



Message 2021-DAEC-182

31 août 2021

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC)

1. Origines de l'avant-projet de loi	1
2. Organisation des travaux législatifs	4
3. Résultats de la Consultation externe	4
4. Avant-projet de loi: généralités	5
5. Information des propriétaires	7
6. Méthodes de calcul de la plus-value	8
7. Exigibilité de la taxe	13
8. Débiteur ou débitrice	15
9. Perception	16
10. Disposition transitoire	16
11. Commentaires des dispositions	17
12. Incidences sur la répartition des tâches État-communes	23
13. Conséquences financières	23
14. Conformité au droit supérieur	24

1. Origines de l'avant-projet de loi

1.1. Droit en vigueur

Le 1^{er} mai 2014 est entrée en vigueur la révision partielle de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT). A notamment été modifié l'art. 5 LAT qui concerne le régime de compensation des avantages et inconvénients découlant des mesures d'aménagement et consiste dans le prélèvement d'une taxe sur la plus-value. Depuis cette date, le droit fédéral impose aux cantons de se doter d'un tel régime et fixe les exigences minimales quant à la manière de le concevoir, tout en prévoyant une sanction pour ceux qui n'auront pas adapté leur législation en conséquence, à savoir

le gel des zones à bâtir sur l'ensemble du territoire cantonal jusqu'à l'adaptation du droit cantonal (art. 38a al. 4 et 5 LAT).

L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2018, de la LATeC a permis au canton de Fribourg de se doter de dispositions légales instaurant un régime de compensation répondant aux exigences minimales du droit fédéral. Ces dispositions ont été approuvées par le Conseil fédéral en date du 10 avril 2019. Il ressort notamment de cette décision que la Confédération considère que la sanction de l'art. 38a al. 4 et 5 LAT peut potentiellement être appliquée après l'approbation fédérale du régime cantonal conforme, si certaines dispositions légales importantes devaient être annulées par le Tribunal fédéral ou s'il s'avère que leur application par le canton est non conforme au droit fédéral. Pour cette raison, la Confédération continue

d'exercer une certaine surveillance sur les cantons et la modification de leur législation dans ce domaine doit être soumise à l'approbation du Conseil fédéral.

Les articles 113a ss LATeC prévoient le prélèvement d'une taxe de 20% de la plus-value résultant des nouvelles mises en zone à bâtir (art. 15 LAT) et des changements d'affectation (art. 113a al. 2 LATeC). Les modifications de plans et de règlements qui consistent uniquement en une augmentation des indices de construction ne sont donc pas soumises à cette taxe. C'est la Direction de l'aménagement, de l'environnement et des constructions (DAEC) qui est compétente pour rendre les décisions de taxation, sur proposition de l'estimation de la plus-value par la Commission d'acquisition des immeubles (art. 113d al. 1 LATeC). Selon l'art. 113b al. 2 LATeC, la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement, ce qui nécessite donc une comparaison entre deux valeurs différentes à estimer. La taxe sur la plus-value est perçue six mois après l'entrée en force du premier permis de construire octroyé selon la procédure ordinaire sur le terrain taxé (à l'exception des permis pour l'équipement de détail) ou au moment de l'aliénation de celui-ci. L'exigibilité de la taxe est différée dans les cas d'application de l'art. 43 de la loi cantonale sur l'impôt cantonal direct¹ (art. 113e al. 2 LATeC) et le débiteur ou la débitrice de la taxe est le propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique (art. 113e al. 2 et 3 LATeC). Le produit de cette taxe est versé à raison d'un cinquième dans le Fonds des améliorations foncières et de quatre cinquièmes dans le Fonds de la plus-value instauré par l'art. 113c LATeC. Ce Fonds a pour but de financer prioritairement les indemnités que les communes seraient amenées à verser pour expropriation matérielle découlant de dézonages, puis, une fois atteint le seuil de 20 millions de francs (art. 51a al. 2 du règlement du 1^{er} décembre 2009 d'exécution de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions/ReLATeC), différentes mesures d'aménagement, dont les plans directeurs régionaux, les projets d'agglomération ainsi que les études régionales et communales sur la requalification et la densification du milieu bâti, ceci en fonction du montant disponible et selon l'ordre de priorité défini par la LATeC (art. 113c al. 2 LATeC). Il faut relever enfin qu'en vertu de l'art. 113h LATeC, les collectivités publiques sont exemptes de la taxe sur la plus-value lorsque leurs terrains mis en zone à bâtir ou faisant l'objet d'un changement d'affectation sont destinés à la réalisation de tâches d'intérêt public qu'elles accomplissent elles-mêmes ou par délégation de compétence (al. 1 et 2). Par ailleurs, la plus-value n'est pas taxée si elle représente un montant inférieur à 20 000 francs (al. 3).

Le Grand Conseil a instauré un régime de compensation unique, soit une taxation centralisée au niveau cantonal, par opposition à un régime de taxation au niveau commu-

nal ou mixte (qui serait géré pour une partie par le canton et pour l'autre par les communes). Cette solution implique que la totalité des taxes perçues et du financement des affectations prévues pour l'utilisation des recettes est exclusivement gérée par le canton par le biais des décisions de taxation et de la gestion du Fonds de la plus-value². Selon le système mis en place, le canton ne profite pas de ces recettes, comme le montre la liste des mesures susceptibles d'être financées par le Fonds (art. 113c al. 2 LATeC).

Sur la base de ces nouvelles dispositions légales, un équivalent plein temps (EPT) de juriste a été attribué à la DAEC pour assurer les tâches liées au prélèvement de la taxe sur la plus-value (en particulier pour assurer le secrétariat de la commission d'acquisition des immeubles/CAI) et la gestion du Fonds cantonal, la DAEC ayant débloqué de son côté 0,5 EPT supplémentaire (collaborateur technique) pour la saisie des informations nécessaires au traitement des dossiers par le biais de transformation de poste au sein du Service des constructions et de l'aménagement (SeCA).

A noter que l'ensemble des cantons se sont à présent dotés de dispositions légales pour prélever une taxe sur la plus-value. Le type de régime (unique, communal ou mixte), le taux, les mesures assujetties à la taxe, les modalités d'exigibilité de celle-ci, les autorités de taxation ainsi que les mesures financées par ce biais sont de natures diverses³. Il ressort toutefois d'échanges avec les autres cantons que la plupart d'entre eux sont actuellement confrontés à des problèmes similaires à ceux qui occupent le canton de Fribourg, la mise en œuvre des dispositions légales s'avérant particulièrement complexe. La plus grande difficulté consiste à déterminer les modalités de calcul de la plus-value. La grande majorité des cantons se réfèrent dans leur législation à la notion de «valeur vénale» ou «valeur marchande» pour définir la plus-value et mènent des réflexions approfondies afin de définir une méthodologie appropriée pour la déterminer dans le contexte du droit fédéral et de la nature particulière de la taxe sur la plus-value. Cet aspect sera développé au point 6 du message.

1.2. Nature de la taxe sur la plus-value

La taxe sur la plus-value n'est pas motivée par des motifs fiscaux et ne peut donc être qualifiée d'impôt. L'idée à la base de cette contribution est que les mesures d'aménagement qui entraînent une plus-value créent un avantage particulier pour un certain nombre de propriétaires privilégiés, plus-value dont le prélèvement répond à une exigence d'égalité de traitement. Il convient ainsi de faire la distinction entre le droit de l'aménagement et le droit des contributions, lesquels poursuivent des buts différents. En l'espèce, la taxe sur

² BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 160 s.

³ Taxe sur la plus-value: comparaison des réglementations cantonale: tableau comparatif, état au 22 avril 2021, EspaceSuisse, Prélèvement de la plus-value dans les différents cantons.

¹ Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1).

la plus-value relève du droit de l'aménagement et doit donc être interprétée à l'aune des buts et principes applicables en la matière. A cet égard, il est important de souligner que la LAT exige des cantons qu'ils veillent à ce que les propriétaires construisent leurs terrains de manière optimale (notamment en ce qui concerne l'utilisation des potentiels de densification), les communes étant tenues d'utiliser en premier lieu les réserves de zones à bâtir existantes et de prendre toutes les mesures de densification nécessaires avant d'envisager une extension de leur zone à bâtir (art. 3 al. 3 let. a^{bis} et 15 al. 4 let. b LAT).

La LAT demande que l'«avantage majeur» (art. 5 al. 1 LAT) découlant de la mesure d'aménagement soit taxé, ce qui ne correspond pas forcément au gain réel découlant de la vente du terrain concerné¹. La taxe sur la plus-value n'est donc pas un impôt, mais une taxe avec un but incitatif et compensatoire. Le gain réel est, quant à lui, taxé par l'impôt sur le gain immobilier, la taxe sur la plus-value étant déductible de ce gain en tant qu'impense (art. 5 al. 1^{sexies} LAT et 113b al. 4 LATeC). La jurisprudence précise que cette taxe correspond à une nouvelle catégorie de contributions, à savoir celles des contributions indépendantes des coûts (prix d'achat, coûts d'équipement, coûts de transaction, coûts d'entretien). Toujours selon la jurisprudence, un prélèvement allant jusqu'à 60% de la plus-value résultant de mesures d'aménagement du territoire ne viole pas la garantie de la propriété et n'est pas confiscatoire².

1.3. Evolution de la pratique dans le canton de Fribourg et mandat urgent

Dès le début 2018, plusieurs notaires se sont adressés à la DAEC pour obtenir des clarifications quant à l'application des dispositions légales en question. Ils faisaient état d'un manque d'information qui conduisait à une insécurité juridique rendant plus difficile la réalisation des transactions immobilières. Ils ont également relevé que le système tel que prévu par la LATeC était susceptible de mettre certains propriétaires dans une situation financière extrêmement difficile, en particulier dans les cas où des transactions ont eu lieu avant l'entrée en vigueur du nouveau droit mais deviennent assujetties à la taxe sur la plus-value à la suite de l'entrée en vigueur des mesures d'aménagement. Par ailleurs, dans le cadre de l'instruction des dossiers de taxation, sur la base de projets de décisions communiqués par la DAEC, certains propriétaires et certaines communes ont réagi en estimant que les prix au m² fixés sur la base d'une estimation de la CAI étaient nettement au-dessus de la valeur du marché dans les secteurs considérés et donc, excessifs.

D'entente avec la DAEC, la CAI a développé une pratique pour l'estimation des biens-fonds en appliquant une méthode officielle dénommée «méthode des classes de situation» et décrite dans le Manuel suisse de l'estimateur publié par l'Union suisse des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles³. En bref, il s'agit d'une méthode qui se base sur des évaluations statistiques où la valeur du terrain tient compte du rapport dépendant de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions. La DAEC et la CAI ont considéré que cette méthode permettrait un traitement rapide des dossiers compte tenu des ressources à disposition ainsi qu'une égalité de traitement entre les administré-e-s. Entre le début 2019 et le printemps 2020, la CAI a rendu une centaine d'avis d'estimation.

De décembre 2019 à mars 2020, la DAEC a rendu une trentaine de décisions de taxation, dont trois font l'objet de recours auprès du Tribunal cantonal (TC), les autres décisions étant entrées en force.

En date du 12 mars 2020, la DAEC a rencontré des représentants de la Chambre des notaires fribourgeois pour discuter avec eux des problèmes constatés dans la pratique. Il a été convenu qu'un groupe de travail serait constitué afin d'examiner la situation et de proposer des adaptations de la pratique, voire de modifications législatives ou réglementaires qui seraient ensuite soumises au Conseil d'Etat par l'intermédiaire de la DAEC.

Parallèlement, la DAEC, par l'intermédiaire du SeCA, a attribué un mandat à EspaceSuisse en vue de la transmission d'un avis juridique sur la notion de l'avantage majeur prévue à l'art. 5 LAT et celle de «valeur vénale» dans le contexte du cadre fixé par le législateur fédéral pour le prélèvement de la taxe sur la plus-value. Cet avis a été remis le 1^{er} septembre 2020.

À partir du mois d'avril 2020, la DAEC a suspendu le processus d'estimation et la communication de ses décisions de taxation, compte tenu, dans un premier temps, de la situation particulière résultant des mesures sanitaires prises en lien avec le COVID-19.

Par mandat urgent déposé le 13 mai 2020, les députés Gobet, Doutaz, Kolly et sept cosignataires ont demandé au Conseil d'Etat de suspendre avec effet immédiat les décisions de taxation de la plus-value ainsi que la facturation y relative et ce, jusqu'à la révision de la LATeC faisant l'objet d'une motion qui serait déposée ultérieurement. Ce mandat a été accepté par le Grand Conseil en date du 23 juin 2020 de sorte que le processus d'estimation et de communication des décisions de taxation n'a pas repris depuis.

¹ EspaceSuisse, Calcul de la plus-value: une pluralité de méthodes pour un résultat objectif, Inforum Décembre 4/2020.

² BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 158.

³ 4^e Edition, 2012.

1.4. Motion Gobet/Boschung

Le 23 juin 2020, les députés Nadine Gobet et Bruno Boschung, accompagnés de 30 cosignataires, ont déposé une motion¹ afin que les dispositions de la LATEC régissant la taxe sur la plus-value soient modifiées. Tout en relevant qu'ils ne remettent pas en cause le principe cette taxe, ils ont constaté que le système tel que mis en œuvre créait une insécurité juridique à laquelle il convenait de remédier urgemment en adaptant en conséquence les articles 113a ss LATEC notamment afin de définir la base de calcul utilisée pour déterminer la plus-value liées aux mesures d'aménagement, à savoir l'utilisation en priorité de la méthode d'estimation officielle dite «comparative» et, à défaut de valeurs comparables appropriées, l'application de la méthode d'estimation officielle dite «de la valeur résiduelle». Les députés ont proposé également de modifier le débiteur ou la débitrice de la taxe afin qu'il soit identifié comme le ou la propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (et non au moment de sa mise à l'enquête publique comme le prévoit le droit en vigueur), d'introduire dans la loi des exceptions à l'exigibilité de la taxe en cas de vente d'appartements en PPE sur un terrain bâti, de constructions de peu d'importance, de travaux de rénovations-améliorations énergétiques, de bornage de la parcelle (avec un système de taxation au prorata) et de cas de rigueur. Ils ont également préconisé de remédier à l'insécurité juridique qui a accompagné l'entrée en vigueur du nouveau droit en introduisant une disposition transitoire. Sur proposition du Conseil d'Etat, le Grand Conseil a adopté la motion le 21 août 2020.

2. Organisation des travaux législatifs

Le groupe de travail constitué par la DAEC à la suite de la rencontre avec les représentants de la Chambre des notaires était composé du Président de la Chambre des notaires fribourgeois, d'un représentant des communes et de représentants de la CAI, de la Direction des finances, du Service cantonal des contributions et du SeCA. Le groupe de travail était chargée d'analyser le processus de taxation et d'application des dispositions de la LATEC en vigueur et de transmettre d'ici la mi-septembre 2020 un rapport contenant diverses propositions d'adaptation de la pratique mise en place avec identification des éventuelles modifications législatives et/ou réglementaires qui en découleraient.

Le groupe de travail s'est réuni à 8 reprises entre le mois de mai et le mois de septembre 2020. Dans la mesure où les propositions de modifications législatives formulées dans la motion Gobet/Boschung portaient sur des points que le groupe de travail avait lui-même identifiés comme nécessitant un examen, ces propositions ont également été discutées par le groupe qui a cependant formulé ses propres conclu-

sions sur les points en question. Le rapport demandé a été remis à la DAEC en date du 18 septembre 2020.

Par arrêté du 1^{er} septembre 2020, complété par arrêté du 6 octobre 2020, le Conseil d'Etat a nommé un Comité de pilotage (COPIL) pour la modification de la LATEC, présidé par le Conseiller d'Etat, Directeur AEC. En plus de compter des représentants de la Direction des finances et du SeCA, le COPIL était composé des personnes suivantes:

- > M. Bruno Boschung, Député, représentant du groupe parlementaire démocrate-chrétien;
- > M^{me} Nadine Gobet, Députée, représentante du groupe parlementaire libéral-radical;
- > M. Bruno Marmier, Député, représentant du groupe parlementaire Vert Centre-Gauche;
- > M. Pierre Mauron, Député, représentant du groupe parlementaire socialiste;
- > M^{me} Gilberte Schär, Députée, représentante du groupe parlementaire Union Démocratique du Centre;
- > M. Pierre-André Burnier, Syndic de la commune de Mont-Vully, représentant de l'Association des communes fribourgeoises (ACF);
- > M. Joseph Aeby, Syndic de la commune de Rue, Directeur de la région Glâne-Veveyse, représentant de l'ACF;
- > M. Christian Pfammatter, Juge cantonal;
- > M. Frédéric Ménétreay, Directeur de la Chambre fribourgeoise d'agriculture;
- > M. Yves Menoud, Président et représentant de la Chambre fribourgeoise de l'immobilier;
- > Me Michel Mooser, notaire, Président de la Chambre des notaires fribourgeois;
- > M^{me} Florence Perroud, juriste, représentante de ASLOCA-Fribourg;
- > M. Philippe Thalmann, Professeur associé à l'EPFL.

Le COPIL s'est réuni à 8 reprises entre le début octobre 2020 et le début juillet 2021. Il a examiné l'ensemble des dispositions légales en vigueur, les propositions formulées par les motionnaires et par le groupe de travail. Il a également discuté des propositions formulées dans le cadre de la consultation externe de l'avant-projet ainsi que d'autres adaptations élaborées au cours de ses travaux.

3. Résultats de la Consultation externe

L'avant-projet de loi a été mis en consultation externe le 1^{er} avril 2021. Compte tenu de l'urgence des travaux législatifs, la consultation interne a eu lieu simultanément (raison pour laquelle certains aspects d'ordre juridique ou technique ne sont ressortis qu'au terme de la consultation et sont traités dans le message) et le délai de réponse a été fixé au 10 juin 2021.

La DAEC a reçu 25 réponses de destinataires externes, dont 13 communes qui se rallient pour l'essentiel à la prise de position de l'ACF. Le nombre peu élevé de réponses par rapport

¹ 2020-GC-107.

à l'ensemble des instances et milieux consultés s'explique essentiellement dans le fait que l'avant-projet consiste à modifier une base légale existante, sans remettre en cause fondamentalement le système en vigueur, et porte un domaine technique.

De manière générale, les intervenants relèvent au préalable la complexité du domaine et l'impossibilité de régler l'ensemble des cas problématiques par le biais de la modification légale. Sur le fond, ils se prononcent favorablement sur l'avant-projet de loi en relevant qu'il contribuait effectivement à renforcer la sécurité du droit et à assouplir le régime en vigueur pour tenir compte de solutions particulières¹.

Doivent être en particulier relevées dans ce contexte les éléments suivants:

En se référant à une jurisprudence récente du Tribunal fédéral rendue en relation avec le régime de compensation prévu par le canton de Bâle-Campagne², l'ACF souhaite que le droit cantonal reconnaisse expressément que les communes possèdent une compétence résiduelle pour taxer les mesures d'aménagement dans la mesure où le canton se contente du minimum prévu par le droit fédéral. L'ACF estime que l'interdiction d'une telle possibilité irait à l'encontre de l'autonomie communale et pourrait priver les communes d'importantes recettes, en particulier celles résultant des mesures de densification, qui leur seraient utiles pour mieux aménager leur territoire.

S'agissant des variantes présentées pour l'article 113b al. 2a de l'avant-projet (méthodes d'estimation de la plus-value), la grande majorité des intervenants se prononcent en faveur de la proposition principale, en vertu de laquelle le prix convenu, lorsqu'il existe, est en principe représentatif de la valeur vénale, tandis que l'Office fédéral du développement territorial (ARE) se prononce en faveur de la variante, estimant que la proposition principale n'est pas conforme à l'art. 5 LAT³.

Il est à relever enfin que la Chambre des notaires fribourgeois a demandé que l'avant-projet soit modifié afin de prévoir que le débiteur ou la débitrice de la taxe soit le ou la propriétaire du bien-fonds au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (et non au moment de la mise à l'enquête publique), comme le demandent les motionnaires, mais aussi d'introduire une notion dynamique du débiteur de la taxe, seul le ou la propriétaire bénéficiant de la plus-value devant être imposé-e.

Le Conseil d'Etat se détermine sur ces différentes propositions ainsi que sur d'autres aspects ayant fait l'objet de remarques ou demandes de modification figure dans les cha-

pitres 5 ss du présent message ainsi que dans les commentaires des dispositions légales.

4. Avant-projet de loi: généralités

Le projet de loi (ci après: P-LATeC) a pour principal objectif de lever l'insécurité juridique qui a été constatée par les autorités et les praticiens sur la base des premières expériences tirées de l'application des dispositions légales en vigueur. De manière générale, il prévoit de modifier la LATeC sur les points suivants:

- > information des propriétaires;
- > calcul de la plus-value (méthodes d'estimation);
- > exigibilité de la taxe (exceptions, taxation au prorata, imposition différée);
- > perception de la taxe;
- > droit transitoire.

Il doit être relevé que la majorité des adaptations législatives couvrent le champ d'application des propositions des motionnaires, avec une systématique et des solutions parfois différentes qui seront décrites et explicitées dans les chapitres suivants du message. D'autres modifications résultent de propositions et remarques formulées dans le cadre de la consultation ou d'une analyse complémentaire effectuée au cours des travaux législatifs faisant ressortir le besoin d'apporter des modifications mineures à certaines dispositions légales en vigueur.

Le projet de loi ne remet pas en question le type de régime en vigueur, à savoir un régime cantonal unique avec un Fonds de la plus-value exclusivement géré par le canton, ni le taux de taxation (20%), ni les mesures d'aménagement assujetties à la taxe sur la plus-value. A cet égard, seules sont taxés les mises en zone à bâtir et les changements d'affectation conformément à ce que prévoit l'art. 113a al. 3 LATeC. Il n'est donc toujours pas proposé de taxer les mesures qui ne font qu'augmenter les indices de constructions sans modifier l'affectation des biens-fonds.

Le Conseil d'Etat a pris connaissance de la jurisprudence fédérale⁴ à laquelle se réfère l'ACF dans sa prise de position déposée dans le cadre la consultation pour demander la reconnaissance explicite d'une compétence résiduelle des communes pour taxer les mesures d'aménagement procurant un avantage majeur aux propriétaires. Il ressort de cette prise de position et de remarques formulées par d'autres communes que, par rapport au régime en vigueur, deux voies de compensation au niveau communal sont possibles: les communes pourraient percevoir (avec un taux à définir) une taxe additionnelle sur les mises en zone à bâtir et les changements d'affectation assujettis à la taxe prélevée par le canton en vertu de la LATeC et/ou elles pourraient taxer d'autres

¹ Un rapport de consultation détaillé qui contient l'ensemble des prises de position est disponible sur le site internet de la DAEC.

² 1C 245/2019 du 19 novembre 2020 (Münchenstein BL).

³ Infra Chapitre 6.

⁴ Voir référence note 9.

mesures d'aménagement procurant un avantage majeur non couvertes par le droit cantonal, en particulier les augmentations d'indice.

Dans le cas de Bâle-Campagne, le canton s'est contenté d'introduire une compensation de la plus-value de 20% pour les nouvelles mises en zone à bâtir. Il a, de plus, interdit à ses communes d'aller au-delà de ce minimum. Tout au plus les communes ont-elles été autorisées à conclure des contrats de droit administratifs pour régler la contribution de propriétaires aux infrastructures, mais uniquement dans le cadre d'un plan de quartier et d'un autre plan d'affectation spécial. La commune de Münchenstein s'y est opposée en estimant que la réglementation proposée n'était pas suffisante et la limitait dans son autonomie.

Dans sa décision, le Tribunal fédéral (TF) s'est penché sur le mandat de droit fédéral défini par la LAT et sur la réglementation adoptée par le canton de Bâle-Campagne. Il a conclu que l'interdiction faite aux communes d'aller au-delà du minimum prévu par le droit cantonal n'est pas conforme au droit fédéral, en se fondant pour cela sur le mandat législatif général défini à l'article 5 alinéa 1 LAT, qui exige des cantons qu'ils établissent un «régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent des mesures d'aménagement», comme le demandait déjà la LAT avant sa révision. Cette disposition concerne notamment les avantages découlant des changements d'affectation et des augmentations des possibilités de construire, alors que les nouvelles mises en zone à bâtir sont réglées de manière détaillée par les dispositions issues la LAT révisée (art. 5 LAT al. 1^{bis} à 1^{sexies}). Le Tribunal fédéral fait ainsi observer que le mandat législatif contenu dans l'alinéa 1 de l'article 5 LAT peut être rempli soit par le canton lui-même, soit par les communes, de manière alternative ou cumulative. Le Tribunal fédéral souligne explicitement que l'interdiction d'aller au-delà du minimum peut induire une perte de recettes significative pour la commune concernée, recettes dont elle pourrait avoir besoin pour aménager au mieux son territoire – notamment au regard d'éventuelles demandes d'indemnisation liées à une expropriation matérielle. Selon le TF, le mandat législatif général donné par l'art. 5 al. 1 LAT – qui va au-delà du minimum mentionné par l'al. 1^{bis} – reste valable et doit être mis en œuvre, que ce soit par le canton lui-même ou par les communes. Par conséquent, si des changements d'affectation ou des augmentations des possibilités de construire engendrent des avantages majeurs, ceux-ci doivent être compensés¹.

Comme le précisait le message accompagnant le projet de loi initial², les articles 113a ss LATeC ont introduit un régime de compensation unique, exclusivement cantonal, sans laisser

aux communes la possibilité de prélever une taxe sur la plus-value. Il faut relever toutefois qu'à la différence du canton de Bâle-Campagne, le législateur fribourgeois est allé au-delà du régime minimal en prévoyant de taxer non seulement les mises en zone à bâtir, mais aussi les changements d'affectation. S'agissant de l'affectation des recettes, il a établi, avec un ordre de priorité, une liste énumérant l'ensemble des mesures d'aménagement pouvant faire l'objet d'un financement par le biais du Fonds de la plus-value (art. 113c al. 2 LATeC). Cela signifie que pour ce qui concerne les mises en zone à bâtir et les changements d'affectation, dont la plupart s'accompagne d'une augmentation d'indices, le canton a légiféré de manière exhaustive sur la compensation des avantages majeurs qui en résultent, de sorte que les communes n'ont en principe pas de compétence résiduelle pour prélever de manière additionnelle une taxe sur ces mesures. Ainsi, la jurisprudence fédérale ne trouve pas application immédiate et directe dans ces deux cas de figure, ce qui a contrario n'empêcherait pas le Grand Conseil de prévoir une disposition idoine telle que la propose l'ACF.

On l'a vu, le canton taxe déjà une partie des mesures de densification lorsqu'elles s'accompagnent d'un changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 3 LATeC. Reste donc le cas des mesures qui ne font qu'augmenter les indices de construction sans changer l'affectation de la zone à bâtir. Il ressort du message accompagnant le projet de loi initial³ que le canton a volontairement renoncé à taxer ces mesures compte tenu de la difficulté considérable à estimer la plus-value dans de tels cas et la lourdeur qui en découlerait d'un point de vue administratif. Selon la jurisprudence fédérale, ce choix du législateur cantonal de ne pas taxer ce type de mesures d'aménagement ne devrait pas empêcher les communes de le faire.

Toutefois, avec le recul offert par deux années de pratique dans l'application des dispositions légales et d'échanges avec d'autres cantons sur leurs propres expériences en la matière, le motif invoqué à l'appui du choix du législateur cantonal apparaît clairement justifié. Si l'estimation de la valeur vénale est relativement simple dans les cas de mise en zone à bâtir, le prix du terrain agricole étant aisé à déterminer, il n'en est pas de même dans le cas des changements d'affectation pour lesquels il n'existe bien souvent pas de prix de référence utilisables pour déterminer la valeur vénale du bien-fonds avant la mesure d'aménagement et encore moins après l'entrée en force de celle-ci. Il découle d'un arrêt du Tribunal cantonal rendu sur un recours dirigé contre une décision de taxation de la DAEC que la CAI ne peut avoir uniquement recours à la méthode dite des classes de situation pour estimer la plus-value mais doit utiliser en priorité d'autres méthodes (quitte à les combiner avec la première) qui ne reposent pas sur une approche statistique mais nécessitent une analyse plus approfondie des particularités des biens-fonds. La difficulté relative

¹ EspaceSuisse, Inforum Avril 1/2021, Une aide pour financer le développement vers l'intérieur.

² BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138 p. 160 s.

³ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138 p. 162 s.

de procéder à des estimations dans le contexte de la taxe sur la plus-value, déjà avérée en cas de changement d'affectation, serait encore plus grande s'il fallait déterminer au niveau cantonal la valeur vénale de biens-fonds en cas de mesures augmentant les indices mais sans modifier la destination de la zone et la typologie des constructions. En premier lieu, toute augmentation d'indice, aussi minime soit-elle, devrait faire l'objet d'une estimation de la part de la CAI qui verrait sa charge de travail s'alourdir de manière considérable. Ensuite, il faut tenir compte du fait que de nombreuses communes choisissent de ne pas fixer d'indice dans les zones à bâtir dans leur réglementation, en utilisant la possibilité que leur offre le droit cantonal¹: dans de tels cas, la détermination de l'augmentation du potentiel de construction afin d'estimer l'augmentation de la valeur vénale serait extrêmement difficile à effectuer.

La pratique et l'expérience des autres cantons ont montré qu'il n'est pas possible d'estimer la valeur vénale d'un terrain avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement sans avoir recours à des experts en estimation immobilière, quotidiennement en contact avec le marché². C'est la raison pour laquelle le canton a choisi de confier cette estimation à la CAI dont les compétences et l'expérience dans le domaine est reconnue. Si l'on donnait la possibilité aux communes de prélever une taxe sur la plus-value en relation avec des augmentations d'indice, cela signifie qu'elles devraient elles aussi avoir recours à des experts pour l'ensemble de ces mesures, même en cas d'augmentation faible des indices dans une zone à bâtir, étant donné que l'application du régime de compensation doit se faire dans le respect de l'égalité de traitement entre les administrés. Il en résulterait non seulement des coûts élevés à financer au niveau communal, mais aussi une importante charge de travail supplémentaire pour l'administration cantonale. Celle-ci devrait d'une part, examiner et approuver les réglementations communales prévoyant cette taxation et d'autre part, traiter les recours à l'encontre des décisions de taxation communales, étant souligné que ces décisions ne présenteraient pas du point de vue de la méthode d'estimation la même unité que celles rendues par la DAEC qui s'appuie le travail d'une commission cantonale. Enfin, il va de soi qu'une ouverture de la compétence de taxer aux communes irait à l'encontre du principe de sécurité du droit que cherche à atteindre le projet de loi, selon le vœu notamment des notaires ainsi que des motionnaires.

Au vu de ce qui précède, étant donné que le canton a prévu un régime de compensation allant au-delà du minimum prévu par l'art. 5 LAT et que les difficultés accompagnant la mise œuvre d'une taxation des augmentations d'indice seraient considérables, en menaçant encore davantage la sécurité du

droit, il apparaît disproportionné d'étendre le champ d'application du régime en permettant aux communes de prélever une taxe sur les augmentations d'indice sans changement d'affectation et de maintenir la solution d'un régime de compensation exclusivement cantonal.

Pour lever toute ambiguïté à ce sujet, l'article 113a al. 1 et 3a P-LATeC prévoit ainsi que la taxe sur la plus-value est prélevée par le canton et que les communes ne peuvent pas la prélever elles-mêmes, y compris pour compenser les avantages majeurs procurés par d'autres mesures d'aménagement que les mises en zone à bâtir et les changements d'affectation.

5. Information des propriétaires

Le processus suivi pour la taxation conformément au droit en vigueur est décrit dans l'annexe au message.

Selon le système en vigueur, dès l'entrée en force de la mesure d'aménagement, l'assujettissement du bien-fonds à la taxe fait l'objet d'une mention opérée au RF, sur réquisition de la DAEC (art. 113a al. 4 LATeC). La taxe fixée par la DAEC dans sa décision – une fois que celle-ci est entrée en force – fait l'objet d'une nouvelle mention qui remplace la première, avec indication du montant.

Depuis l'entrée en vigueur des dispositions de la LATeC, le SeCA est saisi de très nombreuses demandes de la part de notaires cherchant à savoir si des terrains seront soumis ou non à la taxe sur la plus-value. Le traitement de ces demandes mobilise des ressources non négligeables au SeCA qui a constaté que bon nombre de demandes émanant des notaires n'étaient pas accompagnées d'attestation de la part des communes – lesquelles sont pourtant dépositaires des plans d'aménagement local – concernant l'affectation des terrains et la réglementation en vigueur et, cas échéant, en cours de révision (mise à l'enquête publique).

S'il est relativement aisé de déterminer qu'une taxe sera vraisemblablement perçue pour les nouvelles mises en zone à bâtir, cette question peut être plus difficile à trancher dans le cas des changements d'affectation, en fonction des catégories de zones possibles et des règles de construction fixées dans la réglementation communale. Les propriétaires et autres parties concernées ne sont actuellement pas automatiquement informés du fait que le terrain faisant l'objet d'une mise en zone à bâtir ou d'un changement d'affectation est assujéti à la taxe tant que la DAEC n'a pas approuvé le PAL et les mesures d'aménagement en question. Cela apparaît problématique dans la mesure où un à deux ans, voire davantage notamment en cas de recours, peuvent s'écouler entre le moment de la première mise à l'enquête publique de la révision du PAL et son approbation par le canton. Même lorsque les propriétaires se renseignent spontanément, ils peuvent éprouver parfois des difficultés à déterminer si la mesure d'aménagement touchant leur terrain tombera ou non dans

¹ Art. 80 al. 3 et 81 al. 1 ReLATeC.

² A cet égard, voir aussi l'avis de Zufferey/Vago/Rayroux, «Taxe sur la plus-value d'aménagement du territoire (art. 5 LAT): les méthodes d'évaluation des biens-fonds, in BR/DC 2/2021, p. 79 ss.

le champ d'application de la loi. Pour des raisons de sécurité du droit, il se justifie que toutes les personnes concernées puissent être informées dès que la mesure d'aménagement prévue par la commune devient publique. De cette manière, il leur sera possible d'anticiper le paiement de cette taxe et de l'intégrer dans le cadre des transactions qu'ils effectueront, dans de nombreux cas, avant la décision d'approbation de la DAEC, voire même avant l'adoption du PAL par la commune.

S'agissant du processus de taxation suivi en application du droit en vigueur, il ne commence que lorsque la décision d'approbation du PAL rendue par la DAEC est entrée en force, de sorte que les propriétaires et autres parties concernées ne connaîtront le montant de taxe que plusieurs mois après cette décision. Il faut toutefois tenir compte du fait que le processus de taxation serait sensiblement alourdi s'il devait débiter dès la mise à l'enquête publique du PAL ou dès la transmission du dossier de PAL pour examen final au canton, compte tenu des modifications qui seront, pour un bon nombre de parcelles touchées, apportées par la commune elle-même en cas de mise à l'enquête complémentaire ou par la DAEC au terme de la procédure d'approbation. Dans de tels cas, il faudrait en effet procéder à des estimations complémentaires ou à des correctifs, ce qui, vu le nombre considérable de dossiers à traiter, serait une source de travail supplémentaire pour l'administration.

Plus l'information est donnée tôt en relation avec le processus de planification et la possible perception d'une taxe à futur, plus les propriétaires seront à même d'anticiper les conséquences financières des mesures d'aménagement prévues et de les intégrer dans les projets de construction et les transactions qu'ils envisagent de réaliser. Il faut toutefois être conscient du fait que si des informations sont données avant que la DAEC ait rendu sa décision d'approbation du PAL, certaines mesures sont susceptibles d'être modifiées en raison des mises à l'enquête complémentaires effectuées par les communes, le traitement des éventuelles oppositions, puis des recours, et la prise en compte par la DAEC des restrictions formulées dans les préavis des services consultés. Cela étant dit, les cas dans lesquels ces modifications conduiraient à une augmentation du montant de la taxe seront rares étant donné que si la DAEC peut refuser d'approuver telles quelles certaines mesures ou y apporter des restrictions, elle ne peut en revanche aller au-delà de ce que proposent les communes en décidant d'augmenter le potentiel constructif des terrains mis en zone à bâtir ou faisant l'objet d'un changement d'affectation.

Dans ce sens, l'avant-projet mis consultation prévoyait de faire inscrire une mention au RF sur les biens-fonds potentiellement soumis à la taxe dès la mise à l'enquête publique du plan d'aménagement local, le rapport explicatif esquissant des moyens d'information complémentaires dans l'attente du déploiement d'une application qui permettrait la digitalisation des plans d'affectation et la tenue à jour par le canton

d'un guichet cartographique. Dans le cadre de la consultation, l'Association fribourgeoise des conservateurs et conservatrices du registre foncier a toutefois fait savoir que la solution de la mention au RF dès la mise à l'enquête publique n'était pas conforme au droit fédéral dans la mesure où elle ne reposait pas sur une décision définitive et exécutoire¹, comme c'est le cas en vertu de l'art. 113a al. 4 LATeC. Par conséquent, la solution préconisée dans l'avant-projet de loi ne peut être retenue.

Reste la possibilité de mettre en place un guichet cartographique alimenté par les communes au fur et à mesure des mises à l'enquête publique des PAL révisés et qui indiquerait les parcelles potentiellement soumises à la taxe sur la plus-value. Cette base de données permettrait d'avoir un système d'information levant en grande partie l'insécurité juridique par rapport à l'assujettissement des terrains à la taxe sur la plus-value, à l'exception de la détermination du montant de la plus-value dans la mesure où ce calcul ne se fera qu'au moment de la procédure de taxation, une fois la mesure d'aménagement entrée en force. En l'absence d'un système global de digitalisation des dossiers de PAL permettant leur traitement par voie électronique et une utilisation numérique des géodonnées qu'ils contiennent (système qui ne pourra pas être déployé avant trois ans au minimum s'il est remis en première priorité des projets informatiques de l'Etat à réaliser), il convient de trouver une solution transitoire qui puisse satisfaire au besoin d'information des propriétaires et de leurs mandataires. Une base légale est ainsi introduite à cet effet à l'art. 113a^{bis} P-LATeC prévoyant que le canton mette à disposition des communes une solution informatique leur permettant de saisir, avant de mettre à l'enquête leur dossier de planification, la liste des biens-fonds concernés, en vue d'une publication de cette information sur un portail cartographique.

6. Méthodes de calcul de la plus-value

6.1. Notion de valeur vénale

Au sens traditionnel du terme, défini par la jurisprudence notamment pour les impôts directs, les droits de mutation, l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole et en droit civil (art. 617 CCS) la valeur vénale doit être comprise pour la valeur «actuelle» du marché. Selon le manuel de l'estimateur, le terme de valeur vénale est identique au terme également utilisé de valeur marchande. Celle-ci se définit comme le montant estimé pour lequel une valeur immobilière devrait être échangée le jour de l'estimation entre un aliénateur ou une aliénatrice prêt-e à vendre et un ou une acquéreur-e prêt à acheter après une période de commercialisation adaptée, dans une transaction commerciale habituelle, dans le cadre de laquelle chaque partie agit en connaissance

¹ Cf. art. 80 al. 4 de l'ordonnance du 23 septembre 2011 sur le registre foncier (RS 211.432.1).

de cause, avec circonspection et sans contrainte. Les circonstances inhabituelles qui augmentent ou baissent le prix d'achat (telles les modalités de financement particulières, un vendeur sous contrainte, des circonstances générant une valeur particulière, etc.) sont éludées. Il s'agit donc dans l'estimation d'essayer de simuler le plus réellement possible les rapports existants pour un immeuble particulier, afin d'obtenir une valeur correspondant au marché. Toutes les méthodes et les procédés utilisés pour le calcul d'une valeur marchande doivent servir à atteindre cet objectif¹.

L'article 113b al. 2 LATeC dispose que la plus-value correspond à la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement. En d'autres termes, il exige que l'autorité de taxation détermine l'augmentation de la valeur vénale du terrain générée par la mesure d'aménagement (mise en zone à bâtir ou changement d'affectation), dont l'entrée en force est le moment déterminant pour le calcul du montant à taxer. Cette opération passe donc par une comparaison entre deux valeurs: la valeur vénale qui était celle du terrain juste avant l'approbation par la DAEC de la mesure d'aménagement et celle qui est la sienne immédiatement après cette décision. La difficulté consiste à déterminer ces deux valeurs de manière objective étant donné que dans la grande majorité des cas, l'autorité de taxation ne disposera pas de prix convenus puisqu'elle devra taxer le bien-fonds avant même qu'une aliénation à titre onéreux ait lieu et que même si elle dispose du prix d'une transaction ayant eu lieu avant l'entrée en force de la mesure d'aménagement, elle devra apprécier si le prix convenu qui est porté à sa connaissance reflète ou non une valeur du marché «actuelle» pour le terrain selon son ancienne affectation ou si les parties ont au contraire déjà anticipé la mesure d'aménagement qui allait être approuvée par la DAEC.

6.2. Avis d'EspaceSuisse

Dans son avis du 1^{er} septembre 2020², EspaceSuisse relève que selon l'art. 5 al.1 LAT, seuls les avantages majeurs qui résultent de mesures d'aménagement sont soumis à l'obligation de compensation. L'avantage majeur économique consiste en une augmentation de la valeur vénale du sol. La valeur vénale du sol correspond à la valeur marchande objective du terrain en question. Elle correspond au prix qu'un acheteur serait prêt à payer dans des circonstances normales.

EspaceSuisse estime toutefois que la notion de valeur vénale ne peut pas être identique à celle utilisée en droit fiscal et en particulier en lien avec l'impôt sur les gains immobiliers (valeur liée concrètement à un prix de vente réalisé). La détermination de la valeur vénale dans le cadre de la compensa-

tion de la plus-value n'est pas celle qui se fait dans le cadre de l'estimation officielle des biens-fonds, car cette dernière porte également sur les bâtiments qui s'y trouvent alors que seules les valeurs foncières sont pertinentes dans le cadre de l'art. 5 al. 1^{bis} LAT. Lorsqu'une mesure d'aménagement du territoire (par exemple un changement d'affectation avec une augmentation d'indice) permet une meilleure utilisation du bien-fonds, cela se répercute sur le prix du terrain. La valeur d'une construction existante n'est en revanche pas déterminante pour établir la plus-value, pas plus que son éventuelle démolition.

Dans une de ses récentes publications, EspaceSuisse indique que, de l'avis de la Confédération, il convient de prélever la plus-value sur l'intégralité des possibilités de construire offertes, que celles-ci soient utilisées ou non. En d'autres termes, il faut compenser la plus-value sur l'avantage majeur accordé et non sur la plus-value effectivement réalisée. Le TF a ajouté que dès que le canton a décidé de compenser non seulement les mises en zone à bâtir mais aussi d'autres mesures d'aménagement tels que les changements d'affectation, il doit faire en sorte de respecter le droit fédéral et que tous les avantages majeurs ainsi créés soient compensés³.

Toujours selon EspaceSuisse, le calcul de la valeur vénale dans le cadre du prélèvement de la plus-value est un calcul spécifique et objectif qui ne peut pas être lié uniquement à une éventuelle transaction concrète. Une telle transaction ne peut donc pas être déterminante à elle seule pour le calcul de la plus-value.

Une quinzaine de cantons se réfèrent également dans leur législation à la notion de «valeur vénale» pour déterminer la plus-value et, tout comme le canton de Fribourg, éprouvent certaines difficultés à l'estimer au moyen d'une méthodologie claire, ce d'autant que bon nombre d'entre eux laissent aux communes la compétence exclusive de prélever la taxe, parfois sans même donner dans la loi d'indications quant à la méthode d'estimation à suivre. Bon nombre de cantons (dont douze se sont dotés de régime de compensation après le 1^{er} janvier 2018) sont encore en phase de rodage, en se fondant sur leur expérience de taxation des premiers dossiers afin de définir les contours exacts de leur processus d'estimation.

Sur la base de la comparaison des quelques cantons contactés par EspaceSuisse, il apparaît néanmoins que le pluralisme de méthodes semble être la manière de procéder la plus objective possible, d'autant plus si un canton ne dispose pas d'une base de données suffisamment riche en transactions passées. L'art. 5 LAT ayant été conçu pour compenser tant les avantages que les inconvénients majeurs liés à une mesure d'aménagement, il apparaît logique que le calcul pour estimer la plus-value soit le même que celui utilisé pour calculer une

¹ Arrêt du Tribunal cantonal du 17 novembre 2020 (604 2020 19), consid. 4.2.1 et les références citées; Manuel de l'estimateur, p. 12.

² EspaceSuisse, Avis juridique: Notion de valeur vénale en lien avec l'art. 5 LAT, 1^{er} septembre 2020.

³ Calcul de la plus-value: une pluralité de méthodes pour un résultat objectif, Christa Perregaux-Dupasquier, in EspaceSuisse, Inforum, Décembre 4/2020 et les références jurisprudentielles citées.

moins-value. L'opération pour calculer la plus-value apparaît ainsi comparable à celle, inverse, qui intervient en cas d'expropriation matérielle.

6.3. Arrêt du Tribunal cantonal 17 novembre 2020 et méthodes d'estimation officielles

Saisi d'un recours contre une décision de taxation de la DAEC¹, le TC a annulé cette décision et renvoyé le dossier à la Direction afin qu'il soit procédé à une nouvelle estimation tenant compte plus objectivement des particularités du terrain en cause. Le TC a considéré que la méthode des classes de situation appliquée par la CAI ne pouvait pas être utilisée à elle seule pour calculer la plus-value et qu'elle pourrait seulement – pour autant qu'il soit nécessaire de s'y référer – être combinée avec les autres méthodes d'estimation officielles.

Constatant que la juridiction cantonale disposait d'une certaine latitude dans l'interprétation de la notion indéterminée d'«avantage majeur», le TC a souligné que le caractère majeur de l'avantage procuré par la mesure d'aménagement doit être apprécié au regard de la variation réelle et concrète de la valeur de l'immeuble en cause et non dans l'abstrait. La méthode d'estimation permet d'évaluer le nouveau potentiel qui est nécessairement pris en compte sur le marché libre.

Le TC a confirmé que la valeur vénale correspond à la valeur du marché, soit au prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché et que les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération. A la différence de l'avis exprimé par EspaceSuisse, le TC considère que la taxe sur la plus-value est une contribution publique de sorte qu'il n'y a pas lieu de donner une autre interprétation à la notion de valeur vénale. Selon lui, la valeur vénale doit correspondre à celle prévalant dans le domaine de l'expropriation.

La valeur objective du terrain s'estime par comparaison du prix du terrain avant et après la mesure d'aménagement en s'appuyant sur des critères objectifs. Selon le Tribunal fédéral, en cas de vente, l'estimation ne peut pas se baser uniquement sur les prix effectivement payés, ni sur la valeur cadastrale². A cela s'ajoute la difficulté qu'à la différence de l'imposition du gain immobilier, il n'y aura bien souvent dans le contexte de la plus-value pas de vente, la taxation devant être effectuée à la suite de l'entrée en force de la mesure d'aménagement considérée.

En l'absence d'une méthode d'estimation particulière de la valeur vénale du bien-fonds avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement, il convient de se référer aux méthodes reconnues en matière d'expropriation matérielle. Prioritairement, la valeur vénale d'un terrain doit être déter-

minée sur la base de la méthode dite «statistique» ou «comparative», laquelle consiste à se fonder sur les prix convenus lors de ventes de gré à gré qui sont intervenues à propos d'objets analogues dans la même région et la même période. En l'absence de tels chiffres de référence, en nombre suffisant, la valeur vénale d'un fonds au jour déterminant devra être subsidiairement évaluée selon d'autres méthodes connues³, soit les méthodes de la valeur résiduelle, des classes de situation et de la valeur du terrain selon la courbe du nombre structurel.

Sont repris ci-après les considérants de l'arrêt du TC du 17 novembre 2020 qui résumement de manière détaillée et claire les différentes méthodes officielles d'estimation utilisées usuellement.

«**La méthode de la valeur comparative directe** implique que la valeur résulte directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence; on dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison.

La méthode comparative ou statistique directe convient avant tout aux immeubles non bâtis. Elle permet de définir une valeur résultant directement de la comparaison, de la constitution de la valeur moyenne résultant du prix de la transaction ou à l'aide de prix unitaires, par exemple par m² de surface utile ou par unité de pièce d'objets de référence. On dégage les avantages et désavantages de l'immeuble, notamment par le biais de majorations ou de déductions sur le prix de vente de l'immeuble de comparaison. Cette méthode consiste à déterminer la valeur marchande d'un objet à estimer à l'aide d'un procédé statistique composé de prix d'achat aussi récents que possible pratiqués sur des transactions immobilières abouties d'immeubles comparables. La nature et la complexité du procédé statistique dépendent en premier lieu de la problématique (mandat, besoin d'une estimation) et de l'importance des divergences entre les caractéristiques des objets comparables influençant la valeur et celles de l'objet à estimer (Manuel de l'estimateur p. 45 et 57).

Il s'agit de rechercher, parmi les transactions récentes intervenues dans la région avant le dies aestimandi, les prix payés pour des fonds de même nature, de même qualité et de même situation. Dès lors, cette méthode ne devrait conduire à des résultats fiables qu'en présence de suffisamment d'objets comparables. Le Tribunal fédéral a toutefois retenu qu'un seul objet de comparaison peut suffire, si l'on peut en déduire le niveau général des prix. Il a précisé qu'il ne faut pas poser des exigences trop élevées

¹ 604 220 19.

² ATF 132 II 402 consid. 2.1.

³ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 172.

pour déterminer si l'on dispose d'objets comparables. Ainsi, pour tenir compte des différences que présentent les objets, il est possible de corriger les valeurs. C'est précisément à ce niveau que réside la difficulté de cette méthode. Les corrections de valeur doivent être entreprises lorsque les biens-fonds utilisés à titre de comparaison présentent des particularités par rapport au bien-fonds à évaluer. On peut ainsi constater des différences liées à la forme particulière d'un bien-fonds, à sa situation, à ses possibilités d'utilisation, aux alentours et aux caractéristiques du sol. La doctrine cite également d'autres éléments qui doivent être pris en compte: d'une part, il est nécessaire de considérer le degré d'équipement des parcelles, une exigence d'alignement, d'autres restrictions des possibilités de construire prévues par les règles d'aménagement du territoire et d'éventuelles normes techniques ainsi que la charge ou le bénéfice de servitudes. D'autre part, les circonstances qui ont entouré la vente peuvent avoir influencé le prix de l'objet. Il en va par exemple ainsi des prix d'ami, des prix plus favorables payés dans le contexte familial ou d'une succession, de ceux fortement influencés par un contexte spéculatif ainsi que des montants versés dans le but d'éviter une procédure d'expropriation. Ce procédé de corrections de valeur a ses limites: les biens-fonds qui présentent des différences trop importantes ne doivent pas être pris en compte. Ainsi, d'un point de vue géographique, il convient en principe de rester dans la localité où est situé le bien-fonds à évaluer. De plus, les terrains bâtis ne peuvent servir de comparaison lorsqu'il s'agit d'évaluer des objets non bâtis. Un bien-fonds bâti ne peut davantage être comparé au terrain inconstrucible sur lequel se trouve une route. Concrètement, cette méthode peut consister dans une comparaison directe de biens ou dans la détermination d'un prix de référence au mètre carré. Elle est donc particulièrement adaptée au cas des terrains constructibles non bâtis (...).

La méthode de la valeur résiduelle consiste à déterminer la valeur sur la base du calcul rétroactif de la valeur de rendement ou du prix de vente après déduction des investissements correspondants.

Avec **la méthode de la valeur selon les classes de situation**, une méthode qui se base sur des évaluations statistiques et qui a été adoptée par la CAI pour fixer la plus-value ici en cause, la valeur du terrain tient compte du rapport dépendant de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions.

Quant à **la méthode de la valeur de terrain selon la courbe du nombre structurel**, il s'agit d'une méthode où l'on tient compte de la situation et de la valeur de rendement, du prix de vente ou des valeurs à neuf des constructions, le système du nombre structurel se basant sur des évaluations statistiques (voir p. 45 et 47). Plus récemment, dans sa version en langue allemande publiée

en 2019, le Manuel de l'estimateur retient principalement deux méthodes seulement pour évaluer les terrains non bâtis, à savoir celle de la valeur comparative directe et celle de la valeur résiduelle, et considère comme partiellement appropriée une troisième méthode, celle de la valeur selon les classes de situation.»

Le TC relève que la méthode à adopter dépend du type d'objet et qu'il est possible d'estimer un bien immobilier à l'aide de plusieurs méthodes. Une telle démarche présente l'avantage de pouvoir contrôler un résultat au moyen d'une seconde estimation réalisée selon une autre méthode. Les méthodes d'estimation ne fonctionnent pas indépendamment les unes des autres. D'autres méthodes peuvent partiellement être employées dans une méthode.

En reprenant notamment la jurisprudence fédérale en matière de taxation de la plus-value, le Tribunal cantonal donne une ligne claire pour la méthodologie à suivre par l'autorité de taxation, en lui laissant la latitude nécessaire pour choisir la méthode d'estimation appropriée ou une application combinée des méthodes existantes propre à déterminer de manière objective la valeur vénale avant et après la mesure d'aménagement assujettie à la taxe.

6.4. Solution préconisée par le projet de loi

L'avant-projet de loi mis en consultation proposait deux formulations pour l'article 113b al. 2a en relation avec la méthodologie à suivre pour l'estimation de la valeur vénale. La proposition principale indique qu'en cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale alors que le texte de la variante, en reprenant l'avis d'EspaceSuisse et les considérants de l'arrêt du TC précité, indique que le prix convenu est un élément parmi d'autres – certes important lorsqu'il existe – pour déterminer cette valeur.

Consulté dans le cadre de la consultation publique, la Confédération, par le biais de l'ARE, relève que la proposition principale figurant dans l'avant-projet semble contredire le principe selon lequel la valeur vénale doit être estimée par le biais de critères objectifs, les prix convenus étant susceptibles d'être influencés, voire tronqués, par des facteurs subjectifs. L'ARE relève à cet égard que le moment déterminant pour l'estimation de la valeur vénale est celui de l'entrée en force de la mesure d'aménagement et non celui de l'aliénation. Il considère par conséquent qu'en se focalisant sur le prix convenu pour déterminer la valeur vénale, la proposition principale n'apparaît pas compatible avec l'art. 5 LAT. Aussi l'ARE souligne que, si le canton devait choisir cette formulation dans la LATeC, il serait contraint d'examiner si des sanctions d'ordre juridique doivent être prises en application de l'art. 38a al. 5 LAT.

Compte tenu du fait que la grande majorité des intervenants dans le cadre de la consultation externe se sont prononcés en faveur de la proposition principale qui figurait dans l'avant-projet, il se justifie de retenir cette formulation indiquant que lorsque le prix convenu existe, il doit en principe être considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. Par rapport à la prise de position de la Confédération, il faut relever que, concrètement, la plus-value par rapport à la variante demandée par la Confédération demeure faible étant donné que l'estimation devra toujours tenir compte de ce prix en cas d'aliénation à titre onéreux et qu'il sera relativement aisé de se rendre compte s'il reflète ou non la valeur du marché, l'application des méthodes officielles étant toujours ouverte si des indices montrent que tel n'est pas le cas.

Le texte de la variante qui figure dans le projet de loi (et à laquelle la Confédération est favorable), signifie concrètement que l'organe d'estimation devra dans tous les cas procéder à une estimation pour vérifier à l'aide d'une méthode officielle si ce prix reflète effectivement la valeur du marché.

Les motionnaires ont proposé qu'un nouvel al. 5 soit introduit à l'art. 113b LATeC, en prévoyant que la Direction fixe la valeur vénale du bien-fonds sur la base de la méthode comparative et qu'en l'absence de valeurs comparables appropriées, elle procède selon la méthode de la valeur résiduelle.

Si la méthode de la valeur comparative est la plus usuelle pour estimer la valeur vénale d'un bien immobilier, dans la mesure où son caractère prioritaire est reconnu par la jurisprudence applicable en matière d'expropriation matérielle¹, elle n'est applicable qu'à trois conditions: le bien de référence doit être identique à celui à estimer; la date de transaction à laquelle la comparaison se réfère doit être récente; dite transaction doit avoir lieu dans les conditions d'un marché parfait².

Etant donné que la taxation aura lieu bien souvent immédiatement après l'entrée en force de la nouvelle mesure d'aménagement, sans qu'il y ait eu préalablement aliénation à titre onéreux et que les valeurs de terrain devront ainsi être estimées de manière certes objective, mais hypothétique, les registres fonciers ne disposeront pas dans la plupart des cas de prix convenus en relation avec des transactions immobilières portant sur les terrains à taxer et pouvant servir de référence fiable pour une approche comparative, de même qu'il sera difficile de trouver des terrains pouvant servir de comparaison compte tenu des très nombreuses différences entre les prescriptions de construction prévues par les communes pour des zones de même type. Il est notamment probable que l'on ne trouvera pas beaucoup de prix connus pour des transactions portant sur terrains nus³.

¹ Voir ATF 122 I 168 cons. 3a.

² Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit., p. 80.

³ Des tests menés par la CAI sur deux communes du canton, de taille moyenne, sur la base de données transmises par le RF, confirment ce constat. La grande majorité des transactions portaient sur des appartements en PPE ou sur des biens-fonds bâtis.

En l'absence de données suffisamment fiables pour effectuer une comparaison objective, la méthode de la valeur résiduelle permettra bien souvent d'atteindre une appréciation équitable de la valeur marchande, que le terrain soit construit ou non. Pour déterminer la valeur vénale selon cette méthode, il convient de:

- > déterminer dans un premier temps une valeur marchande de l'immeuble s'il était construit de manière optimale par rapport au potentiel donné par l'affectation et la réglementation communale, en utilisant une méthode usuelle (p.ex. pour la vente la méthode hédonique pour des maisons individuelles ou immeubles en PPE);
- > soustraire de cette valeur le coût de construction du bâtiment construit de manière optimale, les frais de mise en valeur et d'aliénation ainsi qu'une marge tenant compte des risques et bénéfices du projet (taux de marge normal qui pourrait être fixé par l'autorité dans le cadre d'une fourchette définie, p.ex. en% du prix de revient);
- > ajouter les coûts de démolition des bâtiments existants selon une estimation sommaire dans la mesure où ils n'ont quasi pas d'incidence pour la plus-value.

Cette opération doit être effectuée en relation avec l'affectation du terrain avant et après la mesure d'aménagement.

A relever encore que dans ses observations préliminaires sur la motion Gobet/Boschung, l'ARE a émis une réserve concernant l'utilisation de la méthode de la valeur résiduelle en cas de classements de terrains en zone à bâtir, dans la mesure où il est possible d'influencer le résultat par l'adaptation des hypothèses prises en compte. Afin d'apprécier la fiabilité de cette méthode, sa sensibilité devrait être systématiquement testée en faisant varier les paramètres qui ont conduit au résultat⁴.

Quant à la méthode des classes de situation, dont l'application unique par l'autorité de taxation a été considérée comme insuffisante par le TC, elle pourra être utilisée afin de vérifier les résultats obtenus par le biais d'autres méthodes officielles. D'autres méthodes officielles doivent pouvoir également être utilisées au besoin.

Pour ces motifs, le projet de loi prévoit d'introduire un nouvel art. 113b al. 2a, en utilisant une formulation d'ordre général qui précise la méthodologie à suivre et en laissant ainsi à la CAI et à l'autorité de taxation la marge de manœuvre nécessaire pour estimer la plus-value de manière objective, claire pour les administré-e-s et dans le respect du principe d'égalité de traitement.

L'application de ces méthodes aura pour effet d'augmenter le temps nécessaire pour chaque estimation. Les conséquences financières et en personnel sont estimées au chapitre 12

⁴ Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit., p. 81.

du message. Cela étant dit, il semble qu'il soit judicieux de maintenir la compétence de la CAI pour effectuer ces estimations. La CAI dispose d'une expérience considérable dans le domaine de l'estimation immobilière et présente l'avantage d'être rattachée administrativement à la DAEC. Une externalisation générale du processus d'estimation générerait des coûts nettement supérieurs.

7. Exigibilité de la taxe

7.1. Conformité au droit fédéral

L'art. 5 al. 1^{bis} LAT prévoit que la taxe sur la plus-value est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit fédéral ne prévoit pas d'exception à l'exigibilité de cette taxe qui doit au minimum être perçue pour le classement des terrains en zone à bâtir.

Comme l'a indiqué aussi l'ARE dans le cadre de la consultation externe, compte tenu du cadre fixé par le législateur fédéral, des exceptions à l'exigibilité ne sont envisageables que dans les cas des taxes prélevées sur les changements d'affectation mais non pour les nouvelles mises en zone à bâtir.

L'art. 113e al. 1 LATeC en vigueur dispose que la contribution est exigible dans les six mois qui suivent l'entrée en force du permis de construire octroyé pour la première construction sur le bien-fonds considéré, au terme d'une procédure ordinaire de permis, à l'exception des permis pour l'équipement de détail et des cas visés à l'alinéa 2 (let. a) ou en cas d'aliénation du bien-fonds au sens de l'article 42 LICD (let b). Cette disposition ne fait l'objet d'aucune disposition d'exécution dans le ReLATeC.

Il ressort de la lettre a de l'art. 113e al. 1 LATeC que l'octroi d'un permis pour des constructions de peu d'importance¹ ne déclenche pas l'exigibilité de la taxe puisque ces constructions sont soumises à la procédure simplifiée. En font partie notamment les murs de soutènement, les murs de clôture, les travaux d'entretien, de réparation, de rénovation de façades et de toitures qui modifient sensiblement l'aspect de l'ouvrage (donc y compris les travaux d'isolation périphérique des bâtiments), les changements d'affectation de locaux et d'installations sans travaux et sans effet sur l'environnement, les changements de système de chauffage (y compris les travaux nécessaires à l'aménagement de la nouvelle installation), les installations sanitaires, les déblais et remblais d'une hauteur maximale de peu d'importance et toutes les constructions annexes comptant dans les surfaces utiles secondaires telles que les réduits, buanderies, garages, couverts à voitures et places de stationnement, cabanes de jardins, jardins d'hiver non chauffés et piscines privées. En revanche, dès qu'un permis est octroyé selon la procédure ordinaire, le débiteur ou la débitrice est tenu-e de s'acquitter de la totalité du montant de la taxe.

¹ Art. 85 ReLATeC.

Dans sa décision d'approbation du 10 avril 2019, la Confédération n'a pas émis de réserve à l'égard du champ d'application de l'art. 113e al. 1 LATeC.

7.2. Taxation au prorata

Selon le droit en vigueur, dès qu'une partie du bien-fonds est aliénée, le débiteur ou la débitrice devra s'acquitter de la totalité du montant de la taxe.

La question de prévoir l'exigibilité d'une taxe au prorata, sur la base du morcellement de grandes parcelles effectué par les propriétaires, avait déjà été abordée dans le cadre des débats parlementaires initiaux. Le message accompagnant le projet mentionnait expressément qu'il se justifiait d'exiger le paiement de la taxe sur l'ensemble d'un grand terrain bénéficiant de la mesure d'aménagement six mois après la délivrance du premier permis pour la construction du premier bâtiment sur une portion limitée de la parcelle². Dans le cadre des débats, il avait été précisé qu'une taxation par étapes serait difficile à mettre en œuvre dans la mesure où elle nécessiterait un suivi administratif sur de longues années. Dans ce contexte, le Commissaire du gouvernement avait toutefois indiqué que le Conseil d'Etat, respectivement, la DAEC, prendrait en considération des cas de rigueur où un paiement direct de la totalité du montant constituerait pour le débiteur une charge excessive en comparaison de l'avantage retiré de la transaction.

Tant les notaires, dans le cadre de leurs différentes interventions auprès de la DAEC, que les motionnaires ont relevé que si le montant total de la taxe sur la plus-value est très élevé, en particulier lorsque la surface du terrain est étendue, il est possible que le paiement de la totalité de la somme due dissuade le propriétaire de vendre une partie de son terrain, voire que certains propriétaires se retrouvent dans une situation financière difficile.

En donnant suite à la proposition des motionnaires, il se justifie de prévoir une adaptation de la LATeC pour inscrire dans la loi le principe d'une perception de la taxe au prorata étant donné que les cas de figure mentionnés dans le cadre des travaux parlementaires sont nombreux et que l'absence d'une solution atténuant le principe de paiement du montant total sera de nature à entraver de manière importante les transactions immobilières³. L'art. 113e al. 2 let. a P-LATeC prévoit ainsi que la taxe due pour l'entier d'un bien-fonds est payable au prorata des parcelles construites ou aliénées lorsque le bien-fonds considéré a fait l'objet d'une division.

² BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138, p. 166 s.

³ A relever que les cantons des Grisons (Art. 19n KRG), de Berne (art. 142c al. 2 LC), Zoug (Art. 52b Abs. 3 PBG), Neuchâtel (art. 37 al. 4 LCAT) et Appenzell Rhodes-Extérieures (Art. 56g Abs. 4 BG) prévoient une solution similaire dans leur législation respective.

Dans le même ordre d'idée, et comme le relèvent aussi les motionnaires, il apparaît que les conséquences de l'assujettissement à la taxe sur la plus-value des immeubles faisant l'objet d'une propriété collective peuvent être problématiques en cas d'aliénation d'une part de propriété (copropriété ou propriété commune), que le propriétaire concerné soit au bénéfice d'une seule part ou de la totalité des parts. Le problème se posera fréquemment lorsque l'immeuble est soumis au régime de la propriété par étage. Dans le cadre de l'imposition du gain immobilier, celui-ci est à calculer en comparant le prix d'achat et le prix de vente d'une part de propriété: par conséquent, l'exigibilité ne porte pas sur la parcelle dans sa totalité. En revanche, il n'existe pas d'exception ou de report de l'exigibilité s'agissant du gain immobilier, contrairement aux cas prévus à l'art. 43 LICD. S'il ne se justifie pas d'introduire un nouveau cas d'imposition différée en relation avec l'aliénation de parts de propriété, l'introduction d'un système de taxation au prorata des parts de propriété collectives aliénées fait du sens pour le prélèvement de la plus-value en lien avec les mesures d'aménagement. Cette nouveauté est prévue à l'art. 113e al. 2 let. b P-LATeC.

7.3. Imposition différée

Selon l'art. 113e al. 2 LATeC, l'imposition est différée dans les cas prévus par l'art. 43 LICD.

Exemple: la commune X met à l'enquête publique une mise en zone sur la parcelle art. 55 RF le 13 janvier 2019. À ce moment, A était le propriétaire de l'art. 55 RF. La DAEC approuve la mise en zone le 5 décembre 2019. Le 15 janvier 2020, A cède l'art. 55 à sa fille par le biais d'une donation. En application de l'art. 43 LICD, il s'agit d'un cas qui diffère la perception de la taxe sur la plus-value. Un an plus tard, la fille vend la parcelle 55 à B, un acte d'aliénation qui déclenche l'exigibilité de la taxe. Etant donné que A était propriétaire de l'art. 55 RF au moment de la mise à l'enquête publique de la mise en zone, c'est également lui qui est le débiteur de la taxe sur la plus-value, même si la fille a effectué la vente.

En reprenant la proposition des motionnaires avec une formulation légèrement différente, et toujours dans l'idée de renforcer la sécurité juridique, la DAEC estime qu'il se justifie de prévoir qu'en cas de changement de propriétaire ne déclenchant pas l'exigibilité de la taxe, l'obligation de supporter la taxe doit être transférée aux nouveaux propriétaires. Un alinéa 3 est créé dans ce sens à l'article 113 e^{bis} P-LATeC pour les cas de figure visés par l'alinéa 1 et 2. Pour reprendre l'exemple ci-dessus, une telle modification aura pour effet que la fille, qui effectue la vente et bénéficie de la plus-value, est la débitrice de la taxe, quand bien même le père était propriétaire au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement.

7.4. Report de l'exigibilité

Selon l'art. 113e al. 1 let. a LATeC, la contribution est exigible dans les six mois qui suivent l'entrée en force du permis de construire pour la première construction sur le bien-fonds considéré, au terme d'une procédure ordinaire de permis, à l'exception des permis pour l'équipement de détail et des cas visés à l'al. 2 (cas d'imposition différée selon la LICD). Cette disposition ne fait l'objet d'aucune disposition d'exécution dans le ReLATeC.

Pour aller dans le sens des motionnaires, dont la proposition d'adaptation sur ce point est en partie déjà couverte par la disposition en vigueur (cf. 6.1), il est proposé d'utiliser la marge de manœuvre dont dispose le canton concernant la possibilité de prévoir des exceptions à l'exigibilité en cas de taxation liée à un changement d'affectation. L'al. 2 let. a de l'art. 113e^{bis} P-LATeC prévoit ainsi que le paiement de la taxe soit reporté pour l'ensemble du montant dû si le potentiel de construction encore à disposition n'est utilisé que de manière négligeable; cette notion devra être précisée dans le ReLATeC.

En outre, il se justifie de prévoir dans cette même disposition une autre exception à l'exigibilité de la taxe pour les exploitant-e-s agricoles, propriétaires d'immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole au sens de l'art. 2 al. 2 let. a LDFR (art. 113e^{bis} al. 2 let. b)¹, dans le cas où ils ou elles obtiennent des permis de construire pour des constructions jugées nécessaires à l'exploitation (et donc conformes à l'affectation de la zone agricole au sens du droit fédéral). Cette exception se justifie dans la mesure où tant que le bien est soumis à la LDFR, sa valeur est limitée au prix licite défini en application de l'article 66 LDFR. Le fait qu'un terrain soumis à la LDFR soit constructible n'influence pas la valorisation de son prix licite qui est strictement lié à une exploitation agricole. L'agriculteur ou l'agricultrice qui obtient un permis de construire pour une construction nécessaire à son exploitation, ne peut donc pas réaliser de plus-value découlant du changement d'affectation tant que le bien-fonds reste assujéti à la LDFR, étant donné que le prix licite de vente du bien sera le même avant et après la mesure d'aménagement. Tel ne sera toutefois plus le cas si la parcelle n'est plus soumise à la LDFR. Les modalités de cette requête seront fixées dans le ReLATeC. A relever toutefois que dans la mesure où la très grande majorité des bâtiments d'exploitation agricoles situés dans la zone à bâtir sont affectés à une zone de centre au sens de l'art. 51 LATeC lorsque l'activité agricole y est admise par la réglementation communale, les cas de changement d'affectation entraînant le prélèvement d'une plus-value seront rares.

Enfin, il se justifie d'utiliser la marge de manœuvre laissée par le droit fédéral concernant les modalités de taxation

¹ Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural, RS 211.412.11.

des changements d'affectation en tenant compte de la particularité juridique de la propriété par étages pour prévoir un troisième cas de report de l'exigibilité de la taxe. Il apparaît en effet qu'un ou une propriétaire d'étage ne pourra pas profiter d'un changement d'affectation au sens de l'art. 113a al. 3 LATeC, impliquant une augmentation de potentiel de construction, sans l'accord unanime des copropriétaires. Ainsi l'aliénateur ou l'aliénatrice ne pourra bénéficier en aucune manière de la plus-value résultant du changement d'affectation. Il ou elle ne pourra concrètement tirer profit de l'avantage liée à la mesure d'aménagement qu'au moment de l'octroi du permis de construire (pour un agrandissement significatif ou un nouveau bâtiment) ou de l'aliénation de l'ensemble des parts de propriété par étages. Pour ce motif, il se justifie d'introduire un cas supplémentaire de report de l'exigibilité de la taxe à l'art. 113e^{bis} al. 2 let. c.

8. Débiteur ou débitrice

En vertu de l'art. 113e al. 3 LATeC, le débiteur ou la débitrice de la taxe sur la plus-value est le propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement.

Exemple: la commune X met à l'enquête une mise en zone sur la parcelle 55 RF le 13 janvier 2019. À ce moment, A était propriétaire de cette parcelle. Le 20 novembre 2019, A vend la parcelle concernée à B. La DAEC approuve la mise en zone à bâtir le 5 décembre 2019, de sorte que le propriétaire a changé entre le moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement et l'approbation de celle-ci. Etant donné que A était propriétaire de l'art. 55 RF au moment de la mise à l'enquête publique de la mise en zone, A est également le débiteur de la taxe sur la plus-value.

Les motionnaires demandent une modification de la disposition légale en question afin que le débiteur ou la débitrice de la taxe sur la plus-value soit le ou la propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement. Ils estiment que la solution actuelle crée une grande insécurité juridique compte tenu du fait que les procédures de révision des PAL durent plusieurs années. Il n'est pas juste selon eux que le ou la propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement, qui ne pouvait pas évaluer le montant de la taxe ou savoir si elle serait vraiment perçue au moment de la vente de son terrain, doive payer le montant de cette taxe potentiellement plusieurs années après l'entrée en force de la mesure d'aménagement¹.

La solution prévue par le droit en vigueur s'explique par le fait que l'objectif du législateur était de faire supporter le paiement de la taxe à celui ou celle qui bénéficie de l'avantage

majeur résultant de la mise en zone à bâtir ou du changement d'affectation. Contrairement à la grande majorité des autres cantons, le canton de Fribourg connaît l'effet anticipé positif des plans en application de l'art. 91 al. 2 LATeC. Pour les changements d'affectation, il est ainsi possible, moyennant le respect de certaines conditions, d'obtenir un permis avant l'approbation de la mesure d'aménagement par la DAEC. Par ailleurs, en cas de mise en zone à bâtir, des ventes avant l'entrée en force des mesures d'aménagement seront toujours possibles, les parties anticipant l'augmentation de la valeur sur la base du dossier d'enquête publique de révision générale du PAL de la commune. Le fait de désigner le ou la propriétaire du terrain au moment de l'enquête publique de la mesure d'aménagement comme étant le débiteur ou la débitrice permet de taxer celui qui bénéficie concrètement de l'avantage majeur.

Si l'on modifiait le système afin que le débiteur soit le propriétaire du terrain au moment de l'entrée en force de la décision d'approbation, la difficulté à anticiper la plus-value demeurerait mais ce serait à l'acquéreur-e de prévoir la provision en vue du paiement de la taxe alors que c'est l'aliénateur ou l'aliénatrice qui a bénéficié de la plus-value. En outre, il ne serait alors plus possible de percevoir la taxe pour toutes les mesures prises sur des terrains où des permis auraient été octroyés de manière anticipée ou ayant fait l'objet de transactions effectuées avant l'approbation de la mesure. Cela aurait donc pour effet de diminuer encore les recettes potentielles pour l'alimentation du Fonds de la plus-value en vue d'assurer le financement des objets prévus par le droit cantonal et plus particulièrement les indemnités que les communes seraient appelées à verser en cas d'expropriation matérielle à la suite de dézonage.

La solution prévue par le droit en vigueur se justifie et doit donc être maintenue.

La DAEC reconnaît toutefois qu'une telle solution peut être problématique étant donné que le ou la propriétaire concerné-e ignore son statut de débiteur ou de débitrice pendant une certaine période au cours de laquelle il ou elle va peut-être disposer de son bien sans connaître certains des effets liés à cet acte de disposition. Pour pallier ce manque d'information, il est indispensable que la mesure d'information prévue par l'article 113a^{bis} al. 1 et 2 P-LATeC (saisie des terrains potentiellement assujettis à la taxe sur un guichet cartographique accessible au public sur la base de la liste élaborée dans le cadre de l'examen préalable du dossier de planification) soit effective afin que l'aliénateur ou l'aliénatrice puisse anticiper autant que possible les effets de la taxe dans le contrat de vente.

Dans certains cas particuliers, la personne qui vend son terrain avant la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement et son approbation par la DAEC, ne tire réellement aucun avantage de la mesure d'aménagement. Il en va tout

¹ A relever que cette demande a été également formulée dans le cadre de la consultation externe de l'avant-projet de loi par la Chambre des notaires fribourgeois.

particulièrement du cas de la vente à terme¹ ou du pacte d'emption². Si par exemple les parties conviennent dans le cadre d'une vente à terme d'un prix fixe pour un terrain bien avant la mise à l'enquête publique d'un changement d'affectation ayant pour effet d'augmenter la valeur dudit terrain, avec une clause qui prévoit que le transfert de propriété ne devient effectif qu'après l'entrée en force de la mesure, soit à l'échéance du terme, c'est l'acquéreur-e du terrain qui bénéficiera alors de l'avantage. Il serait alors contradictoire d'exiger du ou de la propriétaire initial-e le paiement de la taxe alors que le prix du terrain fixé dans l'acte de vente à terme ne pouvait pas tenir compte de l'augmentation de la valeur résultant de la mesure d'aménagement. L'on se trouve ici face à un cas de rigueur qu'il convient de couvrir par un complément de la disposition légale en vigueur.

Exemple: Le 1^{er} décembre 2017, A (propriétaire) et B ont conclu un contrat de vente à terme pour une parcelle art. 55 RF affectée en zone résidentielle à faible densité et pour laquelle ils ont fixé un prix de Fr. 200.-/m². En date du 15 mars 2018, la commune met à l'enquête publique son nouveau PAL qui prévoit un changement d'affectation de la parcelle en question en zone village. Suite à l'approbation de cette mesure par la DAEC en décembre 2018, A devrait en principe payer la taxe sur la plus-value dans la mesure où il était propriétaire du terrain au moment de la mise à l'enquête publique. Toutefois, dans la mesure où le prix de vente avait été fixé de manière définitive avant la mise à l'enquête publique sans que les parties aient pu tenir compte de la plus-value résultant du changement d'affectation, il apparaît problématique que A soit taxé sur la plus-value résultant de cette mesure étant donné qu'il n'aura retiré aucun avantage dans le cadre de la vente à terme.

Au vu de ce qui précède, il est proposé de maintenir la solution de principe prévue par le droit en vigueur selon laquelle le ou la débiteur ou débitrice est propriétaire du terrain au moment de la mise à l'enquête publique du PAL, à condition que toutes les mesures soient prises pour informer dès cet instant les propriétaires d'un possible assujettissement de leur terrain à la taxe. Une exception à ce principe est introduite de manière à ce que la taxe soit due par l'acquéreur-e du terrain lorsque l'aliénateur ou l'aliénatrice démontre qu'il n'a pas pu bénéficier de l'avantage découlant de la mesure d'aménagement en raison d'un rapport contractuel (art. 113^eter al. 2 P-LATeC).

¹ Il s'agit d'une vente dans laquelle l'exécution (transfert de propriété et paiement du prix) est différée.

² Il s'agit d'un contrat, nécessitant d'être passé en la forme authentique (art. 216 al. 2 CO) par lequel une partie promet à l'autre de lui transférer un bien pour un prix déterminé, dans l'hypothèse où cette dernière déciderait d'en faire l'acquisition (seule la volonté de l'acquéreur-e potentiel-le est donc déterminante).

9. Perception

L'art. 113f al. 3 LATeC en vigueur prévoit un renvoi aux dispositions des dispositions pertinentes de la LICD³ sur la perception des impôts cantonaux, lesquelles s'appliquent par analogie, notamment celles qui concernent les facilités de paiement. Ce renvoi général ne permet toutefois pas de savoir exactement quelles sont les dispositions qui sont applicables. S'il est admissible dans son principe, il risque de confronter l'autorité de perception (le Service cantonal des contributions) à des difficultés d'interprétation susceptibles de ralentir le processus.

Quand bien même les motionnaires n'ont pas formulé de propositions de modification concernant l'art. 113f LATeC, il est proposé d'adapter cette disposition de manière à clarifier le processus de perception de la taxe lorsque celle-ci devient exigible. Le but des nouveaux alinéas 1a à 1c est de préciser le déroulement de la procédure à l'attention tant du Service des contributions que du débiteur ou de la débitrice, en supprimant le risque d'interprétations divergentes et de complications juridiques.

10. Disposition transitoire

Même si une information générale a été donnée au public dans le cadre de la consultation publique du projet de loi, puis lors de l'entrée en vigueur du nouveau droit, il s'avère que le cadre légal actuel n'est pas satisfaisant du point de vue de la sécurité du droit dans la mesure où il permet de taxer des propriétaires qui ont conclu des contrats de vente ou autres avant le 1^{er} janvier 2018 en ignorant l'existence de la taxe et sans pouvoir ainsi constituer une provision en prévision du paiement de la taxe. De nombreux propriétaires ont procédé à des actes sans prendre en compte cette taxe et, même s'ils avaient pu l'anticiper, cette prise en compte était limitée puisqu'il ne leur était pas possible de prévoir un montant adéquat en provision en l'absence d'une méthode d'estimation clairement définie et confirmée par la jurisprudence.

Exemple: La commune X met l'enquête publique la révision générale du PAL en mars 2017. Le nouveau PAL prévoit plusieurs mises en zone et changements d'affectation, qui tombent dans le champ d'application de la LATeC et ont pour effet d'assujettir les terrains concernés à la taxe sur la plus-value. En décembre 2017, le propriétaire A vend l'art. 55 RF qui, selon le PAL mis à l'enquête publique, passera de zone agricole en zone à bâtir. La DAEC approuve la révision générale du PAL en février 2018. Selon la loi en vigueur, l'art. 55 RF est soumis à la taxe sur la plus-value dans la mesure où la mise en zone à bâtir a eu lieu après le 1^{er} janvier 2018 et A devra s'acquitter du paiement de la taxe, même si la mise à l'enquête a eu lieu avant l'entrée en vigueur des dispositions légales sur la plus-value.

³ Art. 201 à 218 LICD.

Il est à relever que cette question avait été évoquée dans le cadre des travaux législatifs (au moment de la consultation publique de l'avant-projet de loi), le Conseil d'Etat ayant décidé de ne pas prévoir de disposition transitoire. La problématique n'a pas été abordée par la suite dans le cadre des débats au Grand Conseil, que ce soit au sein de la commission parlementaire ou en plénum.

Dans la mesure où l'un des objectifs du projet de loi est de lever autant que possible l'insécurité juridique actuelle et compte tenu du fait que la situation qui appelle une solution transitoire est clairement limitée dans le temps, il est proposé d'introduire un nouvel article 178d prévoyant que la taxe n'est pas due en cas de conclusion de l'acte d'aliénation ou d'obtention d'un permis antérieur au 1^{er} janvier 2018, mais qui porte sur une parcelle bénéficiant d'une mesure d'aménagement entrée en force après le 1^{er} janvier 2018. Il est peu probable que les actes concernés par cette modification soient nombreux, mais certains ont été passés entre 2015 et 2018 sans prévoir une provision en vue du paiement de la taxe. S'agissant des actes passés après le 1^{er} janvier 2018, il n'y pas de raison de les faire bénéficier de ce régime transitoire puisqu'à partir de cette date, les modifications de la LATeC étaient en vigueur.

Dans le cadre de la consultation de l'avant-projet, la Chambre des notaires fribourgeois et la Chambre fribourgeoise de l'immobilier ont demandé, en se référant à la solution prévue par le canton de Berne¹, que le champ d'application de cette disposition transitoire soit étendu afin que l'ensemble des mesures d'aménagement qui ont été mises à l'enquête publique avant le 1^{er} janvier 2018 ne soient pas assujetties à la taxe. En premier lieu, on peut s'interroger sur la conformité au droit fédéral d'une telle solution, dans la mesure où l'art. 5 LAT exige que les cantons prélèvent une taxe sur la plus-value en relation avec les mesures d'aménagement procurant un avantage majeur et qui sont devenues effectives (en d'autres termes entrées en force) après l'entrée en vigueur des dispositions légales instaurant le régime de compensation. Et à cet égard, il est certain que cette exigence vaut à tout le moins pour les mises en zone à bâtir qui ont été mises à l'enquête publique avant l'entrée en vigueur du nouveau droit cantonal mais approuvées après le 10 avril 2019, date à laquelle la Confédération a reconnu que le régime de compensation introduit dans la LATeC répondait aux exigences de l'art. 5 LAT et retiré le canton de la liste de ceux qui ne remplissaient pas le mandat du législateur fédéral en relation avec la taxe sur la plus-value. D'autre part, une extension du champ d'application de la disposition transitoire aurait pour effet de soustraire à la taxation un très grand nombre de mesures d'aménagement, étant donné que l'écrasante majorité des révisions générales de PAL qui ont été approuvées par la DAEC après le 1^{er} janvier 2018 ou sont encore en cours d'approbation ont été mises à l'enquête publique

avant cette date. Il en va non seulement du respect de l'égalité de traitement entre les propriétaires dont les terrains ont bénéficié de plus-value en raison de mises en zone bâtir et de changements d'affectation approuvées avant le 1^{er} janvier 2018, mais aussi de la nécessité d'alimenter le Fonds de la plus-value, dont on rappelle qu'il doit atteindre les 20 millions de francs² afin d'assurer le financement des indemnités dues par les communes pour expropriation matérielle avant de pouvoir être utilisé pour financer d'autres mesures d'aménagement (dont les plans directeurs régionaux ainsi que les études régionales et communales en vue de la requalification et de la densification du milieu bâti). A cet égard, il faut également tenir compte des conséquences résultant d'une part, de la forte diminution des mises en zone à bâtir qui pourront être approuvées par la DAEC en application de la LAT et des principes du nouveau plan directeur cantonal, et d'autre part, des solutions introduites pour permettre un report de l'exigibilité de la taxe en lien avec les changements d'affectation.

Pour ces motifs, il se justifie de maintenir l'article 178d P-LATeC dans la teneur qui était la sienne au stade de l'avant-projet.

L'introduction de cette disposition transitoire nécessite une adaptation de la LIAA de manière à éviter les cas de figure où des propriétaires aliénant leur terrain ne seraient pas imposés en application de cette loi ni de celle de la LATeC.

11. Commentaires des dispositions

Art. 113a

Al. 1 et 3a

Il est renvoyé sur ce point aux considérations figurant au point 4 du message.

Al. 4

L'inscription au registre foncier d'une mention indiquant l'assujettissement du bien-fonds à la taxe sur la plus-value dès l'entrée en force de la décision d'approbation de la DAEC est maintenue, la disposition étant déplacée dans le nouvel article 113a^{bis} réglant l'information des propriétaires.

Art. 113a^{bis}

Al. 1 et 2

La publication sur un portail cartographique des parcelles potentiellement assujetties à la taxe sur la plus-value implique dans un premier temps que le SeCA identifie dans le cadre de son préavis de synthèse de l'examen préalable du dossier de planification³ les mesures de planification qui seraient

¹ Art. T3-1 al. 2 LC.

² Art. 51a al. 2 ReLATeC.

³ Art. 77 LATeC.

tomberaient dans le champ d'application de l'art. 113a al. 2 LATeC en cas d'approbation par la DAEC. La commune devra ensuite compléter le rapport explicatif et de conformité¹ avec cette liste et procéder, avant la mise à l'enquête publique de son dossier, à la saisie des biens-fonds concernés sur l'application mise à disposition par le canton à des fins de publication. Compte tenu du fait que l'issue de la procédure d'adoption et d'approbation des plans demeure réservée et que les mesures prévues ne seront pas en force au moment de la publication sur le portail cartographique, cette information ne peut avoir qu'une portée indicative.

Al. 3

Cet alinéa reprend avec une légère modification rédaction l'actuel art. 113a al. 4 LATeC.

A noter que le projet de loi prévoit l'abandon de l'inscription de la deuxième mention (cf. art. 113d al. 2).

Art. 113b al. 2a

Selon la proposition principale proposée pour ce nouvel alinéa, lorsque le prix convenu existe, il doit être en principe considéré comme correspondant à la valeur vénale, conformément à l'interprétation traditionnelle de cette notion et la pratique en matière fiscale. Ainsi, en l'absence d'éléments concrets indiquant que le prix convenu ne reflète pas la valeur actuelle du marché en raison de circonstances inhabituelles, l'autorité de taxation pourra s'y référer directement et n'aura pas besoin de recourir à une méthode d'estimation pour déterminer le montant de la plus-value résultant de la mesure d'aménagement.

Même si le prix convenu est sensé refléter de manière générale la réalité économique et donc la valeur marchande d'un terrain, il est bien souvent susceptible d'être influencé par des critères subjectifs, résultant de tractations entre les parties, qui peuvent donc être indépendants de mesures d'aménagements et du potentiel de construction qu'offrent ces dernières. Il faut par ailleurs tenir compte de la particularité de la taxe sur la plus-value qui exige d'effectuer une comparaison entre la valeur vénale dudit terrain avant la mesure d'aménagement et après que celle-ci soit entrée en force, et cela même en l'absence d'actes d'aliénation.

Selon le texte de la variante qui figure dans le projet pour cette disposition, dans la mesure où le prix convenu en cas d'aliénation à titre onéreux est un élément à prendre en considération parmi d'autres, il conviendrait dans tous les cas de vérifier, par le biais de la méthode appropriée, s'il correspond réellement à la valeur vénale sur la base d'éléments objectifs et justifiables.

Bien souvent, l'administration ne disposera pas de prix comparatifs suffisamment fiables et en nombre suffisant pour pouvoir appliquer la méthode comparative directe. Comme expliqué au point 5 du message, les prix convenus portent rarement sur des terrains nus. Par ailleurs, si l'on ne dispose pas de prix pouvant servir de référence pour une comparaison valable dans la commune concernée, il sera difficile d'en trouver dans les communes voisines ou situées dans la région, du moins en suffisance, étant donné que les règlements communaux d'urbanisme prévoient des prescriptions de construction différentes pour des zones similaires, ceci sans même parler des caractéristiques propres à chaque parcelle. Cela étant dit, il apparaît qu'en l'absence de prix comparatifs fiables, la méthode de la valeur résiduelle peut être utilisée tant pour des terrains destinés à de l'habitat individuel que pour du collectif ou de la PPE. Les critères qui y sont appliqués présentent l'avantage d'être clairs et vérifiables de sorte que les propriétaires pourront faire valoir leurs droits en toute connaissance de cause s'ils entendent contester la décision de taxation. Il appartiendra à la jurisprudence d'affiner les contours des méthodes d'estimation en matière de taxation de la plus-value sur la base des différents cas d'espèce.

Art. 113c al. 2

Compte tenu de la charge de travail générée par la méthodologie d'estimation de la plus-value (voir ch. 5.4) ainsi que par l'introduction d'un système de taxation au prorata et d'exceptions à l'exigibilité (voir ch. 6.2 et 6.4), il se justifie de prévoir que les coûts liés aux charges de fonctionnement, correspondant à des montants forfaitaires nécessaires pour la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales une fois que la vague des révisions générales des PAL à approuver par la DAEC sera passée, soient compensés par les recettes du Fonds. L'al. 2 de cette disposition est donc modifié en conséquence. Conformément à l'al. 4 en vigueur, le Conseil d'Etat règle les principes de gestion du Fonds de la plus-value et il lui appartiendra donc de déterminer les ressources susceptibles d'être couvertes par ce biais. Les incidences financières de l'avant-projet sont décrites dans le détail au chapitre 13 du message.

Art. 113d

Al. 1a

Dans le cadre de la consultation externe, l'Union suisse des professionnels de l'immobilier Fribourg a indiqué que les personnes les plus habilitées pour établir une expertise immobilière sont selon elle les experts en estimation immobilière brevetés² en demandant par conséquent que, à l'image

¹ Art. 39 al. 2 LATeC reprenant l'instrument instauré par l'art. 47 OAT.

² Une association nommée Chambre suisse des experts en estimations immobilières CEI a été constituée en 1989 (www.cei.ch) et tient à disposition une liste de ses membres qualifiés pour élaborer des expertises.

de ce qui est prévu dans les cantons de Vaud et de Neuchâtel, l'estimation de la plus-value soit faite sur la base d'une expertise effectuée par un mandataire externe, à financer par le Fonds de la plus-value.

La CAI est une commission chargée d'estimer les immeubles et les droits nécessaires aux réalisations et à d'autres tâches de l'Etat¹ mais elle accepte aussi des mandats particuliers concernant des problèmes immobiliers de la Confédération, des communes, des paroisses et des autres collectivités ou établissements de droit public (art. 8 al. 1 du règlement). Elle ne se prononce pas sur les questions de droit et ne tranche pas les litiges, mais peut, sur demande, communiquer les principes auxquels elle se réfère pour formuler ses appréciations ou ses décisions. Cette commission jouit d'une grande expérience dans l'estimation immobilière et effectue ses tâches de manière indépendante avec toute la neutralité nécessaire. Ses coûts de fonctionnement, régis par l'ordonnance concernant la rémunération des membres des commissions de l'Etat², ne sont pas comparables à ceux que générerait le recours systématique à des experts externes. Dans le cadre de ses attributions, la CAI peut, avec l'accord de la DAEC, faire appel à des experts indépendants pour la soutenir dans ses tâches, la rétribution de ces personnes devant être déterminée par la DAEC d'entente avec la Direction des finances³.

Compte tenu des autres mandats que de la CAI doit assumer dans le cadre de sa mission définie par son règlement, mais aussi du retard accumulé dans le traitement des dossiers de taxation et du fait que l'estimation à effectuer dans le cas de changements d'affectation peut nécessiter dans certaines situations un travail conséquent, il se justifie d'introduire une disposition permettant à la DAEC, sur proposition de la CAI, de confier l'estimation de certains dossiers de taxation à un expert externe qualifié et de prévoir le financement de tels mandats par le biais du Fonds de la plus-value en application de l'art. 113c al. 2 P-LATeC.

Al. 2

Pour des motifs d'efficacité sur le plan administratif, il est proposé de supprimer l'inscription au RF d'une deuxième mention indiquant le montant de la taxe et remplaçant celle opérée en application de l'art. 113a al. 4 LATeC (reprise à l'art. 113a^{bis} al. 3 P-LATeC). Cette deuxième mention paraît en effet superflue, l'inscription de la première mention et de l'hypothèque légale (art. 113g al. 2 LATeC), garantissant le paiement du montant de la taxe, étant suffisante. Par conséquent, l'al. 2 est supprimé.

¹ Art. 1 al. 1, 8 al.1 et 10 du règlement du 28 décembre 1984 concernant la Commission d'acquisition des immeubles, RSF 122.93.12.

² Ordonnance du 16 novembre 2010, RSF 122.8.41.

³ Art. 19 al. 4 du règlement du 31 octobre 2005 sur l'organisation et le fonctionnement des commissions de l'Etat (ROFC, RSF 122.0.61) et 9 al. 2 du règlement du 28 décembre 1984 concernant la Commission d'acquisition des immeubles (RSF 122.93.12).

Art. 113d^{bis}

Le TC a souligné dans son arrêt du 20 novembre 2020 que les services de l'Etat devaient collaborer afin d'obtenir des valeurs de comparaison en repérant des parcelles présentant des caractéristiques similaires. Dès lors qu'il s'agit de communiquer des valeurs comparatives, qui peuvent être anonymisées et qui ne sont, sous cette condition, pas soumises à la législation sur la protection des données ou encore au secret fiscal, le TC estime que rien ne s'oppose à une transmission de ces données⁴.

Le problème qui se pose en relation avec les données nécessaires à l'estimation de la valeur vénale est qu'il paraît difficile dans les faits de garantir leur stricte anonymisation, compte tenu de la possibilité pour les autorités de faire des recoupements de celles dont elles disposent déjà pour effectuer d'autres tâches (pour la DAEC et le SeCA, notamment, le traitement des recours dirigés à l'encontre des PAL et PAD ou des demandes de permis). S'il s'avère qu'il n'est pas possible d'assurer cette anonymisation, la législation spéciale applicable en la matière exige que l'étendue des données nécessaires ainsi que les modalités de traitement et de transmission desdites données (procédure d'appel, appariement et utilisation de systèmes d'informations) soient expressément prévues dans une base légale, tout comme la justification de leur traitement en relation avec les dispositions sur la taxation de la plus-value. A défaut, les traitements des données concernées ne pourraient pas être effectués de manière licite, ce qui aurait bien évidemment pour effet de faire obstacle à l'instruction des dossiers de taxation et tout particulièrement l'estimation de la plus-value par la CAI.

Pour ces motifs, il apparaît indispensable de compléter la LATeC en introduisant une nouvelle disposition légale mentionnant les autorités susceptibles de transmettre les données nécessaires et de lister celles-ci de manière exhaustive.

La DAEC doit pouvoir s'adresser tant aux autorités administratives cantonales (Service des contributions, Registre foncier) qu'aux communes dans la mesure où un certain nombre d'entre elles disposent des informations en relation avec les transactions opérées à titre onéreux sur leur territoire. En particulier, les registres fonciers devront communiquer, sur demande, les prix des actes d'aliénation pour autant que ceux-ci soient nécessaires à l'estimation de la valeur vénale des terrains avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement. Pour pouvoir assurer le suivi de l'exigibilité de la taxe, il est spécifié que les registres fonciers fournissent à la Direction un accès aux mentions inscrites en application de l'article 113a^{bis} al. 3 et lui annoncent – comme c'est déjà le cas dans la pratique – les transferts de propriété d'immeubles qui font l'objet d'une telle mention (al. 2). Par ailleurs, la DAEC (par l'intermédiaire du SeCA) doit pouvoir utiliser les

⁴ Voir le commentaire de Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit., p. 79 s.

données auxquelles elle a déjà accès pour l'exercices d'autres tâches et qui sont nécessaires au suivi administratif des dossiers de taxation. Il s'agit des données relatives à l'identité et l'adresse des propriétaires (al. 3 let. a) et des données traitées par le SeCA dans le cadre des dossiers de demandes de permis, les permis de construire octroyés selon la procédure ordinaire étant un élément déclencheur du paiement de la taxe selon l'article 113e al. 1 let. a LATeC (al. 3 let. b).

Art. 113e

Al. 1

Comme indiqué au point 6.1, la notion bien-fonds «construit» au sens de l'art. 5 al. 1^{bis} LAT est concrétisée dans le droit cantonal par l'octroi du permis de construire selon la procédure ordinaire, à l'exception des permis pour l'équipement de détail. L'assouplissement supplémentaire souhaité par les motionnaires concernant le report du paiement est concrétisé aux al. 4 et 5 de cette même disposition. Une légère modification a été apportée à la lettre a de cet alinéa par la suppression du renvoi aux cas d'imposition différée régis par l'art. 43 let. a à c LICD (al. 3). Etant donné qu'en vertu du droit fédéral, les critères pour l'exigibilité de la taxe sont alternatifs, ce renvoi peut porter à confusion. Si le permis est octroyé dans le cadre d'une procédure de permis, la taxe sera due quelle que soit la nature de l'acte d'aliénation qui aurait été effectué avant ou après l'octroi de l'autorisation de construire.

Al. 2

Dans sa détermination rendue en réponse de la consultation externe, l'ARE a indiqué qu'un système de taxation au prorata peut être considéré comme étant conforme au droit fédéral à condition que la disposition légale soit interprétée de manière restrictive. L'ARE estime ainsi qu'une telle disposition ne pourrait trouver application que si le partage du bien-fonds est nécessaire ou à tout le moins judicieux pour atteindre globalement une utilisation mesurée du sol compte tenu de l'affectation des zones. La taxe sur la plus-value devrait également déjà devenir exigible pour les surfaces qui servent aux utilisateurs des parties déjà construites. Si la disposition devait être adoptée telle quelle, le canton aurait à fournir périodiquement des informations sur son application concrète, voire notifier certaines de ses décisions à l'ARE. Cette réserve émise par la Confédération, qui a pour tâche de veiller à ce que l'application par les cantons de leurs dispositions légales ne conduisent pas dans ses effets à éluder le droit fédéral, implique que les cas justifiant une taxation au prorata, en particulier les divisions parcellaires, devront faire l'objet d'un suivi et d'un examen de la part de l'administration cantonale afin que celle-ci s'assure que l'application de cette disposition ne conduise pas à des comportements abusifs.

Al. 3 à 5

Pour des raisons de systématique légale, ces alinéas sont repris avec de légères modifications à l'art. 113e^{ter}.

Art. 113e^{bis}

Al. 1

Après une analyse complémentaire des cas d'imposition différée, il s'avère que le renvoi de l'art. 113 al. 2 LATeC à l'art. 43 LICD dans son intégralité, soit y compris à l'al. 1 let. d et e, semble problématique étant donné que le droit fédéral ne prévoit qu'un cas de remploi pour les constructions agricoles (art. 5 al. 1^{quater} LAT, repris par l'art. 113b al. 3 LATeC) et que les art. 113a ss LATeC ne poursuivent pas le même objectif que l'impôt sur le gain immobilier. Appliqué par analogie, ces deux cas d'imposition différée poseraient des difficultés techniques par rapport à l'inscription de la mention et de l'hypothèque légale, mais surtout pourraient faire obstacle dans bien des cas à l'alimentation du Fonds de la plus-value

Il est encore précisé à cet égard que l'art. 5 al. 1^{quater} LAT (repris par l'art. 113b al. 3 LATeC) régit de manière spécifique la possibilité de remploi, réservé au cas de l'acquisition d'un bâtiment de remplacement par l'exploitant agricole, et s'écarte du régime du report d'imposition prévu à l'art. 12 al. 3 let. d LHID¹ (repris par l'art. 43 al. 1 let. d LICD) dont le champ d'application est légèrement différent. Dans le contexte de la taxe sur la plus-value, on peine à voir un cas qui ne bénéficierait pas de la norme fédérale conduisant à une exonération du propriétaire concerné, mais qui pourrait tout de même bénéficier du report de l'art. 43 al. 1 let. d LICD.

Pour ces motifs, il se justifie de limiter le champ d'application d'une imposition différée aux cas mentionnés à l'art. 43 al. 1 let. a à c LICD.

Al. 2

La formulation utilisée à la lettre a s'inspire directement de celle retenue par le canton d'Argovie², avec cette différence que l'exception ne sera envisageable que dans les cas de taxation liés à des changements d'affectation, compte tenu de la teneur et du champ d'application du droit fédéral tel que rappelé par l'ARE dans sa prise de position sur la motion Gobet/Boschung.

¹ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14).

² Art. 28d Abs. 2 BauG: «Der Bezug kann ganz oder teilweise aufgeschoben werden, wenn die zusätzliche Nutzungsmöglichkeit nur unwesentlich beansprucht wird». A noter que le canton de Bâle-Ville prévoit une solution similaire (Art. 122 Abs. 3 BPG).

Le ReLAtEC définira les contours de la notion d'utilisation négligeable du potentiel de construction¹, la solution privilégiée étant celle de mesurer l'utilisation du potentiel à l'aune des surfaces de plancher directement utilisables pour l'habitation et le travail, en fonction de l'indice de construction accordé par la réglementation communale. Cette solution impliquera que le SeCA assure par le biais de l'application FRIAC un suivi des surfaces autorisées par le biais des permis de construire octroyés aux propriétaires de terrains qui étaient déjà construits ou partiellement construits avant le changement d'affectation.

S'agissant du cas de report du paiement de la taxe prévue à la let. b de cet alinéa, la formulation proposée permet de spécifier le champ d'application de l'exception prévue (uniquement en lien avec les changements d'affectation) en précisant que l'exploitant-e agricole ne pourra en bénéficier que si le permis de construire qu'il a obtenu par le biais de la procédure ordinaire porte sur une construction ou une installation qui est nécessaire aux besoins de son exploitation. L'assujettissement du bien-fonds à la LDFR ainsi que le lien du projet avec l'exploitation agricole devront alors être vérifiés dans le cadre de la procédure de permis. Les modalités de mise en œuvre de cette exception pourront être spécifiées dans le ReLAtEC.

Un report de l'exigibilité paraît également se justifier en cas d'aliénation d'une part de propriété par étages (let. c) pour les raisons données au point 7.4.

Al. 3

Pour des motifs de sécurité du droit exposés au point 7.3, il convient de prévoir qu'en cas de changement de propriétaire qui ne déclenche pas l'exigibilité de la taxe, l'obligation de supporter la taxe soit transférée aux nouveaux propriétaires

Al. 4

En plus de la nécessité de concrétiser la notion d'utilisation négligeable du potentiel de construction, le Conseil d'Etat examinera dans le cadre de l'adaptation du ReLAtEC si des

¹ Selon ce qu'indiquait le rapport explicatif accompagnant l'avant-projet de loi, il est prévu à cet effet d'introduire dans le ReLAtEC un nouvel article 51i qui aurait la teneur suivante: «1 Dans les cas prévus par l'article 113e al. 4 let. a de la loi, le paiement de la taxe est reporté pour l'ensemble du montant dû si les surfaces supplémentaires obtenues par le biais des permis de construire octroyés ne dépassent pas le 10% des surfaces utiles principales déjà légalisées sur le bien-fonds considéré». Par surface utile principale, il faut entendre la partie de la surface utile (SU) qui est affectée aux fonctions répondant à la destination, au sens strict, de l'immeuble, par opposition aux surfaces utiles secondaires qui comprennent la partie de la surface utile (SU) affectée à des fonctions complétant celles de la surface utile principale et déterminée en fonction de la destination particulière de l'immeuble. Dans l'habitation par exemple, les surfaces utiles secondaires sont notamment – les buanderies, – les greniers et caves, – les débaras, – les garages, – les abris de protection civile, – les locaux à poubelles. A relever que si l'intervention se limite à des mesures d'économie d'énergie, y compris l'isolation périphérique des bâtiments, elle ne devrait pas dépasser une augmentation de 10% des surfaces légalisées des bâtiments existants. Les aménagements mentionnés réalisés à l'intérieur des volumes existants ou sous forme d'aménagements ou installations extérieurs n'engendreront pas d'augmentation des surfaces utiles principales.

précisions doivent être apportées en relation avec les cas de reports prévus aux let. b et c.

Art. 113e^{ter}

En raison des modifications apportées à l'art. 113e LAtEC, par le biais notamment d'alinéas supplémentaires et pour des raisons de systématique légale, il convient de reprendre les al. 3 à 5 de la disposition en vigueur et d'en faire une nouvelle disposition régissant spécifiquement la question du débiteur ou de la débitrice.

Al. 1 et 2

La notion de «rapport contractuel» justifiant l'exception au principe consacré par la première phrase de cet alinéa désigne par exemple la vente à terme ou le pacte d'emption. Des critères objectifs doivent exister pour justifier l'application de cette exception au principe d'exigibilité. Il n'est en effet pas exclu que, même dans le cas d'un pacte d'emption, les parties aient anticipé un futur changement d'affectation. A l'inverse, il ne faut pas que l'applicabilité de cette disposition soit laissée à la seule discrétion des parties, qui pourraient décider de la personne (aliénateur ou acquéreur) qui prend en charge la taxe. Les exceptions que feront valoir le débiteur ou la débitrice devront ainsi être dûment justifiées et examinées attentivement par l'administration cantonale.

Al. 3 et 4

Ces alinéas reprennent les al. 4 et 5 avec de légères modifications rédactionnelles qui ne changent rien à la portée des dispositions en vigueur.

Art. 113f

Al. 1a

Le délai de trente jours est le même que celui prévu pour le paiement des montants dus en application des art. 204 ss LICD.

Al. 1b

Cette disposition reprend pour l'essentiel la teneur de l'art. 210 al. 1 LICD.

Al. 1c

Cette disposition reprend essentiellement la teneur de l'art. 211 al. 1 LICD. A relever qu'elle va également dans le sens voulu par les motionnaires par rapport à la nécessité de prévoir des facilités de paiement pour des cas de rigueur. Il convient enfin de mentionner que dans sa prise de position sur l'avant-projet de loi, l'ARE a émis une réserve sur cette possibilité dans la mesure où elle n'était pas prévue par le

droit fédéral en relation avec la taxation des mises en zone à bâtir. L'Office fédéral précise que si la disposition devait être adoptée telle quelle, le canton devrait fournir périodiquement des informations sur son application concrète, voire notifier à la Confédération certaines décisions.

Al. 3

Compte tenu des nouveaux alinéas décrivant de manière précise les modalités de perception, cet alinéa doit être supprimé.

Art. 113g al. 3

Pour des raisons d'efficacité sur le plan administratif, il apparaît justifié de modifier la disposition en vigueur afin que la radiation de l'hypothèque soit requise non pas par le Service cantonal des contributions mais par la DAEC qui est l'autorité requérant son inscription.

Art. 178d

Il est renvoyé aux explications données au point 9 du présent rapport.

Disposition finale – Modification de la LIAA

Compte tenu de l'introduction d'une disposition transitoire dans la LATeC prévoyant, pour des motifs de sécurité juridique, que la taxe sur la plus-value ne soit pas perçue si des actes d'aliénation ont été effectués entre la mise à l'enquête publique de la révision du plan d'aménagement local mais avant l'entrée en vigueur du nouveau droit cantonal introduisant le régime de compensation (le 1^{er} janvier 2018), le champ d'application de la LIAA doit être modifié afin d'éviter que certains propriétaires qui auraient passé de tels actes avant cette date échappent au final à toute imposition alors qu'ils ont pu bénéficier de l'avantage créé par la mesure d'aménagement.

Art. 1 al. 1

La deuxième partie de l'alinéa en vigueur est supprimée compte tenu des modifications découlant de l'introduction d'un nouvel art. 1a LIAA. On rappelle que conformément à l'art. 51 al. 2 LIAA, cette loi est applicable pendant quinze ans à compter du 1^{er} janvier 2018.

Art. 1a

Al. 1

La lettre a de cet alinéa reprend la teneur de l'article de la deuxième partie de l'art. 1 al. 1 en vigueur en mentionnant directement la date d'entrée en vigueur des dispositions

introduisant le prélèvement de la taxe sur la plus-value dans la LATeC.

A défaut de perception d'une taxe sur la plus-value sur les terrains ayant fait l'objet d'une mise en zone à bâtir approuvée après le 1^{er} janvier 2018 lorsque l'acte d'aliénation a eu lieu avant cette date, il convient de modifier la LIAA afin que l'impôt soit dû en application de cette loi en introduisant une lettre b à ce nouvel alinéa.

Par «acte d'aliénation», il faut entendre ici l'acte donnant lieu au transfert (soit la date de la signature de l'acte devant notaire) et non pas son inscription au registre foncier qui opère le transfert juridique. Il doit en être de même en cas de pacte d'emption, lequel peut être convenu pour une durée de plusieurs années: le moment déterminant de «l'acte d'aliénation» doit être celui de la date de la conclusion du pacte d'emption, où le ou la propriétaire a pris l'engagement, même conditionnel, et non pas la date d'exercice du droit. Il paraît en effet trop dur de soumettre ce genre de cas – où les parties se sont tout de même déjà liées – au nouveau droit. Cela est d'autant plus dur si le ou la contribuable est l'aliénateur ou l'aliénatrice. En effet, dans ce cas, la réalisation de la vente ne dépend plus de lui ou d'elle, mais du seul empteur, qui peut décider d'exercer son droit ou non à tout moment jusqu'à échéance du contrat. Ainsi, toujours dans le souci d'assurer une certaine sécurité juridique, lorsque le transfert de propriété repose sur un pacte d'emption, l'acquisition de l'immeuble par l'empteur devrait rester soumise à l'ancien droit.

Al. 2

Il paraît nécessaire d'adapter les dispositions de la LIAA pour tenir compte de l'introduction de l'art. 178d P-LATeC et éviter la lacune résultant de l'art. 3 al. 1 LIAA en vigueur.

Exemple: A est propriétaire de l'art. 222 RF affecté à la zone agricole, avec une valeur vénale est de 5.-/m². En juin 2015, la DAEC approuve la mise en zone à bâtir de ce terrain dont la valeur vénale passe, selon estimation, à 300.-/m². En avril 2020, la DAEC approuve le changement d'affectation de ce même terrain dont la valeur vénale passe, selon estimation, à 400.-/m². L'article 222 RF est vendu au mois de mars 2021. En application de l'article 3 al. 1 LIAA, l'impôt dû selon la LIAA ne serait pas perçu puisque l'acte d'aliénation a eu lieu après le changement d'affectation du terrain, tandis que la taxe sur la plus-value serait perçue sur une valeur vénale de 100.-/m² (400.-/m²-300.-/m²). Il en résulte que l'augmentation de la valeur vénale de 295.-/m² résultant de la mise en zone à bâtir ne serait pas imposée.

Cette lacune justifie l'introduction de l'alinéa 2.

12. Incidences sur la répartition des tâches État-communes

Dans la mesure où le régime de compensation unique, géré exclusivement par le canton, mais sans que celui-ci en retire un quelconque bénéfice du point de vue financier, est maintenu, les modifications légales n'ont pas d'incidence sur la répartition des tâches État-communes.

13. Conséquences financières

Depuis l'entrée en vigueur des dispositions de la LATeC, 1^{er} janvier 2018 jusqu'à la fin juin 2021, 37 révisions générales de PAL ont été approuvées par la DAEC. Dans le cadre du plan de relance décidé par le Grand Conseil, le SeCA s'est vu attribuer des postes supplémentaires de juristes et d'aménagistes jusqu'à la fin 2022, afin que la vague de révisions générales de PAL en cours d'examen auprès du canton (accompagné de quelques 200 recours déposés contre les décisions communales) puisse être traitée d'ici là. Il faut par conséquent s'attendre à un nombre très importants d'approbation de révisions générales de PAL dans les deux prochaines années, ce qui générera un volume élevé de dossiers de taxation compte tenu du nombre de mesures d'aménagement qui entreront en force (essentiellement des changements d'affectation).

Depuis la fin 2018 à la fin 2019, soit jusqu'à la suspension du processus d'estimation et de taxation au printemps 2020 pour les motifs exposés dans le message¹, la CAI avait procédé, dans le cadre de 4 séances plénières (alimentées par les dossiers préparés par les sous-commissions), à l'estimation de 80 dossiers de taxation liés à des mesures d'aménagement assujetties à la taxe. Ces mesures résultaient de l'approbation de 12 révisions générales de PAL et de 35 modifications de PAL, toutes approuvées avant le 3 septembre 2019, date de l'arrêt du TC exigeant que la DAEC analyse les PAL sous l'angle des principes restrictifs du nouveau plan directeur cantonal. Ces estimations effectuées sur la base de la méthode des classes de situation représentaient un montant total de près de 8 millions de francs. La DAEC a par la suite notifié une trentaine de décisions de taxation qui devront probablement être reconsidérées sur la base de nouvelles estimations de la Commission compte tenu de l'arrêt du TC dont les considérants concernant la méthodologie à suivre ont été concrétisés dans le nouvel al. 2a de l'art. 113a LATeC.

Etant donné que la DAEC a continué d'approuver des dossiers de révisions générales et de modification de PAL et que le processus de taxation est suspendu depuis plus d'une année, 57 dossiers ouverts en relation avec les dossiers susmentionnés n'ont pas encore été estimés par la CAI. De plus, des dossiers de taxation supplémentaires devront être estimés pour les autres révisions générales de PAL approuvées par la DAEC depuis le 1^{er} janvier 2018 et 30 dossiers de modi-

fication de PAL, le nombre de mesures d'aménagement effectivement assujetties à la taxe devant encore être déterminé.

En raison du retard pris et du nombre de PAL approuvés par la DAEC d'ici la fin 2022, il est actuellement estimé qu'à la suite de l'entrée en vigueur de la modification législative, ce sont quelque 500 dossiers qui devront faire l'objet d'une estimation par la CAI et d'une décision de taxation de la DAEC. Un traitement rapide de ces dossiers revêt une urgence certaine pour des motifs de sécurité juridique et en raison du délai de prescription de 5 ans à compter de l'entrée en force de la mesure d'aménagement (art. 113d al. 3 LATeC).

La mise en œuvre d'une nouvelle méthodologie pour estimer la plus-value des terrains nécessitera un renforcement des ressources tant au niveau de la CAI qu'au niveau de son secrétariat, dans une ampleur qui dépendra des choix méthodologiques précis ainsi que des possibilités de s'appuyer sur des solutions digitales existantes. En effet, si la méthode des classes de situation – dont l'application exclusive par la DAEC n'a pas été admise par le TC – permettait de suivre un certain schématisme pour évaluer la valeur vénale sur l'ensemble d'un secteur faisant l'objet d'une mesure d'aménagement (mise en zone à bâtir ou changement d'affectation), tout en assurant une égalité de traitement entre les propriétaires, le recours aux autres méthodes officielles d'estimation reconnues, en particulier à la méthode comparative directe et la méthode de la valeur résiduelle, nécessite une analyse plus circonstanciée des caractéristiques de chaque parcelle, impliquant de nombreuses visions locales, et donc un investissement en temps nettement plus important. La CAI estime qu'il lui serait utile de pouvoir former une sous-commission supplémentaire impliquant la nomination de nouveaux membres, du moins jusqu'à la fin 2023, de manière à pouvoir rattraper le retard pris dans le processus de taxation. Dès 2023, la grande majorité des révisions générales de PAL aura été traitée; compte tenu du principe de stabilité des plans et du cadre restrictif fixé par le plan directeur cantonal en application de la LAT, les mesures d'aménagement donnant lieu à taxation seront moins nombreuses et la CAI devrait être en mesure d'assumer ses tâches d'estimation avec sa composition actuelle.

Compte tenu du temps supplémentaire nécessité pour chaque estimation, la charge du travail du secrétariat de la CAI, assuré par le SeCA, augmentera également de manière conséquente (demandes d'information aux RF, analyse des données transmises par le RF pour déterminer s'ils peuvent être utilisées pour l'application de la méthode comparative, compilation des documents détaillant les possibilités de construction des biens-fonds concernés et rédaction de procès-verbaux plus complexes).

Enfin, l'introduction d'un système de taxation au prorata (art. 113e al. 2 P-LATeC) et de cas de reports de l'exigibilité de la taxe en cas d'octroi de permis (art. 113e^{bis} al. 2 P-LATeC), nécessiteront une charge administrative supplémentaire par rapport au système en vigueur.

¹ Supra 1.3.

Au vu de ce qui précède, la DAEC estime que la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales nécessitera les ressources supplémentaires suivantes:

- > attribution d'un montant supplémentaire à prévoir au budget du SeCA pour les années 2022 et 2023, afin de doter la CAI d'une plus grande force de travail (création provisoire d'une sous-commission dédiée à l'estimation de la plus-value en plus de celle existante) permettant de rattraper le retard accumulé depuis le printemps 2020 dans le processus de taxation;
- > ressources complémentaires juridiques/applicatives au SeCA en fonction de l'évaluation des besoins éventuels qui devront être validés par le Conseil d'Etat dans le cadre de la procédure budgétaire.

Les ressources particulières devront faire l'objet de décisions du Conseil d'Etat selon des modalités qui devront être élaborées parallèlement à la procédure d'adoption du présent projet.

S'agissant de l'alimentation du Fonds de la plus-value, il convient de revenir sur les scénarios que le Conseil d'Etat avait établis dans le cadre de l'analyse des conséquences financières du projet de loi initial dans le message qui l'accompagnait¹. Tout d'abord, on constate que la proposition de taxer à 30% les nouvelles mise en zone à bâtir ainsi que les zones spéciales n'ont pas été retenues par le législateur, un taux minimal de 20% ayant été retenu pour les premières et la taxation des deuxièmes ayant été abandonnée. Si trois actions en indemnisation pour expropriation matérielle sont actuellement ouvertes devant la Commission d'expropriation contre des communes à la suite de dézonage (dont une pour un montant annoncé de 25 millions de francs), aucune décision en force n'a encore été rendue à ce jour. Les chiffres provenant des quelques 80 estimations effectués par la CAI ne peuvent pas non plus servir de nouvelle référence pour déterminer un prix moyen de la plus-value liée aux mises en zone à bâtir et aux changements d'affectation dans la mesure où le TC a remis en cause la méthode d'estimation qui avait été privilégiée dans un premier temps par la DAEC pour des motifs d'efficacité et d'égalité de traitement.

Compte tenu de la suspension du processus de taxation et de facturation depuis le début 2020 et des conséquences de l'arrêt du TC, aucun montant n'a pour l'instant été encaissé dans le Fonds de la plus-value, de sorte que l'on ne peut pas mesurer aujourd'hui, sur la base d'une période représentative, les répercussions financières de l'introduction des articles 113a ss LATeC pour le Fonds de la plus-value et les recettes fiscales en relation avec les mesures d'aménagement qui ont été approuvées par la DAEC depuis le 1^{er} janvier 2018. Par ailleurs, il faut tenir compte des incidences des principes restrictifs du nouveau plan directeur cantonal en application de la LAT révisée dont la trans-

position dans les révisions générales de PAL, applicable depuis l'arrêt du TC du 3 septembre 2019, limite fortement les possibilités de mise en zone à bâtir au cours de ces 20 prochaines années ainsi que, dans une certaine mesure, les changements d'affectation impliquant une densification.

A cela s'ajoutent les répercussions du présent projet de loi sur l'alimentation du Fonds (et donc également du Fonds des améliorations foncières en application de l'art. 113c al. 1 LATeC) compte tenu de l'introduction d'un système de taxation au prorata en fonction des divisions parcellaires et de cas de reports de l'exigibilité de la taxe prévus par l'art. 113e^{bis} al. 2 P-LATeC (soit l'utilisation négligeable du potentiel de construction, les permis octroyés pour les constructions nécessaires à l'exploitation agricole et l'aliénation d'unités de propriété par étages). Ces nouvelles modalités auront forcément pour effet de ralentir l'alimentation du Fonds de la plus-value.

Il faut donc s'attendre à ce qu'il faille encore un certain temps, dès l'entrée en vigueur de la modification légale, pour atteindre le seuil de 20 millions de francs prévu par l'art. 51a al. 2 ReLATeC qui permettrait non seulement au canton de couvrir le financement des éventuelles indemnités à verser par les communes dans le cadre des procédures d'expropriation, mais aussi des autres mesures d'aménagement prévues par l'article 113c al. 2 let. b à d LATeC (en deuxième priorité, les plans directeurs régionaux et les études régionales et communales en vue de la requalification et de la densification du milieu bâti). Au 30 juin 2021, les demandes de financement pour ces mesures, liées à pour l'instant exclusivement à l'élaboration des plans directeurs régionaux, s'élèvent à 1 175 000 francs (un montant qui pourrait être financé par le biais du Fonds de la plus-value à concurrence de 352 000 francs²), la DAEC n'ayant fait jusqu'à présent que constater pour certaines d'entre elles qu'elles remplissaient les conditions de l'art. 51f al. 1 ReLATeC, sans être en mesure de rendre des décisions en application de l'art. 51f al. 4 ReLATeC.

14. Conformité au droit supérieur

Le projet de loi est conforme au droit constitutionnel. A priori, il apparaît conforme au droit fédéral dans la mesure où il a été tenu compte de l'avis de principe donné par l'ARE sur les propositions des motionnaires. En particulier, aucune nouvelle exception à l'exigibilité du paiement de la taxe n'est introduite dans les cas où la plus-value résulte du classement d'un terrain en zone à bâtir (relevant du champ d'application de l'art. 5 LAT).

Il ne présente pas d'incompatibilité avec le droit de l'Union européenne.

¹ BGC Février 2016, Message 2015-DAEC-138 p. 175 ss.

² Cf. art. 51^e al. 1 let. a ReLATeC.



Botschaft 2021-DAEC-182

31. August 2021

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Raumplanungs- und Baugesetzes (RPBG)

1. Ursprünge des Gesetzesvorentwurfs	25
2. Organisation der Gesetzgebungsarbeiten	28
3. Ergebnisse der externen Vernehmlassung	29
4. Gesetzesentwurf: Allgemeines	29
5. Information der Eigentümerschaft	31
6. Methoden zur Berechnung der Mehrwertabgabe	33
7. Abgabepflicht	37
8. Schuldner oder Schuldnerin	39
9. Erhebung	40
10. Übergangsbestimmung	41
11. Kommentar zu den einzelnen Artikeln	42
12. Auswirkungen für die Aufgabenteilung zwischen Staat und Gemeinden	47
13. Kosten	47
14. Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht	49

1. Ursprünge des Gesetzesvorentwurfs

1.1. Geltendes Recht

Am 1. Mai 2014 trat die Teilrevision des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG) in Kraft. Dabei wurde insbesondere Artikel 5 RPG geändert, der den angemessenen Ausgleich für erhebliche Planungsvor- und -nachteile betrifft und die Erhebung einer Mehrwertabgabe zum Ausgleich der Vorteile vorsieht. Seither verpflichtet das Bundesrecht die Kantone, ein solches System einzuführen, und legt die Mindestanforderungen an dessen Ausgestaltung fest. Auch sieht Artikel 38a Abs. 4 und 5 RPG einen Einzonungsstopp für die Kantone vor, die es unterlassen, ihre Gesetzgebung nach den Anforderungen des RPG anzupassen. Diese

Sanktion besteht, solange der betreffende Kanton nicht über einen angemessenen Ausgleich verfügt.

Mit dem Inkrafttreten am 1. Januar 2018 des RPBG erliess der Kanton Freiburg eine gesetzliche Regelung für den Mehrwertausgleich, die den Mindestanforderungen des Bundesrechts entspricht. Die kantonalen Bestimmungen wurden vom Bundesrat am 10. April 2019 genehmigt. In diesem Entscheid hält der Bund auch fest, dass die in Artikel 38a Abs. 4 und 5 RPG vorgesehene Sanktion auch nach der Genehmigung der konformen kantonalen Regelung durch den Bund zur Anwendung kommen kann, wenn bestimmte wichtige gesetzliche Bestimmungen vom Bundesgericht für nichtig erklärt werden sollten oder wenn sich herausstellte, dass deren Anwendung durch den Kanton nicht im Einklang

mit dem Bundesrecht steht. So übt der Bund weiterhin eine gewisse Aufsicht über die Kantone aus; Änderungen der kantonalen Gesetze in diesem Bereich müssen dem Bundesrat zur Genehmigung vorgelegt werden.

Die Artikel 113a ff. RPBG sehen eine Abgabe von 20% des Mehrwerts vor, der sich aus der Zuweisung von Land zur Bauzone (Art. 15 RPG) oder einer Nutzungsänderung (Art. 113a Abs. 2 RPBG) ergibt. Änderungen von Plänen und Reglementen, die lediglich in einer Erhöhung von Nutzungsziffern bestehen, unterliegen nicht dieser Abgabe. Artikel 113d Abs. 1 RPBG legt fest, dass die Raumplanungs-, Umwelt- und Baudirektion (RUBD) die Besteuerung auf Antrag der Kommission für Grundstückerwerb vornimmt. Nach Artikel 113b Abs. 2 RPBG entspricht der Mehrwert der Differenz zwischen den Verkehrswerten eines Grundstücks vor und nach Rechtskraft der Planungsmassnahme, weshalb ein Vergleich zwischen beiden zu schätzenden Werten erforderlich ist. Die Abgabe wird innert sechs Monaten ab Rechtskraft der Baubewilligung, die für die erste Baute auf dem betroffenen Grundstück nach dem ordentlichen Bewilligungsverfahren erteilt wurde (mit Ausnahme von Detailerschliessungsbewilligungen), oder bei der Veräusserung des Grundstücks fällig. In den Fällen nach Artikel 43 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern¹ wird die Besteuerung aufgeschoben (Art. 113e Abs. 2 RPBG). Der Schuldner oder die Schuldnerin der Mehrwertabgabe ist die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks im Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme (Art. 113a Abs. 2 und 3 RPBG). Vom Abgabenertrag werden ein Fünftel dem Bodenverbesserungsfonds und vier Fünftel dem mit Artikel 113c RPBG eingerichteten Mehrwertfonds zugewiesen. Der kantonale Mehrwertfonds dient vorrangig dazu, die Finanzierung der Entschädigungen, die die Gemeinden wegen materieller Enteignung infolge von Auszonen leisten müssen, zu decken. Wenn die im Fonds kumulierten Beträge 20 Millionen Franken überstiegen haben (Art. 51a Abs. 2 des Ausführungsreglements vom 1. Dezember 2009 zum Raumplanungs- und Baugesetz [RPBR]), können verschiedene Planungsmassnahmen wie regionale Richtpläne, Agglomerationsprogramme sowie regionale und kommunale Studien zur Siedlungsrevitalisierung und -verdichtung finanziert werden, wobei die in Artikel 113c Abs. 2 RPBG festgelegte Prioritätenordnung gilt. Schliesslich ist auf Artikel 113h RPBG zu verweisen, der festlegt, dass öffentlich-rechtliche Körperschaften von der Mehrwertabgabe befreit sind, wenn sie Eigentümerinnen von Grundstücken sind, die eingezont werden oder eine Nutzungsänderung erfahren, und wenn diese Grundstücke der Erfüllung von Aufgaben im öffentlichen Interesse dienen, die sie selbst oder durch Zuständigkeitsdelegation ausführen (Abs. 1 und 2). Weiter wird die Werterhöhung eines Grundstücks von der Mehrwertabgabe befreit, wenn die Werterhöhung einen Gesamtbetrag von 20 000 Franken nicht übersteigt (Abs. 3).

Der Grosse Rat hat ein einheitliches Ausgleichssystem eingeführt, d. h. eine zentralisierte Mehrwertabschöpfung auf kantonaler Ebene, im Gegensatz zu einer Mehrwertabschöpfung auf kommunaler Ebene oder einem Mischsystem, das teilweise vom Kanton und teilweise von den Gemeinden verwaltet würde. Diese Lösung bedeutet, dass alle eingenommenen Abgaben und die Zuweisung der Einnahmen ausschliesslich vom Kanton verwaltet werden, mittels Veranlagungsverfügungen und Verwaltung des kantonalen Mehrwertfonds². Nach dem bestehenden System profitiert der Kanton nicht von diesen Einnahmen, wie die Liste der Massnahmen zeigt, die aus dem Fonds finanziert werden können (Art. 113c Abs. 2 RPBG).

Für die neuen Aufgaben im Zusammenhang mit der Mehrwertabschöpfung (namentlich für die Sicherstellung des Sekretariats der Kommission für Grundstückerwerb) und der Verwaltung des kantonalen Mehrwertfonds wurde der RUBD ein Vollzeitäquivalent (VZÄ) für eine Juristin oder einen Juristen zugestanden; die RUBD hat zusätzlich 0,5 VZÄ (technischer Sachbearbeiter/in) für die Eingabe der für die Bearbeitung der Dossiers erforderlichen Informationen mittels Stellenumwandlung innerhalb des Bau- und Raumplanungsamts (BRPA) freigestellt.

Mittlerweile haben alle Kantone Regelungen für den Mehrwertausgleich geschaffen, wobei sich Art (kantonal einheitlich, kommunal oder gemischt), Satz, Massnahmen, die der Abgabe unterliegen, Zahlungsbedingungen, Veranlagungsbehörden und Massnahmen, die über die Mehrwertabgabe finanziert werden, unterscheiden³. Die Gespräche mit den anderen Kantonen haben jedoch gezeigt, dass die meisten von ihnen derzeit vor ähnlichen Problemen stehen wie der Kanton Freiburg, da die Umsetzung der gesetzlichen Bestimmungen besonders komplex ist. Die grösste Schwierigkeit besteht in der Festlegung der Modalitäten für die Berechnung des Mehrwerts. Die überwiegende Mehrheit der Kantone bezieht sich in ihrer Gesetzgebung auf den Begriff «Verkehrswert» oder «Bodenwert» zur Definition des Mehrwerts und führt derzeit vertiefte Überlegungen durch, um eine geeignete Methodik zu dessen Bestimmung im Rahmen des Bundesrechts und der Besonderheiten der Mehrwertabgabe zu definieren. Auf diesen Aspekt wird in Kapitel 6 der Botschaft eingegangen.

1.2. Qualifikation der Mehrwertabgabe

Der Mehrwertabgabe liegen keine steuerlichen Erwägungen zugrunde. Entsprechend kann sie auch nicht als Steuer qualifiziert werden. Mit der Mehrwertabgabe sollen vielmehr durch öffentliche Planungsmassnahmen geschaffene individuelle Sondervorteile für einzelne Grundeigentümerinnen

¹ Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG, SGF 631.1).

² TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 188 f.

³ Mehrwertausgleich: Kantonale Bestimmungen zum Mehrwertausgleich im Wortlaut (Stand 22. April 2021), EspaceSuisse, Mehrwertausgleich in den Kantonen.

und -eigentümer (Bodenwertsteigerung) im Sinne der Gleichbehandlung ausgeglichen werden. Entsprechend ist zwischen Raumplanungsrecht und Steuerrecht zu unterscheiden, die je unterschiedliche Ziele verfolgen. Die Mehrwertabgabe fällt unter das Raumplanungsrecht und muss daher im Licht der in diesem Bereich geltenden Ziele und Grundsätze ausgelegt werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Kantone laut RPG dafür sorgen müssen, dass die Eigentümerinnen und Eigentümer ihre Grundstücke optimal bebauen (namentlich in Bezug auf die Nutzung des Verdichtungspotenzials), während die Gemeinden verpflichtet sind, zuerst die vorhandenen Bauzonenreserven zu nutzen und alle erforderlichen Verdichtungsmassnahmen zu treffen, bevor sie eine Erweiterung ihrer Bauzone in Erwägung ziehen (Art. 3 Abs. 3 Bst. a^{bis} und 15 Abs. 4 Bst. b RPG).

Weiter schreibt Artikel 5 Abs. 1 RPG einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vorteile infolge von raumplanerischen Massnahmen vor. Dieser Vorteil entspricht nicht zwangsläufig dem tatsächlichen Gewinn aus dem Verkauf des betroffenen Grundstücks¹. Die Mehrwertabgabe verfolgt also kein fiskalisches, sondern ein Lenkungs- und Ausgleichsziel. Der Gewinn aus dem Verkauf wird durch die Grundstückgewinnsteuer besteuert, wobei die Mehrwertabgabe von diesem Gewinn als Aufwand abziehbar ist (Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG und 113b Abs. 4 RPBG). Die Rechtsprechung präzisiert, dass diese Abgabe einer neuen Kategorie öffentlicher Abgabe entspricht und als «kostenunabhängige Kausalabgabe» qualifiziert werden kann (unabhängig von Kaufpreis, Erschliessungskosten, Transaktionskosten, Unterhaltskosten). Weiter gilt laut Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass eine Abgabe von bis zu 60% des durch Planungsmassnahmen verursachten Mehrwerts weder die Eigentumsgarantie verletzt noch konfiskatorisch ist².

1.3. Entwicklung der Praxis im Kanton Freiburg und dringlicher Auftrag

Bereits Anfang 2018 wandten sich mehrere Notarinnen und Notare mit der Bitte um Klärung in Bezug auf die Anwendung der betreffenden gesetzlichen Bestimmungen an die RUBD. Sie stellten einen Mangel an Informationen fest, der zu Rechtsunsicherheit führe und die Durchführung von Immobilientransaktionen erschwere. Sie wiesen auch darauf hin, dass das im RPBG vorgesehene System einige Eigentümerinnen und Eigentümer in eine äusserst schwierige finanzielle Lage bringen könne, insbesondere in Fällen, in denen die Transaktion vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts stattfand und nach dem Inkrafttreten der Planungsmassnahmen mit der Mehrwertabgabe belegt wird. Ausserdem waren gewisse Eigentümerinnen und Eigentümer sowie Gemeinden im Rahmen der Prüfung des Mehrwertabgabedossiers auf der

Grundlage der von der RUBD mitgeteilten Beschlussskizzen der Auffassung, dass die auf der Grundlage einer Schätzung der Kommission für Grundstückerwerb festgesetzten Quadratmeterpreise in den betreffenden Sektoren deutlich über dem Marktwert lagen und daher überhöht waren.

Im Einvernehmen mit der RUBD hat die Kommission für Grundstückerwerb eine Praxis für die Bewertung von Immobilien entwickelt, bei der sie eine offiziell anerkannte Methode, die sogenannte Lageklassenmethode, anwendet, die im Schweizerischen Schätzerhandbuch³ der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückerwerbs- und Bewertungsexperten beschrieben ist. Kurz gesagt handelt es sich um eine Methode, die auf statistischen Bewertungen basiert, bei der der Wert des Grundstücks in Abhängigkeit vom Ertragswert, dem Verkaufspreis oder dem Neubauwert ermittelt wird. Die RUBD und die Kommission für Grundstückerwerb waren der Ansicht, dass diese Methode angesichts der verfügbaren Ressourcen eine schnelle Bearbeitung der Dossiers und eine Gleichbehandlung aller Bürgerinnen und Bürger ermöglichen würde. Von Anfang 2019 bis Frühjahr 2020 hat die Kommission für Grundstückerwerb rund 100 Schätzungsprotokolle erstellt.

Zwischen Dezember 2019 und März 2020 hat die RUBD rund 30 Veranlagungsverfügungen erlassen, von denen drei Gegenstand einer Beschwerde beim Kantonsgericht (KG) sind; die anderen Verfügungen sind in Kraft getreten.

Am 12. März 2020 traf sich die RUBD mit Vertretern der Freiburger Notariatskammer, um mit ihnen die in der Praxis beobachteten Probleme zu diskutieren. Dabei wurde die Einsetzung einer Arbeitsgruppe vereinbart, um die Situation zu untersuchen sowie Anpassungen der Praxis oder nötigenfalls Gesetzes- oder Reglementsänderungen vorzuschlagen, die dann über die RUBD dem Staatsrat vorgelegt werden sollten.

Gleichzeitig beauftragte die RUBD über das BRPA den Verband EspaceSuisse mit der Erstellung eines Rechtsgutachtens zum Begriff des «erheblichen Vorteils» gemäss Artikel 5 RPG und des «Verkehrswerts» im Rahmen der vom Bundesgesetzgeber gesetzten Rahmenbedingungen für die Erhebung der Mehrwertabgabe. Das Gutachten wurde am 1. September 2020 übermittelt.

Ab April 2020 setzte die RUBD die Schätzungsverfahren und Rechnungsstellungen aus, zunächst aufgrund der besonderen sanitären Situation im Zusammenhang mit Covid-19.

Mit dem am 13. Mai 2020 eingereichten dringlichen Auftrag forderten Grossrätin Gobet, Grossrat Kolly, Grossrat Doutaz und sieben Mitunterzeichnende dann den Staatsrat auf, die Verfügungen und Rechnungsstellungen betreffend Mehrwertabgabe mit sofortiger Wirkung bis zur Revision des RPBG, die Gegenstand einer bald folgenden Motion sein

¹ EspaceSuisse, Mehrwertberechnung: Mit einer Vielzahl von Methoden zu einem objektiven Ergebnis, Inforum Dezember 4/2020.

² TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 186.

³ 5., überarbeitete und erweiterte Auflage, 2019.

würde, zu suspendieren. Dieser Auftrag wurde vom Grossen Rat am 23. Juni 2020 angenommen, sodass die Schätzungsverfahren und Rechnungsstellungen seither nicht wieder aufgenommen wurden.

1.4. Motion Gobet/Boschung

Am 23. Juni 2020 reichten Grossrätin Nadine Gobet und Grossrat Bruno Boschung zusammen mit 30 Mitunterzeichnenden eine Motion¹ zur Änderung der Bestimmungen zur Mehrwertabgabe im RPBG ein. Die Motionäre hielten darin fest, dass sie das Prinzip der Abgabe nicht in Frage stellten, wiesen jedoch gleichzeitig darauf hin, dass das System in seiner jetzigen Form Rechtsunsicherheit schaffe, die dringend durch eine entsprechende Anpassung der Artikel 113a ff. RPBG beseitigt werden müsse, damit bei der Festsetzung dieser Abgabe vorrangig die Vergleichsmethode und, bei Fehlen hinreichend verlässlicher Vergleichspreise, die Residualwertmethode angewendet werde. Die Motionäre schlugen zudem vor, die Schuldnerin oder den Schuldner der Mehrwertabgabe neu als die Person zu definieren, die Eigentümerin oder Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme (und nicht wie nach geltendem Recht zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage) ist. Weiter sollen Ausnahmen von der Abgabepflicht beim Verkauf von Stockwerkeigentumswohnungen auf bebauten Grundstücken und von Bauten von geringer Bedeutung, bei energetischen Sanierungen sowie bei Grundstücksabgrenzungen (mit einem System einer anteiligen Abgabe) und bei Härtefällen in das Gesetz aufgenommen werden. Sie sprachen sich auch dafür aus, die mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes einhergehende Rechtsunsicherheit durch die Einführung einer Übergangsbestimmung zu beseitigen. Dem Vorschlag des Staatsrats folgend nahm der Grosse Rat die Motion am 21. August 2020 an.

2. Organisation der Gesetzgebungsarbeiten

Die Arbeitsgruppe, die die RUBD im Anschluss an das Treffen mit den Vertretern der Notariatskammer gebildet hat, setzte sich aus dem Präsidenten der Notariatskammer Freiburg, einem Vertreter der Gemeinden sowie Vertreterinnen und Vertretern der Kommission für Grundstückerwerb, der Finanzdirektion, der Kantonalen Steuerverwaltung und des BRPA zusammen. Die Arbeitsgruppe wurde damit beauftragt, das Veranlagungsverfahren und die Anwendung der geltenden Bestimmungen des RPBG zu analysieren und bis Mitte September 2020 einen Bericht vorzulegen, der Vorschläge zur Anpassung der Praxis enthält und die sich allenfalls daraus ergebenden gesetzlichen und/oder regulatorischen Änderungen aufzeigt.

Die Arbeitsgruppe kam achtmal zwischen Mai und September 2020 zusammen. Soweit die in der Motion Gobet/Boschung gemachten Vorschläge für Gesetzesänderungen Fragen betrafen, die die Arbeitsgruppe selbst als bedenkenswert identifiziert hatte, wurden diese Vorschläge auch von der Gruppe diskutiert, die jedoch zu ihren eigenen Schlussfolgerungen zu den fraglichen Punkten kam. Der geforderte Bericht wurde am 18. September 2020 an die RUBD übermittelt.

Mit Beschluss vom 1. September 2020, ergänzt durch den Beschluss vom 6. Oktober 2020, ernannte der Staatsrat einen Lenkungsausschuss (COPIL) für die Änderung des RPBG unter dem Vorsitz des Staatsrats, Raumplanungs-, Umwelt- und Baudirektors. Neben den Vertreterinnen und Vertretern der Finanzdirektion und des BRPA setzte sich der COPIL aus folgenden Personen zusammen:

- > Herr Bruno Boschung, Grossrat, Vertreter der Christlich-demokratischen Fraktion;
- > Frau Nadine Gobet, Grossrätin, Vertreterin der Freisinnig-Demokratischen Fraktion;
- > Herr Bruno Marmier, Grossrat, Vertreter der Fraktion Mitte Links Grün;
- > Herr Pierre Mauron, Grossrat, Vertreter der Sozialdemokratischen Fraktion;
- > Frau Gilberte Schär, Grossrätin, Vertreterin der Fraktion der Schweizerischen Volkspartei;
- > Herr Pierre-André Burnier, Gemeindeammann von Mont-Vully, Vertreter des Freiburger Gemeindeverbands (FGV);
- > Herr Joseph Aeby, Gemeindeammann von Rue, Direktor der Region Glane-Vivisbach, Vertreter des FGV;
- > Herr Christian Pfammatter, Kantonsrichter;
- > Herr Frédéric Ménétrety, Direktor der Freiburger Landwirtschaftskammer;
- > Herr Yves Menoud, Präsident und Vertreter der Immobilien-Kammer Freiburg;
- > Herr Michel Mooser, Notar, Präsident der Freiburger Notariatskammer;
- > Frau Florence Perroud, Juristin, Vertreterin von ASLOCA-Fribourg;
- > Herr Philippe Thalmann, assoziierter Professor an der ETH Lausanne.

Der Ausschuss traf sich achtmal zwischen Anfang Oktober 2020 und Anfang Juli 2021. Er prüfte alle geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie die Vorschläge der Motionäre und der Arbeitsgruppe. Weiter erörterte er die Vorschläge, die im Rahmen der externen Vernehmlassung gemacht wurden, sowie weitere Anpassungen, die im Laufe seiner Arbeit entwickelt wurden.

¹ 2020-GC-107.

3. Ergebnisse der externen Vernehmlassung

Der Gesetzesvorentwurf war ab dem 1. April 2021 in der externen Vernehmlassung. Aufgrund der Dringlichkeit der Gesetzgebungsarbeiten fand die interne Vernehmlassung zeitgleich statt (weshalb einige rechtliche und technische Aspekte erst am Ende der Vernehmlassung zu Tage traten und in der Botschaft behandelt werden); die Frist für Antworten wurde auf den 10. Juni 2021 festgelegt.

Die RUBD erhielt 25 Antworten von externen Vernehmlassungsadressaten, darunter 13 Gemeinden, von denen sich die meisten der Stellungnahme des FGV anschlossen. Die im Vergleich zur Zahl der konsultierten Behörden und Kreise geringe Zahl der Stellungnahmen erklärt sich im Wesentlichen dadurch, dass der Vorentwurf in der Änderung einer bestehenden Rechtsgrundlage besteht, das geltende System nicht grundsätzlich in Frage stellt und einen technischen Bereich betrifft.

Generell weisen die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer vorab auf die Komplexität des Bereichs und die Unmöglichkeit hin, alle problematischen Fälle durch eine Gesetzesänderung zu lösen. In der Sache sprachen sie sich für den Vorentwurf des Gesetzes aus und merkten an, dass er in der Tat dazu beitrage, die Rechtssicherheit zu stärken und die derzeitige Regelung flexibler zu gestalten, um spezifische Lösungen zu berücksichtigen¹.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere Folgendes zu beachten:

Unter Verweis auf eine aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts zum im Kanton Basel-Landschaft vorgesehenen Mehrwertausgleich² möchte der FGV, dass das kantonale Recht ausdrücklich anerkennt, dass die Gemeinden eine Restkompetenz zur Besteuerung von Planungsmassnahmen haben, sofern sich der Kanton mit dem bundesrechtlich vorgesehenen Minimum begnügt. Der FGV ist der Ansicht, dass das Verbot einer solchen Möglichkeit der kommunalen Autonomie zuwiderlaufe und den Gemeinden wichtige Einnahmen vorenthalten könnte, insbesondere solche, die sich aus Verdichtungsmassnahmen ergeben und die ihnen für eine bessere Planung ihres Gebiets nützlich wären.

In Bezug auf die beiden Vorschläge für Artikel 113b Abs. 2a des Vorentwurfs (Methoden zur Schätzung des Mehrwerts) sprach sich die überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer für den Hauptvorschlag aus, wonach der vereinbarte Preis, sofern vorhanden, grundsätzlich repräsentativ für den Verkehrswert ist, während das Bundesamt für Raumentwicklung (ARE) die

Variante befürwortete, da es der Meinung ist, der Hauptvorschlag sei mit Artikel 5 RPG nicht vereinbar³.

Die Freiburger Notariatskammer schliesslich beantragte im Sinne der Motion, den Vorentwurf dahingehend zu ändern, dass die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme (und nicht zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage) zur Schuldnerin oder zum Schuldner der Abgabe erklärt wird. Ausserdem solle ein dynamischer Begriff der Schuldnerin oder des Schuldners der Abgabe eingeführt werden, wobei nur die Person, die von der Wertsteigerung profitiert, mit der Mehrwertabgabe belegt wird.

Die Stellungnahme des Staatsrats zu diesen verschiedenen Vorschlägen sowie zu weiteren Aspekten, die Gegenstand von Bemerkungen oder Änderungswünschen waren, ist in den Kapiteln 5 ff. dieser Botschaft sowie in den Kommentaren zu den einzelnen Artikeln aufgeführt.

4. Gesetzesentwurf: Allgemeines

Hauptziel des Gesetzesentwurfs (RPBG-E) ist es, die Rechtsunsicherheit zu beseitigen, die von den Behörden und Fachleuten aufgrund der ersten Erfahrungen bei der Anwendung der geltenden Rechtsvorschriften festgestellt wurde. Ganz allgemein ist geplant, das RPBG in den folgenden Punkten zu ändern:

- > Information der Eigentümerschaft;
- > Berechnung des Mehrwerts (Schätzungsmethoden);
- > Abgabepflicht (Ausnahmen, anteilige Abgabe, Aufschub der Fälligkeit);
- > Erhebung der Abgabe;
- > Übergangsbestimmungen.

Die meisten Änderungen im Gesetz decken die in der Motion gemachten Vorschläge ab, mit teilweise unterschiedlicher Systematik und anderen Lösungen; diese sind in den folgenden Kapiteln der Botschaft beschrieben und erläutert. Andere Anpassungen sind das Ergebnis von Vorschlägen und Bemerkungen, die während des Vernehmlassungsverfahrens gemacht wurden, oder einer weiteren Analyse, die während des Gesetzgebungsverfahrens durchgeführt wurde und die Notwendigkeit kleinerer Änderungen an bestimmten bestehenden Gesetzesbestimmungen ergab.

Der Gesetzesentwurf stellt weder die Art des geltenden Systems (d. h. eine kantonale einheitliche Lösung mit einem ausschliesslich vom Kanton verwalteten Mehrwertfonds), noch den Abgabesatz (20%), noch die der Mehrwertabgabe unterstellten Planungsmassnahmen in Frage. So werden auch zukünftig nur Einzonungen und Nutzungsänderungen nach Artikel 113a Abs. 3 RPBG mit der Mehrwertabgabe belegt. Massnahmen, die lediglich die Nutzungsziffern erhöhen und

¹ Ein ausführlicher Vernehmlassungsbericht mit allen Stellungnahmen ist auf der Website der RUBD verfügbar.

² IC 245/2019 vom 19. November 2020 (Münchenstein BL).

³ Siehe unten Kapitel 6.

keine Nutzungsänderung der Zone umfassen, sollen weiterhin nicht besteuert werden.

Der Staatsrat hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung¹ zur Kenntnis genommen, auf die sich der FGV in seiner im Rahmen der Vernehmlassung eingereichten Stellungnahme bezieht, um die ausdrückliche Anerkennung einer Restkompetenz der Gemeinden zur Abschöpfung des Mehrwerts von Planungsmassnahmen zu verlangen. Aus dieser Stellungnahme und aus den Ausführungen anderer Gemeinden geht hervor, dass im Vergleich zum heutigen System zwei Möglichkeiten der Ausgleichs auf kommunaler Ebene denkbar sind: Die Gemeinden könnten (zu einem noch festzulegenden Satz) eine zusätzliche Mehrwertabgabe auf Einzonungen und Nutzungsänderungen erheben, die der kantonalen Abgabe nach RPBG unterliegen, und/oder sie könnten andere Planungsmassnahmen, die einen wesentlichen, vom kantonalen Recht nicht gedeckten Vorteil bringen, insbesondere Erhöhungen der Nutzungsziffer, mit der Abgabe belegen.

Im Fall von Basel-Landschaft beschränkte sich der Kanton darauf, eine Mehrwertabgabe von 20% für Neueinzonungen einzuführen. Darüber hinaus legte er fest, dass die Gemeinden nicht über dieses Minimum hinausgehen dürfen. Die Gemeinden durften höchstens verwaltungsrechtliche Verträge abschliessen, um den Beitrag der Eigentümerinnen und Eigentümer an die Infrastruktur zu regeln, aber nur im Rahmen eines Quartierplans und eines weiteren speziellen Nutzungsplans. Die Gemeinde Münchenstein reichte beim Bundesgericht Beschwerde ein mit der Begründung, dass die vorgeschlagene Regelung unzureichend sei und ihre Autonomie einschränke.

In seinem Urteil berücksichtigte das Bundesgericht (BGer) den bundesrechtlichen Auftrag gemäss RPG und das vom Kanton Basel-Landschaft erlassene Gesetz. Es kam zum Schluss, dass das Verbot für die Gemeinden, über das im kantonalen Recht vorgesehene Minimum hinauszugehen, nicht im Einklang mit dem Bundesrecht stehe, und stützte sich dabei auf den allgemeinen Gesetzgebungsauftrag in Artikel 5 Abs. 1 RPG, der von den Kantonen verlangt, einen angemessenen Ausgleich für planungsbedingte erhebliche Vor- und Nachteile zu schaffen, ein Auftrag, der schon vor der Revision des RPG Bestand hatte. Diese Bestimmung betrifft insbesondere die Vorteile aus Um- und Aufzonungen, während Neueinzonungen im Detail durch die Bestimmungen des revidierten RPG geregelt werden (Art. 5 RPG Abs. 1^{bis} bis 1^{sexies}). So hält das Bundesgericht fest, dass der Gesetzgebungsauftrag von Artikel 5 Abs. 1 RPG entweder durch den Kanton selbst und/oder durch die Gemeinden erfüllt werden könne. Weiter erwähnt das Bundesgericht, dass das Verbot, weitergehende Mehrwertabgaben zu erheben, zu einem empfindlichen Einnahmeverlust der Standortgemeinde führen könne. Hinzu komme, dass der Ertrag aus der Abgabe namentlich zur Ent-

schädigung verwendet wird, wenn Planungen eine materielle Enteignung zur Folge haben. Der teilweise Wegfall von Einnahmen aus Mehrwertabgaben könne somit faktisch den planerischen Spielraum einer Gemeinde verkleinern. Laut Bundesgericht behält der allgemeine Gesetzgebungsauftrag in Artikel 5 Abs. 1 RPG neben der ihn konkretisierenden Mindestvorschrift von Absatz 1^{bis} seinen Charakter als bindendes Recht und muss entweder vom Kanton selbst oder von den Gemeinden umgesetzt werden. Daraus folgt, dass Um- und Aufzonungen, die einen erheblichen Vorteil zur Folge haben, ausgeglichen werden müssen².

Wie in der Botschaft zum ursprünglichen Gesetzesentwurf ausgeführt³, wurde mit den Artikeln 113a ff. RPBG ein einheitliches, ausschliesslich kantonales Ausgleichssystem eingeführt, ohne den Gemeinden die Möglichkeit zu geben, ihrerseits eine Mehrwertabgabe zu erheben. Es ist jedoch anzumerken, dass der Freiburger Gesetzgeber im Gegensatz zum Kanton Basel-Landschaft über die Minimalregelung hinausging, indem er einen Mehrwertausgleich nicht nur für Neueinzonungen, sondern auch für Nutzungsänderungen vorsah. Weiter hat der Freiburger Gesetzgeber betreffend Zuweisung der Einnahmen eine Prioritätenordnung mit allen Planungsmassnahmen definiert, die über den Mehrwertfonds finanziert werden können (Art. 113c Abs. 2 RPBG). Das bedeutet, dass der Kanton den Ausgleich der wesentlichen Vorteile infolge von Einzonungen und Nutzungsänderungen, die meist mit einer Erhöhung der Nutzungsziffer einhergehen, umfassend gesetzlich geregelt hat, sodass die Gemeinden grundsätzlich keine Restkompetenz haben, diese Massnahmen mit einer zusätzlichen Mehrwertabgabe zu belegen. Die Rechtsprechung des Bundes ist also in diesen beiden Fällen nicht unmittelbar und direkt anwendbar, was den Grosse Rat nicht daran hindert, eine entsprechende Bestimmung, wie sie der FGV vorschlägt, zu erlassen.

Wie erwähnt, erhebt der Kanton bereits eine Abgabe auf Verdichtungsmassnahmen, wenn sie mit einer Nutzungsänderung im Sinne von Art. 113a Abs. 3 RPBG einhergehen. Damit bleiben noch die Massnahmen, bei denen lediglich die Nutzungsziffern erhöht werden, ohne die Nutzung der Bauzone zu ändern. Aus der Botschaft zum ursprünglichen Gesetzesentwurf geht hervor⁴, dass der Kanton ganz bewusst auf einen Ausgleich bei diesen Massnahmen verzichtet hat, weil die Bestimmung der Wertsteigerung in solchen Fällen mit erheblichen Schwierigkeiten und einem grossen Verwaltungsaufwand verbunden sind. Diese Entscheidung des kantonalen Gesetzgebers, diese Art von Planungsmassnahmen nicht mit der Mehrwertabgabe zu belegen, sollte die Gemeinden nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht daran hindern, dies zu tun.

² EspaceSuisse, Inforum 1/2021, Um- und Aufzonungen finanzieren die Innenentwicklung mit.

³ TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 188 f.

⁴ TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 189 f.

¹ Siehe Referenz Fussnote 9.

Nach zwei Jahren praktischer Erfahrung in der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen und dem Austausch mit anderen Kantonen über deren Erfahrungen in diesem Bereich erscheint die Wahl des kantonalen Gesetzgebers jedoch gerechtfertigt. Während die Schätzung des Verkehrswerts bei Einzonungen relativ einfach ist, da der Preis von Landwirtschaftsland einfach zu ermitteln ist, sind Nutzungsänderungen komplizierter, weil es oft keine Referenzpreise gibt, anhand derer der Verkehrswert des Grundstücks vor der Planungsmassnahme ermittelt werden könnte, geschweige denn nach deren Inkrafttreten. Aus einem Entscheid des Kantonsgerichts zu einer Beschwerde gegen eine Veranlagungsverfügung der RUBD geht hervor, dass die Kommission für Grundstückerwerb zur Schätzung des Wertzuwachses nicht allein auf die sogenannte Lageklassenmethode zurückgreifen kann, sondern vorrangig andere Methoden, die nicht auf einem statistischen Ansatz beruhen und somit eine eingehendere Analyse der Eigenheiten der Immobilien erfordern, anwenden muss (wobei diese mit der Lageklassenmethode kombiniert werden können). Die relative Schwierigkeit der Schätzungen im Rahmen der Mehrwertabgabe, die sich bereits bei Nutzungsänderungen zeigt, wäre noch grösser, wenn der Verkehrswert bei Massnahmen, die die Nutzungsziffern erhöhen, ohne die Nutzung der Fläche oder die Art der Gebäude zu verändern, auf kantonaler Ebene ermittelt werden müsste. Erstens würde jede noch so kleine Erhöhung der Nutzungsziffer eine Schätzung von der Kommission für Grundstückerwerb erforderlich machen, wodurch ihre Arbeitslast erheblich erhöht würde. Zweitens ist zu berücksichtigen, dass viele Gemeinden von der im kantonalen Recht vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen, in ihren Reglementen auf die Festlegung der Nutzungsziffern verzichten¹, und dass die Ermittlung der Erhöhung des Baupotenzials zur Ermittlung der Verkehrswertsteigerung in solchen Fällen äusserst schwierig wäre.

Die Praxis und die Erfahrungen in anderen Kantonen haben gezeigt, dass es nicht möglich ist, den Verkehrswert eines Grundstücks vor und nach Inkrafttreten der Planungsmassnahme ohne die Hilfe von Sachverständigen der Immobilienbewertung, die in täglichem Kontakt mit dem Markt stehen, zu schätzen². Aus diesem Grund hat sich der Kanton entschieden, diese Bewertung der Kommission für Grundstückerwerb anzuvertrauen, deren Kompetenz und Erfahrung auf diesem Gebiet anerkannt sind. Würde den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt, im Zusammenhang mit Erhöhungen der Nutzungsziffern eine Mehrwertabgabe zu erheben, würde dies bedeuten, dass sie auch bei geringen Erhöhungen der Nutzungsziffern in einer Bauzone für alle derartigen Massnahmen Sachverständige hinzuziehen müssten, da die Anwendung des Ausgleichssystems unter Beach-

tung des Gebots der Gleichbehandlung der Bürgerinnen und Bürger erfolgen muss. Dies würde nicht nur zu hohen Kosten führen, die auf kommunaler Ebene zu finanzieren wären, sondern auch zu einem erheblichen Mehraufwand für die kantonale Verwaltung. Diese müsste nämlich die Gemeindefreglemente, die eine solche Abgabe vorsehen, prüfen und genehmigen und sich mit Beschwerden gegen kommunale Veranlagungsverfügungen befassen. Weiter hätten diese Verfügungen vom Standpunkt der Veranlagungsmethode her nicht die gleiche Einheitlichkeit wie die der RUBD, die sich auf die Arbeit einer kantonalen Kommission stützt. Schliesslich versteht es sich von selbst, dass eine Ausweitung der Besteuerungsbefugnis auf die Gemeinden dem mit dem Gesetzesentwurf angestrebten Grundsatz der Rechtssicherheit, wie ihn insbesondere die Notarinnen und Notare sowie die Motion anstreben, zuwiderlaufen würde.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Kanton ein Ausgleichssystem vorgesehen hat, das über das in Artikel 5 RPG vorgesehene Minimum hinausgeht, und dass die Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Abgabe auf Erhöhungen der Nutzungsziffern beträchtlich wären und die Rechtssicherheit noch stärker gefährden würden, erscheint es unverhältnismässig, den Anwendungsbereich des Systems auszuweiten, indem den Gemeinden die Erhebung einer Mehrwertabgabe bei Erhöhungen der Nutzungsziffern ohne Nutzungsänderung gestattet wird, bei gleichzeitiger Beibehaltung eines ausschliesslich kantonalen Ausgleichssystems.

Um diesbezüglich jegliche Unklarheit zu beseitigen, ist in Artikel 113a Abs. 1 und 3a RPBGE festgelegt, dass der Kanton die Mehrwertabgabe erhebt und die Gemeinden sie nicht selbst erheben dürfen, auch nicht zum Ausgleich wesentlicher Vorteile, die sich aus anderen Planungsmassnahmen als Einzonungen und Nutzungsänderungen ergeben.

5. Information der Eigentümerschaft

Das Veranlagungsverfahren nach geltendem Recht ist im Anhang zu dieser Botschaft abgebildet.

Nach dem geltenden System wird die Mehrwertabgabepflicht auf das Grundstück ab Inkrafttreten der Planungsmassnahme auf Antrag der RUBD im Grundbuch angemerkt (Art. 113a Abs. 4 RPBGE). Die von der RUBD in ihrer Verfügung festgesetzte Abgabe ist – sobald sie in Kraft getreten ist – Gegenstand einer neuen Anmerkung im Grundbuch, die die erste ersetzt und den Betrag angibt.

Seit dem Inkrafttreten der RPBGE-Bestimmungen erhält das BRPA viele Anfragen von Notarinnen und Notaren, die wissen wollen, ob ein bestimmtes Grundstück der Mehrwertabgabe unterliegt. Die Bearbeitung dieser Anfragen erfordert erhebliche Ressourcen beim BRPA, das festgestellt hat, dass eine grosse Zahl dieser Anfragen nicht von einer Bescheinigung der Gemeinden über die Nutzung der Grundstücke und

¹ Art. 80 Abs. 3 und 81 Abs. 1 RPBR.

² Siehe auch Kommentar von Zufferey/Vago/Rayroux, «Taxe sur la plus-value d'aménagement du territoire (art. 5 LAT): les méthodes d'évaluation des biens-fonds», in BR/DC 2/2021, S. 79 ff.

die geltenden bzw. allenfalls in Überarbeitung befindlichen Vorschriften (öffentliche Auflage) begleitet wird, obwohl der Ortsplan bei der Gemeinde aufbewahrt wird.

Während es bei neuen Bauzonen relativ einfach zu bestimmen ist, ob eine Abgabepflicht wahrscheinlich ist, kann diese Frage bei Nutzungsänderungen schwieriger zu beantworten sein, je nach Art der möglichen Zonen und in Abhängigkeit von den kommunalen Bauvorschriften. Die Eigentümerschaft und andere Betroffene werden derzeit nicht automatisch darüber informiert, wenn Grundstücke, die Gegenstand einer Einzonung oder Nutzungsänderung sind, abgabepflichtig werden. Erst wenn die RUBD den OP und die entsprechenden Planungsmassnahmen genehmigt hat, erfolgt die Information. Dies erscheint insofern problematisch, als zwischen dem Zeitpunkt der ersten öffentlichen Auflage der OP-Revision und deren Genehmigung durch den Kanton ein bis zwei Jahre vergehen können – und noch länger im Fall einer Beschwerde. Selbst wenn Grundstückseigentümerinnen und -eigentümer sich von sich aus erkundigen, haben sie manchmal Schwierigkeiten, zu ermitteln, ob die Planungsmassnahme, die ihr Grundstück betrifft, in den Anwendungsbezug des Gesetzes fällt. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist es gerechtfertigt, dass alle betroffenen Personen informiert werden können, sobald die von der Gemeinde geplante Planungsmassnahme öffentlich wird. Auf diese Weise sind sie in der Lage, die Zahlung dieser Abgabe zu antizipieren und sie in die Transaktionen einbeziehen, die sie in vielen Fällen vor dem Genehmigungsentscheid der RUBD oder sogar vor der Annahme des OP durch die Gemeinde durchführen werden.

Was das Veranlagungsverfahren nach geltendem Recht betrifft, so beginnt es erst mit dem Inkrafttreten der Genehmigung des OP durch die RUBD, sodass die Eigentümerschaft und andere Betroffene die Höhe der Abgabe erst mehrere Monate nach dem Beschluss erfahren. Es ist jedoch zu bedenken, dass das Veranlagungsverfahren erheblich schwerfälliger wäre, wenn es beginnen würde, sobald der OP öffentlich aufgelegt wird oder das OP-Dossier zur Schlussprüfung dem Kanton unterbreitet wird, weil für viele der betroffenen Parzellen die Möglichkeit besteht, dass die Gemeinde selbst, im Fall einer ergänzenden Auflage, oder die RUBD bis zum Ende des Genehmigungsprozesses Änderungen vornimmt. In solchen Fällen müssten zusätzliche Schätzungen oder Korrekturen vorgenommen werden, was angesichts der zahlreichen zu bearbeitenden Dossiers einen zusätzlichen Arbeitsaufwand für die Verwaltung bedeutete.

Je früher Informationen in Bezug auf den Planungsprozess und die mögliche künftige Erhebung einer Mehrwertabgabe bereitgestellt werden, desto besser sind die Eigentümerinnen und Eigentümer in der Lage, die finanziellen Folgen geplanter Planungsmassnahmen zu antizipieren und in die von ihnen in Betracht gezogenen Bauvorhaben und Transaktionen zu integrieren. Bei Information vor der OP-Genehmigung durch die RUBD ist jedoch zu bedenken, dass bestimmte Mass-

nahmen aufgrund der von den Gemeinden durchgeführten zusätzlichen öffentlichen Auflage, der Behandlung etwaiger Einsprachen und Beschwerden sowie der Berücksichtigung durch die RUBD der in den Gutachten der konsultierten Dienststellen verlangten Einschränkungen geändert werden müssen. Die Fälle, in denen diese Änderungen zu einer Erhöhung der Abgabe führen, werden jedoch selten sein, da die RUBD zwar die Genehmigung bestimmter Massnahmen verweigern oder gewisse Einschränkungen auferlegen kann, aber nicht mit einer Erhöhung des Überbauungspotenzials der Grundstücke, die eingezont oder einer Nutzungsänderung unterzogen werden sollen, über das hinausgehen kann, was die Gemeinden vorschlagen.

Diesbezüglich sah der in die Vernehmlassung gegebene Vorentwurf vor, im Amtsblatt eine Anmerkung zu den potenziell abgabepflichtigen Grundstücken eintragen zu lassen, sobald der Ortsplan öffentlich aufgelegt ist, und der erläuternde Bericht skizzierte zusätzliche Informationsmöglichkeiten bis zur Einführung einer Anwendung, die die Digitalisierung von Ortsplänen und die Einrichtung und Nachführung durch den Kanton eines Kartenportals ermöglichen würde. In der Vernehmlassung wies der Freiburger Verband der Grundbuchführer jedoch darauf hin, dass die Lösung mit der Anmerkung im Grundbuch, sobald die öffentliche Auflage eingeleitet ist, nicht mit dem Bundesrecht und auch nicht mit Artikel 113a Abs. 4 RPBG vereinbar wäre, da sie nicht auf einem rechtskräftigen und vollstreckbaren Entscheid beruht¹. Daher kann die im Gesetzesvorentwurf vorgesehene Lösung nicht beibehalten werden.

Es bleibt die Möglichkeit, ein Kartenportal einzurichten, das bei der öffentlichen Auflage der revidierten OP auf der Basis der von den Gemeinden übermittelten Daten aktualisiert wird und die potenziell abgabepflichtigen Grundstücke anzeigt. Mit dieser Datenbank bestünde ein Informationssystem, das die Rechtsunsicherheit bezüglich der Mehrwertabgabepflicht von Grundstücken weitgehend beseitigt; offen bliebe lediglich die Höhe der Abgabe, da die Festlegung erst zum Zeitpunkt des Veranlagungsverfahrens erfolgt, nachdem die Planungsmassnahme in Kraft getreten ist. In Ermangelung eines globalen Systems zur Digitalisierung der OP-Dossiers, mit dem diese elektronisch verarbeitet und die darin enthaltenen Geodaten digital genutzt werden können (wird frühestens in drei Jahren zur Verfügung stehen, sofern dieses Projekt als staatliches Informatikprojekt der ersten Priorität eingestuft wird), muss eine Übergangslösung gefunden werden, um den Informationsbedarf der Gemeinden, der Grundstückseigentümerinnen und -eigentümer sowie der Planerinnen und Planer zu decken. Zu diesem Zweck wird in Artikel 113a^{bis} RPBG-E eine Rechtsgrundlage geschaffen, die vorsieht, dass der Kanton den Gemeinden eine Informatiklösung zur Verfügung stellt, die es ihnen ermöglicht, vor der

¹ Siehe Art. 80 Abs. 4 der Grundbuchverordnung des Bundesrats vom 23. September 2011 (SR 211.432.1).

Auflage ihrer Planungsunterlagen die Liste der Grundstücke einzutragen, die möglicherweise der Mehrwertabgabe unterliegen, damit diese Information auf einem Kartenportal veröffentlicht werden kann.

6. Methoden zur Berechnung der Mehrwertabgabe

6.1. Der Begriff des Verkehrswerts

Im traditionellen Sinne des Begriffs, wie er von der Rechtsprechung insbesondere für direkte Steuern, Handänderungssteuern, Steuern zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes und im Zivilrecht (Art. 617 ZGB) verwendet wird, ist der Verkehrswert als «aktueller» Marktwert zu verstehen. Laut Schätzerhandbuch ist der Begriff Marktwert identisch mit dem Begriff Verkehrswert und bezeichnet den geschätzten Betrag, für welchen ein Immobilienvermögen am Tag der Bewertung zwischen einem verkaufsbereiten Veräusserer und einem kaufbereiten Erwerber, nach angemessenem Vermarktungszeitraum, in einer Transaktion im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ausgetauscht werden sollte, wobei jede Partei mit Sachkenntnis, Umsicht und ohne Zwang handelt. Ungewöhnliche Umstände, die den Kaufpreis erhöhen oder vermindern könnten, werden ausgeklammert. Darunter fallen zum Beispiel besondere Finanzierungsmodalitäten, ein unter Zwang stehender Verkäufer oder einen Sonderwert generierende Gegebenheiten. Bei der Schätzung geht es also darum, die bestehenden Verhältnisse für ein bestimmtes Gebäude möglichst realitätsnah zu simulieren, um einen dem Markt entsprechenden Wert zu erhalten. Alle Methoden und Verfahren, die bei der Berechnung eines Verkehrswerts eingesetzt werden, müssen diesem Zweck dienen¹.

Nach Artikel 113b Abs. 2 RPBG entspricht der Mehrwert der Differenz zwischen den Verkehrswerten eines Grundstücks vor und nach Rechtskraft der Planungsmassnahme. Mit anderen Worten: Die Veranlagungsbehörde muss die durch die Planungsmassnahme (Einzonung oder Nutzungsänderung) verursachte Erhöhung des Verkehrswerts des Grundstücks ermitteln, deren Inkrafttreten der massgebliche Zeitpunkt für die Berechnung des zu steuernden Betrags ist. Es werden also zwei Werte verglichen: der Verkehrswert des Grundstücks unmittelbar vor der Genehmigung durch die RUBD der Planungsmassnahme und der Verkehrswert des Grundstücks unmittelbar nach dieser Entscheidung. Die Schwierigkeit besteht darin, diese beiden Werte objektiv zu bestimmen, da die Veranlagungsbehörde das Grundstück in den meisten Fällen bereits vor einer entgeltlichen Veräusserung einschätzen muss – also bevor sich Käuferin und Verkäuferin bzw. Käufer und Verkäufer über einen Preis einigen. Und selbst wenn die Veranlagungsbehörde Kenntnis vom Preis einer Transaktion hat, die vor Inkrafttreten der

Planungsmassnahme stattgefunden hat, muss sie beurteilen, ob der vereinbarte Preis, der ihr zur Kenntnis gebracht wird, einen «aktuellen» Marktwert für das Grundstück in seiner alten Nutzung widerspiegelt oder ob die Parteien die Planungsmassnahme und deren Genehmigung durch die RUBD bereits vorweggenommen haben.

6.2. Gutachten von EspaceSuisse

EspaceSuisse weist in seinem Gutachten vom 1. September 2020² darauf hin, dass nach Artikel 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung nur erhebliche Vorteile, die sich aus Planungsmassnahmen ergeben, der Ausgleichspflicht unterliegen. Der erhebliche Vorteil besteht in der Steigerung des Verkehrswerts des Grundstücks, also dessen objektiven Marktwerts. Es ist der Preis, den eine Käuferin oder ein Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre.

EspaceSuisse ist jedoch der Meinung, dass der Begriff des Verkehrswerts nicht identisch sein kann mit demjenigen, der im Steuerrecht und insbesondere im Zusammenhang mit der Grundstücksgewinnsteuer verwendet wird (Wert, der konkret an den erzielten Verkaufspreis gebunden ist). Die Ermittlung des Verkehrswerts im Rahmen der Mehrwertabschöpfung ist nicht dieselbe wie bei der amtlichen Grundstücksbewertung, da diese auch die Gebäude auf dem Grundstück einbezieht, während im Rahmen von Artikel 5 Abs. 1^{bis} RPG nur die Grundstückswerte relevant sind. Ermöglicht eine raumplanerische Massnahme (z. B. eine Nutzungsänderung mit Erhöhung der Nutzungsziffer) eine bessere Ausnutzung des Grundstücks, spiegelt sich dies im Bodenpreis wider. Der Wert eines bestehenden Gebäudes oder dessen allfällige Abbruch ist indes nicht massgebend für die Ermittlung des Mehrwerts.

In einer aktuellen Publikation hält EspaceSuisse fest, dass der Mehrwertausgleich aus Sicht des Bundes auf dem vollen Potenzial der neuen baulichen Möglichkeiten erhoben werden muss. Dabei spielt es keine Rolle, ob dieses auch wirklich genutzt wird oder nicht. In anderen Worten: Auszugleichen ist der Mehrwert des maximal möglichen Vorteils und nicht der effektiv realisierte Mehrwert. Das BGer fügte hinzu, dass der Kanton, weil er beschlossen hat, die Mehrwertabgabe nicht nur bei Einzonungen, sondern auch bei anderen Planungsmassnahmen wie Nutzungsänderungen zu erheben, für die Einhaltung des Bundesrechts und den Ausgleich aller erheblichen Vorteile sorgen muss³.

Gemäss EspaceSuisse handelt es sich bei der Berechnung des Verkehrswerts im Rahmen der Mehrwertabgabe um eine spezifische und objektive Berechnung, die nicht allein an

¹ Urteil des Kantonsgerichts vom 17. November 2020 (604 2020 19), E. 4.2.1 und zitierte Referenzen; Schätzerhandbuch, S. 20.

² EspaceSuisse, Rechtsgutachten: «Notion de valeur vénale en lien avec l'art. 5 LAT», 1. September 2020.

³ Mehrwertberechnung: Mit einer Vielzahl von Methoden zu einem objektiven Ergebnis, Christa Perregaux-Dupasquier, in Inforum Dezember 4/2020 und zitierte Rechtsprechung.

eine mögliche konkrete Transaktion geknüpft werden kann. Eine solche Transaktion kann denn auch nicht für sich allein massgebend sein für die Berechnung des Mehrwerts.

Ein gutes Dutzend Kantone beziehen sich in ihrer Gesetzgebung ebenfalls auf den Begriff «Verkehrswert», um den Mehrwert zu bestimmen, und haben wie der Kanton Freiburg gewisse Schwierigkeiten, diesen anhand einer klaren Methodik zu schätzen, zumal viele von ihnen es den Gemeinden überlassen, die Abgabe zu erheben, manchmal sogar, ohne im Gesetz einen Hinweis auf die zu befolgende Schätzungsmethode zu geben. Zahlreiche Kantone (von denen zwölf nach dem 1. Januar 2018 Ausgleichsbestimmungen erlassen haben) befinden sich noch in der Optimierungsphase und nutzen ihre Erfahrungen mit der Abgabeveranlagung der ersten Dossiers, um die genauen Konturen ihres Schätzungsverfahrens festzulegen.

Auf der Grundlage des Vergleichs der wenigen von EspaceSuisse kontaktierten Kantone zeigt sich jedoch, dass der Methodenpluralismus die objektivste Vorgehensweise zu sein scheint, umso mehr, wenn ein Kanton nicht über eine ausreichend umfangreiche Datenbank vergangener Transaktionen verfügt. Weil Artikel 5 RPG sowohl die wesentlichen Vorteile als auch die wesentlichen Nachteile einer Planungsmassnahme ausgleichen soll, erscheint es logisch, dass die Berechnung des Mehrwerts die gleiche ist wie die zur Berechnung des Minderwerts. Die Berechnung des Mehrwerts ist also vergleichbar mit der Berechnung bei einer materiellen Enteignung.

6.3. Urteil des Kantonsgerichts vom 17. November 2020 und offiziell anerkannte Schätzungsmethoden

Gegen eine Veranlagungsverfügung der RUBD¹ wurde beim KG eine Beschwerde eingereicht, worauf das KG die Verfügung aufhob und das Dossier an die Direktion zurückverwies, damit diese eine neue Beurteilung vornehme, die die Besonderheiten des betreffenden Grundstücks objektiver berücksichtigt. Das KG vertrat die Auffassung, dass die von der Kommission für Grundstückerwerb angewandte Lageklassenmethode nicht allein zur Berechnung des Mehrwerts herangezogen werden könne und – soweit es überhaupt notwendig ist, diese Methode heranzuziehen – mit den anderen offiziell anerkannten Schätzungsmethoden kombiniert werden müsse.

Unter Hinweis darauf, dass die kantonale Gerichtsbarkeit einen gewissen Spielraum bei der Auslegung des unbestimmten Begriffs «erheblicher Vorteil» habe, betonte das KG, dass die Erheblichkeit des durch die Planungsmassnahme verschafften Vorteils im Hinblick auf die reale und konkrete Veränderung des Werts des betreffenden Grundstücks und

nicht abstrakt beurteilt werden müsse. Die Schätzmethode ermöglicht die Bewertung des neuen Potenzials, das notwendigerweise auf dem freien Markt berücksichtigt wird.

Das KG bestätigte, dass der Verkehrswert dem Marktwert entspricht, d. h. dem Verkaufspreis, der am Stichtag unter normalen Verhältnissen und ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse erzielbar ist. Im Gegensatz zum Gutachten von EspaceSuisse ist das KG indessen der Ansicht, dass es sich bei der Mehrwertabgabe um eine öffentliche Abgabe handle, sodass es keinen Grund gebe, den Begriff des Verkehrswerts anders zu interpretieren. Nach Ansicht des KG muss der Verkehrswert demjenigen entsprechen, der im Bereich der Enteignung vorherrscht.

Der objektive Wert des Grundstücks wird geschätzt, indem der Preis des Grundstücks vor und nach der Planungsmassnahme anhand objektiver Kriterien verglichen wird. Bei einer Veräusserung kann die Bewertung laut Bundesgericht² nicht nur auf die tatsächlich bezahlten Preise und auch nicht auf den Katasterwert abgestellt werden. Hinzu kommt die Schwierigkeit, dass im Gegensatz zur Besteuerung von Immobiliengewinnen im Rahmen des Mehrwerts häufig keine Veräusserung vorliegt, da die Veranlagung nach Inkrafttreten der jeweiligen Planungsmassnahme erfolgen muss.

In Ermangelung einer spezifischen Methode zur Schätzung des Verkehrswerts des Grundstücks vor und nach Inkrafttreten der Planungsmassnahme sind die anerkannten Methoden für materielle Enteignungen anzuwenden. Der Verkehrswert eines Grundstücks ist in einem ersten Schritt nach der sogenannten statistischen oder Vergleichsmethode zu ermitteln, die darin besteht, sich an den Preisen zu orientieren, die bei freihändigen Verkäufen für ähnliche Objekte in derselben Region und im selben Zeitraum vereinbart wurden. In Ermangelung einer ausreichenden Anzahl solcher Vergleichszahlen ist der Verkehrswert eines Grundstücks zum Stichtag alternativ nach anderen anerkannten Methoden³ zu ermitteln, d. h. nach der Residualwert-, der Lageklassen- und/oder der Strukturwertmethode.

Es folgen die Erwägungen im Kantonsgerichtsurteil vom 17. November 2020, in denen die verschiedenen offiziell anerkannten Methoden, die üblicherweise zur Anwendung gelangen, detailliert und gut verständlich abgehandelt werden:

Bei der **direkten Vergleichswertmethode** ergibt sich der Wert unmittelbar aus dem Vergleich, aus der Mittelwertbildung des Transaktionspreises oder über Einheitspreise, z. B. Preis pro m² Nutzfläche oder pro Raumeinheit von Referenzobjekten; die Vor- und Nachteile des Grundstücks werden insbesondere über die Zu- oder Abschläge auf den Verkaufspreis der Vergleichsobjekte berücksichtigt.

¹ 604 220 19.

² BGE 132 II 402 E. 2.1.

³ TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 199.

Die direkte Vergleichs- oder statistische Methode eignet sich vor allem für unüberbaute Grundstücke. Sie ermöglicht die Definition eines Werts, der sich direkt aus dem Vergleich, aus der Mittelwertbildung des Transaktionspreises oder über Einheitspreise, z. B. Preis pro m² Fläche oder pro Raumeinheit von Referenzobjekten, ergibt. Die Vor- und Nachteile des Objekts werden berücksichtigt, insbesondere durch Auf- oder Abschläge auf den Verkaufspreis des Vergleichsobjekts. Bei dieser Methode wird der Verkehrswert eines zu bewertenden Objekts mit Hilfe eines Wertermittlungsobjekts mittels statistischer Verfahren aus möglichst zeitnahen Kaufpreisen von getätigten Immobilientransaktionen vergleichbarer Grundstücke festgestellt. Die Art und Komplexität der statistischen Verfahren hängen in erster Linie von der Fragestellung ab (Auftrag, Bewertungszweck) und von der Grösse der Abweichung der wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsobjekte von denen des Bewertungsobjektes (Schätzerhandbuch, S. 100 ff.).

Das Ziel ist es, unter den jüngsten Transaktionen, die in der Region vor dem *dies aestimandi* stattfanden, die bezahlten Preise für Grundstücke der gleichen Art, Qualität und Lage zu finden. Daher scheint der Schluss naheliegend, dass diese Methode nur dann zu zuverlässigen Ergebnissen führt, wenn es genügend vergleichbare Objekte gibt. Das Bundesgericht hat indes entschieden, dass ein einziges Vergleichsobjekt ausreichend sein kann, wenn sich daraus das allgemeine Preisniveau ableiten lässt. Es machte auch klar, dass die Anforderungen für die Frage, ob vergleichbare Objekte vorhanden sind, nicht zu hoch sein dürfen. Um die Unterschiede zwischen den Objekten zu berücksichtigen, ist es also möglich, die Werte zu korrigieren. Genau hier liegt die Schwierigkeit dieser Methode. Wertanpassungen müssen vorgenommen werden, wenn die zum Vergleich herangezogenen Objekte sich von dem zu bewertenden Objekt unterscheiden. Unterschiede finden sich in der Form eines Grundstücks, seiner Lage, seinen Nutzungsmöglichkeiten, der Umgebung und den Bodeneigenschaften. Die Lehre erwähnt auch andere Elemente, die berücksichtigt werden müssen: Einerseits müssen der Erschliessungsgrad der Grundstücke, ein Erfordernis betreffend Baulinien, andere Einschränkungen der Baumöglichkeiten, die durch die Regeln der Raumordnung und mögliche technische Normen auferlegt werden, sowie Dienstbarkeiten oder Belastungen berücksichtigt werden. Andererseits können die Umstände des Verkaufs den Preis des Objekts beeinflusst haben. Dies gilt z. B. für Freundschaftspreise, günstigere Preise, die im Rahmen einer Familie oder einer Erbschaft gezahlt werden, solche, die stark von einem spekulativen Kontext beeinflusst sind, oder Beträge, die gezahlt werden, um ein Enteignungsverfahren zu vermeiden. Diese Methode der Wertanpassung hat ihre Grenzen: Objekte mit einer zu grossen Differenz sollten nicht

berücksichtigt werden. So ist es grundsätzlich angebracht, an dem geografischen Ort zu bleiben, an dem sich das zu bewertende Objekt befindet. Ausserdem können bebaute Grundstücke nicht als Vergleich für die Bewertung unbebauter Grundstücke herangezogen werden. Auch kann ein bebautes Grundstück nicht mit einem nicht bebaubaren Grundstück, auf dem eine Strasse liegt, verglichen werden. Konkret kann diese Methode aus einem direkten Vergleich von Grundstücken oder der Ermittlung eines Referenzpreises pro Quadratmeter bestehen. Sie ist daher besonders für unbebautes Bauland geeignet.

Die **Residualwertmethode** besteht in der Wertermittlung auf Basis der rückwirkenden Berechnung des Ertragswerts oder des Verkaufspreises nach Abzug der entsprechenden Investitionen.

Die **Lageklassenmethode**, eine auf statistische Bewertungen basierende Methode, die von der Kommission für Grundstückerwerb angewandt wurde, um den Mehrwert im vom KG beurteilten Streitfall zu ermitteln, beruht auf der Erkenntnis, dass ähnliche Objekte an vergleichbarer Lage stets gleiche Verhältniszahlen zwischen Landwert und Gesamtanlagewert sowie zwischen Landwert und Ertragswert aufweisen.

Die **Strukturwertmethode** schliesslich ist ein Verfahren, die die Lage und den Ertrag, den Verkaufspreis oder den Neubauwert berücksichtigt, während die Strukturzahlfunktion auf statistischen Auswertungen beruht (siehe S. 197 ff.). In der 2019 erschienenen deutschsprachigen Ausgabe stützt sich das Schätzerhandbuch im Wesentlichen nur auf zwei Verfahren zur Bewertung unbebauter Grundstücke, nämlich auf die direkte Vergleichswert- und die Residualwertmethode, und hält ein drittes Verfahren, die Lageklassenmethode, für teilweise geeignet.

Das KG hält fest, dass die zu wählende Methode von der Art des Objekts abhängt und dass es möglich ist, eine Vielzahl von Methoden zu nutzen, um den Wert zu bestimmen. Der Vorteil des Methodenpluralismus ist, dass ein Ergebnis anhand einer zweiten Schätzung, die mit einer anderen Methode vorgenommen wurde, überprüft werden kann. Die Schätzungsmethoden funktionieren nicht unabhängig voneinander. Andere Methoden können teilweise in einer Methode verwendet werden.

Indem das KG insbesondere die Bundesrechtsprechung zur Abschöpfung des Mehrwerts aufgreift, gibt es eine klare Linie für die von der Veranlagungsbehörde zu befolgende Methodik vor und lässt ihr gleichzeitig den nötigen Spielraum, die geeignete Schätzungsmethode oder eine kombinierte Anwendung bestehender Methoden zu wählen, um den Verkehrswert vor und nach der Planungsmassnahme, die die Abgabepflicht auslöst, objektiv zu bestimmen.

6.4. Vom Gesetzesentwurf vorgesehene Lösung

Der in die Vernehmlassung gegebene Gesetzesvorentwurf schlug zwei Formulierungen für Artikel 113b Abs. 2a in Bezug auf die Methodik zur Schätzung des Verkehrswerts vor. Der Hauptvorschlag besagte, dass der vereinbarte Preis bei einer entgeltlichen Veräusserung grundsätzlich als Verkehrswert zu betrachten sei, während die Alternative, die die Meinung von EspaceSuisse und die Erwägungen des oben genannten Kantonsgerichtsurteils aufgriff, besagte, dass der vereinbarte Preis für die Bestimmung dieses Werts nur ein Element unter anderen – wenn auch ein wichtiges – sei.

Im Rahmen der öffentlichen Vernehmlassung hielt der Bund über das ARE fest, dass der Hauptvorschlag im Entwurf dem Grundsatz, wonach der Verkehrswert anhand objektiver Kriterien geschätzt werden muss, zu widersprechen scheint, da vereinbarte Preise durch subjektive Faktoren beeinflusst werden oder sogar unvollständig sein können. Das ARE hob in diesem Zusammenhang hervor, dass der entscheidende Zeitpunkt für die Schätzung des Verkehrswerts der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Planungsmassnahme und nicht der Zeitpunkt der Veräusserung ist. Es ist daher der Ansicht, dass der Hauptvorschlag durch die Fokussierung auf den vereinbarten Preis zur Bestimmung des Verkehrswerts nicht mit Artikel 5 RPG vereinbar sei. Das ARE wies weiter darauf hin, dass es, sollte sich der Kanton für diesen Wortlaut im RPBG entscheiden, prüfen müsste, ob rechtliche Sanktionen nach Artikel 38a Abs. 5 RPG ergriffen werden müssen.

Da die überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer den Hauptvorschlag des Vorentwurfs befürwortet hat, ist es gerechtfertigt, dessen Wortlaut beizubehalten und somit festzulegen, dass der vereinbarte Preis grundsätzlich als repräsentativ für den Verkehrswert angesehen werden soll, wenn er existiert. Zur Stellungnahme des Bundes ist anzumerken, dass der Mehrwert im Vergleich zu der vom Bund verlangten Variante in der Praxis gering ist, da bei der Schätzung im Falle einer entgeltlichen Veräusserung in jedem Fall der vereinbarte Preis berücksichtigt werden muss, und es, wo ein solcher existiert, relativ leicht festzustellen sein wird, ob er den Verkehrswert widerspiegelt oder nicht. Wenn es Anzeichen gibt, dass dies nicht der Fall ist, besteht immer die Möglichkeit, offizielle Methoden anzuwenden.

Der Wortlaut des Vorschlags, der für den Gesetzesentwurf beibehalten wurde (und vom Bund befürwortet wird) bedeutet konkret, dass die Schätzungsbehörde in jedem Fall eine Schätzung durchführen muss, um mit einer offiziellen Methode zu prüfen, ob dieser Preis tatsächlich den Verkehrswert widerspiegelt.

Die Motionäre schlugen vor, dem Artikel 113b RPBG einen neuen Absatz 5 hinzuzufügen und darin festzulegen, dass die

Direktion den Verkehrswert der Liegenschaft auf der Grundlage der Vergleichsmethode bzw. in Ermangelung geeigneter Vergleichswerte der Residualwertmethode ermittelt.

Obwohl die Vergleichsmethode die gebräuchlichste Methode zur Schätzung des Verkehrswerts einer Immobilie ist, ist sie, soweit ihr vorrangiger Charakter von der für die materielle Enteignung geltenden Rechtsprechung anerkannt wird¹, nur unter drei Bedingungen anwendbar: Die Referenzimmobilie muss mit der zu schätzenden identisch sein; das Datum der Transaktion, auf das sich der Vergleich bezieht, muss jüngeren Datums sein; und die besagte Transaktion muss unter perfekten Marktbedingungen stattgefunden haben².

Da die Besteuerung unmittelbar nach Inkrafttreten der neuen Planungsmassnahme und häufig ohne vorherige entgeltliche Veräusserung erfolgt und der Wert der Grundstücke daher objektiv, aber hypothetisch geschätzt werden muss, werden in den Grundbüchern in den meisten Fällen keine vereinbarten Preise für die abgabepflichtigen Grundstücke vorliegen, die als verlässliche Referenz für einen vergleichenden Ansatz herangezogen werden können, und es wird schwierig sein, Grundstücke zu finden, die als Vergleichsbasis dienen können, da die Bauvorschriften der Gemeinden für Zonen gleichen Typs sehr unterschiedlich sind. Insbesondere ist es wahrscheinlich, dass es nicht viele bekannte Preise für Transaktionen, die unbebaute Grundstücke betreffen, gibt³.

In Ermangelung hinreichend verlässlicher Daten für einen objektiven Vergleich ermöglicht die Residualwertmethode häufig eine faire Einschätzung des Verkehrswerts, unabhängig davon, ob das Grundstück bebaut ist oder nicht. Um den Verkehrswert nach dieser Methode zu ermitteln, ist wie folgt vorzugehen:

- > zunächst mit einem Standardverfahren (z. B. mit dem hedonischen Verfahren für den Verkauf von Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen) den Marktwert des Grundstücks bestimmen, wenn es im Verhältnis zu den durch die Zweckbestimmung und die kommunalen Vorschriften gegebenen Möglichkeiten optimal bebaut würde;
- > von diesem Wert die Baukosten eines die Möglichkeiten optimal nutzenden Gebäudes, die Vermarktungs- und Veräusserungskosten sowie eine Marge abziehen, die die Risiken und den Nutzen des Projekts berücksichtigt (Standard-Margensatz, der von der Behörde innerhalb einer definierten Bandbreite festgelegt werden könnte, z. B. in Prozent der Gestehungskosten);

¹ Siehe BGE 122 I 168 E. 3a.

² Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit, S. 80.

³ Von der Kommission für Grundstückerwerb durchgeführte Tests in zwei mittelgrossen Gemeinden des Kantons, die auf den vom GB zur Verfügung gestellten Daten basieren, bestätigen dieses Ergebnis. Die überwiegende Mehrheit der Transaktionen betraf Wohnungen im Stockwerkeigentum oder bebaute Grundstücke.

- > die Kosten für den Abbruch der bestehenden Gebäude nach einer groben Schätzung hinzurechnen, soweit sie kaum Einfluss auf den Mehrwert haben.

Dies muss unter Berücksichtigung der Nutzung vor und nach der Planungsmassnahme erfolgen.

Zu beachten ist auch, dass das ARE in seiner Vorbemerkung zur Motion Gobet/Boschung einen Vorbehalt gegenüber der Anwendung der Residualwertmethode bei der Einzonung von Land in die Bauzone geäussert hat, weil die Wahl der berücksichtigten Hypothesen das Ergebnis beeinflussen könne. Um die Zuverlässigkeit dieser Methode zu bewerten, sollte ihre Empfindlichkeit systematisch durch die Verwendung von unterschiedlichen Ausgangsparametern getestet werden¹.

Was die Lageklassenmethode betrifft, deren alleinige Anwendung durch die Veranlagungsbehörde vom KG als unzureichend angesehen wird, so kann sie zur Überprüfung der durch andere offiziell anerkannte Methoden erzielten Ergebnisse verwendet werden. Bei Bedarf müssen auch andere offiziell anerkannte Methoden angewendet werden können.

Aus diesen Gründen wird im Gesetzesentwurf ein neuer Artikel 113b Abs. 2a eingeführt, der die anzuwendende Methodik in einer allgemein gehaltenen Formulierung festlegt und somit der Veranlagungsbehörde den notwendigen Spielraum lässt, um den Mehrwert auf objektive und für die Abgabepflichtigen nachvollziehbare Weise zu schätzen und den Grundsatz der Gleichbehandlung einzuhalten.

Die Anwendung dieser Methoden erhöht den Zeitbedarf für eine Schätzung. Die finanziellen und personellen Folgen werden in Kapitel 12 dieser Botschaft behandelt. Es erscheint jedoch sinnvoll, die Zuständigkeit der Kommission für Grundstückerwerb für diese Schätzungen beizubehalten. Die Kommission für Grundstückerwerb verfügt nämlich über beträchtliche Erfahrung auf dem Gebiet der Immobilienbewertung und ist zudem administrativ der RUBD zugewiesen. Die generelle Auslagerung des Schätzungsprozesses würde deutlich höhere Kosten verursachen.

7. Abgabepflicht

7.1. Übereinstimmung mit dem Bundesrecht

Artikel 5 Abs. 1^{bis} RPG bestimmt, dass die Mehrwertsteuer bei der Überbauung oder beim Verkauf des Grundstücks geschuldet wird. Das Bundesrecht sieht keine Ausnahme von der Abgabepflicht vor, die mindestens dann zu erheben ist, wenn Boden neu und dauerhaft einer Bauzone zugewiesen wird.

Wie das ARE im Rahmen der externen Vernehmungslassung festhielt, sind angesichts des vom Bundesgesetzgeber vorgegebenen Rahmens Ausnahmen von der Abgabepflicht nur beim Ausgleich für Nutzungsänderungen, nicht aber für Einzonungen möglich.

Gemäss geltendem Artikel 113e Abs. 1 RPBG wird die Abgabe innert sechs Monaten ab Rechtskraft der Baubewilligung, die für die erste Baute auf dem betroffenen Grundstück nach dem ordentlichen Bewilligungsverfahren erteilt wurde, fällig, mit Ausnahme der Detailerschliessungsbewilligungen und der Fälle nach Absatz 2 (Bst. a), oder im Falle der Veräusserung des Grundstücks gemäss Artikel 42 DStG (Bst. b). Diese Bestimmung wird im RPBR nicht ausgeführt.

Aus Artikel 113e Abs. 1 RPBG ergibt sich, dass die Erteilung einer Baubewilligung für Bauten von geringer Bedeutung² die Abgabepflicht nicht auslöst, unterliegen diese Bauten doch dem vereinfachten Verfahren. Dazu gehören insbesondere Stützmauern, Einfriedungsmauern, Unterhalts-, Ausbesserungs- und Renovationsarbeiten an Dach und Fassade, die das Aussehen des Bauwerkes wesentlich verändern (d. h. inkl. Arbeiten zur Wärmedämmung von Aussenwänden), Nutzungsänderungen und Anlageänderungen, die weder Arbeiten erfordern noch die Umwelt oder Gewässer beeinträchtigen, der Ersatz von Heiz- und Warmwassersystemen (einschliesslich der damit verbundenen Arbeiten), Sanitäranlagen, Abgrabungen und Aufschüttungen, die eine gewisse Höhe nicht überschreiten, sowie alle Nebenbauten, die zu den Nebennutzflächen gehören, wie Abstellräume, Waschküchen, Garagen, Autounterstände oder Parkplätze, Gartenhäuser, unbeheizte Wintergärten oder private Schwimmbäder. Sobald jedoch eine Bewilligung im ordentlichen Verfahren erteilt wird, ist die Schuldnerin oder der Schuldner verpflichtet, den vollen Betrag der Abgabe zu zahlen.

Der Bund hat in seinem Genehmigungsbeschluss vom 10. April 2019 keinen Vorbehalt bezüglich des Anwendungsbereichs von Artikel 113e Abs. 1 RPBG angebracht.

7.2. Anteilige Abgabe

Nach geltendem Recht muss die Schuldnerin oder der Schuldner, sobald ein Teil des Grundstücks veräussert wird, den vollen Abgabebetrag zahlen.

Die Frage der anteiligen Abgabe, d. h. eine Mehrwertabschöpfung unter Berücksichtigung der Zerstückelung grosser Parzellen durch die Eigentümerin oder den Eigentümer, wurde bereits in den Parlamentsdebatten zum ursprünglichen Gesetzestext behandelt. In der Botschaft zum Gesetzesentwurf wurde ausdrücklich erwähnt, dass es gerechtfertigt sei, die Zahlung der Abgabe für die Gesamtheit eines grossen Grundstücks, das von der Planungsmassnahme profitiert,

¹ Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit., S. 81.

² Art. 85 RPBR.

sechs Monate ab Rechtskraft der Baubewilligung für die erste Baute auf einem Teil des betroffenen Grundstücks zu verlangen¹. Während der Debatten wurde präzisiert, dass eine anteilige Besteuerung schwierig umzusetzen wäre, da sie eine administrative Nachbearbeitung über viele Jahre hinweg erfordern würde. In diesem Zusammenhang hatte der Regierungsvertreter jedoch darauf hingewiesen, dass der Staatsrat bzw. die RUBD Härtefälle in Betracht ziehen würde, in denen eine direkte Zahlung des vollen Betrags eine übermässige Belastung für die Schuldnerin oder den Schuldner im Vergleich zum Nutzen aus der Transaktion darstellen würde.

Sowohl die Notarinnen und Notare in ihren verschiedenen Interventionen bei der RUBD als auch die Motionäre merkten an, dass die Zahlung des gesamten fälligen Betrags – wenn der Gesamtbetrag der Mehrwertabgabe sehr hoch ist, etwa weil die Fläche des Grundstücks gross ist – die Eigentümerin oder den Eigentümer davon abhalten kann, einen Teil ihres oder seines Grundstücks zu verkaufen, oder einige Eigentümerinnen und Eigentümer in eine schwierige finanzielle Lage bringen kann.

Im Sinne des Vorschlags der Motionäre ist es gerechtfertigt, eine Anpassung des RPBG vorzusehen, um das Prinzip der anteiligen Abgabe in das Gesetz aufzunehmen, da die im Rahmen der parlamentarischen Arbeit erwähnten Fälle zahlreich sind und das Fehlen einer Lösung, die das Prinzip der Zahlung des Gesamtbetrags abmildert, die Immobilientransaktionen in erheblichem Mass behindern kann². Artikel 113e Abs. 2 Bst. a RPBG-E sieht deshalb vor, dass die für das gesamte Grundstück geschuldete Abgabe im Verhältnis zu den bebauten oder veräusserten Parzellen zu entrichten ist, wenn das betreffende Grundstück Gegenstand einer Teilung war.

In ähnlicher Weise und wie von den Motionären hervorgehoben, scheinen die Folgen der Mehrwertabgabepflicht für Gebäude in gemeinschaftlichem Eigentum (Miteigentum oder Gesamteigentum) im Falle der Veräusserung eines Anteils problematisch zu sein, unabhängig davon, ob die betroffene Eigentümerin bzw. der betroffene Eigentümer Nutzniesserin bzw. Nutzniesser eines einzelnen Anteils oder aller Anteile ist. Das Problem wird bei Stockwerkeigentum häufig auftreten. Im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer wird der Gewinn durch den Vergleich des Kaufpreises und des Verkaufspreises eines Anteils des Grundstücks berechnet: Die Steuerpflicht bezieht sich also nicht auf das gesamte Grundstück. Andererseits gibt es keine Ausnahme und auch keinen Steuerausgleich für Grundstücksgewinne, im Gegensatz zu den Fällen, die in Artikel 43 DStG vorgesehen sind. Während die Einführung eines neuen Falls von aufgeschobener Besteuerung im Zusammenhang mit der Veräusserung von Grundstücks-

anteilen nicht gerechtfertigt ist, ist die Einführung einer anteiligen Mehrwertabgabe für die veräusserten Anteile eines gemeinschaftlichen Eigentums im Zusammenhang mit Planungsmaßnahmen sinnvoll. Diese Neuerung wird mit Artikel 113e Abs. 2 Bst. b RPBG-E eingeführt.

7.3. Aufschiebung der Besteuerung

Nach Artikel 113e Abs. 2 RPBG wird die Besteuerung in den Fällen nach Artikel 43 DStG aufgeschoben.

Beispiel: Die Gemeinde X legt am 13. Januar 2019 die Einzonung von Parzelle Art. 55 ihres Grundbuchs (GB) öffentlich auf. Zu diesem Zeitpunkt ist A Eigentümer von Art. 55 GB. Die RUBD genehmigt die Einzonung am 5. Dezember 2019. Am 15. Januar 2020 überträgt A Art. 55 mittels Schenkung auf seine Tochter. Nach Artikel 43 DStG handelt es sich um einen Fall, der die Erhebung der Mehrwertabgabe aufschiebt. Ein Jahr später verkauft die Tochter Art. 55 GB an B, wodurch die Abgabepflicht ausgelöst wird. Da A zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Einzonung Eigentümer von Art. 55 GB war, ist er auch Schuldner der Mehrwertabgabe, obwohl die Tochter den Verkauf vorgenommen hat.

Den Vorschlag der Motionäre mit einer etwas anderen Formulierung aufgreifend und im Hinblick auf die Erhöhung der Rechtssicherheit hält es die RUBD für gerechtfertigt, das Gesetz dahingehend zu ändern, dass die Pflicht zur Tragung der Abgabe bei einer Handänderung, der die Fälligkeit der Abgabe nicht auslöst, auf die neuen Eigentümerinnen und Eigentümer übergeht. So wird in Artikel 113e^{bis} RPBG-E ein Absatz 3 für die in den Absätzen 1 und 2 genannten Fälle geschaffen. Um das obige Beispiel aufzugreifen, hat diese Änderung zur Folge, dass die Tochter, die den Verkauf durchführt und vom Mehrwert profitiert, Steuerschuldnerin ist, auch wenn der Vater zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmaßnahme Eigentümer war.

7.4. Aufschiebung der Fälligkeit

Gemäss Artikel 113e Abs. 1 Bst. a RPBG wird die Abgabe innert sechs Monaten ab Rechtskraft der Baubewilligung, die für die erste Baute auf dem betroffenen Grundstück nach dem ordentlichen Bewilligungsverfahren erteilt wurde, fällig, mit Ausnahme der Detailerschliessungsbewilligungen und der Fälle nach Absatz 2 (Fälle, in denen die Besteuerung nach DStG aufgeschoben wird). Diese Bestimmung wird im RPBG nicht ausgeführt.

Um der Motion zu folgen, deren Vorschlag zur Anpassung dieses Punkts bereits teilweise durch die aktuelle Bestimmung abgedeckt ist (vgl. Punkt 6.1), wird vorgeschlagen, den dem Kanton zur Verfügung stehenden Spielraum bezüglich Ausnahmen von der Abgabepflicht bei einer Nutzungsänderung zu nutzen. Absatz 2 Bst. a von Artikel 113e^{bis} RPBG-E

¹ TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 194 f.

² Die Kantone Graubünden (Art. 19n KRG), Bern (Art. 142c Abs. 2 BauG), Zug (Art. 52b Abs. 3 PBG), Neuenburg (Art. 37 Abs. 4 LCAT) und Appenzell Ausserrhoden (Art. 56g Abs. 4 BG) sehen in ihren jeweiligen Gesetzen eine ähnliche Lösung vor.

sieht somit vor, dass die Zahlung der Abgabe für den gesamten geschuldeten Betrag aufgeschoben wird, wenn das noch zur Verfügung stehende Baupotenzial nur vernachlässigbar genutzt wird; dieser Begriff wird im RPBR zu präzisieren sein.

Zudem ist es gerechtfertigt, in derselben Bestimmung eine weitere Ausnahme von der Abgabepflicht vorzusehen, nämlich bei Baubewilligungen zugunsten einer Landwirtin oder eines Landwirts für Bauten und Anlagen in der Bauzone, die für eine landwirtschaftliche Bewirtschaftung erforderlich sind und auf einem Grundstück vorgesehen werden, das nach Artikel 2 Abs. 2 Bst. a BGGB dem bäuerlichen Bodenrecht untersteht (Art. 113e^{bis} Abs. 2 Bst. b)¹. Diese Ausnahme ist insofern gerechtfertigt, als dass der Wert des Grundstücks, soweit es dem BGGB untersteht, auf den höchstzulässigen Preis nach Artikel 66 BGGB begrenzt ist. Die Tatsache, dass ein Grundstück, das dem BGGB untersteht, bebaubar ist, hat keinen Einfluss auf die Bewertung seines höchstzulässigen Preises, der streng an einen landwirtschaftlichen Betrieb gebunden ist. Landwirtinnen und Landwirte, die eine Baubewilligung für eine Baute, die für den Betrieb erforderlich ist, erhalten, können keine Wertsteigerung aus der Nutzungsänderung realisieren, solange das Grundstück dem BGGB untersteht, da der höchstzulässige Preis des Grundstücks vor und nach der Planungsmassnahme gleich ist. Dies ändert sich jedoch, wenn die Parzelle nicht mehr dem BGGB untersteht. Die Modalitäten der Eingabe werden im RPBR festgelegt. Es ist jedoch zu beachten, dass Fälle von Nutzungsänderungen, die zur Erhebung der Mehrwertabgabe führen, selten sein werden, weil die überwiegende Mehrheit der landwirtschaftlichen Gebäude in der Bauzone einer Kernzone nach Artikel 51 RPBG zugeordnet ist, wenn die landwirtschaftliche Tätigkeit durch die Gemeindevorschriften erlaubt ist.

Schliesslich ist es gerechtfertigt, den Spielraum, den das Bundesrecht hinsichtlich der Modalitäten der Mehrwertabschöpfung bei Nutzungsänderungen lässt, unter Berücksichtigung der rechtlichen Besonderheit des Stockwerkeigentums zu nutzen, um einen dritten Fall vorzusehen, bei dem die Erhebung der Mehrwertabgabe aufgeschoben wird. Denn Stockwerkeigentümerinnen und -eigentümer können ohne die einstimmige Zustimmung der Miteigentümerinnen und -eigentümer keinen Nutzen ziehen aus einer Nutzungsänderung im Sinne von Artikel 113a Abs. 3 RPBG, die eine Erhöhung des Baupotenzials beinhaltet. Die Veräusserin oder der Veräusserer profitiert also in keiner Weise vom Mehrwert, die sich aus der Nutzungsänderung ergibt. In den Genuss des Vorteils der Planungsmassnahme kommt sie oder er erst, wenn eine Baubewilligung (für eine wesentliche Vergrösserung oder einen Neubau) erteilt wird oder wenn alle Anteile am Stockwerkeigentum veräussert werden. Aus diesem Grund wird mit Artikel 113e^{bis} Abs. 2 Bst. c RPBG-E ein zusätzlicher Fall des Aufschubs der Abgabepflicht eingeführt.

8. Schuldner oder Schuldnerin

Nach Artikel 113e Abs. 3 RPBG ist die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks im Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme die Schuldnerin oder der Schuldner der Mehrwertabgabe.

Beispiel: Die Gemeinde X legt am 13. Januar 2019 die Einzonung von Parzelle Art. 55 ihres Grundbuchs (GB) öffentlich auf. Zu diesem Zeitpunkt ist A der Eigentümer dieser Parzelle. Am 20. November 2019 verkauft A die betreffende Parzelle an B. Die RUBD genehmigt die Einzonung am 5. Dezember 2019, sodass der Eigentümer zwischen dem Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme und deren Genehmigung gewechselt hat. Da A zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Einzonung Eigentümer von Art. 55 GB war, ist A auch Schuldner der Mehrwertabgabe.

Die Motionäre fordern eine Änderung der betreffenden gesetzlichen Regelung dahingehend, dass nicht der Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme, sondern der Zeitpunkt deren Inkrafttreten massgebend ist für die Bestimmung der Schuldnerin oder des Schuldners der Mehrwertabgabe. Sie sind der Meinung, dass die derzeitige Lösung eine bedeutende Rechtsunsicherheit schafft, da die Verfahren zur Überarbeitung der OP mehrere Jahre dauern. Es sei nicht fair, dass die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme, ohne die Höhe der Abgabe abschätzen zu können oder zu wissen, ob die Abgabe zum Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstücks tatsächlich erhoben werden wird, die Mehrwertabgabe möglicherweise erst mehrere Jahre nach Inkrafttreten der Planungsmassnahme zahlen muss².

Die im geltenden Recht vorgesehene Lösung erklärt sich dadurch, dass der Gesetzgeber das Ziel verfolgte, die Person mit der Mehrwertabgabe zu belegen, die den grössten Vorteil aus der Einzonung oder der Nutzungsänderung zieht. Im Gegensatz zur überwiegenden Mehrheit der anderen Kantone kennt der Kanton Freiburg in Anwendung von Artikel 91 Abs. 2 RPBG die positive Vorwirkung der Pläne. Bei Nutzungsänderungen ist es somit unter bestimmten Voraussetzungen möglich, vor der Genehmigung durch die RUBD und dem Inkrafttreten der raumplanerischen Massnahme eine Baubewilligung zu erhalten. Im Falle von Einzonungen sind im Übrigen jederzeit Veräusserungen vor Inkrafttreten der Planungsmassnahme möglich, wobei die Parteien den Wertzuwachs auf der Grundlage des Dossiers der öffentlichen Auflage für die Gesamtrevision des OP der Gemeinde vorwegnehmen können. Mit anderen Worten, indem man die Eigentümerin oder den Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme zur Schuldnerin oder zum Schuldner bestimmt, ist es

¹ Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht, SR 211.412.11.

² Dieser Antrag wurde im Rahmen der externen Vernehmlassung auch von der Freiburger Notariatskammer gestellt.

möglich, die Person zu besteuern, die tatsächlich vom erheblichen Vorteil profitiert.

Würde das System dahingehend geändert, dass die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Genehmigungsverfügung die Schuldnerin bzw. der Schuldner ist, bliebe die Schwierigkeit, die Wertsteigerung vorwegzunehmen, bestehen, doch wäre es Sache der Käuferin oder des Käufers, für die Rückstellung mit Blick auf die Zahlung der Mehrwertabgabe zu sorgen, obwohl die Verkäuferin oder der Verkäufer von der Wertsteigerung profitiert hat. Darüber hinaus wäre es nicht mehr möglich, die Abgabe für alle Massnahmen auf Grundstücken zu erheben, für die die Bewilligung vorzeitig erteilt wurde oder die vor der Genehmigung der Massnahme Gegenstand von Transaktionen waren. Damit würden die möglichen Einnahmen des Mehrwertfonds zur Finanzierung der im kantonalen Recht vorgesehenen Objekte und insbesondere der Entschädigungen, die die Gemeinden im Falle einer materiellen Enteignung infolge einer Auszonung zu leisten haben, weiter reduziert.

Die im geltenden Recht vorgesehene Lösung ist gerechtfertigt und soll deshalb beibehalten werden.

Die RUBD erkennt jedoch an, dass eine solche Lösung problematisch sein kann, weil die Eigentümerin oder der Eigentümer für einen Zeitraum, in welchem sie oder er allenfalls sein Grundstück veräussert, nicht alle Auswirkungen dieser Veräusserung kennen kann, weil ihr oder sein Status als Schuldnerin oder Schuldner nicht klar ist. Um diesen Informationsmangel zu beheben, ist es unerlässlich, dass die in Artikel 113a^{bis} Abs. 1 und 2 RPBG-E vorgesehene Informationsmassnahme (Eintragung der potenziell abgabepflichtigen Grundstücke in ein öffentlich zugängliches Kartenportal auf der Grundlage der im Rahmen der Vorprüfung des Planungsdossiers erstellten Liste) wirksam wird, damit die Verkäuferin oder der Verkäufer die Mehrwertabgabe im Kaufvertrag so weit wie möglich vorwegnehmen kann.

In einigen Fällen profitiert eine Person, die ihr Grundstück verkauft, bevor die Planungsmassnahme öffentlich ausgeschrieben und von der RUBD genehmigt wurde, nicht wirklich von der Planungsmassnahme. Dies gilt insbesondere bei einem Terminverkauf¹ oder einem Kaufrechtsvertrag². Wenn beispielsweise die Parteien bei einem Terminverkauf den Verkaufspreis lange vor der öffentlichen Auflage einer Nutzungsänderung, die eine Wertsteigerung des betroffenen Grundstücks zur Folge hat, festlegen und zudem vereinbaren, dass die Eigentumsübertragung erst nach Inkrafttreten

der Planungsmassnahme, d. h. mit dem Verfall des Termins, wirksam wird, ist es die Erwerberin oder der Erwerber, die oder der von der Wertsteigerung profitiert. Es wäre dann inkonsequent, die ursprüngliche Eigentümerin oder den ursprünglichen Eigentümer zur Zahlung der Abgabe zu verpflichten, wenn der im Terminverkaufsvertrag festgelegte Grundstückspreis die planungsbedingte Wertsteigerung nicht berücksichtigen konnte. Es handelt sich hier um einen Härtefall, der durch eine Ergänzung der geltenden gesetzlichen Regelung abgedeckt werden muss.

Beispiel: Am 1. Dezember 2017 schliessen A (Eigentümer) und B einen Terminkaufvertrag für ein Grundstück (Art. 55 GB) in einer Wohnzone mit geringer Dichte und vereinbaren einen Preis von Fr. 200.-/m². Mit Datum vom 15. März 2018 legt die Gemeinde ihren neuen OP, der eine Nutzungsänderung der betreffenden Parzelle in eine Dorfzone vorsieht, öffentlich auf. Nach der Genehmigung dieser Massnahme durch die RUBD im Dezember 2018 muss grundsätzlich A die Mehrwertabgabe zahlen, weil er zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage Eigentümer des Grundstücks war. Da jedoch der Verkaufspreis vor der öffentlichen Auflage endgültig festgelegt wurde, ohne dass die Parteien den Mehrwert aufgrund der Nutzungsänderung berücksichtigen konnten, erscheint es problematisch, A mit der Abgabe für den Mehrwert aufgrund dieser Massnahme zu belegen, da er keinen Vorteil aus dem Terminverkauf erlangt.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen wird vorgeschlagen, die vom geltenden Gesetz grundsätzlich vorgesehene Lösung beizubehalten, wonach die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage des OP die Mehrwertabgabe schuldet (dabei wird vorausgesetzt, dass alle Massnahmen ergriffen werden, um die Eigentümerinnen und Eigentümer ab diesem Zeitpunkt über die mögliche Abgabepflicht zu informieren). Gleichzeitig wird eine Ausnahme von diesem Grundsatz eingeführt, sodass die Mehrwertabgabe von der Erwerberin oder vom Erwerber geschuldet wird, wenn die Veräussererin oder der Veräusserer nachweist, dass sie oder er aufgrund eines Vertragsverhältnisses nicht in der Lage war, den aus der Planungsmassnahme resultierenden Vorteil zu nutzen (Art. 113e^{ter} Abs. 2 RPBG-E).

9. Erhebung

Der geltende Artikel 113f Abs. 3 RPBG verweist auf die einschlägigen Bestimmungen des DStG³ über die Erhebung der kantonalen Steuern, die sinngemäss gelten, insbesondere jene über die Zahlungserleichterungen. Aus diesem allgemeinen Verweis geht jedoch nicht eindeutig hervor, welche Bestimmungen genau anwendbar sind. Dies ist prinzipiell zulässig, kann aber die Erhebungsbehörde (die Kantonale

¹ Verkauf, bei dem die Erfüllung (Eigentumsübertragung und Zahlung des Preises) aufgeschoben wird.

² Vertrag, der einer öffentlichen Beurkundung bedarf (Art. 216 Abs. 2 OR) und mit dem sich eine Partei verpflichtet, der anderen eine Immobilie zu einem bestimmten Preis zu übertragen, falls diese sich zum Erwerb entschliesst (entscheidend ist also allein der Wille des potenziellen Käufers).

³ Art. 201 bis 218 DStG.

Steuerverwaltung) mit Auslegungsschwierigkeiten konfrontieren, die den Prozess verlangsamten können.

Obwohl die Motionäre keine Änderungen für Artikel 113f RPBG vorgeschlagen haben, soll diese Bestimmung geändert werden, um den Erhebungsprozess der Abgabe bei Fälligkeit zu klären. Zweck der neuen Absätze 1a bis 1c ist es, den Ablauf des Prozesses sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die Schuldnerinnen und Schuldner zu verdeutlichen und das Risiko unterschiedlicher Auslegungen und rechtlicher Komplikationen zu beseitigen.

10. Übergangsbestimmung

Obwohl die Öffentlichkeit im Rahmen der öffentlichen Vernehmlassung zum Gesetzesentwurf und dann beim Inkrafttreten des neuen Gesetzes allgemein informiert wurde, scheint der derzeitige Rechtsrahmen unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit insofern nicht zufriedenstellend zu sein, als er es ermöglicht, dass Eigentümerinnen und Eigentümer, die vor dem 1. Januar 2018 Kaufverträge oder andere Verträge abgeschlossen haben, besteuert werden, ohne dass sie sich der Existenz der Abgabe bewusst gewesen wären und eine Rückstellung für die Zahlung der Abgabe hätten bilden können. Viele Eigentümerinnen und Eigentümer haben Transaktionen durchgeführt, ohne die Mehrwertabgabe zu berücksichtigen; und selbst wenn sie sie hätten antizipieren können, hätten sie es nur in begrenztem Umfang tun können, weil es ihnen in Ermangelung einer klar definierten und von der Rechtsprechung bestätigten Schätzungsmethode nicht möglich war, einen angemessenen Betrag für Rückstellungen vorzusehen.

Beispiel: Gemeinde X legt die Gesamtrevision des OP im März 2017 öffentlich auf. Der neue OP sieht eine Reihe von Einzonungen und Nutzungsänderungen vor, die in den Anwendungsbereich des RPBG fallen und zur Folge haben, dass die betreffenden Grundstücke der Mehrwertabgabe unterliegen. Im Dezember 2017 verkauft Eigentümer A das Grundstück Art. 55 GB, das laut OP, der öffentlich aufgelegt wurde, von der Landwirtschafts- in die Bauzone überführt werden soll. Die RUBD genehmigt die Gesamtrevision des OP im Februar 2018. Nach geltendem Recht ist Art. 55 GB mehrwertabgabepflichtig, weil die Einzonung nach dem 1. Januar 2018 erfolgte. A wird die Abgabe zahlen müssen, auch wenn die öffentliche Auflage vor Inkrafttreten der gesetzlichen Bestimmungen zur Mehrwertabgabe stattfand.

Es ist anzumerken, dass diese Frage während des Gesetzgebungsverfahrens (zum Zeitpunkt der öffentlichen Vernehmlassung zum Vorentwurf des Gesetzes) aufgeworfen wurde und dass der Staatsrat beschloss, keine Übergangsregelung einzuführen. Das Thema wurde in der Folge in den Debatten im Grossen Rat weder in der Parlamentskommission noch im Plenum aufgegriffen.

Da eines der Ziele des Gesetzesentwurfs darin besteht, die derzeitige Rechtsunsicherheit so weit wie möglich zu beseitigen, und da die Situation, die eine Übergangslösung erfordert, zeitlich eindeutig begrenzt ist, wird vorgeschlagen, einen neuen Artikel 178d einzuführen, der vorsieht, dass Grundstücke, die Gegenstand einer Planungsmassnahme waren, die vor dem 1. Januar 2018 öffentlich aufgelegt worden ist, aber nach diesem Datum von der Direktion genehmigt wurde, nicht der Mehrwertabgabe unterliegen, wenn die Eigentümerinnen und Eigentümer das Veräusserungsgeschäft für diese Grundstücke unterzeichnet haben oder eine Baubewilligung für Arbeiten auf diesen Grundstücken erhalten haben, bevor das neue Recht in Kraft getreten ist. Es werden wahrscheinlich nicht viele Veräusserungsgeschäfte von dieser Änderung betroffen sein, doch wurden zwischen 2015 und 2018 einige abgeschlossen, bei denen die betroffenen Personen keine Rückstellungen für die Zahlung der Abgabe vorgenommen haben. Für Veräusserungsgeschäfte, die nach dem 1. Januar 2018 abgeschlossen wurden, gibt es keinen Grund, sie von dieser Übergangsregelung profitieren zu lassen, da ab diesem Datum die Änderungen des RPBG in Kraft waren.

Im Rahmen der Vernehmlassung zum Vorentwurf forderten die Freiburger Notariatskammer und die Immobilienkammer Freiburg unter Verweis auf die Lösung des Kantons Bern¹, den Anwendungsbereich dieser Übergangsbestimmung dahingehend zu erweitern, dass alle vor dem 1. Januar 2018 öffentlich aufgelegten Planungsmassnahmen von der Abgabe befreit werden. Zum einen ist indes fraglich, ob eine solche Lösung mit dem Bundesrecht vereinbar wäre, da Artikel 5 RPG den Kantonen vorschreibt, eine Mehrwertabgabe auf Planungsmassnahmen zu erheben, die einen erheblichen Vorteil bringen und die nach Inkrafttreten der gesetzlichen Bestimmungen über den Mehrwertausgleich wirksam geworden sind, sprich in Kraft getreten sind. Sicher ist, dass diese Anforderung zumindest für Einzonungen gilt, die vor Inkrafttreten des neuen kantonalen Rechts öffentlich aufgelegt, aber nach dem 10. April 2019 genehmigt wurden (Datum, an dem der Bund bestätigt hat, dass das im RPBG eingeführte Ausgleichssystem den Anforderungen von Art. 5 RPG entspricht und der Kanton Freiburg somit von der Liste der Kantone, die den Auftrag des Bundesgesetzgebers in Bezug auf die Mehrwertabgabe nicht erfüllt haben, gestrichen werden könne). Zum anderen würde eine Ausweitung des Geltungsbereichs der Übergangsbestimmung dazu führen, dass sehr viele Planungsmassnahmen von der Mehrwertabschöpfung ausgenommen würden, da die überwiegende Mehrheit der OP-Gesamtrevisionen, die von der RUBD nach dem 1. Januar 2018 genehmigt wurden oder sich noch im Genehmigungsverfahren befinden, vor diesem Datum öffentlich aufgelegt wurden. Hier geht es nicht nur um die Gleichbehandlung der Eigentümerinnen und Eigentümer,

¹ Art. T3-1 Abs. 2 BauG.

deren Grundstücke durch vor dem 1. Januar 2018 bewilligte Einzonungen und Nutzungsänderungen aufgewertet wurden, sondern auch um die Notwendigkeit der Äufnung des Mehrwertfonds, der 20 Millionen Franken¹ erreichen muss, um die von den Gemeinden geschuldete Entschädigung bei materieller Enteignung zu finanzieren, bevor er für die Finanzierung anderer Planungsmassnahmen (u. a. regionale Richtpläne sowie regionale und kommunale Studien zur Siedlungsrevitalisierung und -verdichtung) benutzt werden kann. In diesem Zusammenhang sind auch die Folgen der starken Verringerung der Anzahl Einzonungen zu berücksichtigen, die von der RUBD in Anwendung des RPG und der Grundsätze des neuen kantonalen Richtplans genehmigt werden können, sowie der Lösungen, die einen Aufschub der Abgabepflicht im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen ermöglichen.

Aus diesen Gründen ist es gerechtfertigt, Artikel 178d RPBG-E in der Fassung des Vorentwurfs beizubehalten.

Die Einführung dieser Übergangsbestimmung erfordert eine Anpassung des KVStG, um zu vermeiden, dass Eigentümerinnen und Eigentümer, die ihr Grundstück verkaufen, weder nach dem KVStG noch nach dem RPBG besteuert werden.

11. Kommentar zu den einzelnen Artikeln

Art. 113a

Abs. 1 und 3a

Es wird auf die Ausführungen in Kapitel 4 der Botschaft verwiesen.

Abs. 4

Das Erfordernis der Eintragung in das Grundbuch der Anmerkung, dass das Grundstück der Mehrwertabgabe unterliegt, sobald die Genehmigungsverfügung der RUBD in Kraft tritt, wird beibehalten, wobei die Bestimmung in den neuen Artikel 113a^{bis} verschoben wird, der die Information der Eigentümerinnen und Eigentümer regelt.

Art. 113a^{bis}

Abs. 1 und 2

Die Veröffentlichung der potenziell abgabepflichtigen Parzellen auf einem Kartenportal bedeutet, dass das BRPA in seinem Gesamtgutachten zur Vorprüfung der Planungsakte² zunächst die Planungsmassnahmen identifizieren muss, die in den Geltungsbereich von Artikel 113a Abs. 2 RPBG fallen, wenn sie von der RUBD genehmigt werden. Die Gemeinde muss dann den erläuternden Bericht³ mit dieser Liste ver-

vollständigen und vor der öffentlichen Auflage die betroffenen Grundstücke in die vom Kanton zur Verfügung gestellte Anwendung für eine Publikation eintragen. Da das Ergebnis des Verfahrens für die Verabschiedung und Genehmigung der Pläne unter Vorbehalt steht und die geplanten Massnahmen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung auf dem Kartenportal noch nicht in Kraft sind, können diese Angaben nur informativen Charakter haben.

Abs. 3

Dieser Absatz übernimmt mit einer kleinen redaktionellen Änderung den aktuellen Artikel 113a Abs. 4 RPBG.

Zu beachten ist, dass der Gesetzesentwurf auf die Eintragung der zweiten Anmerkung verzichtet (vgl. Art. 113d Abs. 2).

Art. 113b Abs. 2a

Gemäss Hauptvorschlag, der für diesen neuen Absatz vorgesehen ist, soll der vereinbarte Preis, wenn ein solcher vorliegt, grundsätzlich als dem Verkehrswert entsprechend berücksichtigt werden, in Übereinstimmung mit der traditionellen Auslegung dieses Begriffs und der Praxis in Steuersachen. Wenn also keine konkreten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der vereinbarte Preis aufgrund ungewöhnlicher Umstände nicht den aktuellen Marktwert widerspiegelt, kann sich die Veranlagungsbehörde direkt darauf berufen und muss keine Schätzungsmethode anwenden, um die Höhe des planungsbedingten Mehrwerts zu ermitteln.

Auch wenn der vereinbarte Preis die wirtschaftliche Realität und damit den Marktwert eines Grundstücks widerspiegelt, ist er sehr oft anfällig für die Beeinflussung durch subjektive Kriterien, die sich aus den Verhandlungen zwischen den Parteien ergeben und somit unabhängig von Planungsmassnahmen und dem Baupotenzial sein können. Darüber hinaus ist bei der Mehrwertabgabe zu beachten, dass ein Vergleich zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks vor und nach Inkrafttreten der Planungsmassnahme vorgenommen werden muss, selbst wenn keine Veräusserung vorliegt.

Aus dem vorgeschlagenen Wortlaut ergibt sich Folgendes: Soweit der bei einer entgeltlichen Veräusserung vereinbarte Preis ein Element unter mehreren ist, die berücksichtigt werden müssen, ist es in allen Fällen notwendig, mit Hilfe der geeigneten Methode zu überprüfen, ob er wirklich dem Verkehrswert auf der Grundlage objektiver und nachweisbarer Elemente entspricht.

In vielen Fällen wird die Verwaltung nicht über eine ausreichende Zahl zuverlässiger Vergleichspreise verfügen, um die direkte Vergleichsmethode anwenden zu können. Wie in Kapitel 5 dieser Botschaft erläutert, betreffen die vereinbarten Preise nur selten unbebaute Grundstücke. Wenn in der betreffenden Gemeinde keine Preise für den Vergleich

¹ Art. 51a Abs. 2 RPBR.

² Art. 77 RPBG.

³ Art. 39 Abs. 2 RPBG, der die Instrumente nach Art. 47 RPV übernimmt.

zur Verfügung stehen, wird es ausserdem schwierig sein, in den Nachbargemeinden oder in der Region ausreichend viele Preise ausfindig zu machen, da die Gemeindebaureglemente für ähnliche Gebiete unterschiedliche Bauvorschriften vorsehen, ganz zu schweigen von den spezifischen Eigenschaften der einzelnen Grundstücke. In Ermangelung zuverlässiger Vergleichswerte kann indes die Residualwertmethode sowohl für Grundstücke, die für Einfamilienhäuser bestimmt sind, als auch für Grundstücke für Mehrfamilienhäuser oder Stockwerkeigentum angewendet werden. Die angewandten Kriterien haben den Vorteil, dass sie klar und überprüfbar sind, sodass die Eigentümerinnen und Eigentümer in voller Kenntnis der Sachlage ihre Rechte geltend machen können, wenn sie beabsichtigen, die Veranlagungsverfügung anzufechten. Es wird Aufgabe der Rechtsprechung sein, die Konturen der Schätzungsmethoden für die Mehrwertabschöpfung anhand der verschiedenen Fälle zu verfeinern.

Art. 113c Abs. 2

In Anbetracht des Arbeitsaufwands, der durch die Methodik zur Schätzung des Mehrwerts (siehe Punkt 5.4) und durch die Einführung eines Systems der anteiligen Abgabe und der Ausnahmen von der Abgabepflicht (siehe Punkte 6.2 und 6.4) entsteht, ist es gerechtfertigt, dass der Funktionsaufwand, der den Pauschalbeträgen entspricht, die für die Umsetzung der neuen gesetzlichen Bestimmungen erforderlich sind, sobald die Welle der OP-Gesamtrevisionen, die von der RUBD zu genehmigen sind, vorüber ist, durch die Einnahmen des Fonds ausgeglichen werden. Absatz 2 dieses Artikels wird entsprechend geändert. In Übereinstimmung mit dem geltenden Absatz 4 regelt der Staatsrat die Grundsätze der Verwaltung des Mehrwertfonds und es wird daher ihm obliegen, die Ressourcen zu bestimmen, die auf diese Weise gedeckt werden können. Die finanziellen Auswirkungen des Vorentwurfs sind in Kapitel 13 der Botschaft detailliert beschrieben.

Art. 113d

Abs. 1a

In der externen Vernehmlassung wies die Schweizer Fachvereinigung für Immobilien Freiburg (USPI Fribourg) darauf hin, dass Immobilienbewerterinnen und -bewerter mit eidg. Fachausweis ihrer Meinung nach am besten geeignet sind, eine Immobilienbewertung vorzunehmen¹, und beantragte daher, dass der Mehrwert wie in den Kantonen Waadt und Neuenburg auf der Grundlage einer von einer oder einem externen Beauftragten durchgeführten Bewertung geschätzt wird und dass diese Aufträge über den Mehrwertfonds finanziert werden.

¹ Die 1989 gegründete Schweizerische Kammer der Experten in Immobilienbewertungen CEI (www.cei.ch) führt eine Liste ihrer Mitglieder, die zur Erstellung von Gutachten qualifiziert sind.

Die Kommission für Grundstückerwerb schätzt die Grundstücke und Rechte, die für die Verwirklichung von Projekten und die Erfüllung von anderen Aufgaben des Staats erforderlich sind². Sie kann aber auch Sonderaufträge betreffend Grundstücksprobleme der Eidgenossenschaft, der Gemeinden, der Pfarreien oder anderer Vereinigungen und Institutionen öffentlichen Rechts entgegennehmen (Art. 8 Abs. 1 des Reglements). Sie spricht sich nicht über Rechtsfragen aus und trifft bei Streitsachen keine Entscheidung, kann aber auf Anfrage die Grundsätze mitteilen, auf die sie sich bei ihren Beurteilungen oder Entscheidungen bezieht. Diese Kommission verfügt über eine grosse Erfahrung in der Immobilienbewertung und erfüllt ihre Aufgaben unabhängig und mit der notwendigen Neutralität. Ihre Betriebsausgaben, die in der Verordnung über die Entschädigung der Mitglieder der Kommissionen des Staates³ geregelt sind, sind nicht vergleichbar mit den Kosten, die durch den systematischen Einsatz externer Fachpersonen entstehen würden. Im Rahmen ihrer Zuständigkeiten kann die Kommission für Grundstückerwerb mit Zustimmung der RUBD unabhängige Sachverständige hinzuziehen, die sie bei ihren Aufgaben unterstützen; die Vergütung dieser Personen wird von der RUBD im Einvernehmen mit der Finanzdirektion festgelegt⁴.

In Anbetracht der anderen Aufträge, die die Kommission für Grundstückerwerb im Rahmen ihres durch ihr Reglement definierten Auftrags wahrnehmen muss, aber auch angesichts des Rückstands bei der Bearbeitung von Veranlagungsdossiers und der Tatsache, dass in bestimmten Fällen für die bei Nutzungsänderungen vorzunehmende Schätzung ein erheblicher Aufwand betrieben werden muss, ist es gerechtfertigt, eine Bestimmung einzuführen, die es der RUBD auf Vorschlag der Kommission ermöglicht, für bestimmte Dossiers eine externe Sachverständige oder einen externen Sachverständigen mit der Schätzung zu betrauen, und die Finanzierung solcher Aufträge in Anwendung von Artikel 113c Abs. 2 RPBG-E durch den Mehrwertfonds vorzusehen.

Abs. 2

Aus Gründen der administrativen Effizienz wird vorgeschlagen, die zweite Anmerkung im Grundbuch, mit der die Höhe der Mehrwertabgabe festgehalten wird und die an die Stelle der ersten Anmerkung nach Artikel 113a Abs. 4 RPBG (bzw. nach Art. 113a^{bis} Abs. 3 RPBG-E) tritt, zu streichen. Diese zweite Anmerkung scheint überflüssig zu sein, da der Eintrag der ersten Anmerkung und des gesetzlichen Grundpfandrechts (Art. 113g Abs. 2 RPBG), der die Zahlung der Mehrwertabgabe garantiert, ausreicht. Daher wird Absatz 2 gestrichen.

² Art. 1 Abs. 1, 8 Abs. 1 und 10 des Reglements vom 28. Dezember 1984 betreffend die Kommission für Grundstückerwerb, SGF 122.93.12.

³ Verordnung vom 16. November 2010, SGF 122.8.41.

⁴ Art. 19 Abs. 4 des Reglements vom 31. Oktober 2005 über die Organisation und die Arbeitsweise der Kommissionen des Staates (KomR, SGF 122.0.61) und 9 Abs. 2 des Reglements vom 28. Dezember 1984 betreffend die Kommission für Grundstückerwerb (SGF 122.93.12).

Art. 113c^{bis}

Das KG betonte in seinem Urteil vom 20. November 2020, dass die staatlichen Stellen zusammenarbeiten müssen, um Vergleichswerte durch die Identifizierung von Parzellen mit ähnlichen Merkmalen zu erhalten. Soweit es darum geht, Vergleichswerte zu kommunizieren, die anonymisiert werden können und somit nicht der Datenschutzgesetzgebung oder dem Steuergeheimnis unterliegen, sieht das KG keine Hindernisse für die Übermittlung solcher Daten¹.

Im Zusammenhang mit den für die Schätzung des Verkehrswerts benötigten Daten ist allerdings zu beachten, dass es in der Praxis schwierig ist, ihre strikte Anonymisierung zu gewährleisten, da die Behörden die Möglichkeit haben, die Daten, über die sie bereits verfügen, zur Erfüllung anderer Aufgaben abzugleichen (bei der RUBD und dem BRPA insbesondere für die Bearbeitung von Beschwerden gegen OP, DBP oder Baubewilligungsgesuchen). Wenn sich herausstellt, dass diese Anonymisierung nicht gewährleistet werden kann, müssen nach der in diesem Bereich geltende Spezialgesetzgebung der Umfang der erforderlichen Daten und die Modalitäten für deren Bearbeitung und Übermittlung (Abrufverfahren, Verknüpfung und Nutzung von Informationssystemen) ausdrücklich in einer Rechtsgrundlage festgelegt werden; dies gilt auch für die Rechtfertigung ihrer Bearbeitung in Bezug auf die Festlegung der Mehrwertabgabe. Andernfalls ist keine rechtmässige Bearbeitung der betreffenden Daten möglich, was die Prüfung der Schätzungsdossiers und insbesondere die Bewertung des Mehrwerts durch die Kommission für Grundstückserwerb behindert.

Aus diesen Gründen erscheint es unerlässlich, das RPBG durch eine neue gesetzliche Bestimmung zu vervollständigen, in der die Behörden erschöpfend genannt werden, die die erforderlichen Daten übermitteln können.

Die RUBD muss sich sowohl an die kantonalen Verwaltungsbehörden (Steuerverwaltung, Grundbuchamt) als auch an die Gemeinden, sofern diese teilweise über Informationen zu entgeltlichen Transaktionen auf ihrem Gebiet verfügen, wenden können. Insbesondere haben die Grundbuchämter auf Anfrage die Veräusserungspreise mitzuteilen, soweit diese für die Schätzung des Verkehrswerts der Grundstücke vor und nach Inkrafttreten der Planungsmassnahme erforderlich sind. Um die Kontrolle der Abgabepflicht sicherstellen zu können, wird festgelegt, dass die Grundbücher der Direktion Zugang zu den Anmerkungen nach Artikel 113a^{bis} Abs. 3 gewähren und sie – wie dies in der Praxis bereits der Fall ist – über Eigentumsübertragungen von Immobilien, die einer solchen Anmerkung unterliegen, informieren (Abs. 2). Darüber hinaus muss die RUBD (über das BRPA) in der Lage sein, die Daten, zu denen sie bereits Zugang hat, für die Ausübung anderer Aufgaben zu verwenden, die für die administrative

Verfolgung der Abgabedossiers erforderlich sind. Dabei handelt es sich um Daten zur Identität und Adresse der Eigentümerin oder des Eigentümers (Abs. 3 Bst. a) sowie um Daten, die vom BRPA im Rahmen von Baubewilligungsgesuchen bearbeitet werden, da die im ordentlichen Verfahren erteilten Baubewilligungen Auslöser für die Abgabefälligkeit nach Artikel 113e Abs. 1 Bst. a RPBG sind (Abs. 3 Bst. b).

Art. 113e

Abs. 1

Wie in Punkt 6.1 der Botschaft erwähnt, wird der Begriff des «bebauten» Grundstücks im Sinne von Artikel 5 Abs. 1^{bis} RPG im kantonalen Recht durch die Erteilung einer Baubewilligung im ordentlichen Verfahren, mit Ausnahme von Detailerschliessungsbewilligungen, konkretisiert. Die von den Motionären angestrebte zusätzliche Flexibilität in Bezug auf den Zahlungsaufschub ist in den Absätzen 4 und 5 der gleichen Bestimmung verwirklicht. In Buchstabe a dieses Absatzes wurde eine geringfügige Änderung vorgenommen, indem der Verweis auf die in Artikel 43 Bst. a bis c DStG geregelten Fälle der aufgeschobenen Besteuerung gestrichen wurde (Abs. 3). Da die Kriterien für die Abgabepflicht nach Bundesrecht nicht kumulativ, sondern alternativ gelten, kann dieser Verweis irreführend sein. Wird die Genehmigung im Rahmen eines Bewilligungsverfahrens erteilt, wird die Abgabe unabhängig von der Art der Veräusserung fällig, falls eine solche Veräusserung vor oder nach Erteilung der Baubewilligung vorgenommen wird.

Abs. 2

Im Rahmen der externen Vernehmlassung hielt das ARE fest, dass ein System der anteiligen Abgabe als bundesrechtskonform angesehen werden könne, sofern die gesetzliche Bestimmung restriktiv ausgelegt werde. Das ARE ist der Ansicht, dass eine solche Bestimmung nur dann anwendbar sei, wenn die Teilung des Grundstücks notwendig oder zumindest sinnvoll ist, um eine angemessene Nutzung des Grundstücks insgesamt zu erreichen, wobei die Zonennutzung zu berücksichtigen sei. Die Mehrwertabgabe sollte auch schon auf Flächen fällig werden, die den Nutzern der bereits bebauten Flächen dienen. Das Bundesamt stellt denn auch klar, dass der Kanton bei einer Übernahme der Bestimmung in der vorliegenden Form periodisch über die konkrete Anwendung informieren und allenfalls gewisse Verfügungen dem Bund melden müsste. Dieser im Voraus gemachte Vorbehalt des Bundes, dessen Aufgabe es ist, dafür zu sorgen, dass die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen durch die Kantone nicht zu einer Umgehung des Bundesrechts führt, bedeutet, dass die Fälle, die eine anteilige Abgabe rechtfertigen, insbesondere die Teilung von Grundstücken, von der Kantonsverwaltung überwacht und kontrolliert werden müssen, um sicherzustellen, dass die Anwendung dieser

¹ Siehe Kommentar von Zufferey/Vago/Rayroux, op. cit., S. 79 f.

Bestimmung nicht zu einem missbräuchlichen Verhalten führt.

Abs. 3 bis 5

Aus Gründen der Systematik werden diese Absätze mit geringfügigen Änderungen in Artikel 113e^{ter} übernommen.

Art. 113e^{bis}

Abs. 1

Nach weiterer Analyse der Fälle der aufgeschobenen Besteuerung zeigte sich, dass der Verweis von Artikel 113 Abs. 2 RPBG auf Artikel 43 DStG in seiner Gesamtheit, einschliesslich Absatz 1 Bst. d und e, problematisch ist, da das Bundesrecht die Ersatzbeschaffung nur bei landwirtschaftlichen Gebäuden vorsieht (Art. 5 Abs. 1^{quater} RPG, aufgegriffen durch Art. 113b Abs. 3 RPBG) und die Artikel 113a ff. RPBG nicht das gleiche Ziel wie die Grundstückgewinnsteuer verfolgen. In analoger Anwendung würden diese beiden Fälle der aufgeschobenen Besteuerung technische Schwierigkeiten in Bezug auf die Anmerkung und das gesetzliche Grundpfandrecht aufwerfen, vor allem aber in vielen Fällen die Speisung des Mehrwertfonds verhindern.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass Artikel 5 Abs. 1^{quater} RPG (aufgegriffen durch Art. 113b Abs. 3 RPBG) speziell die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung regelt, die der Beschaffung einer landwirtschaftlichen Ersatzbaute zur Selbstbewirtschaftung vorbehalten ist. Damit unterscheidet sich diese Bestimmung von Artikel 12 Abs. 3 Bst. d StHG¹ (aufgegriffen durch Art. 43 Abs. 1 Bst. d DStG) und dem darin vorgesehenen Besteuerungsaufschub, deren Anwendungsbereich nicht deckungsgleich ist. Im Zusammenhang mit der Mehrwertabgabe ist es schwierig, einen Fall zu konstruieren, der nicht Nutzen aus der Bundesnorm, die zu einer Befreiung der betroffenen Eigentümerschaft führt, ziehen würde, aber dennoch vom Aufschub nach Artikel 43 Abs. 1 Bst. d DStG profitieren könnte.

Aus diesen Gründen ist es gerechtfertigt, den Anwendungsbereich eines Steueraufschubs auf die in Artikel 43 Abs. 1 Bst. a bis c DStG genannten Fälle zu beschränken.

Abs. 2

Die in Buchstabe a verwendete Formulierung lehnt sich direkt an diejenige des Kantons Aargau² an, mit dem Unterschied, dass die Ausnahme nur in Fällen der Besteuerung im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen möglich sein wird,

¹ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)

² Art. 28d Abs. 2 BauG: «Der Bezug kann ganz oder teilweise aufgeschoben werden, wenn die zusätzliche Nutzungsmöglichkeit nur unwesentlich beansprucht wird». Der Kanton Basel-Stadt kennt eine vergleichbare Lösung (Art. 122 Abs. 3 BPG).

unter Berücksichtigung von Inhalt und Geltungsbereich des Bundesrechts, wie dies das ARE in seiner Stellungnahme zur Motion Gobet/Boschung in Erinnerung gerufen hat.

Das RPBR wird die Konturen des Begriffs der vernachlässigbaren Nutzung des Baupotenzials definieren müssen³, wobei die bevorzugte Lösung darin besteht, die Nutzung des Potenzials in Bezug auf die direkt für Wohnen und Arbeiten nutzbare Geschossfläche zu messen, entsprechend der von den Gemeindevorschriften gewährten Nutzungsziffern. Diese Lösung impliziert, dass das BRPA über die Anwendung FRIAC die in den Baubewilligungen bewilligten Flächen überwacht, die den Eigentümerinnen und Eigentümern von Grundstücken erteilt wurden, die vor der Nutzungsänderung bereits bebaut oder teilweise bebaut waren.

In Bezug auf den in Buchstabe b dieses Absatzes vorgesehenen Fall des Steueraufschubs ermöglicht der vorgeschlagene Wortlaut eine Präzisierung des Anwendungsbereichs der vorgesehenen Ausnahme (nur im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen), indem präzisiert wird, dass die Landwirtin oder der Landwirt nur dann davon profitieren kann, wenn sich die Baubewilligung im ordentlichen Verfahren auf ein Bauwerk oder eine Anlage bezieht, die für die Bedürfnisse des Betriebs erforderlich ist. In diesem Fall muss die Anwendbarkeit des BGGB und die Beziehung des Projekts zur landwirtschaftlichen Bewirtschaftung im Rahmen des Genehmigungsverfahrens überprüft werden. Die Modalitäten der Umsetzung dieser Ausnahme können im RPBR festgelegt werden.

Auch bei der Veräusserung eines Stockwerkeigentums (Bst. c) scheint ein Aufschub der Fälligkeit aus den in Punkt 7.4 genannten Gründen gerechtfertigt.

Abs. 3

Aus Gründen der Rechtssicherheit (siehe Punkt 7.3) wird festgelegt, dass bei einer Handänderung, die die Fälligkeit der Abgabe nicht auslöst, die Pflicht zur Tragung der Abgabe auf die neue Eigentümerschaft übergeht.

³ Laut dem erläuternden Bericht zum Gesetzesvorentwurf soll ein neuer Artikel 51i in das RPBR eingefügt werden, der wie folgt lautet: «1 In den Fällen nach Artikel 113e Abs. 4 Bst. a des Gesetzes wird die Zahlung der Abgabe für den gesamten geschuldeten Betrag aufgeschoben, wenn die zusätzlichen Flächen, welche durch erteilte Baubewilligungen bewilligt worden sind, 10% der bereits rechtmässigen Hauptnutzflächen auf dem betroffenen Grundstück nicht überschreiten.» Die Hauptnutzfläche (HNF) ist der Teil der Nutzfläche (NF), welcher der Zweckbestimmung und der Nutzung des Gebäudes im engeren Sinn steht – im Gegensatz zur Nebennutzfläche (NNF), die Teil der Nutzfläche ist, welcher die Hauptnutzfläche zur Nutzfläche ergänzt. Sie ist je nach Zweckbestimmung und Nutzung des Gebäudes zu definieren. Zu den Nebennutzflächen gehören in Wohnbauten beispielsweise Waschküche, Estrich- und Keller Räume, Abstellräume, Fahrzeugeinstellräume, Schutzräume, Kehrtrahnen. Dem ist anzufügen, dass die Intervention, wenn sie sich auf Energiesparmassnahmen – einschliesslich der Wärmedämmung von Aussenwänden – beschränkt, eine Erhöhung von 10% der rechtskräftigen Flächen bestehender Gebäude nicht überschreiten sollte. Die vorgenannten Arbeiten, die innerhalb des bestehenden Volumens oder in Form von externen Anbauten oder Anlagen durchgeführt werden, dürfen nicht zu einer Vergrösserung der Hauptnutzflächen führen.

Abs. 4

Neben der notwendigen Präzisierung des Begriffs der vernachlässigbaren Nutzung des Baupotenzials wird der Staatsrat im Rahmen der Anpassung des RPBR prüfen, ob Klarstellungen in Bezug auf die in den Buchstaben b und c vorgesehenen Fälle des Aufschubs erforderlich sind.

Art. 113e^{ter}

Infolge der Änderungen von Artikel 113e RPBG, insbesondere durch das Hinzufügen zusätzlicher Absätze, und aus Gründen der Systematik sollen die Absätze 3 bis 5 der geltenden Bestimmung die Form eines eigenständigen Artikels erhalten, die speziell die Frage der Schuldnerin bzw. des Schuldners regelt.

Abs. 1 und 2

Der Begriff «Vertragsverhältnis», der die Ausnahme zum Grundsatz, der im ersten Satz dieses Absatzes definiert wird, begründet, deckt zum Beispiel einen Terminverkauf oder einen Kaufrechtsvertrag. Es müssen objektive Kriterien vorliegen, um die Anwendung dieser Ausnahme vom Grundsatz zu rechtfertigen. Es ist nämlich auch bei einem Kaufrechtsvertrag nicht ausgeschlossen, dass die Parteien eine künftige Nutzungsänderung vorweggenommen haben. Andererseits darf die Anwendbarkeit dieser Bestimmung nicht in das alleinige Ermessen der Parteien gestellt werden, die entscheiden könnten, welche Person (Veräusserer/in oder Erwerber/in) die Abgabe trägt. Die Ausnahmen, die die Schuldnerin oder der Schuldner geltend macht, müssen daher hinreichend begründet und von der Kantonsverwaltung sorgfältig geprüft werden.

Abs. 3 und 4

Diese Absätze übernehmen die Absätze 4 und 5 des aktuellen Artikels 113e RPBG mit leichten redaktionellen Änderungen, die den Anwendungsbereich der aktuellen Bestimmungen nicht verändern.

Art. 113f

Abs. 1a

Die dreissigtägige Frist entspricht der Frist für die Zahlung fälliger Beträge nach Artikel 204 ff. DStG.

Abs. 1b

Diese Bestimmung übernimmt im Wesentlichen den Inhalt von Artikel 210 Abs. 1 DStG.

Abs. 1c

Diese Bestimmung übernimmt im Wesentlichen den Inhalt von Artikel 211 Abs. 1 DStG. Es sei in diesem Zusammenhang daran erinnert, dass es auch der Absicht der Motionäre entspricht, Zahlungserleichterungen in Härtefällen vorzusehen. Abschliessend sei erwähnt, dass das ARE in seiner Stellungnahme zum Gesetzesvorentwurf einen Vorbehalt gegen diese Möglichkeit geäussert hat, da sie im Bundesrecht in Bezug auf die Mehrwertabschöpfung bei Einzonungen nicht vorgesehen ist. Das Bundesamt stellt denn auch klar, dass der Kanton bei einer Übernahme der Bestimmung in der vorliegenden Form periodisch über die konkrete Anwendung informieren und allenfalls gewisse Verfügungen dem Bund melden müsste.

Abs. 3

In Anbetracht der neuen Absätze, in denen die Erhebungsmodalitäten im Einzelnen beschrieben werden, muss dieser Absatz gestrichen werden.

Art. 113g Abs. 3

Aus Gründen der administrativen Effizienz erscheint es gerechtfertigt, die derzeitige Bestimmung dahingehend zu ändern, dass die Löschung der Hypothek nicht von der Kantonalen Steuerverwaltung, sondern von der RUBD beantragt wird, weil sie die Behörde ist, die ihre Eintragung beantragt.

Art. 178d

Für weitere Erklärungen wird auf Kapitel 9 des Berichts verwiesen.

Schlussbestimmung – Änderung des KVStG

Angesichts der Einführung einer Übergangsbestimmung im RPBG, die aus Gründen der Rechtssicherheit vorsieht, dass die Mehrabgabe nicht erhoben wird, wenn die Veräusserung nach der öffentlichen Auflage des revidierten OP, aber vor dem Inkrafttreten des neuen kantonalen Gesetzes zur Einführung der Mehrwertabgabe (1. Januar 2018) vorgenommen wurde, muss der Anwendungsbereich des KVStG geändert werden, um zu vermeiden, dass Eigentümerinnen und Eigentümer, die Veräusserungsgeschäfte vor diesem Datum vorgenommen haben, sich jeglicher Besteuerung entziehen, obwohl sie von dem durch die Planungsmassnahme geschaffenen Vorteil profitieren konnten.

Art. 1 Abs. 1

Der zweite Teil des aktuellen Absatzes wird infolge der Änderungen, die sich aus der Einführung eines neuen Artikels 1a KVStG ergeben, gestrichen. Es wird daran erinnert, dass

dieses Gesetz nach Artikel 51 Abs. 2 KVStG für fünfzehn Jahre ab dem 1. Januar 2018 anwendbar ist.

Art. 1a

Abs. 1

Buchstabe a dieses Absatzes übernimmt den Inhalt des zweiten Teils des geltenden Artikels 1 Abs. 1 und nennt direkt das Datum des Inkrafttretens der Bestimmungen im RPBG zur Einführung der Mehrwertabgabe.

Da für Grundstücke, deren Einzonung nach dem 1. Januar 2018 genehmigt wurde, keine Mehrwertabgabe erhoben wird, wenn das Veräusserungsgeschäft vor diesem Datum stattgefunden hat, muss das KVStG so geändert werden, dass die Steuer nach diesem Gesetz fällig wird. Dies geschieht mit der Einführung von Buchstabe b dieses neuen Absatzes.

Mit «Veräusserungsgeschäft» ist hier der Akt gemeint, der zur Übertragung führt (d. h. die notariell beglaubigte Unterzeichnung der Urkunde) und nicht die Eintragung im Grundbuch, die die rechtliche Übertragung bewirkt. Das Gleiche muss im Fall eines Kaufrechtsvertrags gelten, der für einen Zeitraum von mehreren Jahren vereinbart werden kann: Der entscheidende Zeitpunkt des «Veräusserungsgeschäfts» muss der Tag des Abschlusses des Vertrags sein, an dem die Eigentümerin oder der Eigentümer die Verpflichtung eingegangen ist, auch wenn diese bedingt ist, und nicht der Tag der Ausübung des Rechts. Es wäre schwierig, solche Fälle – in denen die Parteien bereits gegenseitige Verpflichtungen eingegangen sind – dem neuen Gesetz zu unterstellen. Dies gilt ganz besonders, wenn die abgabepflichtige Person die veräussernde Person ist. Tatsächlich hängt in diesem Fall die Abwicklung des Verkaufs nicht mehr von ihr ab, sondern nur noch von der erwerbenden Person, die sich bis zum Ablauf des Vertrags jederzeit entscheiden kann, ob sie ihr Recht ausübt oder nicht. Um ein gewisses Mass an Rechtssicherheit zu gewährleisten, soll bei einer Handänderung gestützt auf einen Kaufrechtsvertrag der Erwerb durch die Vorkaufsberechtigte oder den Vorkaufsberechtigten weiterhin dem alten Recht unterliegen.

Abs. 2

Es erscheint notwendig, die Bestimmungen des KVStG anzupassen, um der Einführung von Artikel 178d RPBG-E Rechnung zu tragen und die sich aus dem derzeitigen Artikel 3 Abs. 1 KVStG ergebende Regelungslücke zu vermeiden.

Beispiel: A ist Eigentümer von Art. 222 GB, der der Landwirtschaftszone zugeordnet ist und einen Verkehrswert von 5.00 Franken pro m² hat. Im Juni 2015 genehmigt die RUBD die Einzonung dieses Grundstücks in die Bauzonen und der neue Verkehrswert des Grundstücks wird auf 300.00 Franken pro m² geschätzt. Im April 2020 genehmigt die RUBD

die Nutzungsänderung desselben Grundstücks, worauf der geschätzte Verkehrswert auf 400.00 Franken pro m² steigt. Art. 222 GB wird im März 2021 veräussert. In Anwendung von Artikel 3 Abs. 1 KVStG würde die nach dem KVStG geschuldete Steuer nicht erhoben werden, da die Transaktion nach der Nutzungsänderung des Grundstücks stattfand, während die Mehrwertabgabe auf 100.00 Franken pro m² (400.00 Franken pro m² minus 300.00 Franken pro m²) erhoben würde. Folglich würde die durch die Einzonung bewirkte Verkehrswerterhöhung von 295.00 Franken pro m² nicht abgeschöpft werden.

Diese Lücke rechtfertigt die Einführung von Absatz 2.

12. Auswirkungen für die Aufgabenteilung zwischen Staat und Gemeinden

Weil das einheitliche Ausgleichssystem, das ausschliesslich vom Kanton verwaltet wird, ihm aber keinen finanziellen Vorteil bringt, beibehalten wird, haben die gesetzlichen Änderungen keine Auswirkungen auf die Aufgabenteilung zwischen Staat und Gemeinden.

13. Kosten

Zwischen dem Inkrafttreten der Bestimmungen des RPBG am 1. Januar 2018 und Ende Juni 2021 hat die RUBD 37 OP-Gesamtrevisionen genehmigt. Im Rahmen des vom Grossen Rat beschlossenen Plans zur Wiederankurbelung der Freiburger Wirtschaft wurden dem BRPA bis Ende 2022 zusätzliche Stellen für Fachleute in Recht und Raumplanung zugewiesen, damit bis dahin die zahlreichen Dossiers für OP-Gesamtrevisionen, die beim Kanton in Prüfung sind (und die damit einhergehenden 200 Beschwerden gegen Gemeindeentscheide), abgearbeitet werden können. Es ist daher zu erwarten, dass in den nächsten zwei Jahren sehr viele OP-Gesamtrevisionen genehmigt werden, was angesichts der Zahl der in Kraft tretenden Planungsmassnahmen (hauptsächlich Nutzungsänderungen) ein hohes Volumen an Mehrwertabgabedossiers zur Folge haben wird.

Von Ende 2018 bis Ende 2019, d. h. bis zur Aussetzung des Schätzungs- und Veranlagungsverfahrens im Frühjahr 2020 aus den in der Botschaft genannten Gründen¹, hat die Kommission für Grundstückerwerb in 4 Plenarsitzungen (gestützt auf die von den Unterkommissionen vorbereiteten Dossiers) 80 Veranlagungsdossiers im Zusammenhang mit abgabepflichtigen Planungsmassnahmen beurteilt. Diese Massnahmen resultierten aus der Genehmigung von 12 OP-Gesamtrevisionen und 35 OP-Änderungen, die alle vor dem 3. September 2019 genehmigt wurden, dem Datum des KG-Urteils, das die RUBD verpflichtet, die OP gemäss den restriktiven Grundsätzen des neuen kantonalen Richtplans zu prüfen. Diese Schätzungen, die auf der Lageklassenmethode

¹ Siehe weiter oben Punkt 1.3.

basierten, beliefen sich auf knapp 8 Millionen Franken. Die RUBD hat in der Folge rund 30 Veranlagungsverfügungen erlassen; diese werden angesichts des KG-Urteils, dessen Erwägungen zur anzuwendenden Methodik in den neuen Absatz 2a von Artikel 113a RPBG aufgenommen wurden, auf der Grundlage neuer Schätzungen durch die Kommission überprüft werden müssen.

Da die RUBD weiterhin Dossiers für OP-Gesamtrevisionen und -änderungen genehmigt hat und das Veranlagungsverfahren seit mehr als einem Jahr ausgesetzt ist, wurden 57 offene Dossiers im Zusammenhang mit den oben genannten OP-Dossiers von der Kommission für Grundstückerwerb noch nicht geschätzt. Darüber hinaus werden für die anderen OP-Gesamtrevisionen, die von der RUBD nach dem 1. Januar 2018 genehmigt worden sind, sowie für 30 OP-Änderungen zusätzliche Veranlagungsdossiers bearbeitet werden müssen, da die tatsächliche Zahl der Planungsmassnahmen, die eine Abgabepflicht auslösen, noch nicht feststeht.

Aufgrund der Verzögerung und der Anzahl OP, die die RUBD bis Ende 2022 genehmigt haben wird, wird derzeit erwartet, dass nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung rund 500 Dossiers Gegenstand einer Schätzung der Kommission für Grundstückerwerb und einer Veranlagungsverfügung der RUBD sein werden. Die zügige Bearbeitung dieser Fälle ist aus Gründen der Rechtssicherheit und wegen der fünfjährigen Verjährungsfrist ab Inkrafttreten der Planungsmassnahme (Art. 113d Abs. 3 RPBG) dringend geboten.

Die Umsetzung einer neuen Methodik zur Schätzung des Mehrwerts erfordert eine Verstärkung der Ressourcen sowohl auf der Ebene der Kommission für Grundstückerwerb als auch auf der seines Sekretariats, in einem Umfang, der von den genauen methodischen Entscheidungen und den Möglichkeiten, vorhandene digitale Lösungen zu nutzen, abhängig ist. Während nämlich die Lageklassenmethode, deren ausschliessliche Anwendung durch die RUBD vom KG als nicht zulässig eingestuft wurde, es ermöglichte, bei der Schätzung des Verkehrswerts für einen ganzen Sektor, der Gegenstand einer Planungsmassnahme (Einzonung oder Nutzungsänderung) war, nach dem gleichen Schema vorzugehen, ohne das Gebot der Gleichbehandlung der Eigentümerinnen und Eigentümer zu verletzen, erfordert der Rückgriff auf die anderen offiziell anerkannten Schätzungsmethoden, insbesondere die direkte Vergleichsmethode und die Residualwertmethode, die detailliertere Analyse eines jeden einzelnen Grundstücks und seiner Eigenheiten, was zahlreiche Ortsbegehungen nötig macht und ganz allgemein mit einem deutlich grösseren Zeitaufwand verbunden ist. Die Kommission für Grundstückerwerb ist der Ansicht, dass es sinnvoll wäre, mindestens bis Ende 2023 eine zusätzliche Unterkommission zu bilden und hierfür neue Mitglieder zu ernennen, um den Rückstand im Veranlagungsverfahren aufholen zu können. Ab 2023 wird der überwiegende Teil der OP-Generalrevisionen abgeschlossen sein; angesichts

des Prinzips der Beständigkeit der Pläne und des restriktiven Rahmens, den der kantonale Richtplan bei der Anwendung des RPG vorgibt, werden weniger Planungsmassnahmen zu einer Besteuerung führen, und die Kommission für Grundstückerwerb sollte ab diesem Zeitpunkt in der Lage sein, ihre Schätzungsaufgaben wieder in ihrer derzeitigen Zusammensetzung wahrzunehmen.

Angesichts des zusätzlichen Zeitaufwands für jede Schätzung wird auch die Arbeitslast des Sekretariats der Kommission für Grundstückerwerb, das vom BRPA gestellt wird, erheblich zunehmen (Auskunftsersuchen an die Grundbuchämter; Analyse der von den Grundbuchämtern übermittelten Daten, um zu bestimmen, ob sie für die Anwendung der Vergleichsmethode verwendet werden können; Zusammenstellung von Unterlagen, in denen die baulichen Möglichkeiten der betreffenden Grundstücke detailliert beschrieben werden; Abfassung komplexerer Protokolle).

Schliesslich wird die Einführung der anteiligen Abgabe (Art. 113e Abs. 2 RPBG-E) und eines Aufschubs der Fälligkeit bei Erteilung der Baubewilligung (Art. 113e^{bis} Abs. 2 RPBG-E) im Vergleich zum derzeitigen System einen grösseren Verwaltungsaufwand bedeuten.

Aus den dargelegten Gründen schätzt die RUBD, dass die Umsetzung der neuen gesetzlichen Bestimmungen die folgenden zusätzlichen Ressourcen erfordern wird:

- > Zuweisung eines zusätzlichen Betrags, der im Voranschlag des BRPA für die Jahre 2022 und 2023 vorzusehen ist, um der Kommission für Grundstückerwerb mehr Arbeitskräfte zur Verfügung zu stellen (zeitlich beschränkte Einrichtung einer Unterkommission, die sich zusätzlich zu der bestehenden Unterkommission mit der Schätzung des Mehrwerts befasst), um den seit dem Frühjahr 2020 aufgelaufenen Rückstand im Veranlagungsverfahren aufholen zu können;
- > Zusätzliche Rechts-/Anwendungsressourcen für das BRPA in Abhängigkeit von der Bewertung des möglichen Bedarfs, der vom Staatsrat im Rahmen des Voranschlagsverfahrens zu validieren ist.

Die spezifischen Ressourcen werden Gegenstand von Beschlüssen des Staatsrats bilden, entsprechend den Modalitäten, die parallel zum Verfahren zur Verabschiedung dieses Entwurfs auszuarbeiten sind.

Bezüglich der Speisung des Mehrwertfonds lohnt es sich, auf die Szenarien zurückzukommen, die der Staatsrat im Rahmen der Analyse der finanziellen Folgen des ursprünglichen Gesetzesentwurfs in der dazugehörigen Botschaft aufgestellt hatte¹. Zunächst einmal wurde der Vorschlag, neue Bauzonen und Spezialzonen mit einer Mehrwertabgabe von 30% zu belegen, vom Gesetzgeber

¹ TGR Februar 2016, Botschaft 2015-DAEC-138, S. 203 ff.

nicht angenommen: Für erstere wurde der vom Bundesrecht vorgegebene Mindestsatz von 20% beibehalten und für letztere die Besteuerung ganz aufgegeben. Bei der Enteignungskommission sind derzeit drei Entschädigungsbegehren wegen materieller Enteignung infolge von Auszonungen anhängig (darunter eine über einen angekündigten Betrag von 25 Mio. Franken), doch wurde noch kein rechtskräftiger Entscheid gefällt. Auch können die Zahlen aus den rund 80 Schätzungen der Kommission für Grundstückerwerb nicht als neue Referenz für die Ermittlung eines Durchschnittspreises für die mit Einzonungen und Nutzungsänderungen verbundenen Wertsteigerungen herangezogen werden, da das KG die ursprünglich vom RUBD aus Gründen der Effizienz und Gleichbehandlung bevorzugte Schätzungsmethode in Frage gestellt hat.

Aufgrund der Aussetzung des Veranlagungsverfahrens und der Rechnungsstellung seit Anfang 2020 und der Folgen des Urteils des KG wurde noch nichts in den Mehrwertfonds eingezahlt, sodass es heute nicht möglich ist, auf der Grundlage eines repräsentativen Zeitraums die finanziellen Auswirkungen der Einführung der Artikel 113a ff. RPBG für den Mehrwertfonds und die Einnahmen im Zusammenhang mit den vom RUBD seit dem 1. Januar 2018 genehmigten Planungsmassnahmen zu messen. Zudem sind die Auswirkungen der restriktiven Grundsätze des neuen kantonalen Richtplans gemäss revidiertem RPG sowie deren Konkretisierung in den OP-Gesamtrevisionen entsprechend dem KG-Urteil vom 3. September 2019 zu berücksichtigen; denn damit werden die Möglichkeiten von Einzonungen in den nächsten 20 Jahren und in gewissem Umfang auch Nutzungsänderungen mit Verdichtung stark eingeschränkt.

Darüber hinaus wird sich der vorliegende Gesetzesentwurf aufgrund der Einführung einer anteiligen Abgabe nach der Teilung von Grundstücken und der Stundung der Abgabeschuld gemäss Artikel 113e^{bis} Abs. 2 RPBG-E (vernachlässigbare Nutzung des Baupotenzials; Genehmigungen für Bauten und Anlagen, die zur landwirtschaftlichen Bewirtschaftung nötig sind; sowie Veräusserung von Stockwerkeigentum-Einheiten) auf die Finanzierung des Mehrwertfonds (und damit laut Art. 113c Abs. 1 RPBG auch des Bodenverbesserungsfonds) auswirken. Diese neuen Modalitäten werden zwangsläufig zu einer langsameren Speisung des Mehrwertfonds führen.

Es ist daher zu erwarten, dass es nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung noch einige Zeit dauern wird, bis die in Artikel 51a Abs. 2 RPBR vorgesehene Schwelle von 20 Millionen Franken erreicht ist, die es dem Kanton ermöglicht, neben der Finanzierung allfälliger Entschädigungen, die von den Gemeinden im Rahmen von Verfahren für materielle Enteignung zu leisten sind, auch die weiteren in Artikel 113c Abs. 2 Bst. b bis d RPBG vorge-

sehenen Planungsmassnahmen (in zweiter Priorität die regionalen Richtpläne oder deren Revision und die regionalen und kommunalen Studien zur Siedlungsrevitalisierung und -verdichtung) zu decken. Die Gesuche für die Finanzierung dieser Massnahmen, derzeit ausschliesslich für regionale Richtpläne, belaufen sich zum 30. Juni 2021 auf 1 175 000 Franken (wovon 352 000 Franken über den Mehrwertfonds finanziert werden könnten¹), wobei die RUBD bisher nur festgestellt hat, dass ein Teil der Massnahmen die Voraussetzungen nach Artikel 51f Abs. 1 RPBR erfüllt. Es war ihr aber noch nicht möglich, über die Gesuche im Sinne von Artikel 51f Abs. 4 RPBR zu entscheiden.

14. Übereinstimmung mit dem übergeordneten Recht

Der Gesetzesentwurf ist verfassungskonform. Er sollte mit dem Bundesrecht vereinbar sein, da die grundsätzliche Stellungnahme des ARE zu den Vorschlägen der Motion berücksichtigt wurde. Insbesondere wird keine neue Ausnahme von der Abgabepflicht in den Fällen eingeführt, in denen der Mehrwert aus der Zuweisung eines Grundstücks zur Bauzone resultiert (was in den Anwendungsbereich von Art. 5 RPG fällt).

Schliesslich ist der Entwurf europarechtskonform.

¹ Vgl. Art. 51e Abs. 1 Bst. a RPBR.

Loi modifiant la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions

du...

Actes concernés (numéros RSF):

Nouveau: –
Modifié(s): 635.6.1 | **710.1**
Abrogé(s): –

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu l'article 5 al. 1^{bis} à 1^{sexies} de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT);

Vu le message 2021-DAEC-182 du Conseil d'Etat du 31 août 2021;

Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

I.

L'acte RSF 710.1 (Loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC), du 2.12.2008) est modifié comme il suit:

Art. 113a al. 1 (modifié), **al. 3a** (nouveau), **al. 4** (abrogé)

¹ La compensation des avantages majeurs résultant d'une mesure d'aménagement se fait par le biais d'une taxe sur la plus-value prélevée par le canton.

^{3a} Les communes ne peuvent pas prélever de taxe sur la plus-value liée à des mesures d'aménagement, y compris celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'alinéa 2.

⁴ *Abrogé*

Gesetz zur Änderung des Raumplanungs- und Baugesetzes

vom...

Betroffene Erlasse (SGF Nummern):

Neu: –
Geändert: 635.6.1 | **710.1**
Aufgehoben: –

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

gestützt auf Art. 5 Abs. 1^{bis} bis 1^{sexies} des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG);

nach Einsicht in die Botschaft 2021-DAEC-182 des Staatsrats vom 31. August 2021;

auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

I.

Der Erlass SGF 710.1 (Raumplanungs- und Baugesetz (RPBG), vom 2.12.2008) wird wie folgt geändert:

Art. 113a Abs. 1 (geändert), **Abs. 3a** (neu), **Abs. 4** (aufgehoben)

¹ Der Ausgleich der erheblichen Vorteile, die durch Planungsmassnahmen entstehen, erfolgt über eine Mehrwertabgabe die vom Kanton erhoben wird.

^{3a} Die Gemeinden können keine Mehrwertabgabe auf Planungsmassnahmen erheben, auch nicht auf solchen, die nicht in den Anwendungsbereich von Absatz 2 fallen.

⁴ *Aufgehoben*

Art. 113a^{bis} (nouveau)

Information des propriétaires

¹ Sur la base des informations figurant dans le préavis de synthèse d'examen préalable émis par le Service (art. 77), les communes identifient les biens-fonds potentiellement soumis à la taxe sur la plus-value dans le rapport explicatif et de conformité accompagnant le dossier de planification (art. 39 al. 2).

² Avant la mise à l'enquête publique de leur dossier de planification, les communes saisissent la liste des biens-fonds concernés sur une application mise à disposition par le canton, à des fins de publication sur un portail cartographique, à titre indicatif.

³ Sur réquisition de la Direction, l'assujettissement d'un bien-fonds à la taxe sur la plus-value fait l'objet d'une mention opérée au registre foncier dès l'entrée en force de la mesure d'aménagement.

Art. 113b al. 2a (nouveau)

^{2a} En cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. A défaut de prix ou si celui-ci ne correspond pas à la valeur vénale du bien-fonds, cette valeur se détermine sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues.

Variante:

La valeur vénale du bien-fonds se détermine en tenant compte du prix convenu en cas d'aliénation à titre onéreux, sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues.

Art. 113c al. 2 (modifié)

² Le solde du produit de la taxe est versé dans le Fonds de la plus-value qui finance, dans l'ordre de priorité défini ci-dessous, après déduction des charges de fonctionnement du Fonds:

... (énumération inchangée)

Art. 113a^{bis} (neu)

Information der Eigentümerschaft

¹ Auf der Grundlage der Informationen, die im Gesamtgutachten des Amtes zur Vorprüfung enthalten sind (Art. 77), weisen die Gemeinden im erläuternden Bericht, der das Planungsdossier begleitet (Art. 39 Abs. 2), die Grundstücke aus, die möglicherweise der Mehrwertabgabe unterliegen.

² Vor der öffentlichen Auflage ihres Planungsdossiers tragen die Gemeinden die Liste der betroffenen Grundstücke in eine vom Kanton zur Verfügung gestellte Informatikanwendung ein, die der unverbindlichen Veröffentlichung auf einem Kartenportal dient.

³ Auf Antrag der Direktion wird die Unterstellung eines Grundstücks unter die Mehrwertabgabe im Grundbuch angemerkt, sobald die Planungsmassnahme in Kraft tritt.

Art. 113b Abs. 2a (neu)

^{2a} Im Falle einer entgeltlichen Veräusserung wird der vereinbarte Preis grundsätzlich als repräsentativ für den Verkehrswert erachtet. Mangels eines Preises oder falls dieser nicht dem Verkehrswert des Grundstücks entspricht, bemisst sich dieser Wert auf der Grundlage einer Vergleichsmethode oder, bei Fehlen hinreichend verlässlicher Vergleichspreise, auf der Grundlage der Residualwertmethode oder anderer offiziell anerkannter Schätzungsmethoden.

Variante:

Der Verkehrswert des Grundstücks bemisst sich unter Berücksichtigung des vereinbarten Preises bei einer entgeltlichen Veräusserung, auf der Grundlage einer Vergleichsmethode oder, bei Fehlen hinreichend verlässlicher Vergleichspreise, auf der Grundlage der Residualwertmethode oder anderer offiziell anerkannter Schätzungsmethoden.

Art. 113c Abs. 2 (geändert)

² Der Saldo des Abgabenertrags wird in den Mehrwertfonds eingezahlt. Dieser finanziert, nach Abzug des Funktionsaufwands für den Fonds, in der nachfolgend definierten Prioritätenordnung:

... (Aufzählung unverändert)

Art. 113d al. 1a (nouveau), **al. 2** (abrogé)

^{1a} Sur proposition de la Commission d'acquisition des immeubles, la Direction peut mandater un expert ou une experte externe pour estimer la plus-value. Ce mandat est financé par le Fonds de la plus-value, conformément à l'article 113c al. 2.

² *Abrogé*

Art. 113d^{bis} (nouveau)

Collaboration d'autres autorités et utilisation des données

¹ Les autorités administratives et les communes communiquent sur demande à la Direction les éléments dont elles disposent et qui sont nécessaires à l'application des dispositions légales relatives à la taxe sur la plus-value. Les éléments communiqués sont en particulier les prix d'aliénation de terrains lorsque ces prix sont nécessaires à l'estimation de la plus-value.

² Les registres fonciers fournissent à la Direction un accès aux mentions inscrites en application de l'article 113abis al. 3. Ils lui annoncent en outre les transferts de propriété d'immeubles qui font l'objet d'une telle mention.

³ La Direction peut en outre utiliser les données suivantes, dans la mesure où elles sont nécessaires au traitement des dossiers de taxation:

- a) le nom et prénom, la date de naissance, le numéro AVS et l'adresse des propriétaires des biens-fonds assujettis à la taxe ou de parts de propriété collective sur ces biens-fonds;
- b) les données figurant dans les dossiers de permis de construire.

Art. 113e al. 1, al. 2 (modifié), **al. 3** (abrogé), **al. 4** (abrogé), **al. 5** (abrogé)

¹ La contribution est exigible:

- a) (*modifié*) dans les six mois qui suivent l'entrée en force du permis de construire octroyé au terme d'une procédure ordinaire pour la première construction sur le bien-fonds considéré, sauf s'il s'agit d'un permis pour l'équipement de détail ou

Art. 113d Abs. 1a (neu), **Abs. 2** (aufgehoben)

^{1a} Auf Antrag der Kommission für Grundstückerwerb kann die Direktion eine externe sachverständige Person mit der Schätzung des Mehrwerts beauftragen. Dieser Auftrag wird gemäss Artikel 113c Abs. 2 aus dem Mehrwertfonds finanziert.

² *Aufgehoben*

Art. 113d^{bis} (neu)

Mitwirkung anderer Behörden und Nutzung von Daten

¹ Die Verwaltungsbehörden und die Gemeinden erteilen auf Anfrage der Direktion die ihnen zur Verfügung stehenden Auskünfte, soweit diese für die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen über die Mehrwertabgabe erforderlich sind. Die mitgeteilten Elemente sind insbesondere die Veräusserungspreise von Grundstücken, wenn diese für die Schätzung des Mehrwerts erforderlich sind.

² Die Grundbuchämter ermöglichen der Direktion eine Einsicht in die Anmerkungen nach Artikel 113abis Abs. 3 und melden der Direktion Eigentumsübertragungen an Grundstücken, die Gegenstand solcher Anmerkungen sind.

³ Die Direktion kann darüber hinaus die folgenden Daten nutzen, soweit sie für die Bearbeitung der Abgabedossiers erforderlich sind:

- a) Name und Vorname, Geburtsdatum, AHV-Nummer und die Adresse der Eigentümerschaft der abgabepflichtigen Grundstücke oder von Anteilen an gemeinschaftlichem Eigentum an diesen Grundstücken;
- b) Daten, die in den Baubewilligungsdossiers enthalten sind.

Art. 113e Abs. 1, Abs. 2 (geändert), **Abs. 3** (aufgehoben), **Abs. 4** (aufgehoben), **Abs. 5** (aufgehoben)

¹ Die Abgabe wird fällig:

- a) (*geändert*) innert sechs Monaten ab Rechtskraft der Baubewilligung, die für die erste Baute auf dem betroffenen Grundstück nach dem ordentlichen Bewilligungsverfahren erteilt wurde, mit Ausnahme der Detailerschliessungsbewilligungen oder

² La taxe sur la plus-value due pour l'entier d'un bien-fonds est payable au prorata:

- a) (*nouveau*) des parcelles construites ou aliénées lorsque le bien-fonds considéré a fait l'objet d'une division;
- b) (*nouveau*) des parts de propriété collective aliénées, à l'exception du cas prévu à l'article 113e^{bis} al. 2 let. c.

³ *Abrogé*

⁴ *Abrogé*

⁵ *Abrogé*

Art. 113e^{bis} (*nouveau*)

Exigibilité différée

¹ L'imposition est différée dans les cas prévus par l'article 43 al. 1 let a à c LICD.

² Lorsque la taxation de la plus-value est liée à un changement d'affectation au sens de l'article 113a al. 2 let. b, le paiement de la taxe est également reporté pour l'ensemble du montant dû:

- a) si le potentiel de construction encore à disposition n'est utilisé que de manière négligeable;
- b) si le permis de construire est octroyé pour une construction ou une installation qui est nécessaire à une exploitation agricole et prévue sur un bien-fonds assujetti à la législation sur le droit foncier rural;
- c) en cas d'aliénation d'une part de propriété par étages.

³ En cas de changement de propriétaire qui ne déclenche pas l'exigibilité de la taxe, l'obligation de supporter la taxe est transférée d'office aux nouveaux propriétaires.

⁴ Le Conseil d'Etat définit les modalités d'application de l'alinéa 2 dans le règlement d'exécution.

² Die auf das gesamte Grundstück geschuldete Mehrwertabgabe ist anteilig zahlbar entsprechend:

- a) (*neu*) den bebauten oder veräußerten Parzellen, wenn das betroffene Grundstück geteilt wurde;
- b) (*neu*) den veräußerten Anteilen eines gemeinschaftlichen Eigentums, mit Ausnahme des Falles nach Artikel 113e^{bis} Abs. 2 Bst. c.

³ *Aufgehoben*

⁴ *Aufgehoben*

⁵ *Aufgehoben*

Art. 113e^{bis} (*neu*)

Aufgeschobene Fälligkeit

¹ Die Besteuerung wird in den Fällen nach Artikel 43 Abs. 1 Bst. a bis c DStG aufgeschoben.

² Steht die Besteuerung des Mehrwerts mit einer Nutzungsänderung im Sinne von Artikel 113a Abs. 2 Bst. b in Zusammenhang, so wird die Zahlung der Abgabe ebenfalls für den gesamten geschuldeten Betrag aufgeschoben:

- a) wenn das noch zur Verfügung stehende Baupotenzial nur vernachlässigbar genutzt wird;
- b) wenn die Baubewilligung für eine Baute oder Anlage erteilt wird, die für eine landwirtschaftliche Bewirtschaftung erforderlich ist und auf einem Grundstück vorgesehen wird, das der Gesetzgebung über das bäuerliche Bodenrecht untersteht;
- c) im Falle der Veräußerung eines Anteils an Stockwerkeigentum.

³ Bei einer Handänderung, welche die Fälligkeit der Abgabe nicht auslöst, geht die Pflicht zur Tragung der Abgabe von Amtes wegen auf die neue Eigentümerschaft über.

⁴ Der Staatsrat legt die Modalitäten der Anwendung von Absatz 2 im Ausführungsreglement fest.

Art. 113e^{ter} (nouveau)

Débiteur ou débitrice

¹ Le débiteur ou la débitrice de la taxe sur la plus-value est le ou la propriétaire du bien-fonds au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement prévue à l'article 113a al. 2.

² En cas d'aliénation, la taxe est toutefois due par l'acquéreur-e si l'acte d'aliénation a eu lieu avant la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement et si l'aliénateur ou l'aliénatrice n'a pas pu bénéficier de l'avantage découlant de cette mesure.

³ S'il y a plusieurs débiteurs, ils sont solidairement responsables du paiement.

⁴ Les héritiers répondent solidairement de la taxe due par le défunt ou la défunte, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire.

Art. 113f al. 1a (nouveau), **al. 1b** (nouveau), **al. 1c** (nouveau), **al. 3** (abrogé)

^{1a} Le bordereau est adressé au débiteur ou à la débitrice avec l'indication d'un délai de paiement de trente jours. Passé ce délai, il est dû un intérêt moratoire dont le taux correspond à celui qui est fixé en application de l'article 207 al. 3 LICD.

^{1b} Si malgré une sommation, le paiement n'est pas effectué, une poursuite peut être introduite. Les frais de perception sont mis à la charge du débiteur ou de la débitrice.

^{1c} Si le paiement de la taxe dans le délai prescrit devait avoir des conséquences très dures pour le débiteur ou la débitrice, l'autorité de perception peut accorder sur demande motivée un sursis ou la possibilité d'effectuer un versement par acomptes. L'intérêt moratoire reste dû.

³ Abrogé

Art. 113g al. 3 (modifié)

³ L'hypothèque est radiée sur requête de la Direction au paiement complet de la taxe.

Art. 113e^{ter} (neu)

Schuldnerin oder Schuldner

¹ Schuldnerin oder Schuldner der Mehrwertabgabe ist die Eigentümerin oder der Eigentümer des Grundstücks zum Zeitpunkt der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme gemäss Artikel 113a Abs. 2.

² Bei einer Veräusserung wird die Abgabe jedoch von der Erwerberin oder vom Erwerber geschuldet, wenn das Veräusserungsgeschäft vor der öffentlichen Auflage der Planungsmassnahme stattgefunden hat und die Veräusserin oder der Veräusserer nicht in der Lage war, den aus dieser Massnahme resultierenden Vorteil zu nutzen.

³ Liegen mehrere Schuldnerinnen und Schuldner vor, haften sie solidarisch für die Zahlung.

⁴ Die Erbinnen und Erben haften solidarisch für die von der Verstorbenen oder vom Verstorbenen geschuldete Abgabe bis zur Höhe ihres Erbteils.

Art. 113f Abs. 1a (neu), **Abs. 1b** (neu), **Abs. 1c** (neu), **Abs. 3** (aufgehoben)

^{1a} Die Rechnung wird der Schuldnerin oder dem Schuldner mit einer dreissigtägigen Zahlungsfrist zugesandt. Nach Ablauf dieser Frist sind Verzugszinsen zum Satz, der gemäss Artikel 207 Abs. 3 DStG festgelegt wird, zu zahlen.

^{1b} Wenn die Zahlung trotz Mahnung nicht geleistet wird, kann eine Betreibung eingeleitet werden. Die Kosten der Eintreibung gehen zu Lasten der Schuldnerin oder des Schuldners.

^{1c} Ist die Zahlung der Abgabe innert der vorgeschriebenen Frist für die Schuldnerin oder den Schuldner mit einer erheblichen Härte verbunden, so kann die Bezugsbehörde auf begründeten Antrag hin einen Zahlungsaufschub oder die Möglichkeit einer Ratenzahlung gewähren. Der Verzugszins ist weiterhin geschuldet.

³ Aufgehoben

Art. 113g Abs. 3 (geändert)

³ Das Pfandrecht wird nach vollständiger Zahlung der Abgabe auf Antrag der Direktion gelöscht.

Art. 178d (nouveau)

Assujettissement à la taxe sur la plus-value

¹ Sont assujettis à la taxe sur la plus-value les biens-fonds ayant fait l'objet d'une mesure d'aménagement approuvée par la Direction à partir du 1^{er} janvier 2018.

² Font toutefois exception les biens-fonds pour lesquels la mesure d'aménagement a été mise à l'enquête publique avant le 1^{er} janvier 2018, lorsque les propriétaires ont signé l'acte d'aliénation de ces biens-fonds ou ont obtenu un permis de construire avant cette date.

II.

L'acte RSF 635.6.1 (Loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (LIAA), du 28.09.1993) est modifié comme il suit:

Art. 1 al. 1 (modifié)

¹ L'Etat prélève un impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (ci-après: l'impôt).

Art. 1a (nouveau)

Champ d'application en lien avec la taxe sur la plus-value

¹ L'impôt est prélevé sur les terrains qui ne sont pas assujettis à la taxe sur la plus-value, soit:

- a) les biens-fonds dont la mise en zone constructible a été approuvée avant le 1^{er} janvier 2018 et
- b) les biens-fonds dont la mise en zone constructible a été approuvée après le 1^{er} janvier 2018 lorsque l'acte d'aliénation de ces terrains (art. 3 et 4) a été signé avant cette date.

² Lorsqu'un bien-fonds dont la mise en zone constructible a été approuvée avant le 1^{er} janvier 2018 a fait l'objet, après cette date, d'un changement d'affectation donnant lieu au prélèvement de la taxe sur la plus-value, l'impôt est calculé sur la base de la valeur vénale du terrain sans la plus-value résultant de la nouvelle mesure d'aménagement.

Art. 178d (neu)

Mehrwertabgabepflicht

¹ Grundstücke, die Gegenstand einer Planungsmassnahme waren, die nach dem 1. Januar 2018 von der Direktion genehmigt worden ist, unterliegen der Mehrwertabgabe.

² Davon ausgenommen sind jedoch Grundstücke, für welche die Planungsmassnahme vor dem 1. Januar 2018 öffentlich aufgelegt worden ist, wenn die Eigentümerschaft vor diesem Zeitpunkt das Veräusserungsgeschäft für diese Grundstücke unterzeichnet oder eine Baubewilligung erhalten hat.

II.

Der Erlass SGF 635.6.1 (Gesetz über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (KVStG), vom 28.09.1993) wird wie folgt geändert:

Art. 1 Abs. 1 (geändert)

¹ Der Staat erhebt eine Steuer, die dazu bestimmt ist, die Verminderung des Kulturlandes auszugleichen (die Steuer).

Art. 1a (neu)

Anwendungsbereich im Zusammenhang mit der Mehrwertabgabe

¹ Die Steuer wird auf Grundstücken erhoben, die nicht der Mehrwertabgabe unterliegen, also:

- a) Grundstücke, deren Einzonung vor dem 1. Januar 2018 genehmigt worden ist und
- b) Grundstücke, deren Einzonung nach dem 1. Januar 2018 genehmigt worden ist, wenn das Veräusserungsgeschäft dieser Grundstücke (Art. 3 und 4) vor diesem Zeitpunkt unterzeichnet worden ist.

² Wenn ein Grundstück, dessen Einzonung vor dem 1. Januar 2018 genehmigt worden ist, nach diesem Zeitpunkt Gegenstand einer Nutzungsänderung bildet, die zur Erhebung der Mehrwertabgabe führt, wird die Steuer auf der Grundlage des Verkehrswerts des Grundstücks ohne den Mehrwert, der aus der neuen Planungsmassnahme entsteht, berechnet.

Art. 3 al. 3 (abrogé)

³ *Abrogé*

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. 3 Abs. 3 (aufgehoben)

³ *Aufgehoben*

III.

Keine Aufhebung von Erlassen in diesem Abschnitt.

IV.

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

Der Staatsrat legt das Inkrafttreten dieses Gesetzes fest.