélevés annuellement pour chaque période fiscale.

**Art. 4 Abs. 1** (unverändert) [FR: (geändert)]

<sup>1</sup> Den Grundstücksübertragungen werden gleichgestellt:

- a1) (neu) die Ausübung eines zuvor erworbenen Rechts auf Ausbeutung eines Grundstücks, namentlich für Bergwerke, Steinbrüche, Kiesgruben und Torfland;

**Art. 9 Abs. 1**

<sup>1</sup> Von den Handänderungssteuern befreit sind:

- a) (geändert) Grundstücksübertragungen an kantonale Anstalten oder kantonale Körperschaften des öffentlichen Rechts oder an Vereinigungen solcher Körperschaften, sofern diese Grundstücke unmittelbar und dauernd für Zwecke des Erziehungs-, des Gesundheits- oder des Sozialhilfe- und Sozialvorsorgewesens bestimmt sind;
- a1) (neu) Grundstücksübertragungen an Gemeinden, Gemeindeverbände und Agglomerationen, sofern diese Grundstücke unmittelbar und dauernd für öffentliche Zwecke bestimmt sind;
- e) (geändert) Grundstücksübertragungen bei einer Umstrukturierung im Sinne der Artikel 20 Abs. 1 und 103 Abs. 1 und 4 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern; die Handänderungssteuern werden erhoben, wenn die Voraussetzungen für eine nachträgliche Besteuerung nach den Artikeln 20 Abs. 2 und 103 Abs. 3 und 5 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern erfüllt sind;
- f1) (neu) Grundstücksübertragungen, die einer Teilung zwischen ehemaligen Ehegatten gleichkommen, wenn es dabei um die von einem der geschiedenen Ehegatten bewohnte Wohnung der Familie geht;

**Art. 16a** (neu)

Grundstücksübertragungen – Besondere Fälle

d1) Ausbeutung eines Grundstücks

<sup>1</sup> Für die Ausbeutung eines Grundstücks, namentlich für Bergwerke, Steinbrüche, Kiesgruben und Torfland, gilt als Bemessungsgrundlage die Leistung für den Erwerb des Rechts und die Leistung für die Ausübung des Rechts.

<sup>2</sup> Sind die Leistungen für den Erwerb oder die Ausübung des Rechts in periodischen Zahlungen zu erbringen, so werden die Steuern jährlich für jede Steuerperiode erhoben.

<sup>3</sup> La période fiscale correspond à l'année civile ou, le cas échéant, à l'exercice commercial.

**Art. 24 al. 2 (modifié), al. 3 (nouveau), al. 4 (nouveau)**

<sup>2</sup> Le Service chargé des impôts directs <sup>1)</sup> communique sur demande les éléments nécessaires à l'application de la présente loi. Ces données peuvent être rendues accessibles au moyen d'une procédure d'appel électronique.

<sup>3</sup> Le Service chargé des impôts directs communique d'office au Registre foncier compétent les cas de transfert d'actions ou de parts sociales au sens de l'article 4 al. 1 let. e qui sont parvenus à sa connaissance ainsi que les cas de rappel d'impôt au sens des articles 20 al. 2 et 103 al. 3 et 5 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs.

<sup>4</sup> La Direction chargée de l'aménagement du territoire et des constructions <sup>2)</sup> communique d'office au Registre foncier compétent les autorisations d'exploitation de la substance d'un immeuble qu'elle délivre.

**Art. 30 al. 2a (nouveau)**

<sup>2a</sup> L'exercice du droit d'exploiter la substance d'un immeuble doit être annoncé au Registre foncier dans les trente jours. Lorsque la taxation est annuelle, le bénéficiaire du droit communique chaque année, dans les trois mois dès la fin de la période fiscale, les pièces nécessaires à la fixation de la base de calcul, tel le décompte des mètres cubes extraits.

**Art. 60 al. 3 (nouveau)**

<sup>3</sup> En matière d'exploitation de la substance d'un immeuble, le droit de procéder à la taxation annuelle se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. La péremption est acquise dix ans après la fin de la période fiscale, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner.

**Art. 67**

Droit transitoire relatif à la modification du 8 octobre 2013 (*titre médian modifié*)

<sup>1)</sup> Actuellement: Service cantonal des contributions.

<sup>2)</sup> Actuellement: Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions.

<sup>3</sup> Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr oder allenfalls das Geschäftsjahr.

**Art. 24 Abs. 2 (geändert), Abs. 3 (neu), Abs. 4 (neu)**

<sup>2</sup> Das für die direkten Steuern zuständige Amt <sup>1)</sup> teilt auf Ersuchen die für die Anwendung dieses Gesetzes erforderlichen Elemente mit. Diese Daten können durch ein elektronisches Abrufverfahren zugänglich gemacht werden.

<sup>3</sup> Das für die direkten Steuern zuständige Amt meldet den zuständigen Grundbuchämtern von Amtes wegen die ihm zur Kenntnis gelangten Fälle von Aktienübertragungen oder Übertragungen von Gesellschaftsanteilen im Sinne von Artikel 4 Abs. 1 Bst. e sowie die Fälle der nachträglichen Besteuerung nach den Artikeln 20 Abs. 2 und 103 Abs. 3 und 5 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern.

<sup>4</sup> Die für die Bau- und Raumplanung zuständige Direktion <sup>2)</sup> teilt dem zuständigen Grundbuchamt von Amtes wegen die von ihr ausgestellten Abbaubewilligungen für die Ausbeutung eines Grundstücks mit.

**Art. 30 Abs. 2a (neu)**

<sup>2a</sup> Die Ausübung des Rechts auf Ausbeutung eines Grundstücks ist dem Grundbuchamt innert dreissig Tagen zu melden. Bei jährlicher Veranlagung reicht die Rechtsinhaberin oder der Rechtsinhaber jedes Jahr innerhalb von drei Monaten nach Ende der Steuerperiode die für die Festlegung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Belege, wie etwa die Abrechnung der abgebauten Kubikmeter, ein.

**Art. 60 Abs. 3 (neu)**

<sup>3</sup> Bei der Ausbeutung eines Grundstücks verjährt das Recht auf jährliche Veranlagung fünf Jahre nach Ende der Steuerperiode. Dieses Recht ist zehn Jahre nach Ende der Steuerperiode verwirkt. Vorbehalten bleibt eine längere Frist für die Strafverfolgung.

**Art. 67**

Übergangsrecht zur Änderung vom 8. Oktober 2013 (*Artikelüberschrift geändert*)

<sup>1)</sup> Heute: Kantonale Steuerverwaltung.

<sup>2)</sup> Heute: Raumplanungs-, Umwelt- und Baudirektion.

**Art. 67a** (nouveau)

Droit transitoire relatif à la modification du...

<sup>1</sup> L'article 9 al. 1 let. a1, de même que les articles 16a, 30 al. 2a et 60 al. 3 s'appliquent aux opérations passées avant l'entrée en vigueur de la modification du ... et ne faisant pas l'objet d'une taxation entrée en force.

**II.**

L'acte RSF 631.1 (Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD), du 6.6.2000) est modifié comme il suit:

**Art. 158 al. 3** (nouveau)

<sup>3</sup> Les sociétés immobilières complètent en outre la rubrique concernant la composition et les éventuelles modifications de leur actionariat.

**III.**

*Aucune abrogation d'actes dans cette partie.*

**IV.**

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

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

**Art. 67a** (neu)

Übergangsrecht zur Änderung vom...

<sup>1</sup> Artikel 9 Abs. 1 Bst. a1 sowie die Artikel 16a, 30 Abs. 2a und 60 Abs. 3 gelten für die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom ... abgeschlossenen und noch nicht rechtskräftig veranlagten Rechtsgeschäfte.

**II.**

Der Erlass SGF 631.1 (Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG), vom 6.6.2000) wird wie folgt geändert:

**Art. 158 Abs. 3** (neu)

<sup>3</sup> Immobiliengesellschaften füllen ausserdem die Rubrik über die Zusammensetzung und allfällige Änderungen ihres Aktionariats aus.

**III.**

*Keine Aufhebung von Erlassen in diesem Abschnitt.*

**IV.**

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

Der Staatsrat bestimmt das Inkrafttreten dieses Gesetzes.