

N°	Signature Signatur	Genre Typ	Affaire Geschäft	Traitement Behandlung	Personnes Personen	Remarques Bemerkungen	Cat. Kat.
1.	2013-GC-4	Divers Verschiedenes	Communications Mitteilungen				
2.	2013-GC-40	Divers Verschiedenes	Assermentations Vereidigungen				
3.	2018-DSAS-78	Loi Gesetz	Modification de la loi sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité <i>Änderung des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung</i>	Entrée en matière, 1re et 2e lectures <i>Eintreten, 1. und 2. Lesungen</i>	Nadia Savary-Moser Rapporteur-e / Berichterstatter/-in Anne-Claude Demierre Représentant-e du Gouvernement / Regierungsvertreter/-in		I
4.	2017-DFIN-79	Loi Gesetz	Mise en oeuvre de la réforme fiscale - Projet fiscal 17 (PF17) <i>Umsetzung der Steuerreform - Steuervorlage 17 (SV17)</i>	Entrée en matière, 1re et 2e lectures <i>Eintreten, 1. und 2. Lesungen</i>	Claude Brodard Rapporteur-e / Berichterstatter/-in Georges Godel Représentant-e du Gouvernement / Regierungsvertreter/-in		I

N°	Signature Signatur	Genre Typ	Affaire Geschäft	Traitement Behandlung	Personnes Personen	Remarques Bemerkungen	Cat. Kat.
5.	2018-DFIN-67	Décret Dekret	Mise en oeuvre de la réforme fiscale - contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses <i>Umsetzung der Steuerreform - finanzielle Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden</i>	Entrée en matière et lecture <i>Eintreten und Lesung</i>	Claude Brodard Rapporteur-e / <i>Berichterstatter/-in</i> Georges Godel Représentant-e du Gouvernement / <i>Regierungsvertreter/-in</i>		I
6.	2018-GC-53	Rapport d'activité <i>Tätigkeitsbericht</i>	CIP détention pénale : rapport aux parlements pour l'année 2017 <i>IPK 'Strafrechtlicher Freiheitsentzug': Bericht an die Parlamente für das Jahr 2017</i>	Discussion <i>Diskussion</i>	Erika Schnyder Rapporteur-e / <i>Berichterstatter/-in</i> Maurice Ropraz Représentant-e du Gouvernement / <i>Regierungsvertreter/-in</i>		
7.	2018-GC-96	Postulat <i>Postulat</i>	Application de la loi concernant la protection de l'enfant et de l'adulte, plus spécifiquement dans le domaine des curatelles d'adultes <i>Anwendung des Gesetzes über den Kindes- und Erwachsenenschutz, insbesondere bei Beistandschaften für Erwachsene</i>	Prise en considération <i>Erheblicherklärung</i>	CJ Commission de justice Auteur-e / <i>Urheber/-in</i> Maurice Ropraz Représentant-e du Gouvernement / <i>Regierungsvertreter/-in</i>		



Message 2018-DSAS-78

8 octobre 2018

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité

Le présent message est structuré selon le plan suivant:

1. Introduction	1
2. Commentaires de la disposition	1
3. Incidences	2

1. Introduction

Lors de la mise en œuvre au niveau cantonal de la RPT (Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons), une première modification de la répartition du financement des PC AVS/AI entre l'Etat et les communes a été décidée par le Grand Conseil en 2007 pour entrer en vigueur en 2008. Afin que la réforme soit financièrement neutre pour les communes, un mécanisme de compensation a été mis en place qui adaptait certaines dispositions de la législation cantonale à la RPT (ROF 2007_066). Une des mesures compensatoires consistait en une reprise pour trois ans de la totalité de la part cantonale du financement des PC et des frais de gestion y relatifs par l'Etat.

En 2010, le Conseil d'Etat et le Grand Conseil ont jugé opportun de prolonger ce régime transitoire jusqu'à fin 2015, en raison des incertitudes liées aux nouvelles législations sur les personnes en situation de handicap et sur les personnes âgées (Senior+). Ces nouvelles législations n'ont finalement pas apporté de motifs de modifier les modalités de financement des PC AVS/AI. Cependant, le lancement du projet «Désenchevêtrement des tâches entre l'Etat et les communes» (DETTEC) a conduit le Grand Conseil, sur proposition du Conseil d'Etat, à prolonger de trois années supplémentaires le régime provisoire (ROF 2015_113). Le DETTEC pourrait en effet apporter des modifications dans le domaine des PC AVS/AI. Or, il ne serait guère rationnel de modifier à deux reprises, dans un court intervalle, les modalités de financement.

La complexité du DETTEC a causé un certain allongement des travaux, si bien que le premier paquet de mesures ne pourra pas être adopté comme prévu dans le courant de l'année 2018. Afin d'être certain de ne plus avoir à proroger cette disposition transitoire, le Conseil d'Etat propose de fixer son

échéance à fin 2021. Si le DETTEC devait aboutir dans l'intervalle, il comprendrait une adaptation de la loi sur les PC AVS/AI, et il ne serait pas nécessaire d'attendre fin 2021.

Il convient de ne pas préjuger des effets du DETTEC sur le financement des PC. Il n'est donc pas possible d'affirmer, aujourd'hui, que la participation des communes (de 25% par exemple) devra être reprise, ou au contraire que l'on va en rester à un financement intégral par l'Etat, en pérennisant le régime provisoire.

Tout en regrettant ce cumul de circonstances conduisant à des prolongations à répétition, le Conseil d'Etat estime qu'une prorogation de l'article 22 de la loi sur les prestations complémentaires AVS/AI est l'option qui causera le moins de perturbations.

Consultée, l'Association des communes fribourgeoises (ACF) s'est déclarée favorable à cette prolongation du régime transitoire. Pour elle, la cohérence des importants travaux en cours du DETTEC postule le maintien de la solution actuelle jusqu'aux premiers résultats de la répartition des tâches. Le comité de l'ACF souhaite également que le premier paquet de mesures DETTEC soit scellé avant la fin de la présente législature communale (printemps 2021).

2. Commentaires de la disposition

La modification proposée consiste simplement à proroger de trois ans la disposition transitoire adoptée en 2015. Cet article 22 de la loi sur les prestations complémentaires AVS/AI prévoyait que la participation des communes au financement serait suspendue jusqu'à fin 2018. Compte tenu des inconnues qui demeurent quant aux incidences du DETTEC sur ce domaine, le Conseil d'Etat propose de fixer ce délai à fin 2021. Après déduction des subventions fédérales, l'Etat continuera

donc à prendre en charge la totalité du financement des PC AVS/AI et des frais de gestion y relatifs. Les communes resteraient dispensées du 25% des coûts qu'elles devaient assumer jusqu'au 31 décembre 2007, selon l'article 15 al. 2.

3. Incidences

Dans la mesure où le projet préconise de maintenir la solution de financement actuelle, le projet n'engendre pas directement de nouvelles conséquences financières. Au cas où la solution de prolongation ne serait pas acceptée, l'article 15 de la loi sur les PC AVS/AI s'appliquerait par contre à nouveau à partir du 1^{er} janvier 2019. Les communes devraient alors reprendre à leur charge 25% des coûts inhérents aux PC AVS/AI. Cela équivaldrait, en se basant sur les chiffres du budget 2018, à une charge d'environ 26 millions de francs.

Le projet est compatible avec le droit fédéral et européen. Ses incidences en termes de développement durable n'ont pas été évaluées. La loi proposée est soumise au référendum législatif, mais, dans la mesure où elle n'engendre pas de charges véritablement nouvelles pour l'Etat, n'est pas soumise au référendum financier.

S'agissant de proroger une disposition transitoire valable jusqu'à fin 2018, la loi entrera évidemment en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

En conclusion, le Conseil d'Etat invite le Grand Conseil à adopter le projet de loi tel que présenté.



Botschaft 2018-DSAS-78

8. Oktober 2018

des Staatsrates an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung

Diese Botschaft gliedert sich wie folgt:

1. Einführung	3
2. Erläuterungen der geänderten Bestimmung	4
3. Auswirkungen	4

1. Einführung

Im Rahmen der kantonalen Umsetzung der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) hat der Grosse Rat 2007 eine erste Änderung der Aufteilung der Finanzierung der EL AHV/IV zwischen Staat und Gemeinden beschlossen, deren Inkrafttreten für 2008 vorgesehen war. Damit die Reform für die Gemeinden kostenneutral ausfiel, wurde zur Anpassung gewisser Bestimmungen der kantonalen Gesetzgebung an die NFA (ASF 2007_066) ein Ausgleichsmechanismus geschaffen. Eine der Ausgleichsmassnahmen bestand darin, dass der Staat während drei Jahren die vollständige Finanzierung des kantonalen Anteils der AVH/IV-EL und der damit verbundenen Verwaltungskosten übernahm.

2010 erachteten es der Staatsrat und der Grosse Rat als sinnvoll, diese Übergangsregelung bis Ende 2015 zu verlängern, da im Zusammenhang mit den neuen Gesetzgebungen über die Personen mit Behinderungen und die älteren Menschen (Senior+) noch viele Unklarheiten bestanden. Die neuen Gesetzgebungen gaben schliesslich keinen Anlass zur Änderung der Finanzierungsmodalitäten der AVH/IV-EL. Die Lancierung des Projekts der Aufgabenentflechtung zwischen Staat und Gemeinden (DETTEC-Projekt) hat indes den Grossen Rat dazu veranlasst, die Übergangsregelung auf Vorschlag des Staatsrats für weitere drei Jahre zu verlängern (ASF 2015_113). Das DETTEC-Projekt könnte in der Tat zu Änderungen im Bereich der AVH/IV-EL führen. Nun wäre es aber nicht vernünftig, die Finanzierungsmodalitäten innerhalb eines kurzen Zeitraums zwei Mal zu ändern.

Die Komplexität des DETTEC-Projekts hat die Arbeiten ein bisschen in die Länge gezogen, sodass das erste Massnahmenpaket nicht wie vorgesehen im 2018 verabschiedet werden kann. Damit diese Übergangsregelung sicherlich nicht mehr

verlängert werden muss, schlägt der Staatsrat eine Frist bis Ende 2021 vor. Sollte das DETTEC-Projekt in der Zwischenzeit abgeschlossen werden, würde es eine Verabschiedung des EL AHV/IV-Gesetzes umfassen, und ein Abwarten bis Ende 2021 wäre nicht mehr nötig.

Zum jetzigen Zeitpunkt sollten noch keine Aussagen darüber getroffen werden, welche Auswirkungen das DETTEC-Projekt auf die Finanzierung der EL haben wird, weshalb heute auch nicht bestätigt werden kann, dass die Beteiligung der Gemeinden (z.B. in Höhe von 25%) wieder eingeführt werden soll oder – im Gegenteil – die vollständige Finanzierung durch den Staat mittels einer Aufrechterhaltung der Übergangsregelung beibehalten bleibt.

Der Staatsrat bedauert, dass eine Verkettung von Umständen zu wiederholten Verlängerungen geführt hat, ist jedoch der Meinung, dass die Verlängerung von Artikel 22 des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur AHV/IV die Option ist, die am wenigsten Probleme verursachen wird.

Der Freiburger Gemeindeverband (FVG), der im Rahmen dieser Arbeiten befragt wurde, steht dieser Verlängerung der provisorischen Regelung positiv gegenüber. Er ist der Meinung, dass die aktuelle Lösung im Sinne der Kohärenz der umfangreichen laufenden Arbeiten des DETTEC-Projekts beizubehalten ist, und zwar solange, bis die ersten Ergebnisse der Aufgabenteilung vorliegen. Der Vorstand des FVG möchte ausserdem, dass das erste DETTEC-Massnahmenpaket vor Ende der aktuellen Legislaturperiode der Gemeinde (Frühling 2021) zum Abschluss gebracht wird.

2. Erläuterungen der geänderten Bestimmung

Die vorgeschlagene Änderung besteht ganz einfach darin, die Umsetzungsfrist der im 2015 verabschiedeten Übergangsbestimmung um drei Jahre zu verlängern. Der betreffende Artikel 22 des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur AHV/IV sah vor, dass die finanzielle Beteiligung der Gemeinden bis Ende 2018 ausgesetzt wird. Weil jedoch noch ungewiss ist, welche Auswirkungen das DETTEC-Projekt auf diesen Bereich haben wird, schlägt der Staatsrat vor, diese Frist auf Ende 2021 festzusetzen. Nach Abzug der Bundesbeiträge würde der Staat somit weiterhin die vollständige Finanzierung der AVH/IV-EL und der damit verbundenen Verwaltungskosten übernehmen. Die Gemeinden wären weiterhin von den 25% der Kosten befreit, für die sie gemäss Artikel 15 Abs. 2 bis zum 31. Dezember 2007 aufkommen mussten.

Weil die gewählte Lösung in die Zuständigkeit der kantonalen Behörde fällt, stellen die damit verbundenen Kosten für den Staat keine gebundene Ausgabe dar; die Gesetzesänderung ist somit dem fakultativen Finanzreferendum zu unterstellen.

3. Auswirkungen

Insofern als der Entwurf vorschlägt, die derzeitige Finanzierungslösung beizubehalten, hat er keine direkten neuen finanziellen Auswirkungen. Sollte die Lösung der Verlängerung jedoch nicht genehmigt werden, würde ab dem 1. Januar 2019 wieder Art. 15 des Gesetzes über die Ergänzungsleistungen gelten. Dies würde bedeuten, dass die Gemeinden erneut 25% der EL AHV/IV-Kosten übernehmen müssten. Gemäss den Zahlen des Voranschlags 2018 würde dies rund 26 Millionen Franken ausmachen.

Der Entwurf ist sowohl bundes- als auch europarechtskonform. Seine Auswirkungen in Bezug auf die nachhaltige Entwicklung wurden nicht beurteilt. Das vorgeschlagene Gesetz unterliegt dem Gesetzesreferendum; weil es für den Staat jedoch nicht wirklich mit neuen Ausgaben verbunden ist, wird es nicht dem Finanzreferendum unterstellt.

Weil eine bis Ende 2018 gültige Übergangslösung verlängert wird, tritt das Gesetz logischerweise am 1. Januar 2019 in Kraft.

Abschliessend lädt der Staatsrat den Grossen Rat ein, den Gesetzesentwurf in der vorgeschlagenen Form zu verabschieden.

Loi

du

modifiant la loi sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu le message 2018-DSAS-78 du Conseil d'Etat du 8 octobre 2018;
Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

Art. 1

La loi du 16 novembre 1965 sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (RSF 841.3.1) est modifiée comme il suit:

Art. 22 al. 1

¹ Jusqu'au 31 décembre 2021, l'Etat prend en charge 100% de la contribution prévue à l'article 14 al. 1 let. b.

Art. 2

¹ La présente loi est soumise au referendum législatif. Elle n'est pas soumise au referendum financier.

² Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

Gesetz

vom

zur Änderung des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft 2018-DSAS-78 des Staatsrats vom 8. Oktober 2018;
auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

Art. 1

Das Gesetz vom 16. November 1965 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (SGF 841.3.1) wird wie folgt geändert:

Art. 22 Abs. 1

¹ Bis 31. Dezember 2021 übernimmt der Staat 100% des Beitrags nach Artikel 14 Abs. 1 Bst. b.

Art. 2

¹ Dieses Gesetz untersteht dem Gesetzesreferendum. Es untersteht nicht dem Finanzreferendum.

² Der Staatsrat bestimmt das Inkrafttreten dieses Gesetzes.

Annexe

GRAND CONSEIL

2018-DSAS-78

**Projet de loi :
Modification de la loi sur les prestations complémentaires
à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité**

Propositions de la commission ordinaire CO-2018-026

Présidence : Nadia Savary-Moser

Membres : Bruno Boschung, Antoinette de Weck, Francine Defferrard, Philippe Demierre, Olivier Flechtner, Giovanna Garghentini Python, Bernadette Mäder-Brühlhart, Anne Meyer Loetscher, Elias Moussa, Michel Zadory

Entrée en matière

Par décision tacite, la commission propose au Grand Conseil d'entrer en matière sur ce projet de loi.

Vote final

Par 9 voix contre 0 et 0 abstention (2 membres sont excusés), la commission propose au Grand Conseil d'accepter ce projet de loi selon la version initiale du Conseil d'Etat.

Catégorisation du débat

La commission propose au Bureau que l'objet soit traité par le Grand Conseil selon la catégorie I (débat libre).

Le 7 novembre 2018

Anhang

GROSSER RAT

2018-DSAS-78

**Gesetzsentwurf:
Änderung des Gesetzes über Ergänzungsleistungen zur
Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung**

Antrag der ordentlichen Kommission OK-2018-026

Präsidium : Nadia Savary-Moser

Mitglieder : Bruno Boschung, Antoinette de Weck, Francine Defferrard, Philippe Demierre, Olivier Flechtner, Giovanna Garghentini Python, Bernadette Mäder-Brühlhart, Anne Meyer Loetscher, Elias Moussa, Michel Zadory

Eintreten

Die Kommission beantragt dem Grossen Rat stillschweigend, auf diesen Gesetzsentwurf einzutreten.

Schlussabstimmung

Mit 9 zu 0 Stimmen bei 0 Enthaltungen (2 Mitglieder sind entschuldigt) beantragt die Kommission dem Grossen Rat, diesen Gesetzsentwurf in der ursprünglichen Fassung des Staatsrats anzunehmen.

Kategorie der Behandlung

Die Kommission beantragt dem Büro, dass dieser Gegenstand vom Grossen Rat nach der Kategorie I (freie Debatte) behandelt wird.

Den 7. November 2018



Message 2017-DFIN-79

8 octobre 2018

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale et

Message 2018-DFIN-67

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi sur la mise en œuvre du projet fiscal 17, renommé réforme fiscale, ainsi qu'un projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses. Ces projets prévoient la mise en œuvre de la réforme fiscale pour le canton de Fribourg. Ils reprennent les dispositions harmonisées de la loi sur l'harmonisation fis-

cale (LHID) et mettent en œuvre la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat le 7 décembre 2015 et affinée les 9 octobre 2017 et 9 mai 2018. Le présent message rappelle le contexte de la réforme et ses enjeux pour la Confédération et le canton de Fribourg. Il décrit ensuite les instruments du projet et commente les articles. Il expose enfin les incidences de la loi et du décret.

Glossaire

Abréviations et définitions dans le domaine fiscal:

PF 17:	Projet fiscal 2017, nouvelle version de la troisième réforme de l'imposition des entreprises suite au rejet de cette dernière en votation populaire, renommé réforme fiscale par les Chambres fédérales. Selon le contexte, les trois notions sont utilisées dans le message.
Taux légal:	Le taux légal est le taux d'imposition de base du bénéfice d'une entreprise figurant dans la loi sur les impôts directs cantonaux. Il est de 8,5% actuellement. Dans le cadre des modifications proposées dans ce rapport, le Conseil d'Etat le prévoit à 4% en 2020.
Taux brut:	Le taux brut représente la charge fiscale fédérale, cantonale, communale et paroissiale appliquée au résultat d'une entreprise, après déduction de ladite charge. Par exemple, ce taux est de 24,78% dans le canton de Fribourg en 2018 (en tenant compte du coefficient communal en ville de Fribourg). Il sera en moyenne de 15,90% (sur la base des coefficients communal et paroissial moyens, soit 75%, respectivement 10%) en 2020.
Taux effectif:	Le taux effectif représente la charge fiscale fédérale, cantonale, communale et paroissiale calculée avant déduction de ladite charge. Par exemple ce taux est de 19,86% dans le canton de Fribourg en 2018 (en tenant compte du coefficient communal en ville de Fribourg). Il sera en moyenne de 13,72% en 2020 (sur la base des coefficients communal et paroissial moyens, soit 75%, respectivement 10%).
LICD:	Loi sur les impôts cantonaux directs
LIFD:	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990
IFD:	Impôt fédéral direct
LHID:	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990

NID:	Le bénéfice corrigé des intérêts (ou <i>notional interest deduction</i> en anglais) permet aux personnes morales de déduire des intérêts fictifs calculés sur une partie de leurs fonds propres.
Déclaration des réserves latentes:	La déclaration des réserves latentes est une mesure qui vise à assurer de manière cohérente l'imposition des réserves latentes d'une entreprise créées durant l'assujettissement à l'impôt en Suisse et, inversement, à exonérer la création de valeur imputable à l'assujettissement à une souveraineté fiscale étrangère (on appelle parfois cette mesure «step-up» d'émigration ou d'immigration) ainsi qu'à accorder un traitement fiscal spécifique aux réserves latentes créées sous l'égide d'un statut fiscal spécial.
Déduction supplémentaire R&D:	Recherche et développement. Sur le plan fiscal, la déduction supplémentaire pour les dépenses de R&D est une mesure qui entend imposer plus favorablement les contribuables déployant une activité de R&D par rapport à ceux n'exerçant pas une telle activité. Avec ce régime, les dépenses de R&D sont majorées et réduisent en conséquence le résultat imposable de l'entreprise. On parle également de mesure favorisant la R&D en amont.
Patent box:	Il s'agit d'un régime de taxation de la propriété intellectuelle appliqué dans certains pays pour localiser leurs brevets. Avec ce régime, les revenus de brevets sont taxés à un taux effectif moindre que les revenus courants et réduisent en conséquence le résultat imposable de l'entreprise. On parle également de mesure favorisant la R&D en aval.
OCDE:	Organisation de coopération et de développement économique
UE:	Union européenne
BEPS:	Projet conduit par l'OCDE visant à déterminer si les règles actuelles permettent un découplage entre le lieu où les bénéfices imposables sont déclarés à des fins fiscales et le lieu où l'activité qui les génère se déroule effectivement et, dans l'affirmative, à trouver des moyens d'y remédier (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> ou Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfices).

Autres abréviations:

ACF:	Association des communes fribourgeoises
CdC:	Conférence des Gouvernements cantonaux
CDF:	Conférence des Directeurs cantonaux des Finances
FEDAF:	Fédération des caisses fribourgeoises de compensation pour allocations familiales
DAEF:	Délégation du Conseil d'Etat pour les affaires économiques et financières
LFP:	Loi sur la formation professionnelle
LPSH:	Loi sur la personne en situation de handicap
LSte:	Loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour
RPT:	Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (péréquation intercantonale régie par le droit fédéral)
RstE:	Règlement sur les structures d'accueil extrafamilial de jour

Table des matières

1. Introduction	4
1.1. Développements au niveau international	4
1.2. Nécessité d'une réforme et objectifs de la réforme fiscale au niveau fédéral	5
1.3. Enjeux pour le canton de Fribourg	6
1.3.1. Situation actuelle	6
1.3.2. Conséquence de la suppression des statuts	6
2. Les mesures retenues au niveau fédéral	7
3. Evolution du projet au niveau cantonal	7
3.1. L'avant-projet	7
3.2. Le résultat de la consultation	8
3.2.1. Mesures fiscales	8
3.2.2. Mesures de compensation en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales	8
3.2.3. Compensation en faveur des communes et des paroisses	9
3.2.4. Suivi	9
4. La stratégie du canton de fribourg	9
4.1. Mesures fiscales	9
4.1.1. Suppression des statuts fiscaux	9
4.1.2. Baisse du taux d'impôts des personnes morales	9
4.1.3. Traitement des réserves latentes à la sortie des statuts (step-up)	12
4.1.4. Traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse (step-up)	13
4.1.5. Patent box	13
4.1.6. Déduction supplémentaire recherche et développement	14
4.1.7. Correctifs au principe de l'apport en capital	15
4.1.8. Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID)	15
4.1.9. Réduction des déductions fiscales	16
4.1.10. Modification de l'imposition partielle des dividendes	16
4.2. Péréquation financière	17
4.3. Compensation verticale	18
4.4. Mesures d'accompagnement	19
4.4.1. Financement	19
4.4.2. Affectation	21
4.5. Compensation en faveur des communes	25
4.5.1. Discussions avec les communes	25
4.5.2. Estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale sur les communes	25
4.5.3. Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes	26
4.6. Adaptation de la péréquation financière intercommunale	28
4.7. Compensation des paroisses	28
5. Liquidation d'instruments parlementaires	29
6. Commentaire des dispositions proposées	29
6.1. Loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale	29
6.2. Loi sur la formation professionnelle	30
6.3. LICD	30
6.4. LStE	32
6.5. Loi sur les allocations familiales	33
6.6. Loi sur l'emploi et le marché du travail	33
6.7. Projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale	33

7. Appréciation de la réforme fiscale	35
8. Incidences financières	35
8.1. Conséquences financières pour l'Etat	35
8.1.1. Conséquences fiscales pour l'Etat	35
8.1.2. Autres conséquences pour l'Etat	38
8.1.3. Conséquences financières nettes pour l'Etat	39
8.2. Conséquences financières pour les communes	40
8.2.1. Conséquences fiscales	40
8.2.2. Compensation cantonale	41
8.2.3. Conséquences financières nettes	41
8.3. Conséquences pour les paroisses	41
8.3.1. Conséquences fiscales	41
8.3.2. Compensation cantonale	41
8.3.3. Conséquences financières nettes	41
8.4. Conséquences financières globales	42
9. Incidences sur le personnel de l'Etat	43
10. Boussole 21	43
11. Aspects juridiques	44
11.1. Constitutionnalité	44
11.2. Conformité au droit fédéral	44
11.3. Référendum	44
12. Entrée en vigueur et durée de la loi	44

1. Introduction

1.1. Développements au niveau international¹

Depuis déjà de nombreuses années, des critiques se sont élevées au niveau international contre les régimes fiscaux cantonaux pratiqués par la Suisse. Depuis 2005, l'Union européenne considère que les régimes fiscaux spéciaux applicables aux entreprises (notamment les statuts fiscaux cantonaux mais également les règles de répartition du bénéfice pour les sociétés principales ou la fiscalité des sociétés de financement [*finance branch*]) sont incompatibles avec l'accord de libre-échange entre la Suisse et l'UE² dès lors qu'ils permettent une imposition privilégiée des bénéfices de source étrangère et entraînent de ce fait des distorsions de concurrence. Dès 2010, la Suisse et l'UE ont entamé un dialogue sur les régimes fiscaux applicables aux entreprises. Ce dialogue a abouti, suite à de nombreuses discussions, à une déclaration commune paraphée en juillet 2014. Cette déclaration énumère les principes et les objectifs communs, dont la volonté du Conseil fédéral d'abroger les statuts fiscaux cantonaux

et de se conformer aux normes internationales. En contrepartie, les Etats membres de l'UE ont confirmé leur volonté de supprimer les mesures de rétorsion introduites contre la Suisse dès l'abrogation des régimes fiscaux. Suite au rejet de la RIE III la Suisse a eu des contacts réguliers avec les autorités européennes. En janvier 2017 le président du groupe Code de conduite du Conseil de l'UE a invité près d'une centaine d'Etats, dont la Suisse, à participer à une évaluation des politiques fiscales. Cette évaluation a conduit, le 5 décembre 2017, à l'établissement d'une liste de 17 pays non coopératifs. La Suisse ne figure pas sur cette liste mais dans une liste de 47 pays considérés comme coopératifs sous réserve qu'ils mettent en œuvre l'adaptation de leurs régimes fiscaux aux normes internationales ou «liste grise». Depuis lors, 8 Etats non coopératifs ont été placés dans la liste grise. L'établissement de cette liste fait partie d'un paquet de mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale présenté par la Commission de l'UE et qui comprend en outre une révision de la directive «Anti-Tax Avoidance Directive», la révision de la directive sur la coopération administrative et la révision de la directive relative à la coopération administrative. La première a connu deux révisions approuvées par le Conseil de l'UE le 12 juillet 2016 et le 29 mai 2017. Le 25 mai 2016, le Conseil de l'UE a également approuvé la révision de la directive sur la coopération administrative permettant l'échange automatique et confidentiel des déclarations pays par pays. Enfin, le

¹ Ce chapitre comporte un condensé des informations importantes pour la compréhension du projet. Des informations plus complètes peuvent être trouvées, avec les références, dans le message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le projet fiscal 17 (FF 2018 2565, ch. 1.1.4).

² Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne, RS 0.6332.401.

25 octobre 2016 la Commission de l'UE a présenté un projet d'assiette fiscale commune pour l'impôt sur les sociétés. Ce projet prévoit une déduction des intérêts notionnels sur l'émission de nouveaux fonds propres ainsi que des déductions supplémentaires au titre des dépenses de recherche et développement. Certains instruments, notamment la déduction notionnelle d'intérêts, sont toutefois encore controversés.

Dès 2013, l'OCDE a également décidé de lutter contre l'érosion et le transfert de bénéfice dans des Etats à basse fiscalité sous l'égide du projet «*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)». Ce projet s'articule en 15 actions visant à imposer les bénéfices à l'endroit où l'activité économique se déploie, à empêcher la planification fiscale agressive et la non-imposition transfrontière. Ces changements de paradigme devraient modifier en profondeur les règles fiscales. Les travaux d'analyse des différents groupes de travail ont été finalisés et rendus publics en octobre 2015 par la publication des rapports finaux pertinents.

Les régimes fiscaux spéciaux appliqués par les cantons, mais aussi les allègements fiscaux accordés dans le cadre de la politique régionale, les règles de répartition internationale pour les sociétés principales et la patent box du canton de Nidwald ont été examinés dans le cadre du Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*). Ce forum s'est également penché sur l'analyse des patent box. Selon son analyse, une fiscalité privilégiant les produits de licences peut être admise pour autant que les dépenses de recherche liées aux produits générés aient été engagées dans le pays qui prévoit le régime privilégié (nexus approach). Le rapport d'étape du 16 octobre 2017 fait état de l'avancement de cet examen concernant les pratiques fiscales dommageables. Il indique d'une part les mises à jour concernant les régimes déjà examinés et, d'autre part, les résultats de l'examen de régimes supplémentaires. Les régimes suisses sont jugés «en cours de suppression»; l'OCDE attend toutefois leur suppression au plus tard au 1^{er} janvier 2021.

Au niveau mondial on constate que les réformes fiscales touchant les entreprises tendent à un abaissement du taux d'imposition des entreprises, à un renforcement de l'encouragement fiscal à l'innovation et à la mise en œuvre des standards minimaux du projet BEPS.

Dans le sillage de ces développements on assiste à des tendances contradictoires: à côté des efforts pour protéger le substrat fiscal on constate que différents pays tentent d'améliorer leur compétitivité fiscale afin d'inciter les groupes à implanter leurs fonctions mobiles sur leur territoire.

Sur la base des récents développements internationaux décrits plus hauts on constate une augmentation de la pression à l'abolition des régimes fiscaux cantonaux qui ne sont plus conformes aux normes internationales. Paradoxalement on assiste également à une intensification de la concurrence

fiscale internationale. Suite au rejet de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) par le peuple le 12 février 2017, le système fiscal actuel et plus particulièrement le traitement privilégié dont bénéficient les sociétés à statut fiscal cantonal sont encore en vigueur. Cette situation engendre une insécurité juridique, diminue la fiabilité de la planification pour les entreprises qui ont des activités transfrontières et nuit à la place économique suisse ainsi qu'à sa réputation. Il reste donc urgent de supprimer ces régimes.

La loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) adoptée par le parlement fédéral le 28 septembre 2018 permet de répondre à cet engagement. Le présent projet de loi permet la mise en œuvre de la réforme fiscale dans le canton de Fribourg.

1.2. Nécessité d'une réforme et objectifs de la réforme fiscale au niveau fédéral

Les modifications survenues et en cours au niveau international nécessitent une révision de la fiscalité des entreprises suisses et exigent particulièrement la suppression des régimes fiscaux spéciaux. Cela étant, si l'on abolissait ces régimes sans mesures compensatoires, il faudrait s'attendre à ce que de nombreuses entreprises quittent la Suisse. Or, ces dernières revêtent une importance primordiale puisque leur part au produit de l'impôt sur le bénéfice est de l'ordre de 50% pour la Confédération en moyenne pour les années 2011 à 2014¹.

Suite au rejet de la RIE III par le peuple le 12 février 2017 le Département fédéral des finances (DFF) a été chargé d'élaborer des recommandations concernant les lignes directrices de PF 17 en collaboration avec les cantons tout en tenant compte des villes et des communes. Une organisation de projet a mené des auditions afin d'évaluer les lignes directrices qui seraient susceptibles de recueillir un soutien aussi large que possible. La réforme fiscale constitue la concrétisation des travaux menés au niveau fédéral et la réponse du parlement fédéral à ces défis. Compte tenu du contexte précité, les objectifs poursuivis par la RIE III restent actuels, soit: les mesures fiscales adoptées par la Confédération doivent permettre de rétablir l'acceptation internationale de la Suisse tout en maintenant une charge fiscale compétitive pour les entreprises et en sauvegardant le rendement financier des impôts sur le bénéfice. Les mesures proposées dans la réforme fiscale garantissent un équilibre délicat de ces trois objectifs partiellement contradictoires.

Pour répondre à ces objectifs tout en étant en mesure de s'adapter rapidement dans un environnement international très dynamique, le Conseil fédéral estime que la stratégie fiscale doit comporter les éléments suivants:

¹ Selon le message du Conseil fédéral, ch. 1.1.1.

- > Suppression des régimes fiscaux cantonaux de même que la pratique en matière de répartition fiscale pour les sociétés principales et les établissements financiers stables;
- > Mise en place de nouvelles réglementations fiscales spéciales afin de garantir la compétitivité de la Suisse, à savoir: la patent box avec l'approche Nexus modifiée, la déduction supplémentaire en matière de recherche et développement, la limitation de la réduction fiscale, l'augmentation de l'imposition des dividendes;
- > Baisse des taux cantonaux de l'impôt sur le bénéfice moyennant la participation de la Confédération à l'effort consenti par le biais d'une augmentation de la part des cantons au produit de l'IFD;
- > Adaptation de la péréquation financière aux nouvelles réalités de la politique fiscale;
- > Prise en compte des villes et des communes;
- > Hausse des prescriptions minimales en matière d'allocations familiales.

Le parlement fédéral a toutefois souhaité lier le PF 17 au financement de l'AVS. Il a donc jugé préférable de renoncer à l'adaptation des prescriptions minimales en matière d'allocations familiales pour privilégier l'attribution à l'AVS d'un montant équivalent aux pertes de recettes fiscales générées par PF 17 au niveau fédéral dans le cadre de la RFFA. Les autres mesures retenues par le parlement fédéral sont décrites au chap. 2.

1.3. Enjeux pour le canton de Fribourg

1.3.1. Situation actuelle

Depuis 2015, le taux d'impôt effectif sur le bénéfice avant impôt s'élève à 19,86%¹ en ville de Fribourg; ce taux comprend l'impôt cantonal, communal, paroissial et fédéral direct.

Les sociétés holding ne paient pas d'impôt cantonal sur le bénéfice (art. 127 de la loi sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]). Elles paient en revanche l'IFD au taux effectif de 7,86%. Les sociétés de domicile (art. 128 al. 1 LICD) sont imposées uniquement pour l'activité administrative exercée en Suisse, soit en général une part de 10% à 30% du bénéfice, ce qui représente un taux d'imposition de 10% en moyenne, y compris l'IFD. Enfin, les sociétés mixtes (art. 128 al. 2 LICD) sont imposées de manière ordinaire pour le bénéfice généré par l'activité en Suisse. Pour le reste du bénéfice, seule une part (préciput) est prise en compte. Le taux d'impôt sur le bénéfice pour ces sociétés s'élève à 12% en moyenne y compris l'IFD 7,86%.

Le taux légal ordinaire de l'impôt sur le capital s'élève quant à lui à 0,16% pour le canton. Pour les sociétés à statut, il

est de 0,017% jusqu'à 500 millions de francs de capital et de 0,008% dès ce montant. Le taux d'impôt effectif s'élève à 0,307% pour les sociétés imposées au régime ordinaire, respectivement à 0,033% et 0,015% pour les sociétés au bénéfice d'un statut cantonal en tenant compte de l'impôt cantonal, communal (Fribourg-ville) et paroissial.

Grâce à ces conditions-cadres avantageuses les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial profitent d'un taux d'imposition effectif compétitif sur le plan international. En 2015, elles ont rapporté 40,6 millions de francs d'impôts sur le bénéfice et le capital au canton (y compris la part de l'IFD), ce qui représente 19% des recettes d'impôt sur le bénéfice. A prime abord, ce taux peut paraître faible au regard des mesures d'envergure proposées pour maintenir ces sociétés dans le canton de Fribourg. Ce pourcentage sous-estime toutefois l'importance des sociétés à statut dans le canton, car il ne comprend pas l'impôt que pourraient générer ces mêmes sociétés au bénéfice d'un allègement fiscal. La quote-part des bénéfices des sociétés à statut, (y compris celles qui sont au bénéfice d'un allègement fiscal) par rapport au total des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans notre canton illustre mieux l'importance relative de ces sociétés puisque cette quote-part est de l'ordre de 60% pour 2015 (65% en moyenne pour 2012 à 2014).

1.3.2. Conséquence de la suppression des statuts

La suppression des statuts fiscaux spéciaux sans correctifs entraînerait une augmentation considérable de la charge fiscale de ces sociétés. Le taux de l'impôt sur le bénéfice doublerait pratiquement pour passer à 19,86%. L'impôt sur le capital serait quant à lui dix fois plus élevé puisqu'il passerait à 0,307%.

Ainsi, sans correctifs, il existe un risque important que ces sociétés quittent le canton compte tenu de l'augmentation de leur charge fiscale. Leur départ entraînerait non seulement des pertes de recettes fiscales de l'ordre mentionné sous le chiffre 1.3.1 mais également des pertes de places de travail. Les sociétés à statuts installées dans le canton de Fribourg emploient directement environ 3000 personnes. De par leur implantation dans le canton, ces entreprises fournissent également des postes de travail de manière indirecte. Les postes induits de manière indirecte ne sont toutefois pas chiffrables. Enfin, pour les sociétés à statuts qui bénéficient d'un allègement fiscal au sens de la politique régionale, une délocalisation précoce annihilerait l'objectif poursuivi par l'allègement fiscal puisque les recettes fiscales escomptées à la fin de l'allègement ne seraient jamais réalisées (ou réalisées durant une période trop courte pour garantir un retour sur investissement pour l'Etat).

Conscient de la problématique, le Conseil fédéral a encouragé les cantons à réduire le taux d'impôt sur le bénéfice de

¹ Pour la méthodologie de calcul du taux effectif, voir glossaire.

manière à garantir une imposition compétitive des entreprises malgré la suppression des statuts fiscaux spéciaux.

2. Les mesures retenues au niveau fédéral

Le Conseil fédéral a transmis son avant-projet concernant PF 17 en consultation en septembre 2017. Sur la base du résultat de la consultation, il a adopté son message le 21 mars 2018. Comme indiqué plus haut, le parlement fédéral a sensiblement modifié le projet du Conseil fédéral. Les mesures finalement retenues dans la loi fédérale sont énumérées ci-après. Les mesures qui sont reprises sans modifications de la RIE III ne sont pas commentées ici mais sont expliquées dans le chapitre concernant la stratégie du Conseil d'Etat.

- > Suppression des régimes fiscaux cantonaux;
- > Patent box selon l'approche Nexus modifiée et la méthode résiduelle;
- > Déduction supplémentaire pour la recherche et le développement;
- > Limitation de la réduction fiscale: cette réduction s'élève au maximum à 70% ce qui signifie qu'au moins 30% de l'assiette fiscale doit être imposée. Dans la RIE III ce plafonnement était fixé à 80%, soit une assiette fiscale d'au moins 20% du bénéfice.
- > Hausse de l'imposition partielle des dividendes à 70% pour l'IFD et à 50% au minimum pour les cantons (le Conseil fédéral préconisait une imposition partielle de 70% au minimum pour les cantons); la RIE III prévoyait une imposition partielle de 60% pour l'IFD et de 60% pour les cantons qui auraient introduit la déduction notionnelle d'intérêt.
- > Baisse de l'impôt sur le bénéfice dans les cantons et augmentation de la part cantonale à l'IFD (ou compensation verticale): actuellement la part des cantons à l'IFD s'élève à 17%. Le projet envoyé en consultation par le Conseil fédéral prévoyait une augmentation de cette part à 20,5% (21,2% dans la RIE III). Compte tenu des critiques formulées par les cantons, cette part a été relevée à 21,2% dans le cadre du message. Cette compensation se justifie en raison de l'importance que les sociétés à statut revêtent pour les recettes de l'IFD. Elle tend à faire participer la Confédération aux mesures cantonales visant à maintenir ces sociétés en Suisse. Selon le message du Conseil fédéral, la part supplémentaire du canton de Fribourg devrait s'élever à 27 millions de francs pour la période fiscale 2020.
- > Compensation appropriée aux communes: la disposition intégrée dans la LIFD ne déploie aucun effet juridique contraignant mais enjoint les cantons de tenir compte de manière appropriée de leurs communes, ces derniers demeurant toutefois compétents pour décider de la répartition équitable des charges entre l'échelon cantonal et l'échelon communal.

- > Mesures d'accompagnement: la proposition du Conseil fédéral d'augmenter le montant minimum des allocations familiales (augmentation de ces montants à 230 francs par mois par allocation pour enfant et à 280 francs par mois par allocation de formation professionnelle) a été rejetée par le parlement fédéral. Ce dernier a privilégié un financement additionnel de l'AVS à hauteur du montant des pertes fiscales générées par la réforme fiscale.
- > Modification de la péréquation financière.
- > Déclaration des réserves latentes ou «step up» au moment de la suppression des statuts fiscaux spéciaux, en cas d'arrivée d'une société en Suisse ou de son départ à l'étranger.
- > Dégrevement facultatif dans le cadre de l'impôt sur le capital.
- > Modification de la transposition: lorsqu'un particulier transfère des droits de participation à une entreprise dont il détient plus de 50%, le produit de la vente est soumis à l'impôt sur le revenu. Le droit en vigueur précise que le produit de la vente est imposé seulement si 5% des actions sont cédées. Avec la révision ce seuil est supprimé.
- > Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt.
- > Correctif au principe de l'apport en capital introduit dans le cadre de la RIE II.

La déduction notionnelle d'intérêt n'a pas été retenue par le Conseil fédéral. Le Parlement fédéral a réintroduit cet instrument à des conditions très restrictives. Le tableau annexé (annexe 1) présente le détail des différentes mesures.

3. Evolution du projet au niveau cantonal

3.1. L'avant-projet

L'avant-projet portant sur la mise en œuvre de la RIE III envoyé en consultation le 19 septembre 2016 reprenait les dispositions harmonisées de la loi sur l'harmonisation fiscale (LHID) et mettait en œuvre la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat le 7 décembre 2015. Cette stratégie tenait compte des spécificités du tissu économique du canton de Fribourg. Ainsi, contrairement à d'autres cantons dont la stratégie porte principalement sur l'utilisation des outils fiscaux proposés dans la LHID, le Conseil d'Etat privilégiait une baisse généralisée du taux de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital dont profiteront toutes les entreprises établies dans le canton. Il proposait de baisser le taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice à 4% (pour un taux effectif de 13,72%) et celui de l'impôt sur le capital à 0,04%. Compte tenu de cette stratégie le Conseil d'Etat souhaitait reprendre les instruments prévus dans la LHID de manière modérée. Ainsi, s'il retenait la patent box et la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement, le Conseil d'Etat entendait toutefois appliquer un plafond très bas aux réductions. Alors que le

texte fédéral permettait un dégrèvement de l'ordre de 80%, le Conseil d'Etat plafonnait ce dégrèvement de la matière imposable à 20%.

En contrepartie de la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses en faveur des entreprises, le Conseil d'Etat avait convenu avec le patronat de la mise en œuvre de mesures d'accompagnement – pour un montant de 22 millions de francs – en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales. Le financement des deux premières mesures devait être financé par le biais d'une taxe patronale de l'ordre de 0,26% de la masse salariale des entreprises à l'exception de la masse salariale des collectivités publiques. L'augmentation des allocations familiales devait être financée par tous les employeurs.

Enfin, l'avant-projet prévoyait l'introduction, dans un décret séparé, d'une compensation transitoire en faveur des communes et des paroisses touchées par la décision d'abaisser l'imposition cantonale des personnes morales. Cette compensation devait permettre de répartir de manière équilibrée les efforts financiers inévitables pour les collectivités publiques. Il était prévu d'allouer un montant de 9,6 millions de francs par an durant sept ans, dont 8,5 millions en faveur des communes et 1,1 million en faveur des paroisses (enveloppe globale de 67,2 millions de francs). Le montant devait être réparti entre les communes en fonction des pertes fiscales estimées. Selon le mécanisme prévu, les incidences financières liées à la RIE III auraient été estimées sur la base de données des personnes morales 2015. Le montant de 8,5 millions de francs aurait été réparti entre les communes perdantes en fonction du ratio des pertes fiscales pour chaque commune perdante par rapport au total des pertes fiscales des communes perdantes. Cette clé de répartition aurait été appliquée pour toute la période de compensation.

3.2. Le résultat de la consultation

Outre les remarques de 13 autorités cantonales, 69 avis ont été déposés par:

- > 34 communes et l'Association des Communes Fribourgeoises (ACF)
- > 11 paroisses et organisations ecclésiastiques
- > 8 partis politiques
- > 16 organisations et entreprises privées

Dix-huit participants à la consultation ont approuvé l'avant-projet sans réserve ou avec des demandes de modifications ou des réserves de portée mineure. Six participants ont expressément renoncé à prendre position. Cinquante et un participants à la consultation – dont plus de quarante sont des communes et des paroisses – ont partiellement approuvé l'avant-projet en formulant toutefois des réserves importantes. Sept participants à la consultation ont rejeté l'avant-projet. Le détail des prises de position reçues peut être lu

dans le rapport sur le résultat de la consultation. Les chiffres qui suivent reprennent les observations/revendications principales.

3.2.1. Mesures fiscales

L'Association des communes fribourgeoises estime qu'il est impossible de porter une appréciation sur la réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital sans connaître les conséquences. Selon elle, les incidences financières présentées dans le rapport explicatif ne sont pas pertinentes. Elle émet également des doutes à l'encontre de la déduction supplémentaire R&D et de la patent box qui sont encore empreintes d'incertitudes (les ordonnances fédérales n'existent pas encore) et pour lesquelles il est très difficile d'estimer le coût. L'ACF est en revanche d'accord avec la proposition de relever l'imposition partielle des dividendes à 60%. Les paroisses craignent que les pertes de recettes fiscales générées doivent être compensées par une augmentation de l'impôt auprès des personnes physiques.

Les positions soutenues par les partis politiques, les organisations et les entreprises privées démontrent un clivage important gauche/droite. Les partis du centre-droit et les représentants de l'économie demandent en substance d'utiliser toutes les marges de manœuvre aménagées par la LHID (notamment l'introduction de la NID, un plafonnement plus élevé de la réduction fiscale ou une imposition partielle des dividendes à 50%). Les partis de gauche et les syndicats estiment quant à eux que la baisse du taux d'impôt sur le bénéfice et le capital est trop importante. Ils s'opposent également à la déduction supplémentaire R&D ainsi qu'à la patent box.

3.2.2. Mesures de compensation en faveur de l'accueil extrafamilial, de la formation professionnelle et des allocations familiales

Les communes et les paroisses ne se sont prononcées que marginalement au sujet de ces mesures.

Les partis politiques du centre et de droite regrettent que les mesures d'accompagnement soient financées par une taxe sur la masse salariale, particulièrement pour les entreprises qui ne génèrent pas ou peu de bénéfice. Ils estiment en tout cas que les collectivités publiques ne devraient pas être exclues de la taxe. Les partis de gauche soutiennent les mesures d'accompagnement mais estiment qu'elles sont insuffisantes.

Les organisations patronales souhaitent que le taux soit renégocié chaque année et qu'une augmentation ultérieure des allocations familiales soit également financée par cette taxe. La FEDAF souligne les difficultés de mise en œuvre liées à l'exonération des collectivités publiques.

Les représentants des travailleurs estiment que les mesures d'accompagnement constituent un chantage pour faire accepter le projet. Le montant aurait au moins dû s'élever à 30 millions de francs.

3.2.3. Compensation en faveur des communes et des paroisses

L'ACF estime que la compensation ne doit pas être unique et temporaire. Elle souhaite connaître la manière dont le montant à disposition (trop faible) a été calculé. Pour tenir compte des incertitudes, il y a lieu de prévoir un système de compensation évolutif et dynamique par le biais d'un calcul annuel qui tienne compte des pertes de recettes fiscales après l'entrée en vigueur de la loi en se fondant sur une moyenne de trois ans pour corriger les fluctuations. Il y a également lieu de prévoir une attribution minimale pour le montant attribué par l'Etat à la péréquation financière. Les effets de la RIE III devraient également être pris en compte dans le calcul de la péréquation intercommunale. Les paroisses proposent que le montant de la compensation soit augmenté afin de permettre le maintien des prestations habituelles.

Le PLR soutient une détermination du montant de la compensation évolutive et dynamique calculée sur une base de trois ans. Les organisations privées n'ont pas pris position sur ce volet de la réforme.

3.2.4. Suivi

Suite au rejet de la RIE III le 12 février 2017, le Conseil d'Etat a décidé de geler son projet. En septembre 2017 le Conseil fédéral a transmis son nouveau projet de loi – PF 17– en consultation. Lors de sa séance du 9 octobre 2017, le Conseil d'Etat a débattu du PF 17 et confirmé les grandes lignes de la stratégie du canton. Il a aussi pris connaissance du rapport sur le résultat de la consultation portant sur l'avant-projet de mise en œuvre de la RIE III. Il a en outre chargé la DFIN, respectivement la Délégation des affaires économiques et financières (DAEF), d'organiser une Table ronde intégrant toutes les parties concernées en vue de leur présenter la stratégie fribourgeoise et, cas échéant, d'essayer de trouver un accord sur les grandes lignes du projet fribourgeois. Cette Table ronde a eu lieu le 20 novembre 2017. Un consensus, particulièrement sur le taux, n'a toutefois pas pu être trouvé.

Suite à cette séance, la DFIN a élaboré un plan d'actions pour ce projet et participé à plusieurs séances avec l'association des communes en vue d'obtenir un accord sur les modalités de la compensation qu'il est prévu de leur verser. Des rencontres ont en outre été organisées avec les associations patronales afin de finaliser les modalités liées au financement et à l'affectation des mesures d'accompagnement en faveur de la population. La DAEF a été associée aux réflexions et a participé à certaines des séances. Une rencontre a par ailleurs été orga-

nisée avec les représentants des travailleurs afin de discuter du taux d'imposition. Tenant compte de l'évolution du projet au niveau fédéral, des décisions prises par les autres cantons et du résultat des différentes discussions menées durant le printemps 2018, le Conseil d'Etat a communiqué sa stratégie définitive le 2 juillet 2018.

4. La stratégie du canton de fribourg

La stratégie du Conseil d'Etat portant sur la mise en œuvre de PF 17 rebaptisé réforme fiscale reste largement la même que celle annoncée lors des conférences de presse des 15 décembre 2014 et 4 décembre 2015, précisée le 2 juillet 2018.

Les chapitres qui suivent énumèrent et expliquent les mesures de la réforme fiscale ainsi que la proposition de mise en œuvre du Conseil d'Etat pour chacune d'elles.

4.1. Mesures fiscales

4.1.1. Suppression des statuts fiscaux

Etant donné le contexte international, les statuts fiscaux prévus aux articles 127 et 128 LICD doivent être supprimés. Le canton ne dispose d'aucune marge de manœuvre puisque la base légale fédérale sur laquelle reposent ces statuts (art. 28 al. 3 et 4 LHID) est supprimée par la loi fédérale.

Les conséquences d'une suppression des statuts sans mesures compensatoires sont décrites au ch. 1.3. Rester inactif n'est dès lors pas une option pour le canton de Fribourg. Le catalogue de mesures présentées dans les chapitres qui suivent vise à poser des conditions-cadres attrayantes en vue de maintenir un tissu d'entreprises stable et dynamique dans le canton et de contribuer à y générer de la croissance économique et de l'emploi, tout en préservant des recettes fiscales permettant de financer les missions de l'Etat.

4.1.2. Baisse du taux d'impôts des personnes morales

Situation actuelle

Afin de garantir une imposition compétitive des entreprises malgré la suppression des statuts fiscaux spéciaux, le message du Conseil fédéral encourage les cantons à diminuer le taux d'impôt sur le bénéfice. Une réduction du taux d'imposition constitue la seule mesure incontestable sur le plan international (pour autant qu'une charge fiscale de l'ordre de 10% soit assurée). De ce fait, elle semble la mieux à même de garantir la sécurité juridique sur le long terme.

Le taux d'impôt sur le bénéfice appliqué dans le canton de Fribourg s'élève à 19,86%. Avec ce taux, le canton de Fribourg se trouve en 16^e position en comparaison avec les autres cantons (comparaison compte tenu de la charge fiscale dans la

capitale cantonale). Le canton de Genève applique le taux d'impôt le plus élevé avec 24,16% et le canton de Lucerne a la charge fiscale la moins élevée avec 12,32% (voir tableau 1).

En matière d'impôt sur le capital avec un taux de 0,307% (0,16% pour l'impôt cantonal), le canton de Fribourg se situe en 19^e position (voir tableau 2).

Tableau 1

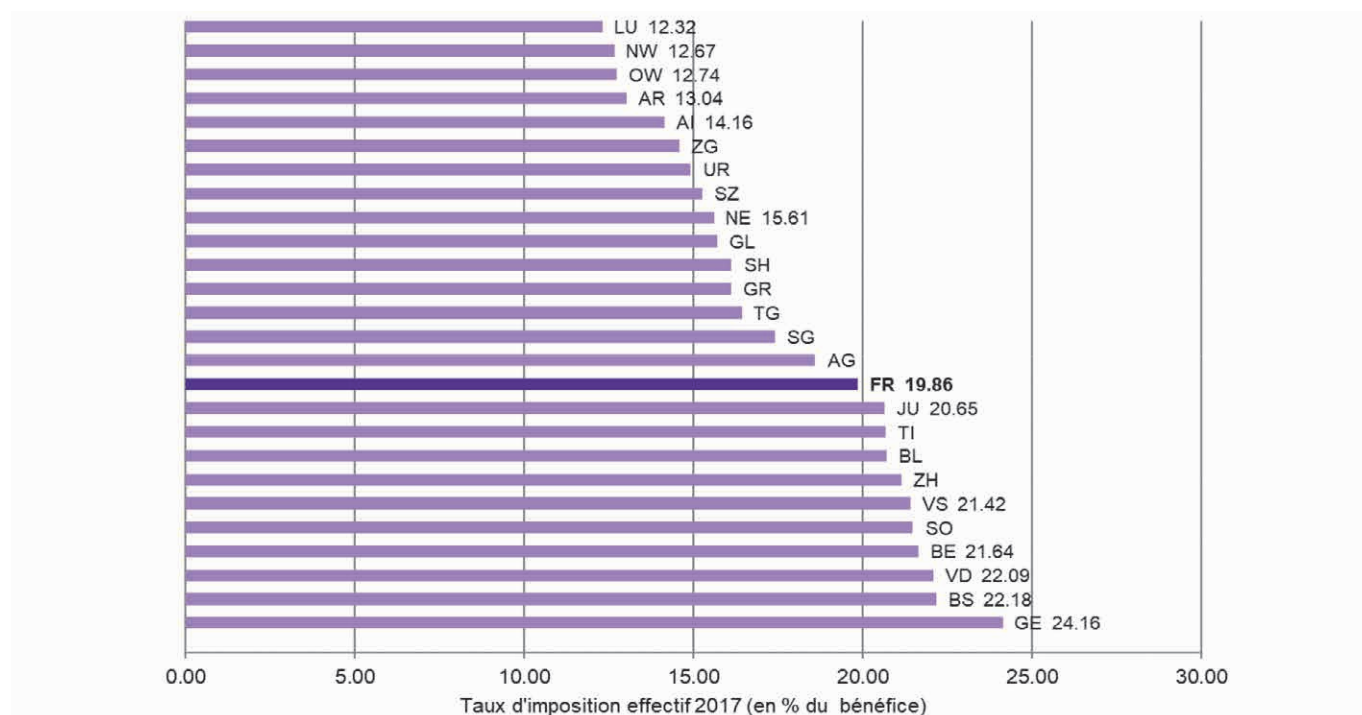
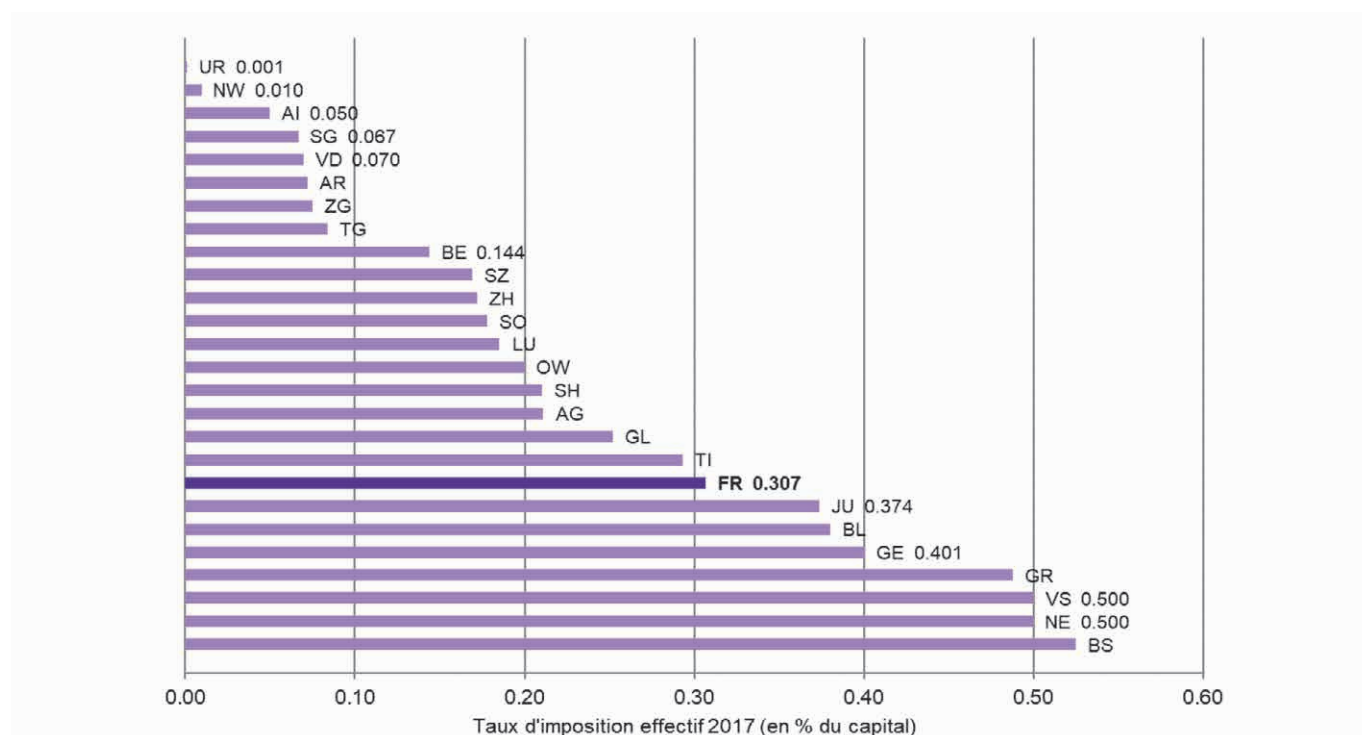


Tableau 2



Baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice

Plusieurs cantons entourant le canton de Fribourg ont déjà annoncé, voire adopté les dispositions relatives à la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice. Le canton de Neuchâtel applique un taux effectif de 15,61% depuis 2016 et envisage une baisse du taux à 13,79% voire même à 12,66%, le canton de Vaud réduira son taux effectif de 22,79%¹ à 13,79% (taux effectif) dès 2019. Le canton de Genève envisage une réduction de son taux effectif de 24,16%² à 13,49% (taux effectif). Au total, seize cantons envisagent des taux d'impôt sur le bénéfice plus bas que le canton de Fribourg.

Dès lors, compte tenu des modifications législatives survenues ou en cours dans les cantons qui nous entourent, l'examen de l'impact de la réforme fiscale pour le canton de Fribourg ne peut pas être effectué uniquement sur la base d'un examen du tissu d'entreprises qui y sont implantées. Ainsi, même si le tissu d'entreprises du canton n'exigeait pas de réduction du taux (ce qui n'est pas le cas, étant donné que la part des bénéfices générés par les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial représente près de 60% des bénéfices des personnes morales du canton), le canton de Fribourg serait contraint d'agir afin de rester compétitif et d'éviter que des entreprises locales (imposées de manière ordinaires ou bénéficiant de statuts) partent dans les cantons voisins plus attractifs.

Dans ce souci de compétitivité avec les autres cantons, le Conseil d'Etat a décidé de réduire le taux d'impôt cantonal sur le bénéfice à 4%, pour un taux effectif de 13,72% (calculé avec un coefficient communal moyen de 75% et un coefficient paroissial moyen de 10%). Cette baisse de taux entraînera des pertes de recettes fiscales estimées à 65,6 millions de francs pour l'Etat (sur la base des statistiques 2015), pertes qui seront partiellement compensées par les recettes supplémentaires générées par la suppression des statuts au niveau de l'impôt sur le bénéfice, estimées à 43 millions de francs sans abattement et à 34,4 millions de francs avec un abattement de 20%. Le coût de la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice est donc estimé sans abattement à 22,6 millions de francs pour l'Etat, à 16,9 millions de francs pour les communes et à 2,3 millions de francs pour les paroisses. Avec abattement le coût est estimé à 31,2 millions de francs pour l'Etat, à 23,4 millions de francs pour les communes et à 3,1 millions de francs pour les paroisses (pour le détail, voir ch. 8).

Baisse du taux de l'impôt sur le capital

Comme relevé sous le chiffre 1.3, la suppression des statuts fiscaux entraînera une augmentation de la charge fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice pour les sociétés concernées. Sans correctifs, cette charge doublerait. C'est toutefois au niveau de l'impôt sur le capital que les effets de la suppression des statuts se feront sentir le plus durement. En effet, sans

modification de l'impôt sur le capital, les sociétés concernées pourraient payer jusqu'à dix fois plus d'impôt sur le capital qu'aujourd'hui. Sans mesures compensatoires, on doit dès lors s'attendre à ce que les sociétés concernées se délocalisent, ce d'autant plus que les cantons voisins (Vaud et Berne) appliquent aujourd'hui déjà un taux d'impôt sur le capital deux à trois fois moins élevé que dans le canton de Fribourg.

Afin de neutraliser cet effet, plusieurs variantes ont été examinées. Dans le projet de consultation, le Conseil d'Etat avait finalement préconisé de réduire le taux de l'impôt (cantonal) sur le capital de 0,16% à 0,04%. Combinée à l'imposition différenciée du capital à 0,004%, la réduction de taux devait permettre de garantir une augmentation modérée de l'impôt sur le capital des sociétés qui bénéficient aujourd'hui d'un statut fiscal spécial et d'éviter ainsi une délocalisation de ces dernières à l'étranger ou dans d'autres cantons plus attractifs.

Durant la consultation, de nombreux participants ont contesté la baisse (trop) importante du taux d'imposition. De plus, le bureau du Grand Conseil et nombre de députés ont regretté le fait que le Conseil d'Etat n'ait jamais mis en œuvre une motion qui demandait la mise en œuvre de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Cet instrument fait partie de la réforme de l'imposition des entreprises II mais n'a pas été mis en œuvre dans le canton de Fribourg. La motion Markus Ith (M 1002-07³) Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs, approuvée par le Grand Conseil, demande d'introduire cette mesure. Lors de la consultation, la baisse importante du taux avait été justifiée afin de permettre le maintien de certaines sociétés holding importantes dans le canton; les sociétés principalement concernées ont toutefois modifié leur comportement dans l'intervalle en raison des exigences de BEPS et de l'Union européenne. Compte tenu de tous ces éléments qui précèdent, le Conseil d'Etat propose de fixer le taux de l'impôt sur le capital à 0,1% et l'imposition différenciée du capital à 0,01%, mais d'introduire l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital telle que demandée dans la motion précitée.

Le coût des mesures proposées en matière d'impôt sur le capital (diminution du taux de l'impôt sur le capital, recettes supplémentaires liées à l'abolition des statuts, imposition différenciée et imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital) est estimé à 13,5 millions de francs pour l'Etat, à 10,1 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses. Ces montants comprennent un abattement de 20% calculé sur les recettes supplémentaires provenant des sociétés qui perdent leur statut (pour le détail, voir ch. 8).

Baisse de l'impôt minimal

Comme treize autres cantons, Fribourg connaît l'impôt minimal qui est perçu sur les recettes brutes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives lorsqu'il est plus élevé que

¹ Selon chiffres 2015 du tableau 2.

² Selon chiffres 2015 du tableau 2.

³ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

l'impôt ordinaire sur le bénéfice et le capital. Les sociétés sont toutefois dispensées de cet impôt durant les trois premières années d'exploitation ainsi qu'en cas de difficultés financières. L'impôt minimal avait été introduit pour permettre d'appréhender fiscalement des entreprises dont le revenu imposable n'est pas représentatif de leur capacité contributive. Pour l'année fiscale 2015, cinq entreprises sont soumises à cet impôt qui génère environ 840 000 francs de recettes d'impôt cantonal, communal et paroissial. Le taux est aujourd'hui fixé à 0,5 pour mille sur les recettes brutes provenant du commerce en gros et des entreprises de fabrication et de 1,4 pour mille sur les autres recettes. L'impôt est perçu uniquement pour les recettes brutes supérieures à 500 000 francs par an.

Etant donné que les taux en vigueur ont été fixés sur la base des taux actuels d'impôt sur le bénéfice, il y a lieu de réduire les taux dans la même mesure que l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Les taux doivent dès lors être réduits à 0,25 respectivement à 0,7 pour mille.

Imposition différenciée du capital

Fonctionnement

Le droit fédéral (art. 29 al. 3 LHID) aménage aux cantons la possibilité – mais non l'obligation – de prévoir un dégrèvement de l'impôt, sous forme d'une réduction du taux d'impôt, pour le capital propre lié à des patentes et à des droits analogues et à des droits de participations qualifiés (soit de 10% au moins) ainsi qu'à des prêts entre sociétés d'un même groupe. Pour appliquer cette mesure, il y aura lieu de déterminer tout d'abord la quote-part des actifs précités sur l'ensemble des actifs de la société. Cette quote-part sera ensuite appliquée au capital propre pour déterminer la part du capital propre pouvant bénéficier du taux d'impôt privilégié.

Exemple chiffré (selon art. 29 al. 3 LHID)

Actifs		Passifs	
Débiteur société groupe	20	Fonds étrangers	100
Participations	20	Fonds propres	200
Immeubles	200		
Immobilisations incorporelles	60		
Total des actifs	300	Total des passifs	300

Part du capital propre pouvant bénéficier du taux réduit:
 $100/300 = \frac{1}{3}$

Capital propre 200

Dont privilégié imposé au taux réduit: $1/3$ de 200 = 67

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat propose de mettre en œuvre l'imposition différenciée du capital en excluant toutefois les prêts entre sociétés d'un même groupe du calcul de la quote-part de capital pouvant bénéficier du taux d'impôt privilégié. Ces prêts ne figuraient pas dans le message du Conseil fédéral. Leur prise en compte entraînerait un coût supplémentaire de l'ordre de 2 millions de francs.

L'imposition différenciée du capital doit être combinée avec une diminution du taux ordinaire d'impôt sur le capital. Afin de garantir une imposition modérée du capital, le Conseil d'Etat propose un taux d'impôt privilégié de 0,01%, soit un dixième du taux ordinaire.

Exemple chiffré (selon stratégie du Conseil d'Etat)

Actifs		Passifs	
Débiteur société groupe	20	Fonds étrangers	100
Participations	20	Fonds propres	200
Immeubles	200		
Immobilisations incorporelles	60		
Total des actifs	300	Total des passifs	300

Part du capital propre pouvant bénéficier du taux réduit:
 $80/300 = 26,7\%$

Capital propre 200

Dont privilégié imposé au taux réduit: 26,7% de 200 = 53,3

4.1.3. Traitement des réserves latentes à la sortie des statuts (step-up)

Fonctionnement

Le droit fédéral (art. 78g LHID) prévoit qu'au moment de leur sortie du statut fiscal spécial, les sociétés ont la possibilité – mais non l'obligation – de faire valoir les réserves latentes créées lorsqu'elles bénéficiaient du statut. Les réserves latentes sont déterminées selon les méthodes reconnues et attestées par l'autorité fiscale par voie de décision. Dans ce cas, le bénéfice des cinq années suivantes doit être imposé de manière séparée à hauteur des réserves latentes constatées. Dans l'esprit de la disposition, l'imposition séparée devrait avoir lieu à un taux d'imposition privilégié, ceci afin d'éviter que les réserves latentes créées par la société alors qu'elle bénéficiait d'un statut fiscal spécial soit imposées à un taux trop élevé. Les experts¹ estiment en effet que sans mesure d'accompagnement, la charge fiscale à supporter serait disproportionnée et donc contraire à la bonne foi et au principe de l'imposition selon la capacité contributive. En cas de pertes durant

¹ R. Matteotti, St-Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015.

les cinq années suivant la sortie du statut, l'entreprise n'aurait aucune possibilité de prolonger le délai transitoire.

A noter que les sociétés qui renonceraient à leur statut fiscal avant l'entrée en vigueur de la réforme pourraient, sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral¹ et pour autant que le canton le prévoit, bénéficier d'une période transitoire prolongée à dix ans pour faire valoir les réserves latentes créées durant le statut (step-up pré-réforme).

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat propose d'orienter sa stratégie sur une baisse importante du taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice (voir ch. 3.1.2). Dès lors, il propose de ne pas prévoir d'imposition privilégiée pour les réserves latentes créées par la société alors qu'elle bénéficiait d'un statut fiscal spécial. Selon les experts, un tel mode de procéder est conforme à l'esprit de l'art. 78g LHID qui vise à garantir une imposition modérée des réserves latentes créées sous le régime privilégié. Un canton qui orienterait sa stratégie sur une baisse importante de son taux d'impôt sur le bénéfice pourrait ainsi prévoir un taux d'imposition identique à son taux d'imposition ordinaire. Dès lors, aucune perte de recette fiscale n'est attendue en lien avec cette mesure. Cette position se justifie également par le fait que, selon sa pratique constante, le canton de Fribourg n'a jamais procédé à l'imposition systématique des réserves latentes lors de l'octroi du statut fiscal spécial. Il ne se justifie dès lors pas de procéder à l'imposition privilégiée des réserves latentes à la fin du statut.

4.1.4. Traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse (step-up)

Fonctionnement

Les articles 24c et 24d LHID prévoient une harmonisation du traitement des réserves latentes en cas d'arrivée ou de départ de Suisse. Selon l'art. 24c LHID, lorsqu'une société s'implante en Suisse, les réserves latentes – y compris le goodwill – que l'entreprise a créées à l'étranger peuvent être déclarées dans le bilan fiscal sans incidences sur l'impôt. Les réserves latentes attribuables aux différents actifs seront ensuite amorties selon les taux d'amortissement usuels. Le goodwill devra être amorti dans un délai de dix ans. Cette disposition vise à favoriser l'implantation en Suisse d'entreprises qui sont aujourd'hui installées dans des pays bénéficiant d'un régime fiscal très favorable soumis à la critique internationale. L'instrument devrait en revanche trouver peu d'écho auprès des sociétés qui sont implantées dans les pays voisins de la Suisse. En effet, avec l'échange accru d'informations au niveau international, l'autre Etat ne manquerait pas d'imposer les réserves latentes annoncées en Suisse à titre d'impôt de sortie.

En cas de départ d'une entreprise de la Suisse, les réserves latentes générées durant l'activité en Suisse – y compris le goodwill – sont soumises à l'impôt sur le bénéfice au moment du départ de la société.

Stratégie du Conseil d'Etat

La réglementation prévue dans la LHID est obligatoire pour les cantons et ne leur laisse aucune marge de manœuvre. Les dispositions fédérales doivent dès lors être reprises dans la LICD. La reprise de ces dispositions n'entraînera pas de pertes de recettes fiscales.

4.1.5. Patent box

Fonctionnement

Le régime de la patent box, sa mise en œuvre et son application sont extrêmement complexes. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat se limite à donner une explication schématique et vulgarisée du fonctionnement de cet instrument. Un exemple chiffré simplifié en annexe 2 illustre cette complexité.

Selon l'art. 24b LHID, les bénéfices provenant de brevets et de droits comparables sont séparés des autres bénéfices générés par une entreprise et pris en compte de manière très réduite dans la base d'imposition pour l'impôt cantonal (avec un abattement maximal de 90%). Tant les personnes morales que les sociétés de personnes et les indépendants pourront bénéficier de la mesure pour autant que les conditions soient remplies. Les bénéfices pouvant être soumis au régime privilégié sont déterminés selon la méthode dite «résiduelle». Pour obtenir le montant pertinent, on défalque du bénéfice total tous les bénéfices qui ne sont pas en lien avec les brevets et droits comparables. Seul le bénéfice résiduel peut prétendre à l'imposition réduite, mais uniquement à hauteur des dépenses de R&D engagées en Suisse augmentées de 30% par rapport à l'ensemble des dépenses de R&D (approche Nexus modifiée). Ainsi, en admettant que seuls 10% des frais de recherche et développement d'une entreprise (y.c. le supplément de 30%) aient été engagés en Suisse, seul 10% du bénéfice éligible déterminé selon la méthode résiduelle pourrait bénéficier de l'allégement (ratio entre les dépenses de R&D engagées en Suisse et les dépenses de R&D totales, multiplié par le bénéfice éligible selon la méthode résiduelle). L'allègement auquel pourra prétendre la société ne consiste pas en un taux privilégié mais en un dégrèvement de la base de calcul (seul un certain pourcentage du bénéfice éligible pour la box est imposé au taux normal).

Les brevets et les droits comparables doivent être éligibles à la patent box. L'expression droits comparables englobe les certificats complémentaires de protection, les topographies, les

¹ ATF 2C_645/2011 du 12 mars 2012, ATF 2C_842/2013 du 18 février 2014.

variétés végétales, l'exclusivité des données¹ et la protection des rapports et les droits étrangers correspondants². Pour des raisons pratiques la Suisse souhaite renoncer à pouvoir faire profiter les inventions non brevetées des PME et les logiciels bénéficiant de la protection du droit d'auteur de la patent box. Toutefois si un logiciel fait partie d'une invention il peut également être breveté en Suisse en tant «qu'invention mise en œuvre par ordinateur» et bénéficier ainsi de la patent box. Il en va de même des brevets délivrés à l'étranger pour des logiciels.

Lorsque les brevets et droits comparables seront soumis pour la première fois à la patent box un décompte des dépenses de R&D déjà invoquées fiscalement pour les brevets et droits comparables devra être effectué ce qui permet de neutraliser la prise en compte fiscale dont ces dépenses ont fait l'objet. Ce décompte devra être effectué durant la première année ou durant les cinq années suivant l'entrée dans la patent box. Le Conseil fédéral précisera par voie d'ordonnance la méthode résiduelle, l'approche nexus modifiée, les obligations en matière de documentation, le début et la fin de l'imposition réduite et le traitement des pertes.

La mise en œuvre de la patent box représentera un défi pour les contribuables qui devront procéder à d'importantes analyses économiques pour déterminer le bénéfice issu de l'exploitation de biens immatériels.

Cette mise en œuvre de la patent box constituera également un défi pour l'autorité fiscale. Elle devra en effet pouvoir vérifier la part des bénéfices ou revenus pouvant bénéficier du régime privilégié. De même, le contrôle du ratio «dépenses engagées en Suisse par rapport aux dépenses totales» sera empreint de difficultés pratiques puisqu'il impliquera de connaître les dépenses engagées à l'étranger. La collaboration et le soutien de l'administration fédérale des contributions paraissent indispensables pour le traitement des cas complexes.

Stratégie du Conseil d'Etat

Les cantons doivent mettre en œuvre la patent box en vertu de la LHID. Cela étant, le Conseil d'Etat souhaite prévoir des conditions-cadres avantageuses pour la recherche et le développement et est dès lors favorable à l'imposition privilégiée des produits de brevets, comme il l'avait déjà relevé dans sa prise de position relative à la motion Emmanuelle Kaelin Murith/Jean-Louis Romanens Soutien à l'innovation et au développement technologique (M 1136.11). C'est la raison pour laquelle il souhaite prévoir un plafond élevé au dégrèvement, à hauteur de 90% des bénéfices éligibles. Si un tel allègement semble de prime abord très important, il doit être mis en relation avec la disposition prévoyant un plafond global

pour toutes les mesures d'allègement prévues. Le mécanisme et son exemple chiffré sont décrits sous le chiffre 4.1.9.

Le Conseil d'Etat propose en outre que les dépenses engagées durant les années précédant l'entrée dans la box soient entièrement prises en compte lors de l'entrée dans la box.

Sur la base d'une approche macroéconomique expliquée au chiffre 8.1.1.1, le coût maximum de la patent box est estimé à 5 millions de francs pour l'Etat, à 3,8 millions de francs pour les communes et à 0,5 million de francs pour les paroisses.

4.1.6. Déduction supplémentaire recherche et développement

Fonctionnement

Cette déduction supplémentaire est un encouragement à la recherche et au développement (R&D) en amont, soit au niveau de la déduction des frais de R&D. Un tel encouragement existe déjà dans de nombreux Etats.

L'instrument prévu à l'art. 25a LHID aménage la possibilité pour les cantons de prévoir une déduction supplémentaire des frais de R&D engagés en Suisse d'au maximum 50% de la base de calcul de leur impôt sur le bénéfice. Sont éligibles les travaux de R&D – notamment la recherche fondamentale mais aussi la recherche orientée vers les applications et l'innovation fondée sur la science – effectués en Suisse par le contribuable ou sur mandat. Les dépenses qui donnent droit à une déduction supplémentaire sont les dépenses de personnel – salaire et charges sociales – pour les employés qui exercent leur activité dans le domaine de la R&D; un supplément de 35% est accordé. Lorsque la R&D est effectuée par des tiers sur mandat, seuls 80% des coûts sont éligibles.

Stratégie du Conseil d'Etat de Fribourg

Le Conseil d'Etat estime que l'encouragement en amont est un moyen efficace d'encourager la R&D en Suisse. Il est par conséquent favorable à cette mesure et propose de la mettre en œuvre dans le canton de Fribourg. Il propose d'aménager une déduction à hauteur 150%. Des frais de R&D de 100 francs pourront ainsi être déduits du bénéfice à hauteur de 167,50 francs (effectif du personnel de 100 plus le supplément de 35% pour les autres frais, soit pour 135 francs de frais la déduction supplémentaire est de 67,50). La déduction supplémentaire R&D entrera également dans le calcul de la réduction des déductions accordées (voir ch. 3.1.8) ce qui évitera des pertes de recettes fiscales trop importantes. Sur la base d'une estimation fondée sur la quote-part des frais de R&D par rapport au produit intérieur brut fédéral, le coût maximum de la déduction supplémentaire R&D est estimé à 6 millions de francs pour l'Etat, à 4,5 millions de francs pour les communes et à 0,6 million de francs pour les paroisses (pour le détail, voir chiffre 8.1.1).

¹ Au sens de la loi du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques.

² Au sens de l'ordonnance sur les produits phytosanitaires.

4.1.7. Correctifs au principe de l'apport en capital

Fonctionnement

Le principe de l'apport en capital a été introduit dans le cadre de la RIE II et avait pour objectif de corriger une anomalie du système fiscal. Selon le principe de la valeur nominale qui prévalait auparavant, tout remboursement à l'actionnaire qui dépassait la valeur nominale du titre considéré devait être soumis à l'impôt sur le revenu. Cela était particulièrement choquant lorsque l'actionnaire avait dû verser un montant supplémentaire (agio) lors de l'acquisition du titre. La réforme avait pour objectif de traiter le remboursement d'agios comme du remboursement de capital pour autant qu'ils aient été comptabilisés dans une réserve séparée (réserve d'apport en capital). Avec cette réforme nombre de grandes entreprises (cotées) ont aujourd'hui tendance à remplacer la distribution de dividendes par du remboursement d'agios défiscalisé. Le correctif introduit par le parlement oblige les sociétés qui disposent d'autres réserves de distribuer ces dernières dans une mesure aussi importante que le remboursement d'agios. En cas de violation de cette réglementation (prévue à l'art. 7b LHID), les versements sont soumis à l'impôt sur le revenu de la fortune mobilière.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat ne dispose d'aucune marge de manœuvre et doit mettre en œuvre cette mesure du droit fédéral. La mesure générera des recettes fiscales supplémentaires au titre de l'imposition des dividendes distribués. Etant donné que l'actionnariat des sociétés cotées en bourse n'est pas connu et qu'il est difficile d'anticiper le comportement des entreprises concernées il n'est pas possible d'estimer l'impact fiscal de cette mesure. Il devrait toutefois rester mineur.

4.1.8. Impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID)

Fonctionnement

Selon le droit en vigueur, les intérêts sur le capital étranger peuvent être déduits de la base de calcul de l'impôt en tant que charge justifiée par l'usage commercial. L'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts vise à permettre la déduction d'intérêts notionnels sur le capital propre. Une telle déduction est motivée par le fait qu'une entreprise qui investit son capital propre dans ses actifs immobilisés ne peut pas le placer sur le marché des capitaux et n'encaisse donc pas d'intérêts. Comme cette entreprise renonce à un investissement sur le marché des capitaux qui lui rapportait un intérêt, elle supporte un coût d'opportunité sous la forme d'un revenu non réalisé. Ce coût est déterminé par un taux d'intérêt notionnel. Concrètement, la mesure est mise en œuvre par l'extension de la liste des déductions justifiées par l'usage commercial.

Selon la conception retenue par le parlement fédéral, les intérêts notionnels ne sont pas admis sur la totalité du capital propre imposable mais seulement sur le capital propre supérieur à la moyenne (par opposition au capital propre de base). Le capital propre de sécurité correspond à la part du capital propre excédant le capital propre nécessaire à l'exercice de l'activité commerciale à long terme. Cette limitation repose sur l'idée qu'une égalité de traitement fiscale entre le capital propre et le capital étranger n'est justifiée que si ces deux types de capital – compte tenu du modèle de structure du capital de l'entreprise – constituent effectivement des sources de financement pouvant se substituer. En conséquence, le capital propre de base indispensable à l'activité de l'entreprise n'est pas éligible pour la déduction des intérêts notionnels. Le capital propre de base est calculé en multipliant la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de chaque actif par le ratio de capital propre prévu pour couvrir l'actif concerné. La somme des montants obtenus pour chaque actif donne le montant du capital propre de base de la société.

En outre la déduction des intérêts notionnels n'est pas accordée aux entreprises, établissements stables et biens-fonds situés à l'étranger. En revanche, les établissements stables en Suisse de sociétés étrangères peuvent demander la déduction des intérêts notionnels. La déduction des intérêts notionnels est également exclue pour les réserves latentes déclarées en cas d'arrivée en Suisse ou en cas de sortie d'un statut spécial. Enfin, la LHID comporte une disposition permettant de lutter contre les abus et les économies d'impôt qui ne sont pas justifiées par des raisons économiques. Le solde de capital propre obtenu après ces déductions constitue le capital propre de sécurité sur lequel l'intérêt notionnel pourra être déduit.

Le message du Conseil fédéral ne comportait plus la déduction notionnelle d'intérêt. Le parlement l'a toutefois réintroduite sous une forme très restrictive: seuls les cantons pour lesquels le taux cumulé de l'impôt sans l'IFD atteint 13,5% ou plus dans le chef-lieu ou 18,03% de charge fiscale effective avec l'IFD (22% d'impôt statutaire) pourront prévoir cet instrument.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat s'est toujours prononcé en défaveur de cette mesure en raison des modifications de comportement et des pertes de recettes fiscales importantes que cette dernière pourrait engendrer.

En outre, le canton de Fribourg ne répond pas aux conditions légales permettant l'introduction de la déduction notionnelle d'intérêt.

4.1.9. Réduction des déductions fiscales

Fonctionnement

L'introduction d'une réduction des déductions fiscales vise à garantir l'imposition d'un minimum de substrat fiscal pour les entreprises qui pourraient entièrement exploiter une niche fiscale ou plusieurs d'entre elles. Pour le parlement fédéral, il est inconcevable qu'une entreprise ne paie pas d'impôts grâce aux mesures fiscales introduites dans la réforme fiscale. De telles possibilités susciteraient sans nul doute la critique au niveau international. Les entreprises ne généreraient par ailleurs plus (suffisamment) d'impôt sur le bénéfice pour contribuer au financement des tâches de l'Etat. Les objectifs de la réforme fiscale ne pourraient dès lors plus être atteints.

La réduction des déductions impose aux cantons de fixer un pourcentage minimum de la base de calcul qui devra être soumise à l'impôt (respectivement une réduction maximale). Ce plafond corrigera si nécessaire (à la baisse) les déductions revendiquées par les entreprises (patent box, déduction supplémentaire recherche et développement, step-up pré réforme et NID pour les cantons qui les mettent en œuvre). La loi laisse aux cantons la compétence de fixer le plafond tout en fixant une déduction maximale de 70%. Cette marge de manœuvre se justifie étant donné que les cantons n'adopteront pas tous la même stratégie: un canton qui fonde sa stratégie sur une diminution importante du taux dont bénéficieront toutes les entreprises fixera a priori le plafond des déductions plus bas de manière à garantir un niveau acceptable de recettes fiscales. A l'inverse les cantons qui ne réduiront pas leur taux garantiront leur attractivité grâce aux mesures fiscales. La réduction des déductions sera dans ce cas fixée plus haut.

Stratégie du Conseil d'Etat

Comme déjà indiqué, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg souhaite aménager des conditions-cadres avantageuses pour toutes les entreprises qui sont implantées sur son territoire. En décembre 2014 déjà, il avait indiqué vouloir fonder sa stratégie en matière de RIE III – renommée dans l'intervalle – sur une baisse importante du taux d'imposition. Il a ainsi annoncé une baisse du taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice à 4% pour un taux effectif global de 13,72%.

Le Conseil d'Etat souhaite en outre encourager la recherche et le développement, raison pour laquelle il propose que les entreprises fribourgeoises puissent se prévaloir de la patent box et de la déduction supplémentaire des frais de R&D. L'introduction d'instruments complémentaires n'est pas souhaitable. Dans un souci de cohérence de sa stratégie, le Conseil d'Etat estime en outre que le plafond des allègements doit être fixé relativement bas. Ainsi, le projet de loi prévoit que 80% au moins de la base de calcul soit soumise à l'impôt pour un allègement maximal de 20%. Le fonctionnement du pla-

fonnement des réductions est illustré de manière simplifiée à l'annexe 3. Son impact sur le coût de la réforme fiscale est expliqué au tableau 7.

4.1.10. Modification de l'imposition partielle des dividendes

Fonctionnement

Depuis l'entrée en vigueur de la RIE II, les dividendes provenant de participations qualifiées (plus de 10% du capital-actions) peuvent être soumis à une imposition privilégiée. Au niveau fédéral, seule une quote-part de 60% des dividendes est imposable si ces derniers se trouvent dans la fortune privée du contribuable. Ce seuil est fixé à 50% pour la fortune commerciale. La LHID laisse aux cantons la compétence de fixer le seuil d'imposition. Certains cantons ont adopté une politique fiscale très agressive en réduisant la base imposable de manière très importante (jusqu'à 40%). Dans son message relatif à PF 17, le Conseil fédéral a proposé d'uniformiser la base imposable des dividendes provenant de participations qualifiées (plus de 10% du capital-actions) en obligeant les cantons à imposer au moins 70% des dividendes. Cette révision était notamment motivée par le fait que la double-imposition économique serait réduite en raison des baisses de taux de l'impôt sur le bénéfice. Le parlement a finalement prévu dans la LHID une imposition minimale de 50% des dividendes.

Stratégie du Conseil d'Etat

A l'heure actuelle, la LICD prévoit un allègement de 50% des dividendes provenant de participations qualifiées. Cette mesure a particulièrement été saluée par les actionnaires entrepreneurs. Dans la stratégie annoncée en conférence de presse le 2 juillet 2018, le Conseil d'Etat a prévu de réduire cet allègement à 30%, conformément au message du Conseil fédéral. Compte tenu des dispositions de la LHID finalement adoptées par le parlement, il n'est pas exclu qu'une réduction de l'allègement de l'ordre de ce qui a été annoncé incite certains actionnaires importants, respectivement certains actionnaires-entrepreneurs, à s'installer dans les cantons qui nous entourent.

Toutefois, le Conseil d'Etat est également conscient du fait que le maintien de la réglementation en vigueur est difficilement justifiable. En effet, compte tenu de la réduction importante du taux proposée, la double imposition économique – qui avait justifié l'introduction de l'imposition partielle des dividendes durant la RIE II – sera fortement diminuée. Dès lors, il estime qu'il se justifie d'augmenter la base imposable des dividendes provenant de participations qualifiées à 70%. Cette modification générera des recettes fiscales supplémentaires estimées à 5,9 millions de francs pour l'Etat, à 4,4 millions des francs pour les communes et à 0,6 million de francs pour les paroisses (sur la base de la statistique 2015).

4.2. Péréquation financière

Fonctionnement

Le système de péréquation financière fédéral actuel, introduit en 2008 dans le cadre de la réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT), est composé, d'une part, d'un mécanisme de péréquation des ressources et, d'autre part, d'un double mécanisme de compensation des charges, visant à compenser partiellement les charges excessives engendrées pour certains cantons par des facteurs de nature socio-démographiques et géo-topographiques. Il intègre en outre un mécanisme transitoire de compensation des cas de rigueur, destiné à soutenir les cantons à faible capacité financière qui auraient sans cela dû faire face à une dégradation de leur situation par rapport au système péréquatif préalable.

L'incidence de la réforme fiscale se limitera à la péréquation des ressources. Cette dernière a notamment pour but de réduire les disparités intercantionales en matière de capacité financière et de charge fiscale ainsi que de garantir aux cantons une dotation minimale en ressources financières. Le calcul des paiements effectués ou reçus par les cantons dans le cadre de la péréquation des ressources repose sur le concept de potentiel de ressources, qui est lui-même déterminé en fonction d'une assiette fiscale agrégée constituée des cinq éléments suivants: revenus des personnes physiques, revenus imposés à la source, fortune des personnes physiques, bénéfices des personnes morales et répartitions fiscales intercantionales. Un seul de ces éléments, à savoir les bénéfices des personnes morales, ou plus précisément les modalités de prise en compte des bénéfices imposables des personnes morales dans les calculs péréquatifs, sera impacté par la réforme fiscale.

Actuellement, une correction est effectuée dans la détermination du potentiel fiscal des cantons et de leur indice des ressources pour tenir compte du fait que les bénéfices des sociétés disposant d'un statut fiscal cantonal réalisés à l'étranger peuvent être moins lourdement imposés (conformément à l'art. 28 LHID) que les bénéfices des sociétés soumises au régime ordinaire ou, en d'autres termes que l'exploitabilité fiscale des bénéfices des sociétés à statuts est moins élevée que celle des bénéfices des sociétés ordinaires. Cette correction passe par l'application dans les calculs de facteurs de pondération, appelés facteurs bêta, aux bénéfices des sociétés disposant d'un statut fiscal cantonal. Pour la période péréquative 2016–2019, les facteurs bêta ont été fixés à 2,6% pour les sociétés holding, 11,3% pour les sociétés de domicile et 12,3% pour les sociétés mixtes. Cela signifie concrètement, par exemple, que seul 2,6% des bénéfices réalisés par une société holding sont actuellement intégrés dans le potentiel fiscal du canton concerné.

L'abolition des statuts fiscaux cantonaux dans le cadre de la réforme fiscale rendra caducs les facteurs bêta. Sans mesure

corrective, le potentiel fiscal de l'ensemble des cantons, et particulièrement celui des cantons dans lesquels les sociétés à statut comptabilisent des bénéfices importants, augmenterait brusquement, sans que cette augmentation corresponde à une modification des réalités et du potentiel économiques des cantons. Cette évolution entraînerait, d'une part, une forte augmentation du volume de la péréquation des ressources et, d'autre part, des modifications importantes des positions respectives des cantons dans le système péréquatif. L'équilibre global de ce dernier et son acceptabilité politique même seraient fortement remis en cause.

Pour éviter une telle évolution, le Conseil fédéral propose de remplacer le système des facteurs bêta par un système de facteurs zêta. Ce nouveau système vise à tenir compte au mieux du fait que l'exploitabilité fiscale des bénéfices des entreprises en général, et des entreprises disposant d'une patent box en particulier, est plus faible que celle des revenus et de la fortune des personnes physiques. Il est prévu d'instaurer deux facteurs zêta s'appliquant respectivement aux bénéfices à l'intérieur et à l'extérieur des patent box. Sans entrer ici dans le détail du calcul¹, ces facteurs zêta correspondront au quotient entre l'exploitation fiscale des bénéfices des personnes morales et celle des revenus des personnes physiques. On parle en conséquence de facteurs d'exploitation fiscale relative. Etant donné que les bénéfices des entreprises sont fiscalement moins exploités que les revenus des personnes physiques, les facteurs zêta seront inférieurs à 1. Utilisés comme nouveaux facteurs de pondération des bénéfices des personnes morales, ils contribueront à ce que ces derniers aient une influence plus faible que les revenus et la fortune des personnes physiques dans l'assiette fiscale agrégée servant à déterminer le potentiel fiscal des cantons.

Pour des raisons statistiques et méthodologiques, il existe un décalage de quatre à six ans entre l'année pour laquelle les versements péréquatifs sont calculés et les données fiscales utilisées dans le calcul. Par exemple, les paiements péréquatifs 2018 sont déterminés à partir de la moyenne des données fiscales des années 2012, 2013 et 2014. Dans ce contexte, et en admettant que la réforme fiscale entre en vigueur en 2020 comme prévu, les incidences du passage du système des facteurs bêta au système des facteurs zêta se feront sentir à partir de 2024 et se seront totalement propagés à partir de 2026 seulement. Ces incidences seront très importantes pour le canton de Fribourg. Selon les estimations effectuées par l'Administration fédérale des finances (AFF) sur la base des chiffres péréquatifs 2018, les versements ordinaires annuels reçus par le canton passeraient en effet d'environ 264,8 millions de francs à 175,6 millions de francs, soit une diminution de 89,2 millions de francs.

¹ Une description détaillée est fournie dans l'annexe du message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 concernant la réforme de l'imposition des entreprises III. Les adaptations proposées alors au niveau des modalités de calcul de la péréquation des ressources ont été reprises sans changement dans le cadre de PF 17.

Dans le cadre des simulations effectuées par l’AFF, il est apparu qu’avec le système des facteurs zêta les cantons présentant les plus faibles potentiels de ressources n’atteindraient selon toute vraisemblance plus l’objectif indicatif actuel en matière péréquative, selon lequel les ressources de chaque canton après versements péréquatifs devraient atteindre 85% au moins de la moyenne nationale. Etant donné que le Conseil fédéral entend maintenir cet objectif, transitoirement du moins, il est prévu que la Confédération verse une contribution complémentaire annuelle durant une période de sept ans, à savoir de 2024 à 2030. Fribourg figure parmi les sept cantons qui bénéficieraient de cette contribution complémentaire transitoire. Selon les dernières estimations publiées, reposant sur les chiffres péréquatifs 2018, le canton de Fribourg recevrait un montant d’environ 88,4 millions de francs en guise de contribution transitoire.

Au total, en tenant compte à la fois des incidences sur les versements péréquatifs ordinaires et de la contribution complémentaire envisagée, la réforme fiscale engendrerait donc, selon les estimations actuelles, une perte nette de 0,8 million de francs pour le canton de Fribourg durant la période transitoire (2024–2030) et de 89,2 millions de francs au-delà de cette période. Ces chiffres doivent être considérés avec grande prudence, dans la mesure notamment où ils concernent un horizon temporel relativement éloigné et où les données de référence utilisées dans les calculs varieront encore fortement dans l’intervalle. De plus, les estimations ont été faites toute chose égale par ailleurs, donc en admettant que les autres éléments du système péréquatif actuel ne changeraient pas d’ici à 2024. Or, diverses propositions d’adaptation ont été formulées dans le cadre du troisième rapport quadriennal d’évaluation de l’efficacité de la péréquation qui a été publié le 9 mars 2018 et dans le message du Conseil fédéral du 28 septembre 2018 sur la dotation de la péréquation financière pour la période 2020–2026. Les Chambres fédérales débattront de ses propositions de la session d’automne 2018 à celle d’été 2019. Les modifications retenues s’appliqueront à partir de 2020.

Il faut en outre prendre en considération le fait que les Chambres fédérales ont décidé au moment de l’examen final du projet de RIE III, lors de la session d’été 2016, d’introduire une correction supplémentaire dans la loi fédérale sur la péréquation financière et la compensation des charges. Elle concerne les entreprises qui renonceraient à leur statut fiscal cantonal avant même l’entrée en vigueur de la réforme, et plus précisément dès le 1^{er} janvier 2016. Cette correction a été reprise dans le projet de réforme fiscale. Il a été jugé pertinent que les bénéfices réalisés par ces entreprises continuent à être pondérés par les facteurs bêta jusqu’à cinq ans après l’entrée en vigueur de la réforme fiscale. La part des bénéfices qui resteront pondérés par les facteurs bêta serait réduite progressivement, à raison d’un cinquième chaque année. Les incidences péréquatives de cette correction supplémentaire, qui se manifesteront à partir de 2020, soit quatre ans avant

les premiers effets attendus sur la base du message du Conseil fédéral, n’ont pas été chiffrées. Elles dépendront du nombre de demandes de renoncement anticipé à un statut dans chaque canton et du volume des bénéfices concernés.

Stratégie du Conseil d’Etat

Compte tenu de l’impact majeur de la disparition des statuts fiscaux cantonaux et des facteurs bêta qui y sont associés, le Conseil d’Etat estime qu’une adaptation de la péréquation des ressources est inéluctable. Il constate que la solution proposée, à savoir l’introduction de deux facteurs zêta, s’appliquant respectivement aux bénéfices inclus ou non dans une patent box, combinée au versement d’une contribution complémentaire durant une période transitoire de sept ans, est la plus pertinente des options envisagées par la Confédération et les cantons dans le cadre de la préparation des messages sur la RIE III et le PF 17. Faute de meilleure alternative, le Conseil d’Etat a soutenu les propositions du Conseil fédéral tant lors des consultations, que dans le cadre des nombreux échanges ayant eu lieu au niveau intercantonal. Malgré l’absence d’estimations financières en la matière, sur la base des discussions ayant eu lieu au niveau intercantonal sur le sujet, il s’est également rallié à la correction supplémentaire proposée à l’époque lors de l’examen final de la RIE III par les Chambres fédérales.

4.3. Compensation verticale

Fonctionnement

Le maintien en Suisse des sociétés perdant leur statut fiscal cantonal dans le cadre de la réforme fiscale dépendra en grande partie du taux de l’impôt ordinaire sur les bénéfices aux échelons fédéral et cantonal. Etant donné que la charge de l’impôt restera inchangée au niveau fédéral, la plupart des cantons devront réduire celle de leur impôt ordinaire sur le bénéfice s’ils entendent rester compétitifs au niveau international. Fort de ce constat et conscient de l’intérêt qu’a la Confédération à éviter un exode marqué d’entreprises et/ou une réduction importante de la base imposable, le Conseil fédéral estime nécessaire que la Confédération accorde aux cantons une compensation financière. Cette compensation, dite «verticale», a pour buts d’accroître la marge de manœuvre financière des cantons pour qu’ils puissent plus facilement abaisser la charge ordinaire de leur impôt sur le bénéfice et de garantir une répartition équilibrée des charges de la réforme entre les échelons étatiques.

La compensation verticale sera attribuée durablement aux cantons par le biais d’une augmentation de leur part annuelle à l’IFD sur les personnes morales et les personnes physiques (IFD). Sur la base de diverses hypothèses et compte tenu des avis exprimés lors de la consultation sur le PF 17¹, le Conseil

¹ Cf. section 1.2.2.6 du message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17).

fédéral propose que cette part passe de 17% actuellement à 21,2% à partir de 2020. Selon les projections actuelles¹, cette augmentation de la part des cantons à l'IFD représenterait un montant de 990 millions de francs à l'horizon 2020, dont environ 27 millions de francs reviendraient au canton de Fribourg. Le montant de la compensation verticale reste toutefois indicatif à ce stade. Il ne sera véritablement connu qu'au moment de la mise en œuvre de la réforme et dépendra de l'évolution du volume de l'IFD d'ici-là puis au fil des années.

Le message du Conseil fédéral indique que l'accroissement de la part des cantons au produit de l'IFD a été déterminé en tenant compte des charges de la réforme pour les cantons et les communes. Il rappelle néanmoins que, pour des raisons institutionnelles et dans le souci de respecter la répartition des tâches entre niveaux étatiques, la compensation est destinée exclusivement aux cantons. Ces derniers sont compétents pour décider en leur sein d'une répartition équitable des incidences du PF 17 entre l'échelon cantonal et l'échelon communal. Ils doivent dans ce contexte tenir compte d'une nouvelle disposition de la LIFD (art. 196 al. 1^{bis}) enjoignant les cantons à tenir compte de façon appropriée des conséquences de la réforme pour les communes. Cette disposition ne déploie aucun effet juridique contraignant et n'implique pas obligatoirement des contributions financières du canton aux communes. Elle ne change toutefois rien pour le Conseil d'Etat, qui s'était déjà engagé au préalable, dans le cadre du projet cantonal de mise en œuvre de la RIE III, d'accorder les compensations nécessaires afin d'aboutir à une répartition équitable du poids de la réforme entre l'Etat, les communes et les paroisses.

Stratégie du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat estime qu'une compensation verticale d'un montant approprié est indispensable. Il a soutenu en conséquence les requêtes répétées des cantons, consistant à faire passer leur part à l'IFD de 17% actuellement à 21,2%. Le Conseil d'Etat est donc satisfait des décisions prises par les Chambres fédérales. Il souligne toutefois que les montants véritablement en jeu ne seront connus qu'en 2022 au plus tôt et évolueront ensuite proportionnellement aux recettes d'IFD.

4.4. Mesures d'accompagnement

Lors de la définition de sa stratégie en matière de RIE III, le Conseil d'Etat a convenu avec le patronat de la mise en œuvre de mesures d'accompagnement. Ces mesures doivent être introduites en contrepartie de la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses en faveur des entreprises. La réduction du taux vise en premier lieu à maintenir les sociétés à statut dans le canton de Fribourg. Elle est inévitable compte tenu de l'importance de ces entreprises dans le canton et des stratégies de taux annoncées par les cantons proches

du canton de Fribourg. La réduction du taux profitera aussi directement aux sociétés imposées de manière ordinaire et qui génèrent un bénéfice imposable supérieur à 25 000 francs (2623 sur 12 662 sociétés avec une cote d'impôt²). Enfin, la fixation de ce cadre favorable avantagera indirectement tout le tissu économique. Les entreprises qui ne paient pas d'impôt sur le bénéfice profiteront en effet du climat économique plus favorable lié au maintien des entreprises, des emplois et de la croissance économique. Pour ces motifs, le Conseil d'Etat estime qu'il est légitime de demander une participation de la part du patronat. Lors des discussions qui ont eu lieu avec les représentants du patronat il a été convenu d'une contribution de l'ordre de 22 millions de francs. Cette contribution doit être affectée au financement de mesures indispensables au développement d'un environnement favorable aux entreprises soit en faveur de la formation professionnelle et des structures d'accueil extrafamilial de jour essentiellement. Des mesures de soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail, ainsi qu'à la réinsertion professionnelle des travailleurs âgés sont également prévues. Il est également prévu d'augmenter de 240 francs par an le montant des allocations familiales (120 francs dans le projet envoyé en consultation en septembre 2016).

La mise en œuvre des mesures d'accompagnement est prévue à partir de 2020. En matière de formation professionnelle, d'accueil extrafamilial et de soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap, elle pourrait se faire de manière progressive, en fonction de l'évolution des recettes qui seront encaissées au titre de la taxe sociale selon les modalités décrites ci-dessous. Il convient en outre de tenir compte du fait que l'affectation de ces contributions pourrait évoluer avec le temps, au sein d'un même domaine, entre les diverses mesures évoquées, afin de tenir compte des besoins.

4.4.1. Financement

Allocations familiales

Pour financer les allocations familiales, chaque caisse d'allocations familiales détermine et perçoit un taux de cotisations calculé en pour cent du revenu soumis à cotisations dans l'AVS. Ainsi, chaque caisse d'allocations familiales devra augmenter son taux de contribution en fonction des besoins, l'augmentation moyenne étant estimée à 0,18% de la masse salariale.

Selon les projections actuelles basées sur la base de la masse salariale 2016, cette mesure permet de soutenir les familles à raison d'environ 15,4 millions de francs. De cette somme, 11,6 millions de francs seraient financés par les mesures de compensation à charge du patronat, la contribution de l'Etat se monterait à 2,6 millions de francs, celle des communes à 0,5 million de francs et celle des indépendants à 0,7 million de francs. Il appartiendra toutefois à chaque caisse d'allocation

¹ CF. section 1.2.2.6 du message du Conseil fédéral du 21 mars 2018 concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17).

² Chiffre pour la période fiscale 2015.

tions familiales d'augmenter le taux. Ces chiffres incluent un montant de 300 000 francs pour financer l'augmentation des allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative, répartis selon une clé de 50%/50% entre l'Etat et les communes.

Dans les limites de ses compétences, le Conseil d'Etat s'engage à ce que le montant des allocations familiales ainsi augmenté soit maintenu durant au moins sept ans.

Formation professionnelle accueil extrafamilial et soutien à l'intégration des personnes en situation de handicap

Aujourd'hui déjà le patronat participe au financement de la formation professionnelle et de l'accueil extrafamilial. Ce financement est ancré à l'art. 68 de la loi sur la formation professionnelle (RSF 420.1; LFP) ainsi qu'à l'art. 10 de la loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1; LStE). Ces contributions sont versées par l'ensemble des employeurs y compris les indépendants sur les salaires soumis aux allocations familiales. La perception de la taxe est assurée par les caisses d'allocations familiales.

Dans son projet de consultation, le Conseil d'Etat proposait de percevoir la taxe affectée à la formation professionnelle et à l'accueil extrafamilial sur la masse salariale auprès des employeurs, à l'exclusion des collectivités publiques. Cette exclusion se justifie en raison du fait que les collectivités publiques devront faire face à des pertes de recettes fiscales importantes dans le cadre de la réforme, pertes de recettes qui profiteront directement aux entreprises. Ce mode de financement a fait l'objet de nombreuses critiques durant la procédure de consultation (voir ch. 3 pour le détail. Lors de sa séance du 7 octobre 2017, le Conseil d'Etat a dès lors décidé de privilégier un financement par le biais d'une taxe supplémentaire – la taxe sociale – à prélever sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice, donc auprès des entreprises qui génèrent un bénéfice. Le taux de cette taxe devait être défini en fonction des recettes souhaitées. Etant donné que la contribution patronale a été fixée à 22 millions de francs ce montant s'élève, après déduction du montant estimé pour le financement de l'augmentation des allocations familiales, à 10,4 millions de francs par an. Sur la base de cette décision de principe, en accord avec les représentants du patronat, le Conseil d'Etat a précisé sa stratégie au sujet du financement de la taxe sociale le 2 juillet 2018.

La base de calcul pour la taxe 2020 sera déterminée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice 2020. Pour disposer d'une partie des moyens financiers en 2020 déjà, un acompte sera facturé aux personnes morales fin février 2020 (et les années suivantes). La taxe sociale de l'année N fera ensuite l'objet d'une décision formelle et d'un décompte qui seront envoyés aux personnes morales en N+1 voire N+2 parallèlement aux taxations d'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales de la période fiscale N. Si l'acompte versé était trop

bas, la personne morale recevra une facture complémentaire et s'il était trop élevé un remboursement sera effectué. Ces opérations s'effectueront sans intérêt. En revanche, un intérêt moratoire commencera à courir 30 jours après la notification du décompte final de la taxe sociale. Compte tenu du mode de perception, les recettes de la taxe seront encaissées progressivement en fonction des acomptes versés et des travaux de taxation. Une variante consistant à prélever la taxe sur l'impôt cantonal de base de l'année N-3 (soit l'impôt cantonal de base 2017 pour déterminer la taxe 2020) et qui aurait permis d'encaisser la taxe entièrement dès 2020 a finalement été rejetée, étant donné qu'elle imposait la mise en place d'un système *praenumerando* qui aurait exigé de nombreux ajustements ainsi que des taxations intermédiaires pour tenir compte des arrivées, départs et restructurations d'entreprises ainsi que des variations importantes de la cote d'impôt des entreprises soumises à la taxe sociale.

Le taux de la taxe basée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice a été déterminé de manière à générer 10,4 millions de francs de recettes par an durant huit ans, soit un total de 83,2 millions de francs.

Pour déterminer ce taux, le Service cantonal des contributions (SCC) a estimé le total des bénéfices imposables des personnes morales dans le canton pour les années 2020 à 2027 et estimé l'impôt cantonal de base qui en découlera durant cette période. Pour ce faire, il a procédé à des simulations fondées sur le potentiel fiscal de base 2016 auquel il a appliqué un taux de croissance modéré de 1,25% par an¹. Pour chaque année considérée le SCC a par ailleurs tenu compte des variations – à la hausse comme à la baisse – qui pourraient impacter le potentiel de base de manière importante au cours des prochaines années (baisse du taux d'impôt sur le bénéfice en 2020), sorties d'allègements fiscaux, pertes subies par des entreprises importantes implantées dans le canton. Ce faisant, on observe que le taux nécessaire pour obtenir en moyenne 10,4 millions de francs par année pendant huit ans (base 2020–2027) est de 8,5% de l'impôt cantonal de base ce qui correspond à un taux de 0,34% [avec un impôt cantonal de base calculé à un taux de 4% on obtient $4\% \times 8,5\%$]. Les simulations qui ont permis la fixation de ce taux se fondent sur les informations dont le SCC dispose au moment de la rédaction de ce message. Des écarts importants – à la hausse comme à la baisse – par rapport à ces dernières ne peuvent toutefois pas être exclus; dès lors si le Conseil d'Etat devait constater des variations importantes par rapport aux recettes attendues, il proposera une adaptation du taux au Grand Conseil.

Dans tous les cas, la taxe sociale fera l'objet d'une évaluation après les sept premières années de perception soit courant 2027.

¹ C'est par prudence qu'un taux de croissance quasiment divisé par deux a été retenu ici par comparaison à celui qui figure au ch. 8.1.3.2.

4.4.2. Affectation

Allocations familiales

Les allocations familiales visent à compenser une partie des frais que doivent assumer les parents pour l'entretien de leurs enfants. Elles bénéficient aux personnes salariées, aux personnes sans activité lucrative ayant un revenu modeste et, depuis le 1^{er} janvier 2013, aux personnes indépendantes, mises à part les personnes travaillant dans l'agriculture (auxquelles une réglementation spéciale s'applique).

La loi fédérale sur les allocations familiales, en vigueur depuis 2009, prescrit un montant minimum par enfant et par mois pour les allocations familiales versées dans les cantons. Ce minimum est de 200 francs pour l'allocation pour enfant (enfants jusqu'à 16 ans) et de 250 francs pour l'allocation de formation professionnelle (jeunes en formation de 16 à 25 ans). Les cantons peuvent prévoir des allocations plus importantes.

Le canton de Fribourg a fait usage de cette compétence et a préservé son droit cantonal plus généreux, prévalant avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale. Ainsi, actuellement, l'allocation mensuelle pour enfant est fixée au minimum à 245 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 265 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants. Pour l'allocation mensuelle de formation professionnelle, cette dernière est fixée au minimum à 305 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 325 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants. A Fribourg, selon les statistiques OFAS 2016, 63 051 enfants ont donné droit à une allocation familiale.

Déjà dans son Programme gouvernemental de la législature 2012–2016, le Conseil d'Etat a identifié le soutien aux familles et l'encouragement des solidarités familiales comme relais essentiel de sa stratégie de cohésion. Il a annoncé sa volonté d'augmenter les allocations familiales. D'entente avec les partenaires, il a fait entrer en vigueur une première augmentation de 15 francs par mois au 1^{er} janvier 2013. Estimant que cette politique confirme les valeurs de la politique fribourgeoise, le Conseil d'Etat propose, dans le cadre des mesures d'accompagnement de la réforme fiscale, de faire un geste supplémentaire et d'augmenter les allocations familiales encore de 20 francs par mois. L'allocation mensuelle pour enfant atteindrait ainsi 265 francs pour chacun des deux premiers enfants et 285 francs pour le troisième et chacun des suivants. L'allocation mensuelle de formation professionnelle serait augmentée à 325 francs pour chacun des deux premiers enfants et à 345 francs pour le troisième enfant et chacun des suivants.

Le montant des allocations familiales est fixé dans la loi du 26 septembre 1990 sur les allocations familiales. Par ailleurs, l'article 19 al. 4 de ladite loi donne au Conseil d'Etat la compétence de modifier les montants fixés dans la loi, après entente des milieux intéressés. Si cette compétence sert avant tout à adapter les montants dans les situations habituelles de hausse,

la présente augmentation des allocations découle exclusivement des travaux en lien avec la réforme fiscale. Dans la présente situation, la modification des montants inscrits dans la loi sur les allocations familiales est réalisée directement par l'entremise du présent projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, soumis à l'approbation du Grand Conseil. Par la suite, le Conseil d'Etat s'engage, dans les limites de ses compétences, à ce que le montant des allocations familiales ne soit ni augmenté ni diminué durant au moins sept ans.

Formation professionnelle

Les propositions ci-dessous tendent à diminuer les charges des formateurs en entreprise pour la formation de leurs apprentis et à renforcer les mesures en faveur de la formation professionnelle.

Elles tiennent également compte de la réponse positive du Conseil d'Etat à la motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40), dans le sens d'une diminution des coûts des cours interentreprises/CIE pour les formateurs en entreprise.

Les domaines d'affectation, qui sont également résumés dans le tableau 3, sont les suivants:

> **Cours interentreprises (CIE)**

Le financement des CIE est augmenté et les charges des formateurs en entreprise sont diminuées en conséquence. Ce financement supplémentaire ne va pas jusqu'à la gratuité et répond, comme mentionné précédemment à la motion Wicht-Ganioz. Ainsi, une somme supplémentaire de 3 millions de francs est proposée, ce qui réduirait la charge des entreprises formatrices à 6 millions de francs (actuellement la charge des entreprises formatrices s'élève à 9 millions de francs). La somme allouée à ce financement est gérée par la Fondation instituée en vue de promouvoir la formation professionnelle dans le canton de Fribourg (ci-après la Fondation). Cette modification du financement nécessitera une modification de l'une ou l'autre disposition statutaire de la Fondation.

> **START!**

La Fondation prend actuellement à sa charge 250 000 francs pour le financement de START! et l'Etat 50 000 francs. START! bénéficie également d'une subvention transitoire de 250 000 francs de la Confédération. Désormais, la Fondation prendrait la totalité du budget START! à sa charge, 300 000 francs étant financés par les recettes de la taxe sociale. Cette proposition rentre totalement dans la mission de la Fondation. En outre, elle rend caduque la recherche des sponsors privés et permet de réduire les frais des exposants (associations professionnelles et formatrices en entreprise). L'Etat ne participe plus financièrement à START! mais reste partie prenante de son organisation. Pour ce faire, il y aurait lieu de modifier les statuts de l'association START!

> Les réseaux d'entreprises formatrices

Ref-flex, Fribap et Ref-GEI sont aujourd'hui partiellement financés par des subventions étatiques et par le fonds cantonal de l'emploi (Fribap) à hauteur de 180 000 francs. Le solde des coûts est à la charge des réseaux qui doivent trouver des aides financières externes et délaissent pour ce faire une partie de leurs tâches de suivi de leurs apprentis. A l'avenir, les réseaux d'entreprises formatrices pourront être entièrement financés par une partie des recettes des mesures compensatoires, soit pour un montant de 300 000 francs. Un mandat de prestations continuera d'être passé par la Direction de l'économie et de l'emploi (DEE) avec ces entités, comme actuellement.

> Association du Centre professionnel cantonal (ACPC)

Le développement démographique du canton et la promotion de la formation professionnelle supérieure vont induire des besoins supplémentaires en bâtiments. Il est envisagé de verser annuellement un montant de 1 million de francs au fonds de l'ACPC destiné à la construction et à la rénovation de bâtiments. Cette mesure devrait contribuer au maintien des contributions annuelles de l'Etat, des communes et du patronat à l'ACPC (à savoir 1,9 million francs pour chaque partenaire).

> Intégration des jeunes et des seniors dans le monde du travail

Le nombre de jeunes sans solution d'insertion professionnelle gérés par la Commission des jeunes en difficulté (CJD) et la Plate-Forme Jeunes (PFJ) ne cesse d'augmenter. La politique voulue par le Conseil d'Etat est de ne laisser personne au bord de la route. A l'autre bout de la vie professionnelle, ce sont les demandeurs d'emploi qui, quant à eux, peinent à se réinsérer dans le monde du travail. Il est donc impératif de mettre sur pied des mesures complémentaires pour ces deux catégories de population. Cette amélioration du dispositif qui nécessiterait un montant annuel de 600 000 francs attribué au Fonds cantonal de l'emploi (FCE) qui, aujourd'hui déjà, prend en charge la part cantonale des coûts du dispositif piloté par la CJD.

Accueil extrafamilial

La loi sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1; LStE) a été adoptée le 9 juin 2011. Elle a pour but de garantir l'offre d'un nombre suffisant de places d'accueil extrafamilial de jour permettant la conciliation de la vie familiale et de la vie professionnelle. Elle vise à assurer des prestations de qualité qui sont financièrement accessibles pour tous.

Pour faciliter l'accessibilité financière, les principaux instruments d'intervention cantonaux sont le subventionnement par l'Etat à raison de 10% du coût moyen des structures subventionnées et une contribution des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante qui se monte à 0,4% des salaires soumis à contribution pour les allocations familiales. Concernant l'offre d'un nombre suffisant de places d'accueil, la LStE a introduit dans les dispositions transitoires de la LStE un fonds cantonal d'incitation à la création de places de crèche et un fonds d'incitation à la création de places d'accueil extrascolaire. Ces deux fonds étaient limités dans le temps et ont été intégralement utilisés à ce jour.

Les instruments de la LStE ont fait leurs preuves. L'affectation de nouveaux moyens financiers a permis d'agir sur les tarifs. Néanmoins, compte tenu de l'évolution de la société et de la démographie des dernières années, le Conseil d'Etat propose d'adapter la LStE aux nouveaux besoins.

Avec l'aide des fonds d'incitation, le canton de Fribourg a enregistré l'ouverture de 280 nouvelles places d'accueil en crèche et 333.33 places d'accueil extrascolaire à plein temps. Par motion développée le 21 mai 2014 (M2014-GC-101), les députés Andrea Burgener Woeffray et François Roubaty ont par ailleurs demandé au Conseil d'Etat de prolonger d'au moins deux ans les dispositions transitoires de la loi du 9 juin 2011 sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (LStE) et d'allouer au fonds d'incitations les montants nécessaires. Le Conseil d'Etat propose de donner suite à la motion dans le cadre des mesures d'accompagnement de la réforme fiscale.

Outre l'intérêt des familles, le Conseil d'Etat souligne que la présente proposition favorise également le développement économique du canton. En effet, le Conseil fédéral a identifié la pénurie de places d'accueil comme une faiblesse de l'économie suisse. En parallèle au besoin grandissant de la demande en main-d'œuvre hautement qualifiée et spécialisée, l'augmentation de la population active ralentit; il faut même s'attendre à un recul du nombre de personnes actives à partir de 2020. Par ailleurs, la mise en œuvre de l'initiative «Contre l'immigration de masse», votée le 9 février 2014, risque d'accentuer la pénurie de personnel. Pour cette raison, le Conseil fédéral et les gouvernements cantonaux, dont le Conseil d'Etat du canton de Fribourg, ont signé une conven-

Tableau 3

Mesure	Montant affecté aux différentes mesures	
Soutien à la formation professionnelle	4,6 millions	
Cours interentreprises	3 millions	
START!	0,3 million	
Réseaux d'entreprises	0,3 million	
ACPC	1 million	
Intégration des jeunes et plus de 50 ans	0,6 million	0,6 million
Total		5,2 millions

tion «sur l'initiative visant à combattre la pénurie de personnel qualifié et sur une meilleure mobilisation du potentiel de main d'œuvre nationale». Une des quatre priorités de cette convention consiste en: *«L'encouragement de l'activité professionnelle, en particulier celle des femmes, par des mesures qui permettront de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale (retour à la vie professionnelle, réinsertion, accroissement des taux d'occupation)»*.

A ce sujet, les députées Susanne Aebischer et Antoinette Badoud ont demandé par postulat développé le 21 novembre 2014 (P2014-GC-183) au Conseil d'Etat une analyse ainsi que des propositions concrètes pour atteindre des effets financiers positifs découlant d'une offre suffisante et attractive en matière d'accueil extrafamilial. Dans son rapport sur postulat, le Conseil d'Etat démontre, exemples à l'appui, les inconvénients méthodologiques de l'analyse demandée. En revanche, il entend mettre en œuvre des propositions concrètes pour atteindre les objectifs énoncés par les postulantes.

Le présent programme de mesures doit permettre de répondre aux nouveaux défis. Il renforce les instruments déjà introduits par la LStE. Concrètement, il comprend les mesures suivantes (voir également tableau 4), à ancrer dans un art. 10a LStE:

> **Programme d'incitation à la création de places en crèches et accueils extra-scolaire (AES): montant unique versé pour chaque nouvelle place créée**

Une offre suffisante de places d'accueil extrafamilial favorise directement la conciliation entre vie familiale et vie professionnelle et permet ainsi une meilleure participation des parents au marché du travail, ce qui est souhaitable du point de vue de l'économie. Le montant unique nécessaire pour ce programme est estimé à 5 millions de francs, à répartir sur cinq ans. Dans sa réponse à la motion des députés Andrea Burgener Woeffray et François Roubaty (M2014-GC-101) demandant une prolongation des fonds d'incitation LStE, le Conseil d'Etat a proposé de donner suite à la motion par un examen de la mise en œuvre d'un second programme d'incitation dans le cadre de la RIE III. Cette mesure donne suite à la motion.

Une prolongation du programme fédéral d'impulsion (création de places) à l'accueil extrafamilial de jour pour enfants a été décidée par les Chambres fédérales. Il permettra une aide supplémentaire qui s'ajoutera aux montants cantonaux.

> **Baisse des tarifs par une contribution des employeurs selon le modèle en vigueur (LStE)**

Des tarifs élevés de garde d'enfants peuvent dissuader les parents de reprendre une activité ou d'augmenter leur taux d'occupation. Une baisse des tarifs permettrait une augmentation du taux d'activité et serait profitable aux employeurs. En l'état, sur la base d'une première

simulation et si l'on considère uniquement les places en crèches et chez les assistantes parentales, une contribution annuelle de 3,75 millions de francs permet une baisse de tarifs estimée à 6 francs/jour de garde en crèche et 5 francs/journée de garde chez une assistante parentale (pour un barème maximal de 97 francs/jour de garde dans une crèche subventionnée en ville de Fribourg).

Cette contribution à la baisse des tarifs permettra au canton de Fribourg de déposer une demande dans le cadre du programme fédéral d'aide en la matière, décidé par le Conseil fédéral le 25 avril 2018.

Cette mesure répond au postulat déposé et développé le 12 mai 2016 (P2016-GC-53) par les députées Rose-Marie Rodriguez et Giovanna Garghentini Python, demandant au Conseil d'Etat de proposer des solutions ou des pistes de réflexions pour faire baisser la contribution des parents aux structures d'accueil extrafamilial.

> **Développement de modèles de prise en charge innovants: notamment l'incitation particulière à l'ouverture de places en crèches sur des lieux stratégiques du canton/soutien à des services de garde d'enfants d'urgence**

En l'état, il s'agit de doter le canton d'une base légale pour intervenir de manière flexible et pragmatique en fonction des besoins qui seront identifiés et de pouvoir développer des modèles de prise en charge innovants. Le montant alloué à cette mesure se monte à 230 000 francs.

Concrètement, les représentants des milieux patronaux ont identifié un besoin en places d'accueil sur le lieu de travail des parents. Pour confirmer les besoins et valider les propositions allant dans ce sens, la Chambre de commerce et d'industrie Fribourg a souhaité faire d'abord un sondage auprès des collaboratrices et collaborateurs des entreprises fribourgeoises dans les communes concentrant un nombre important d'entreprises.

A noter que le domaine des structures d'accueil extrafamilial est de la compétence communale. Ce sont les communes qui apportent un soutien financier permettant l'introduction de barèmes de tarifs dégressifs. Les communes de domicile des parents auront ainsi la possibilité d'établir une convention avec les structures situées sur les lieux stratégiques (forte concentration d'entreprises) de manière à ce que les parents puissent profiter des subventions communales et bénéficier ainsi de tarifs financièrement accessibles.

Le soutien à des services de garde d'enfants d'urgence est un nouveau modèle de prise en charge qui pourrait également être envisagé.

Le système retenu doit nécessairement être flexible et adaptable sans trop de formalisme. Dans ce sens, le Conseil d'Etat

propose de créer un fonds affecté à des buts clairement définis. Le fonctionnement du fonds et les modalités d'affectation seront déterminés dans le Règlement sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RStE) et pourront ainsi évoluer en fonction des paramètres susmentionnés. Le Conseil d'Etat pourra, selon l'évolution des besoins, allouer les ressources disponibles de la manière la plus efficace possible.

Intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail

Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle péréquation financière (RPT) au 1^{er} janvier 2008, la Constitution fédérale attribue aux cantons la tâche de promouvoir l'intégration des personnes invalides adultes. La loi fédérale sur les institutions destinées à promouvoir l'intégration des personnes invalides (LIPPI) du 6 octobre 2006 impose aux cantons de garantir que les personnes invalides habitant sur leur territoire bénéficient d'une offre en institution qui réponde à leurs besoins. Le Plan stratégique du canton de Fribourg, adopté par le Conseil d'Etat en mai 2010 et approuvé par le Conseil fédéral en décembre de la même année, concrétise les exigences fédérales dans le domaine des institutions pour adultes.

Au-delà des exigences fédérales dans le domaine des institutions, le canton de Fribourg a aussi défini les objectifs et principes d'intervention des pouvoirs publics permettant de fonder une politique globale de la personne en situation de handicap. Ces travaux ont conduit à l'élaboration de nouvelles bases légales (loi du 12 octobre 2017 sur la personne en situation de handicap (LPSH) et loi du 16 novembre 2017 sur les institutions spécialisées et les familles d'accueil professionnelles pour mineur-e (LIFAP)) ainsi et des Lignes directrices et d'un plan de mesures 2018–2022.

Dans le cadre du présent projet, le Conseil d'Etat entend asseoir financièrement deux points du projet de plan de mesures touchant à la thématique, à savoir un fonds en faveur de l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail et la création d'un poste de coordinateur ou de coordinatrice pour faire le lien entre les entreprises et le réseau institutionnel.

Le fonds serait destiné à financer diverses mesures permettant d'offrir à une personne en situation de handicap qui travaille ou serait autorisée à travailler dans un atelier d'une institution l'opportunité d'avoir une activité professionnelle au sein d'une entreprise, dans le but de lui assurer une meilleure intégration dans son environnement social et de lui permettre de valoriser ses compétences en dehors des activités traditionnellement proposées en atelier. Ce fonds permettrait notamment de financer:

- > des infrastructures ou des moyens auxiliaires non pris en charge par l'AI;

- > des cours et des formations pour les personnes de l'entreprise qui seront amenées à travailler avec une personne en situation de handicap;
- > des prestations de coaching du personnel de l'entreprise et de la personne en situation de handicap (par le biais du personnel des institutions ou de Pro Infirmis).

En complément à la création d'un fonds, le projet de plan de mesures 2018–2022 prévoit aussi le financement d'un mandat de coordination pour faire le lien entre les entreprises et le réseau institutionnel et, plus concrètement, pour contacter les entreprises, analyser leurs possibilités de créer des postes pour des personnes en situation de handicap et pour leur présenter les modalités permettant d'obtenir un appui financier par l'intermédiaire du fonds.

Ainsi, le Conseil d'Etat souhaite atteindre l'objectif que 5 à 10 personnes en situation de handicap intègrent annuellement une entreprise fribourgeoise.

Les ressources financières nécessaires (voir tableau 4) se montent à 100 000 francs pour les infrastructures ou moyens auxiliaires, les cours et formations pour les personnes de l'entreprise et les prestations de coaching du personnel de l'entreprise et de la personne en situation de handicap, ainsi qu'à 120 000 francs pour le mandat de coordination. Initialement, il était prévu que, par l'entremise de leurs organisations faitières, les entreprises du canton soient invitées sur une base volontaire à créer un fonds en faveur de l'intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail. Cependant, vu l'opportunité de la réforme fiscale le Conseil d'Etat profite de formaliser et consolider durablement un fonds. La contribution des entreprises – par le biais de la taxe sociale – pour le mandat de coordination sera ainsi également intégrée au fonds.

L'article 8 de la loi du 12 octobre 2017 sur la personne en situation de handicap prévoit expressément la création du fonds permettant ainsi à l'Etat de soutenir les entreprises dans leurs démarches visant à favoriser la participation de la personne en situation de handicap au monde du travail.

Tableau 4

Mesure	Montant affecté aux différentes mesures	
Accueil extrafamilial	4,98 million	
Programme d'incitation à la création de place en crèches	1 million	
Baisse des tarifs	3,75 million	
Développement de modèles innovants	0,23 million	
Intégration des personnes en situation de handicap dans le monde du travail	0,22 million	0,22 million
Total	5,2 million	

Augmentation des subventions LAMal

Lors du traitement du mandat Defferrard qui demandait le dégel de la déduction pour les primes d'assurance-maladie le Conseil d'Etat s'est prononcé contre ce dégel mais a proposé la mise en œuvre de mesures plus ciblées, à savoir par une augmentation de la subvention LAMal pour un montant de 5 millions de francs par an.

4.5. Compensation en faveur des communes

Dans la mesure où les coefficients d'impôt communaux sont calculés en pourcent de l'impôt cantonal de base, les communes seront touchées par la décision d'abaisser l'imposition cantonale des personnes morales. Le Conseil d'Etat estime qu'une compensation doit dès lors leur être accordée, afin de les aider à faire face aux incidences financières de la réforme fiscale. Il estime qu'un soutien financier de la part de l'Etat doit permettre de répartir les efforts financiers inévitables qu'engendrera la présente réforme pour les collectivités publiques. Les principales caractéristiques du mécanisme de compensation envisagé sont décrites ci-dessous, après une présentation des discussions avec les communes et un bref exposé des estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale pour ces dernières.

4.5.1. Discussions avec les communes

Les premières discussions avec l'Association des communes fribourgeoises (ACF) au sujet de la réforme de l'imposition des entreprises remontent à la fin de l'année 2014 où le comité de l'ACF a alors pris connaissance du contenu de l'avant-projet fédéral de la RIE III, des stratégies de mise en œuvre examinées au niveau cantonal et des incidences financières, encore très incertaines, qui en découleraient. En novembre 2015, le Comité de l'ACF a été informé des évolutions du dossier et s'est vu préciser en primeur la stratégie affinée du Conseil d'Etat. Des informations lui ont en outre été données sur les incidences financières de la RIE III, pour le canton d'une part et les communes dans leur ensemble d'autre part. Ces premières incidences étaient estimées à ce moment-là sur la base des données fiscales 2012. La stratégie du Conseil d'Etat et des incidences financières de la RIE III (actualisées et précisées) pour les communes ont été présentées dans chaque district, en collaboration avec les Préfets entre le 23 mai et le 29 juin 2016¹.

Pendant la phase de consultation sur le projet de mise en œuvre de la RIE III au niveau cantonal (5 septembre au 21 décembre 2016) puis durant toute la période de préparation du projet de réforme fiscale, des contacts réguliers ont été entretenus entre la Direction des finances et l'ACF. Au-

delà de nombreux échanges épistolaires, plusieurs séances ont eu lieu entre des représentants de l'Etat et le Comité de l'ACF dans son ensemble ou un groupe de travail ad hoc constitué par ce dernier. La dernière rencontre s'est tenue le 29 mars 2018. Une délégation de l'ACF a en outre participé à la table ronde organisée le 20 novembre 2017 à l'intention de tous les partenaires concernés par la réforme fiscale (partis politiques, organisations patronales et syndicats notamment). L'ACF s'est ainsi vu offrir la possibilité d'exprimer à plusieurs reprises son point de vue, tant oralement que par écrit. Le Conseil d'Etat a tenu compte au mieux des souhaits qu'elle a exprimés, tout en veillant à présenter un projet garantissant une répartition équilibrée du coût de la réforme fiscale. L'ACF soutient expressément le mécanisme de compensation décrit au ch. 4.5.3.

4.5.2. Estimations actuelles des incidences de la réforme fiscale sur les communes

Des estimations actualisées des incidences de la réforme fiscale sur les communes ont été effectuées à partir des données fiscales cantonales 2015. Sur cette base, les pertes fiscales annuelles engendrées par la réforme fiscale pour les communes dans leur ensemble sont estimées à 37,4 millions de francs si l'on inclut un abattement pour risque de 20% calculé sur les recettes liées à la suppression des statuts (voir ch. 8.2.1 pour l'explication de ces montants). Ces données sont à considérer avec grande prudence, compte tenu des nombreuses incertitudes qui demeurent à ce stade quant aux réactions des entreprises suite à la mise en œuvre de la réforme fiscale.

Des estimations par commune ont en outre été effectuées. Celles présentées lors des séances organisées dans chaque district reposaient encore sur les données fiscales 2013; elles ont été actualisées dans l'intervalle sur la base des statistiques 2015. Ces estimations détaillées figurent en annexe 4 et seront transmises aux communes. Elles doivent être considérées comme une information de base à partir de laquelle les communes peuvent élaborer leurs propres estimations, en tenant compte des réalités locales et en s'appuyant sur leur connaissance approfondie du tissu d'entreprises implantées dans chacune d'elles. Sur la base de toutes les simulations effectuées, il est intéressant de relever que les communes ne seront pas toutes impactées de la même manière par la réforme fiscale. Ainsi, par rapport au total des produits du compte de fonctionnement communal (sans imputations internes), seules cinq communes subissent des pertes nettes de plus de 5% en raison de la réforme fiscale (pertes définies en tenant compte des pertes de recettes fiscales des personnes morales après application du coefficient communal, en y ajoutant la compensation et les conséquences en matière de péréquation intercommunale). Le détail des chiffres figure en annexe 5. Malgré ce constat, les représentants de l'ACF ont demandé que toutes les communes perdantes bénéficient de la compensation financière de l'Etat

¹ Une description plus détaillée des discussions avec l'ACF peut être consultée dans le rapport de la DFIN accompagnant l'avant-projet de loi sur la réforme de l'imposition des entreprises http://www.fr.ch/cha/files/pdf88/fr_rap_20160913-projet-de-rapport-consultation-def-avec-remarques-de-mo.pdf

4.5.3. Principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes

Compte tenu des divers échanges ayant eu lieu avec l'ACF, et avec l'accord de cette dernière, le Conseil d'Etat a retenu un mécanisme de compensation des communes présentant les principales caractéristiques suivantes:

- > compensation transitoire, d'une durée de sept ans (par analogie avec la durée de la contribution complémentaire qui devrait être versée au canton dans le cadre de la péréquation fédérale), accordée dès l'entrée en vigueur de la réforme fiscale au niveau cantonal;
- > montant de base de la compensation annuelle pour les communes fixé à 8,5 millions de francs, mais pouvant être augmenté jusqu'à environ 13,3 millions de francs au maximum, soit 88,5% du montant total de 15 millions de francs au cas où le cumul des compensations accordées aux communes et aux paroisses n'atteindrait pas le tiers du montant équivalent à l'augmentation de la part du canton à l'IFD; la comparaison avec la quote-part supplémentaire du canton à l'IFD pour déterminer si un ajustement est nécessaire sera toujours effectuée sur la base de 8,5 millions de francs par année, indépendamment du versement dégressif du montant de base. Cet ajustement ne pourra pas être calculé avant que les statistiques fiscales pour la période 2020 soient disponibles. Ainsi, le calcul sera fait pour la première fois en automne 2022 et pourra être intégré au budget communal 2023. Le montant complémentaire, pour autant qu'il soit applicable, sera versé pour la première fois en 2023 et son versement prendra fin en 2029;
- > dégressivité de la compensation versée: afin de tenir compte du fait que l'impact de la réforme sera vraisemblablement plus fort durant les premières années dès l'entrée en vigueur de la réforme, il a été convenu de ne pas attribuer un montant linéaire de 8,5 millions de francs par an mais de privilégier un versement dégressif de 10 millions les trois premières années, 8 millions les deux suivantes et 6,75 millions les deux dernières années;
- > le montant est réparti entre les communes selon plusieurs clés successives:
 - une première clé, basée sur les statistiques fiscales officielles par commune et réactualisée chaque année en fonction de la situation statistique la plus récente, sera appliquée pour les trois premières années (2020 à 2022). Etant donné que la baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice et la suppression des statuts sont les éléments principaux de la réforme fiscale, la perte sera calculée en appliquant une règle de trois aux statistiques communales. La clé sera calculée pour la première fois en septembre 2019 pour le versement de la compensation en 2020 sur la base des

statistiques fiscales 2017, en 2020 pour le versement de 2021 (sur la base des statistiques 2018) et en 2021 pour le versement de 2022 (sur la base des statistiques 2019).

- une seconde clé de répartition, valable pour les quatre dernières années de compensation (2023 à 2026), tiendra compte des variations de recettes effectives, fondées sur les données statistiques officielles avant et après le projet fiscal, soit sur les données statistiques 2019 et 2020. Cette clé sera aussi utilisée pour répartir l'ajustement du montant de la compensation.
- > compensation de base totale fixée à 59,5 millions de francs, mais pouvant être augmentée au cas où le cumul des compensations accordées aux communes et aux paroisses n'atteindrait pas le tiers du montant équivalent à l'augmentation de la part des cantons à l'IFD accordée
- > compensation globale accordée par le biais d'un décret spécifique (crédit d'engagement) et non pas dans le cadre d'un acte intégrant également les adaptations de la législation fiscale ainsi que les modifications légales découlant des mesures d'accompagnement;
- > précision des critères et modalités de répartition de la compensation entre les communes dans le cadre d'une ordonnance du Conseil d'Etat.
- > livraison annuelle d'un tableau statistique par commune comparant les recettes fiscales des personnes morales avant et après l'entrée en vigueur de la réforme fiscale, la première fois durant le 4^e trimestre 2022 avec la comparaison de la situation entre les années fiscales 2019 et 2020. Fin 2023, un tableau comparant les données 2019 et 2021 sera livré. Fin 2024, le document comparera 2019 et 2022. Fin 2025, la comparaison portera sur 2019 et 2023 et fin 2026, sur 2019 et 2024.
- > réévaluation des incidences financières de la réforme fiscale pour les communes et l'Etat au terme de la période transitoire de compensation, soit vers la fin de l'année 2027. En fonction des résultats de cette réévaluation, après discussion avec l'ACF, des mesures de compensation additionnelles pourraient si nécessaire être proposées au Grand Conseil.

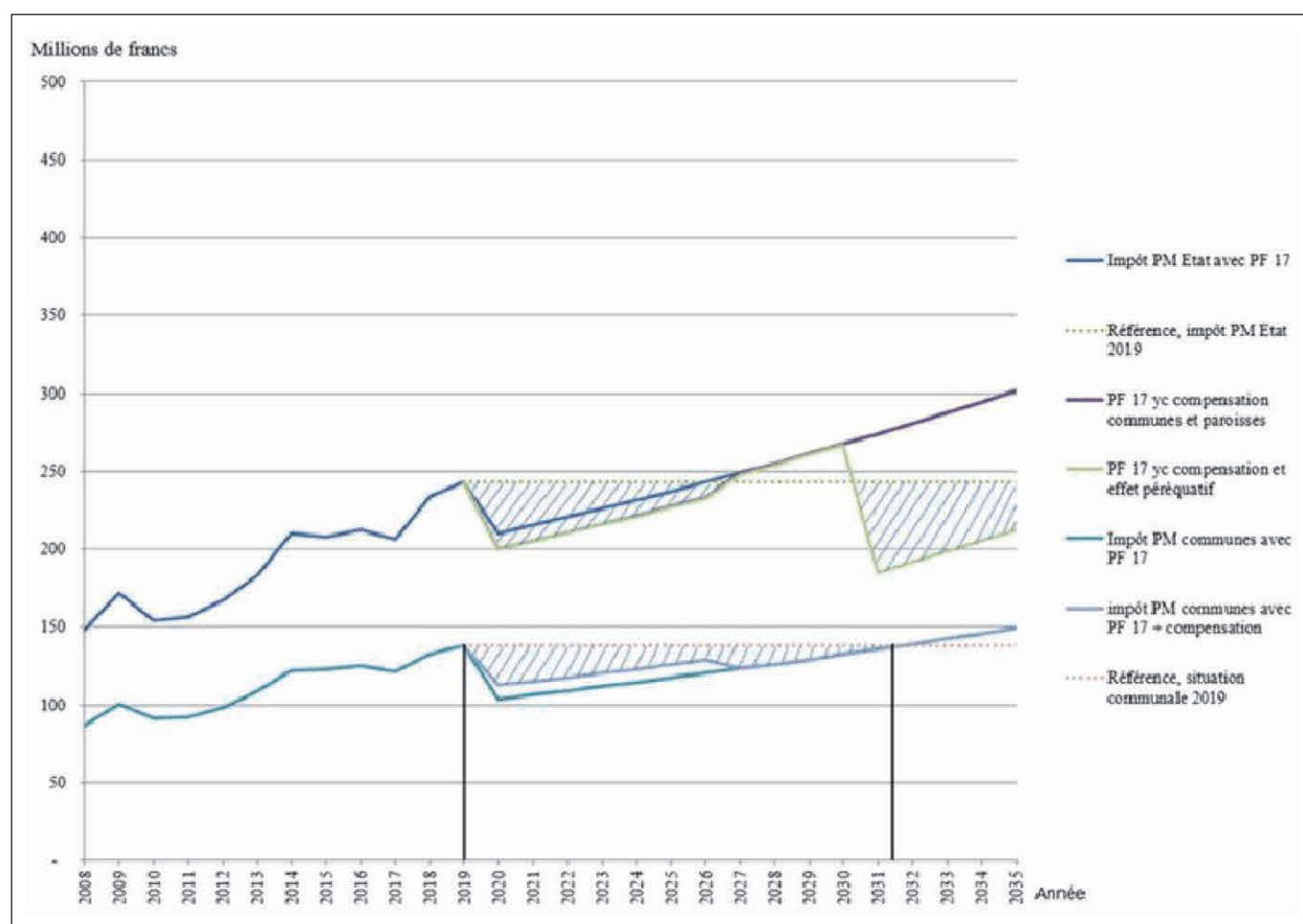
Le Conseil d'Etat a arrêté les principales caractéristiques du mécanisme de compensation des communes en tenant compte, parmi d'autres éléments, de ses incidences financières respectives pour l'Etat et les communes (cf. chapitre 8).

Avec l'attribution d'une compensation transitoire de 8,5 millions de francs aux communes, l'incidence nette pour les communes s'établirait quant à elle à 29,4 millions de francs durant les sept premières années de mise en œuvre de la réforme (37,4 millions de francs évoqués à la section 4.5.2 – 8,5 millions de francs + 0,5 million de francs pour le financement des allocations familiales). L'attribution d'une compensation limitée dans le temps se justifie à plusieurs égards.

D'abord, on peut s'attendre, après les pertes des premières années, à ce que les recettes fiscales communales augmentent à nouveau progressivement afin d'atteindre le niveau d'avant la réforme. Ensuite, comme le tableau qui suit le démontre, l'Etat devra absorber deux chocs successifs: après les pertes fiscales liées à la réduction du taux, il subira dès la fin de la contribution complémentaire prévue en matière de péréquation financière fédérale (cf. section 4.2), à partir de 2031, une nouvelle diminution des recettes de la péréquation de l'ordre de 88,4 millions, faisant passer le coût de la réforme fiscale à 119,6 millions de francs alors que celle subie par les communes atteindrait 37,9 millions de francs (considéré de manière statique).

Le graphique suivant (tableau 5¹) illustre de manière schématique l'évolution des incidences de la réforme fiscale pour l'Etat et les communes dans une optique dynamique et à long terme, sur une période allant jusqu'à 2035. Il tient compte des incidences fiscales de la réforme fiscale (y compris celles découlant de l'adaptation de la part des cantons à l'IFD) et de la compensation prévue en faveur des communes et des paroisses ainsi que des impacts majeurs qu'aura la réforme sur la péréquation financière fédérale. Le graphique n'intègre toutefois pas les décalages temporels liés aux modalités de comptabilisation des impôts et les évolutions de la fiscalité non directement liées à la réforme fiscale qui devraient contribuer à modérer les incidences financières de la réforme pour l'Etat et les communes (cf. section 8.1.3.2).

Tableau 5



Après avoir rappelé l'évolution des recettes de l'impôt sur les personnes morales pour l'Etat (ligne du haut) et les communes (ligne du bas) entre 2008 et 2019, le graphique vise à mettre en évidence les pertes de revenus avec lesquelles l'Etat et les communes devront composer à partir de 2020 par rapport à la situation prévalant avant la réforme fiscale. Ces pertes sont représentées par les surfaces hachurées. Il apparaît que l'Etat devra absorber deux chocs successifs. Le premier intervenant

dès 2020, découlera essentiellement d'une baisse du produit de l'impôt sur les personnes morales et du coût de la compensation accordée aux communes et aux paroisses, les effets péréquatifs étant négligeables dans la phase initiale de mise en œuvre de la réforme fiscale. Le second choc, de plus grande

¹ Ce tableau a été présenté en mars 2018 aux représentants de l'ACF et a été préparé sur la base des informations disponibles à ce moment-là.

importance, interviendra dès 2031, à partir du moment où les contributions péréquatives fédérales complémentaires ne seront plus accordées. Les communes devront quant à elles faire face à un seul choc, dès 2020. Il consistera en une baisse du produit de l'impôt sur les personnes morales, atténuée par la compensation accordée par l'Etat jusqu'en 2026.

Eu égard à l'importance respective des incidences de la réforme fiscale pour l'Etat et les communes et à la forte divergence de leur évolution dans le temps, le volume de la compensation proposée aux communes et son caractère transitoire apparaissent appropriés. Il semble en outre justifié de répartir le montant compensatoire entre les communes en fonction des pertes fiscales qu'elles subiront en raison de la réforme fiscale et non pas sur la base d'autres critères de répartition, tels que par exemple la population communale, qui n'a pas de lien direct avec la réforme et ses effets.

4.6. Adaptation de la péréquation financière intercommunale

La contribution financière de l'Etat en faveur des communes, en compensation des pertes fiscales conséquentes à la mise en œuvre de la réforme fiscale, est à considérer comme une ressource fiscale à part entière. Dans ce sens, elle doit être intégrée dans les impôts concernés correspondants pris en compte dans le calcul de la péréquation financière intercommunale, à savoir le bénéfice et/ou le capital des personnes morales. Le montant compensatoire fera donc partie intégrante du potentiel fiscal de l'ensemble des communes, potentiel global qui permet de déterminer le montant de l'instrument des ressources (2,5% du potentiel fiscal, art. 6 LPFI) ainsi que le montant de l'instrument des besoins (50% du montant des ressources, art. 14 LPFI).

Il est à relever que l'effet de la réforme fiscale et de la contribution financière de l'Etat interviendra avec un décalage de trois ans dans le calcul de la péréquation et de manière progressive. Considérant que la réforme fiscale soit mise en œuvre au 1^{er} janvier 2020, ses premiers effets n'interviendront sur la péréquation intercommunale qu'en 2023 pour un tiers, en 2024 pour deux tiers, en 2025 en totalité. L'effet progressif est dû au fait de la prise en compte d'une moyenne de trois années consécutives des statistiques fiscales dans la formule (moyenne glissante).

Ce décalage implique également que la prise en compte des compensations dans le potentiel fiscal interviendra encore quelques années au-delà de l'expiration formelle du présent décret (31 décembre 2026), aussi longtemps que les années de référence de rendement fiscal seront affectées par les compensations. Ainsi les montants compensatoires de base seront pris en intégralité dans le système de péréquation intercommunale jusqu'en 2029, pour deux tiers en 2030, pour un tiers en 2031; ils ne seront plus pris en compte dès 2032. Si une

part variable était versée, elle serait prise en compte durant l'année de versement.

4.7. Compensation des paroisses

Les incidences de la réforme fiscale ne se limiteront pas à l'Etat et aux communes. Elles toucheront également les paroisses, dans la mesure où les coefficients d'impôts paroissiaux sont définis en pourcent de l'impôt cantonal de base. Les pertes subies annuellement par les paroisses considérées dans leur ensemble sont estimées à l'heure actuelle, avec toutes les réserves qui s'imposent, à 5 millions de francs en prenant en compte l'abattement de 20%.

Lors de sa séance du 24 mai 2016, le Conseil d'Etat a donné mandat à la DFIN d'élaborer des réflexions au sujet d'un mécanisme compensatoire à l'intention des paroisses. Des réflexions ont été menées au sein de l'administration cantonale et une solution a été présentée lors de la Table ronde du 20 novembre 2017.

Dans la mesure du possible et sous réserve des données disponibles, il est prévu d'appliquer aux paroisses un mécanisme compensatoire présentant de fortes similitudes avec celui prévu pour les communes. Ce mécanisme sera doté, dans le souci de garantir une certaine proportionnalité avec le montant compensatoire envisagé pour les communes et afin d'atteindre l'objectif d'une certaine symétrie de l'effort à consentir, d'un montant de base de 1,1 million de francs par année pouvant être augmenté jusqu'à environ 1,7 million de francs par année au maximum, soit 11,5% du montant total de 15 millions de francs, en fonction de l'évolution de la part du canton à l'IFD (cf. art. 3 du décret relatif aux contributions financières de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale).

Au-delà de ces dispositions de base, la mise en œuvre de la compensation des paroisses est rendue délicate en raison notamment du fait que les périmètres des paroisses ne coïncident pas toujours avec ceux des communes et du fait que les paroisses catholiques et réformées n'appliquent pas toujours des coefficients d'impôt identiques sur un même territoire. C'est la raison pour laquelle le Conseil d'Etat propose de répartir la compensation aux paroisses selon les mêmes principes que ceux appliqués pour les communes. A l'instar de la pratique appliquée par le SCC pour la répartition de l'impôt ecclésiastique qu'il perçoit auprès des personnes morales, on retiendra que le territoire des paroisses correspond toujours au territoire de la commune. S'il y a plusieurs paroisses dans une même commune, le montant de la compensation sera versé à la paroisse siège¹, cette dernière se chargeant ensuite de répartir la compensation, a priori, selon les mêmes modalités de répartition de l'impôt ecclésiastique des personnes

¹ Il s'agit de la paroisse à laquelle le SCC verse l'impôt ecclésiastique sur le territoire d'une commune.

morales. A toutes fins utiles on précisera encore que pour chacune des paroisses bénéficiaires, le SCC définit la part attribuée aux Eglises catholiques et réformées en fonction du recensement de la population 2000, à défaut d'informations plus récentes.

5. Liquidation d'instruments parlementaires

Les mesures proposées en matière d'impôt sur le capital (voir ch. 4.1.2) permettent de liquider la motion (M 1002-07¹) Markus Ith Modification de la loi sur les impôts cantonaux directs.

De même, la mise en œuvre de la «patent box» (voir ch. 4.1.5) permet de liquider la motion (M 1136.11²) Emmanuelle Kaelin Murith/Jean-Louis Romanens Soutien à l'innovation et au développement technologique.

Les mesures financées grâce à la taxe patronale dans le domaine de la formation professionnelle au moyen de la taxe sociale permettent de liquider la motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40). Celles financées dans le domaine de l'accueil extrafamilial permettent de liquider la motion Burgener Woeffray/Roubaty (M2014-GC-101).

Par ailleurs, les mesures d'accompagnement concrétisent les suites préconisées dans les rapports sur postulat Aebischer/Badoud (P2014-GC-183) et Rodriguez/Garghentini Python (P2016-GC-53).

Enfin, une augmentation des subventions LAMal de 5 millions de francs sera prévue dans le budget 2020 permettant ainsi de mettre en œuvre l'engagement pris par le Conseil d'Etat dans sa réponse au mandat Defferrard 2017-GC-94 Dégel des déductions forfaitaires pour primes d'assurance-maladie.

6. Commentaire des dispositions proposées

6.1. Loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale

Art. 1

Cet article décrit l'objet et, en quelque sorte, la structure de la loi: par le biais des modifications du droit en vigueur, la loi prévoit les mesures fiscales et les mesures d'accompagnement liées à la réforme fiscale. Outre l'indication des lois modifiées, le «corps» de la loi prévoit les dispositions portant sur le financement de certaines mesures d'accompagnement par le biais de la taxe sociale (voir commentaires ci-dessous), une clause d'évaluation ainsi qu'un article portant sur l'entrée en vigueur et le referendum.

Art. 2

Durant la procédure législative, le Conseil d'Etat s'est engagé à procéder à une évaluation de la loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale sept ans après son entrée en vigueur. L'évaluation portera d'une part sur l'évolution des recettes fiscales des collectivités publiques. Elle analysera d'autre part l'évolution des recettes provenant de la taxe sociale et les mesures financées au moyen de cette dernière. Enfin, le rapport portera sur la patent box et la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement.

Art. 3

L'article 3 prévoit le principe selon lequel certaines des mesures d'accompagnement prévues dans le cadre de la réforme fiscale en faveur de la population seront financées par le biais d'une taxe. Il s'agit des mesures en faveur de la formation professionnelle, des demandeurs et demandeuses d'emploi de 50 ans et plus, des jeunes en difficulté d'insertion dans la vie professionnelle, de l'accueil extrafamilial et de l'intégration des personnes en situation de handicap.

Art. 4

Cet article prévoit que les sociétés qui sont soumises à l'impôt sur le bénéfice sont en principe soumises au paiement de la taxe.

La taxe sociale permettant de financer les mesures d'accompagnement est calculée sur l'impôt cantonal de base de la période fiscale en cours et qui a été notifiée de façon définitive par le SCC. Par exemple, la taxe 2020 d'une société qui boucle ses comptes le 30 juin 2020 sera calculée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice de la période fiscale 2020 et qui a été notifié de façon définitive par le SCC dans le cadre de la procédure de taxation des impôts directs. De plus, on précisera à toutes fins utiles que cette base de calcul s'entend après prise en compte des allègements ou exonérations applicables. La remise de l'impôt cantonal de base sur le bénéfice entraînera aussi automatiquement la remise de la taxe sociale. Etant donné que la taxation de l'année en cours (année N) intervient l'année suivante (N+1) ou l'année d'après (N+2), il est nécessaire de prévoir un acompte afin qu'une partie des recettes de la taxe puisse déjà être affectée en 2020 (voir art. 7).

Le taux de la taxe a été déterminé de manière à générer en moyenne sur huit ans un montant de 10,4 millions de francs. Compte tenu des simulations effectuées ce taux doit être fixé à 8,5% de l'impôt cantonal de base (pour le détail, voir le ch. 4.4), ou à 0,34% du bénéfice.

Art. 5

Cet article prévoit l'affectation des recettes de la taxe aux différents domaines identifiés. Afin de ne pas proliférer les fonds, il est fait usage, dans la mesure du possible, des structures existantes.

¹ 2007-GC-4 selon Parlinfo.

² 2011-GC-51 selon Parlinfo.

Art. 6 à 9

Cet article règle la procédure. Si la taxe est calculée sur l'impôt cantonal de base, sa perception est dissociée de la perception de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Le SCC sera chargé de la perception étant donné qu'il dispose des informations nécessaires. Afin de bénéficier rapidement d'une partie des recettes de la taxe, le SCC enverra chaque année un acompte à la fin du mois de février; ce dernier sera en principe estimé sur la base de la dernière taxation et devra être payé dans les 30 jours; l'acompte ne portera toutefois pas intérêt (moratoire, rémunératoire ou compensatoire). La taxation et le décompte définitifs interviendront parallèlement à la taxation de l'impôt sur le bénéfice et le capital. En cas de défaut du paiement du solde éventuel dans les 30 jours, un intérêt moratoire sera dû. Toutefois, en cas de réclamation ou de recours contre l'avis de taxation fixant l'impôt sur le bénéfice et le capital, les intérêts, qu'ils soient en faveur de l'Etat ou du contribuable, ne courront pas; cette position s'impose étant donné que le montant de la taxe est déterminé sur la base de l'impôt cantonal de base sur le bénéfice entré en force.

Art. 10 et 11

L'article 10 règle la prescription du droit de prélever et de percevoir la taxe. Les dispositions retenues sont similaires à celles applicables en matière d'impôts cantonaux directs. L'art. 11 précise que plusieurs dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs sont applicables si la loi spéciale ne prévoit pas de disposition particulière.

6.2. Loi sur la formation professionnelle

Art. 68 al. 4

Les contributions des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative au financement des structures de formation en vertu de la législation actuellement en vigueur sont encaissées par les Caisses d'allocations familiales, en sus des cotisations destinées au financement des allocations familiales. La facturation de ces contributions doit dès lors pouvoir suivre exactement les mêmes règles que celles valables pour les cotisations d'allocations familiales. Ces règles se fondent d'ailleurs elles-mêmes sur celles en vigueur dans le domaine de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). Avec l'adjonction de cette disposition légale, reprise de l'article 25 de la loi fédérale sur les allocations familiales (RS 836.2), la perception de l'ensemble des montants facturés par les Caisses de compensation, (contributions cantonales, cotisations d'allocations familiales, cotisations AVS/AI/APG/AC) est harmonisée. Cette disposition formalise une pratique déjà largement en place, mais donne une assise juridique appropriée à la perception de ces contributions.

Art. 70a

Le nouvel article 70a LFP institue un fonds réforme fiscale pour encourager la formation professionnelle. Dans les limites des ressources à disposition, les montants alloués au fond permettront de contribuer au financement des cours interentreprises, START!, les réseaux d'entreprises formatrices ainsi que des mesures pour des jeunes en difficultés. Il contribuera également au financement des travaux de construction et de rénovation des immeubles destinés à la formation professionnelle.

6.3. LICD

Art. 19b al. 1 et 21 al. 1^{bis}

Conformément à la stratégie du Conseil d'Etat, le taux d'imposition partielle des dividendes est relevé de 50% à 70% de manière à tenir compte de la diminution de la double-imposition économique liée à la baisse du taux d'impôt sur le bénéfice.

Art. 20a

Cet article règle la mise en œuvre de la patent box pour les indépendants. Conformément à la réglementation fédérale, les indépendants qui seront actifs dans la recherche et le développement pourront également profiter de cet instrument. Les règles applicables aux personnes morales leur sont applicables par analogie.

Art. 21 al. 3, 4 à 7 et 158 al. 2, 2^e phrase

Les nouvelles dispositions proposées permettent de cadrer la distribution d'agios pour les sociétés cotées en bourse, conformément aux correctifs adoptés par le parlement fédéral.

L'art 158 al. 2, 2^e phrase précise, dans la loi, les éléments à indiquer dans les annexes que les personnes morales remettent à l'administration fiscale. Ces obligations découlent aujourd'hui d'une circulaire de l'AFC.

Art. 21a let. b

La modification introduite supprime le seuil de 5% qui était requis pour admettre l'existence d'une transposition.

Art. 32a

Comme indiqué sous le chiffre 4.1.6, la stratégie du Conseil d'Etat prévoit la mise en œuvre de la déduction supplémentaire des frais de recherche et de développement. Afin d'assurer le parallélisme avec le traitement privilégié des produits de brevets, les dépenses engagées par les indépendants pour la recherche et le développement pourront également bénéficier de la déduction supplémentaire. Les règles applicables

aux personnes morales s'appliqueront par analogie aux indépendants. En revanche les brevets et autres valeurs immatérielles seront évalués sans allègement pour la détermination de l'impôt sur la fortune.

Art. 100 al. 1 let. c, 2^e phrase

Cette disposition précise, pour l'imposition du bénéfice, que le transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation, justifiant une imposition systématique des réserves latentes. Cette disposition n'a plus sa raison d'être étant donné que le traitement des réserves latentes est réglé de manière uniforme – y compris en cas de transfert à l'étranger – à l'article 103c.

Art. 101a

Les dépenses de recherche et de développement sont déductibles du bénéfice imposable à titre de charges justifiées par l'usage commercial. Afin de favoriser le développement des travaux de recherche dans le canton, le nouvel article prévoit la possibilité de déduire ces frais au-delà des dépenses effectivement engagées. Cet encouragement «en amont» est explicitement autorisé par l'OCDE et effectivement pratiqué par de nombreux pays. La déduction doit être plafonnée à 150% des frais de recherche effectivement engagés en Suisse. La recherche peut être effectuée par le contribuable ou un tiers. Dans ce dernier cas, l'alinéa 2 aménage un garde-fou visant à éviter que la déduction soit revendiquée à deux reprises. Les modalités de la déduction supplémentaire R&D sont relevées au ch. 4.1.6. Du point de vue cantonal, il est difficile de pronostiquer le nombre d'entreprises qui pourront faire valoir cette déduction. Les incidences de cette mesure doivent dès lors être appréhendées avec beaucoup de prudence. Les incidences financières de cet instrument seront toutefois limitées par la réduction des déductions fiscales prévue à l'art. 103e.

Art. 103 al. 2 et 4 let. b

En raison de la suppression des statuts fiscaux, leur mention dans ces dispositions doit être supprimée.

Art. 103a et 103b

Ces articles règlent la patent box conformément aux principes décrits au chiffre 4.1.5. Selon la stratégie adoptée par le Conseil d'Etat, jusqu'à 90% des bénéfices liés à la R&D peuvent être dégrevés de l'impôt. Si ce taux peut paraître très important à premier abord, il doit être relativisé. Ainsi seuls les bénéfices en lien avec la recherche et le développement pourront être pris en compte pour l'imposition réduite. Le bénéfice pertinent sera déterminé selon la méthode résiduelle. Pour ce faire, les bénéfices qui ne sont pas en lien direct avec la recherche ainsi que les bénéfices provenant d'activités de routine sont imposés de manière ordinaire. Sur le bénéfice résiduel obtenu, seul le bénéfice correspondant aux dépenses

de recherche et développement engagées en Suisse peut prétendre à la réduction. Admettant que seuls 20% de ces frais aient été engagés en Suisse, le bénéfice pertinent sera réduit d'autant (approche Nexus modifiée). Le montant résiduel sera allégé à raison de 90% au niveau de la base de calcul (ainsi seuls 10% du montant ainsi déterminé sera imposé). Au moment de l'entrée dans la patent box (à savoir lorsque l'entreprise revendiquera la réduction pour la première fois), les dépenses de R&D engagées par le passé devront être imposées.

La mise en œuvre et l'évolution de cet instrument dépendent dans une large mesure des recommandations de l'OCDE. Ainsi, on a longtemps pensé que l'OCDE adopterait une vision restrictive de la patent box. Force est de constater que son rapport final d'octobre 2015 aménage un régime plutôt souple de manière à tenir compte des régimes très différents de propriété intellectuelle et à éviter des distorsions de concurrence entre les pays en raison de ces différences. Le droit fédéral ne permet toutefois pas de considérer comme droits comparables les inventions non brevetées de petites et moyennes entreprises et les logiciels. Le canton de Fribourg mettra en œuvre la patent box selon les modalités aménagées par le droit fédéral. Il évitera des pertes fiscales importantes au moyen de la réduction des déductions prévue à l'art. 103e.

Art. 103c et 103d

Ces deux articles visent à harmoniser le traitement des réserves latentes à l'arrivée (art. 103c) et au départ de Suisse (art. 103d). En cas d'arrivée en Suisse, le contribuable n'a pas l'obligation de déclarer les réserves latentes créées précédemment à l'étranger. S'il procède à l'annonce, les réserves latentes créées à l'étranger pourront être déduites du bénéfice en Suisse. Pour les réserves latentes attribuables à un actif particulier, on procédera annuellement à leur amortissement en appliquant les taux d'amortissement usuels. La plus-value immatérielle devra quant à elle être amortie dans les dix ans à partir de l'arrivée en Suisse. Comme déjà indiqué, cet instrument pourra favoriser l'implantation de sociétés qui étaient jusque-là implantées dans des Etats à basse fiscalité. En revanche, il est probable que les entreprises situées dans des Etats parties à l'échange automatique/spontané d'informations ne feront pas usage de cette possibilité ou qu'elles feront preuve de retenue dans la déclaration des réserves latentes puisqu'elles devront s'attendre à un impôt de sortie de la part de l'autre Etat.

L'alinéa 2 décrit les états de faits couverts par la réglementation: outre le transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonctions dans une exploitation commerciale ou un établissement stable en Suisse, on compte aussi la fin de l'exonération subjective ou encore le transfert en Suisse du siège ou de l'administration effective.

En cas de transfert d'éléments patrimoniaux ou de fonction dans une exploitation commerciale ou un établissement stable à l'étranger, lors de la clôture de la liquidation, du passage à une exonération subjective ou du transfert du siège ou de l'administration effective à l'étranger, les dispositions légales prévoient expressément que les réserves latentes créées en Suisse seront imposées. Cette disposition correspond à la pratique du canton de Fribourg conformément à l'art. 100 al. 1 let. c, dernière phrase.

Art. 103e

Cet article règle la réduction des déductions fiscales pouvant être revendiquées dans le cadre des mesures fiscales de la réforme fiscale. L'objectif de cette disposition est d'éviter que l'application (extensive) d'une mesure ou le cumul de plusieurs mesures permette aux entreprises de voir leur assiette fiscale réduite entièrement ou de manière très importante. Comme déjà indiqué, les cantons sont libres de fixer le plafonnement, étant entendu que ce dernier dépend dans une large mesure de la stratégie retenue par chaque canton. Le canton de Fribourg a décidé de prévoir des conditions-cadres avantageuses pour l'ensemble des entreprises par le biais d'une baisse du taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Un dégrèvement important au niveau des autres mesures fiscales ne se justifie dès lors pas. Les allègements obtenus grâce à la patent box et à la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement, pris globalement, ne peuvent ainsi pas réduire l'assiette fiscale de plus de 20%. Pour déterminer la réduction maximale, on tient compte du bénéfice imposable généré durant l'année pertinente, soit avant la prise en compte des pertes reportées et de la réduction pour participation.

Enfin, les mesures fiscales de la réforme fiscale ne permettront pas de reports de pertes.

Art. 110, 113 al. 1 et 2, 114

Les modifications apportées à ces articles mettent en œuvre la stratégie du Conseil d'Etat relative à la réduction de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Le nouveau taux de 4% sera applicable à toutes les personnes morales assujetties. Il apparaît toutefois opportun de maintenir des règles distinctes selon le type de personne morale concernée: en effet, pour les associations et fondations, la base de calcul se détermine de manière particulière. Il est également judicieux de régler séparément les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles compte tenu de leur statut particulier.

Art. 117

L'article 117 règle la manière de déterminer le capital imposable pour les sociétés holding et les sociétés de domicile. Il n'a plus sa raison d'être et est donc abrogé.

Art. 121 et 122

L'art. 121 al. 1 et 122 mettent en œuvre la stratégie du Conseil d'Etat en matière d'impôt sur le capital en réduisant uniformément le taux d'impôt sur le capital à 0,1%. L'art. 121 al. 2 règle l'imposition différenciée du capital selon laquelle la part du capital propre afférent aux droits de participation et aux brevets est imposée de manière séparée à un taux de 0,01%. Les art. 121 al. 3 et 122 al. 3 mettent en œuvre l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

Art. 126 al. 1

Le taux de l'impôt minimal doit être réduit dans la même mesure que l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

Chapitre 5

Compte tenu de l'abrogation des dispositions pertinentes de l'art. 28 LHID, le chapitre concernant l'imposition des sociétés holding, sociétés de domicile et sociétés mixtes est abrogé.

Dispositions transitoires

Les dispositions transitoires prévues en droit fédéral règlent le traitement des réserves latentes des sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial au moment de la perte de ce statut. Elles visent à éviter une surimposition prohibée lors du changement de régime. Les réserves latentes créées sous le régime fiscal spécial peuvent être annoncées aux autorités fiscales. Cas échéant, elles sont consignées dans une décision puis imposées séparément (à un taux privilégié) dans les cinq ans suivant la sortie du statut fiscal. Le canton de Fribourg ne prévoit pas de taux privilégié étant donné que sa stratégie se fonde sur une diminution générale du taux d'imposition. Dès lors, les entreprises qui perdront leur statut subiront certes une augmentation de leur charge fiscale mais celle-ci restera dans une mesure acceptable.

6.4. LStE

Art. 10

Les contributions des employeurs et des personnes exerçant une activité lucrative indépendante au financement des structures d'accueil en vertu de la législation actuellement en vigueur sont encaissées par les Caisses d'allocations familiales, en sus des cotisations destinées au financement des allocations familiales. La facturation de ces contributions doit dès lors pouvoir suivre exactement les mêmes règles que celles valables pour les cotisations d'allocations familiales. Ces règles se fondent d'ailleurs, elles-mêmes, sur celles en vigueur dans le domaine de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). Avec l'adjonction de cette disposition légale, reprise de l'article 25 de la loi fédérale sur les allocations familiales (RS. 836.2) la perception de l'ensemble des montants

facturés par les Caisses de compensation, (contributions cantonales, cotisations d'allocations familiales, cotisations AVS/AI/APG/AC) est harmonisée. Cette disposition formalise une pratique déjà largement en place, mais donne une assise juridique appropriée à la perception de ces contributions.

Art. 10a

Le nouvel article 10a LStE institue un fonds réforme fiscale pour favoriser l'exercice d'une activité lucrative. Ce fonds doit permettre d'inciter à la création de nouvelles places d'accueil extrafamilial, de baisser les tarifs et de développer des modèles de prise en charge innovants. A noter que l'incitation à la création de nouvelles places d'accueil extrafamilial sera faite sur le modèle des fonds figurant dans les dispositions transitoires de la LStE qui se sont avérées efficaces et qui ont fait leurs preuves. Par «développement de modèles de prise en charge innovants» le Conseil d'Etat entend, en l'état, l'incitation particulière à l'ouverture de places en crèches sur des lieux stratégiques pour l'économie du canton. Néanmoins, comme la Chambre de commerce et d'industrie Fribourg doit encore effectuer un sondage auprès des collaborateurs des entreprises fribourgeoises dans les communes concentrant un nombre important d'entreprises pour connaître les besoins réels, il est opportun de définir ce but du fonds de manière plus large, afin de pouvoir ajuster les mesures aux besoins réels si nécessaire.

Concernant l'organisation et le fonctionnement du fonds, les règles de détail seront édictées dans le RStE. En l'état, le Conseil d'Etat envisage d'introduire les règles usuelles en la matière, à savoir:

- > que le fonds ne pourra pas être en découvert;
- > que le fonds sera géré par le Service de l'enfance et de la jeunesse;
- > qu'il sera intégré au bilan de l'Etat et
- > que l'Inspection des finances contrôle les comptes du fonds.

Le fonds sera alimenté par l'affectation d'une partie des recettes de la taxe sociale.

6.5. Loi sur les allocations familiales

Art. 19 al. 1 et 2

Le Conseil d'Etat propose dans le cadre des mesures d'accompagnement liées à la réforme fiscale d'augmenter de 20 francs par mois les allocations familiales.

6.6. Loi sur l'emploi et le marché du travail

Art. 103

La disposition proposée prévoit expressément que le Fonds cantonal de l'emploi permettra de financer des mesures en

faveur des demandeurs et demandeuses d'emploi de plus de 50 ans et de l'insertion des jeunes dans le monde du travail. Ces mesures seront financées par une partie des recettes de la taxe sociale.

6.7. Projet de décret relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme fiscale

Art. 1

Pour faciliter la mise en œuvre de la réforme fiscale et dans le but d'atténuer les incidences financières de cette réforme, l'Etat allouera, sous forme de contributions temporaires et à libre disposition (pas d'affectation à un usage particulier), des compensations financières aux communes et aux paroisses durant une période transitoire de sept ans (2020–2026).

Art. 2

Les contributions financières de base accordées par l'Etat sur l'ensemble de la période de compensation atteindront des montants de 59,5 millions de francs en faveur des communes et de 7,7 millions de francs en faveur des paroisses catholiques et réformées.

Art. 3

Des contributions complémentaires éventuelles seront accordées aux communes et aux paroisses si le montant cumulé de contributions de base évoquées à l'article 2 est inférieur au tiers du montant équivalent à l'augmentation (passage de 17% à 21,2%) de la part de l'Etat à l'IFD prélevé dans le canton.

Comme déjà mentionné à la section 4.5.3, le montant complémentaire sera déterminé par différence entre le montant de base de 9,6 millions de francs par année pour les communes et les paroisses, indépendamment du versement dégressif, et l'augmentation effective de la part cantonale à l'IFD pour une période fiscale donnée.

Les éventuelles contributions complémentaires seront déterminées sur la base de la statistique fiscale 2020. Aussi, le calcul sera fait pour la première fois en automne 2022 et ses résultats seront intégrés au budget 2023. Les éventuels versements se feront donc avec un décalage de trois ans par rapport aux contributions de base. Si les conditions sont remplies, ils interviendront pour la première fois en 2023 et pour la dernière fois en 2029.

Les contributions totales accordées par l'Etat aux communes et aux paroisses, obtenues par addition des contributions de bases prévues à l'art. 2 et des contributions complémentaires

prévues à l'art. 3, font l'objet d'un plafonnement. Par année, elles ne peuvent pas dépasser 15 millions de francs.

Art. 4

Les contributions financières de base de l'Etat seront versées en sept tranches annuelles dégressives dès l'année d'entrée en vigueur du décret, afin de soutenir plus fortement les communes dans les premières années de mise en œuvre de la réforme. Elles se monteront à 10 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses les 3 premières années (2020 à 2022). Le versement sera réduit à 8 millions de francs pour les communes et à 1 million de francs pour les paroisses les 2 années suivantes (2023–2024), puis à 6,75 millions de francs pour les communes et à 0,9 million de francs pour les paroisses les deux dernières années (2025–2026). Dès la quatrième année (2023) les montants pourront évoluer en fonction de l'attribution des contributions complémentaires prévues à l'article 3.

La répartition des montants entre les communes, d'une part, et entre les paroisses, d'autre part, se fera au prorata des pertes découlant de la réforme fiscale. Ces pertes seront estimées par le SCC en côte cantonale de base en recourant aux clés de répartition successives décrites précédemment dans le cadre du ch. 4.5.3.

Ces modalités d'octroi seront réglées dans le cadre d'une ordonnance séparée du Conseil d'Etat. Il est également prévu que la part de chaque commune soit créditée sur son compte courant auprès de l'AFin et que la mise en compte se fasse une fois par an, à la fin du premier semestre. En ce qui concerne les paroisses, des discussions doivent encore avoir lieu avec les corporations ecclésiastiques cantonales pour définir la meilleure manière d'effectuer les versements.

Art. 5

Le crédit d'engagement couvre l'ensemble des contributions de base prévues, à savoir 59,5 mios de francs en faveur des communes et 7,7 mios de francs en faveur des paroisses.

Dans la mesure où les conditions pour l'octroi de contributions complémentaires seraient remplies, les versements seraient ajustés en conséquence.

Dans la mesure où la réforme fiscale devrait, selon le calendrier actuel, entrer en vigueur en 2020, les crédits de paiements annuels découlant du crédit d'engagement devront être inscrits aux budgets des années 2020 à 2026. Le paiement d'une éventuelle contribution complémentaire liée à la part du canton à l'IFD pourrait s'étendre jusqu'en 2029.

Art. 6

Les adaptations rendues nécessaires au niveau des modalités de calcul de la péréquation financière intercommunale

(cf. section 4.6) sont inscrites directement dans le décret. Elles ne se traduiront donc pas par une modification de la loi sur la péréquation financière intercommunale (LPFI) en elle-même. Cette manière de procéder paraît justifiée en raison tout d'abord du caractère transitoire de la compensation accordée aux communes dans le cadre de la réforme fiscale, qui est difficilement compatible avec la durée de validité indéterminée de la LPFI. De plus, cet article fera l'objet d'une forte assise démocratique, même sans inscription dans la LPFI, dans la mesure où le décret qui le contient est soumis à votation populaire. Enfin, la prise en compte des montants en question dans la péréquation financière peut être considérée comme un élément important de la compensation financière octroyée aux communes et fait pleinement partie du mécanisme proposé par le Conseil d'Etat. Il apparaît opportun de régler l'ensemble de ce dernier dans le cadre d'un même acte juridique.

Art. 7

Les contributions allouées aux communes et aux paroisses dans le cadre de la réforme fiscale ne seront, à titre exceptionnel, pas considérées comme des subventions au sens de la Loi du 17 novembre 1999 sur les subventions (LSub, RSF 616.1). Sans cette disposition, ces contributions financières entraîneraient dans le calcul du total des subventions nettes de fonctionnement qui sert de référence pour déterminer la quote-part des subventions de l'Etat par rapport au produit de la fiscalité cantonale (art. 21 al. 2 LSub). Vue son importance, elle pourrait avoir pour effet d'entraîner un dépassement de la limite légale actuelle de 41%.

En cas de dépassement de la limite de 41%, des modifications législatives seraient nécessaires pour corriger la situation. Elles pourraient avoir comme conséquence des réductions de prestations dans tous les domaines de subventionnement de l'Etat, y compris ceux touchant les communes. Le Conseil d'Etat ne souhaite pas un tel effet. Pour cette raison et au vu du caractère unique de ces importantes contributions financières, il est prévu qu'elles soient considérées comme une exception au sens de l'art. 6 let. b LSub.

Art. 8

L'entrée en vigueur du décret aura lieu à la même date que l'entrée en vigueur de la loi cantonale sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, à savoir, selon le calendrier actuel, au 1^{er} janvier 2020. Cas échéant, le décret expirera après dix années d'application, le 31 décembre 2029.

Compte tenu des explications fournies dans le cadre du chapitre 11.3 du présent message, le décret est soumis au référendum financier obligatoire et doit en outre faire l'objet d'une approbation à la majorité qualifiée du Grand Conseil.

7. Appréciation de la réforme fiscale

Le projet de message vise à mettre en œuvre la réforme fiscale pour le canton de Fribourg. Il correspond dans une large mesure à la stratégie suivie par le Conseil d'Etat dans ce dossier depuis 2014. Cette stratégie porte sur la mise en œuvre de conditions-cadres fiscales avantageuses pour l'ensemble des sociétés implantées dans le canton de Fribourg tout en garantissant le maintien de recettes fiscales permettant de contribuer au financement des prestations de l'Etat et des communes. Cet objectif peut être atteint par une diminution importante des taux d'impôt sur le bénéfice et le capital. Au surplus, le Conseil d'Etat souhaite encourager la recherche et le développement, comme il s'y est engagé dans le cadre de sa réponse à une motion. Ainsi, même si la mesure n'est pas obligatoire, il souhaite introduire la déduction supplémentaire des frais de recherche et développement. Les conséquences financières de cet instrument seront toutefois limitées par la fixation d'une réduction des déductions fiscales fixé à 20% de la base imposable (ce plafond sera calculé avec la patent box). Comme la double-imposition économique sera fortement réduite en raison de la baisse du taux, l'imposition partielle des dividendes est augmentée. Le Conseil d'Etat propose en outre des mesures d'accompagnement en faveur des communes et paroisses d'une part et de la population d'autre part. La compensation financière limitée dans le temps en faveur des communes et des paroisses leur permettra d'atténuer, dans une certaine mesure du moins, les pertes fiscales liées à la réforme fiscale. Le projet de mise en œuvre la réforme fiscale fribourgeoise prévoit en outre un paquet social qui vise à allouer un montant d'environ 30,8 millions de francs à la population: la mesure phare consiste en une augmentation des allocations familiales de 240 francs par an financée par les employeurs. Les recettes de la taxe sociale – perçue auprès des entreprises qui génèrent un bénéfice – permettront de financer plusieurs mesures dans les domaines de l'accueil extra-familial et la formation professionnelle pour un montant d'environ 10,4 millions de francs par an. Enfin, un montant supplémentaire de 5 millions de francs par an sera prévu au budget pour le financement des subventions LAMal.

Ce faisant, le projet présenté constitue un paquet de mesures cohérent et équilibré qui respecte les trois objectifs de la réforme fiscale, à savoir permettre de rétablir l'acceptabilité du régime d'imposition des entreprises au niveau international tout en garantissant à la fois la compétitivité des entreprises implantées dans le canton et les recettes d'impôt sur le bénéfice. Pour ce dernier paramètre, il convient de tenir compte, dans l'appréciation, du fait que les pertes fiscales avec lesquelles il faudra composer pourraient être plus importantes en cas de status quo (cf. ch. 8.1.1.3).

8. Incidences financières

8.1. Conséquences financières pour l'Etat

8.1.1. Conséquences fiscales pour l'Etat

Les conséquences financières de la réforme fiscale sont difficiles à estimer et sont empreintes d'incertitudes pour différentes raisons expliquées dans ce chapitre. Pour procéder à l'estimation du coût de la réforme, différentes hypothèses de travail ont dû être retenues. Le rapport de consultation relatif à la RIE III présentait les conséquences financières selon une méthode statique. Les estimations actualisées selon cette méthode figurent au chiffre 8.1.1.1 ci-après. Durant la consultation, de nombreux participants ont critiqué le manque de fiabilité des conséquences financières estimées. Afin de répondre à cette critique, le message est dès lors étoffé de manière à présenter une estimation des conséquences de la réforme fiscale selon une méthode dynamique (ch. 8.1.1.2). Nous avons également analysé une approche statu quo (ch. 8.1.1.3). Enfin, les passages qui suivent expliquent la méthodologie de calcul retenue pour les estimations présentées au chiffre 8.1.3.

8.1.1.1 Approche statique

La révision introduit plusieurs nouveaux instruments fiscaux tels que la patent box et la déduction supplémentaire des frais de recherche et développement. Bien que les modalités de ces derniers aient été précisées dans la réforme fiscale (en comparaison à la réglementation qui était prévues dans la RIE III), il n'est pas possible de savoir combien d'entreprises implantées dans le canton pourront utiliser ces instruments et, cas échéant, dans quelle mesure.

Il est également difficile de prédire aujourd'hui l'évolution de l'impôt sur les bénéfices et le capital jusqu'en 2020, année d'entrée en vigueur de la réforme fiscale.

Enfin, compte tenu des nombreux développements au niveau international mais aussi dans les cantons qui nous entourent, des changements de comportement de la part des entreprises ne sont pas exclus (implantation de nouvelles sociétés comme délocalisation de sociétés installées aujourd'hui dans le canton). L'ampleur de ce phénomène ne peut toutefois pas être quantifiée.

Sur la base de ces constats, une approche statique a par conséquent été retenue, reposant sur les hypothèses de travail suivantes:

- > Les estimations financières ont été calculées sur la base de données de la période fiscale 2015, étant donné que les dernières statistiques complètes à disposition portent sur cette période fiscale;

- > L'évolution du tissu d'entreprises et des bénéfices due à la croissance, à la conjoncture ainsi qu'à l'impact de BEPS n'a pas été prise en compte.

Taux d'impôt

Les conséquences financières ont été calculées avec les taux d'impôt sur le bénéfice et le capital retenus dans la stratégie du Conseil d'Etat.

Pour calculer les incidences financières liées à la **baisse du taux d'impôt sur le bénéfice** on a procédé de la manière suivante:

- > Sociétés ordinaires: on a comparé les recettes fiscales générées durant la période fiscale 2015 avec la cote simulée au taux de 4%. La perte de recettes fiscales calculée de cette manière s'élève à 65,6 millions de francs.
- > Sociétés au bénéfice d'un statut: on a calculé la cote au taux de 4% sur le bénéfice IFD des sociétés à statut (soit le bénéfice sans statut) et comparé cette dernière à la cote 2015 des sociétés à statut. La différence entre ces deux montants correspond aux recettes supplémentaires provenant de ces sociétés. Pour tenir compte d'éventuels changements de comportement, un abattement de 20% a en outre été appliqué sur les recettes supplémentaires ainsi calculées. Les recettes supplémentaires estimées s'élèvent ainsi à 43 millions de francs moins l'abattement qui s'élève à 8,6 millions de francs, soit un montant net de 34,4 millions de francs.

La même méthodologie a été appliquée pour la détermination des incidences fiscales liées à la **réduction du taux d'impôt sur le capital**.

Le coût de l'**imposition différenciée du capital** a été déterminé par extrapolation, en deux étapes: on a d'abord déterminé de manière effective le coût de la mesure pour 108 sociétés imposées au régime ordinaire qui représentent 53% du capital imposable des sociétés imposées au régime ordinaire. Pour ce faire, on a examiné la structure des actifs de ces sociétés et déterminé, pour chacune d'elle, la quote-part que les actifs éligibles pour la mesure représentent par rapport à l'ensemble des actifs. Cette quote-part a été appliquée au capital imposable puis l'on a appliqué le taux privilégié (0,01%) à cette part du capital. Le montant d'impôt ainsi calculé a ensuite été comparé au montant d'impôt qui aurait été généré en appliquant le taux ordinaire de 0,1%. Ce coût a été extrapolé à l'ensemble des sociétés par règle de trois.

Cette méthodologie a également été appliquée pour les sociétés à statut. Pour ces dernières, l'estimation est plus précise puisque l'analyse effective des 81 entreprises représente 88% du capital imposable des sociétés à statut.

En appliquant cette méthodologie, les pertes de recettes fiscales liées à la réduction du taux de l'impôt sur le capital pour

les sociétés imposées au régime ordinaire s'élèvent à 8,8 millions de francs. Les recettes supplémentaires liées à l'abolition des statuts sont estimées à 9,3 millions de francs moins l'abattement qui s'élève à 1 million de francs.

Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital

Le coût de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital a été calculé pour chaque société sur la base des cotes simulées pour l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital selon la méthodologie décrite dans le point précédent. Cela signifie que l'impôt sur le capital est réduit jusqu'à concurrence du montant d'impôt sur le bénéfice dû. Ainsi, si le montant d'impôt sur le bénéfice est supérieur au montant de l'impôt sur le capital, ce dernier est supprimé.

Les pertes de recettes fiscales liées à cette mesure sont estimées à 13 millions de francs pour l'ensemble des sociétés du canton.

Estimation de la patent box et de la déduction supplémentaire recherche et développement

Comme relevé ci-dessus, il est impossible de déterminer les sociétés qui pourraient bénéficier de ces mesures et, cas échéant, dans quelle limite elles pourraient le faire. Dès lors, le coût de ces instruments a été estimé sur la base d'une approche macroéconomique.

Pour la patent box, on a considéré que 10% du bénéfice imposable des sociétés imposées au régime ordinaire pourrait être éligible pour la patent box et bénéficier ainsi d'un allègement de 90%. Pour déterminer le coût, on a appliqué le taux de 4% sur la différence de bénéfice imposable, soit sur la part de bénéfice imposable dégrevée (ou le 90% des 10% de bénéfice imposable éligible), en partant de l'idée que les sociétés pourraient entièrement exploiter la patent box. Cette approche donne un coût estimé à 5 millions de francs.

Pour chiffrer le coût de la déduction supplémentaire R&D, on a retenu la quote-part (connue) des frais de R&D par rapport au produit intérieur brut (PIB) fédéral, soit environ 2%. Cette quote-part a été appliquée au PIB du canton de Fribourg. Ce faisant, on a considéré que les dépenses pouvant entrer en considération pour la mesure fiscale sont de l'ordre de 300 millions. Ces dépenses peuvent être déduites à 150%. Pour chiffrer les incidences financières de la réforme fiscale liées à cette mesure, on a appliqué le taux de 4% à la part des dépenses qui dépasse le 100%, soit 50% ou 150 millions de francs, pour un coût de l'ordre de 6 millions de francs.

Plafonnement des réductions et estimation du coût maximum

L'article 25b LHID a pour objectif de limiter les réductions possibles grâce à l'application des nouveaux instruments fiscaux (déduction supplémentaire R&D, patent box, step-up, NID [pour les cantons qui peuvent l'appliquer]). L'objectif de cette disposition est d'éviter un effritement trop important de la base imposable. Au niveau fédéral, la loi prévoit ainsi une réduction maximale de 70% de la base imposable. Les cantons sont cependant libres de fixer une limite plus basse en fonction de la stratégie cantonale retenue.

Le Conseil d'Etat a annoncé vouloir orienter sa stratégie sur une baisse du taux de l'impôt profitable à toutes les entreprises implantées dans le canton. Dans cette logique, la réduction des déductions fiscales doit être basse afin de garantir le substrat fiscal nécessaire et répondre à l'objectif de la stratégie. Comme indiqué, le Conseil d'Etat propose de plafonner les déductions à 20% du bénéfice imposable. Ce plafond permet d'éviter des pertes fiscales conséquentes en corrigeant, si nécessaire, des déductions qui seraient trop importantes au regard des bénéfices imposables. Cet instrument est également déterminant pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la réforme fiscale puisqu'il permet de définir des fourchettes de coûts pour les instruments fiscaux. Pour ce faire, il a fallu identifier la part des recettes pouvant bénéficier d'un dégrèvement maximal lié aux instruments fiscaux. Concrètement, il s'agit d'isoler la part de bénéfice imposable qui pourrait profiter des niches fiscales après réduction du taux et perte du statut. Comme le taux est proportionnel, les simulations ont été effectuées directement sur la cote d'impôt sur le bénéfice. Pour l'année fiscale 2015, les recettes s'élèvent à 139,2 millions de francs. Après la baisse du taux et la suppression des statuts (avec abattement pour risque), ces dernières se montent alors à 108 millions de francs ($139,2 - 65,6 + 34,4$). Ce montant a été utilisé pour calculer le coût supplémentaire maximal pour les instruments fiscaux avec l'introduction d'un plafonnement à 20%. Pour exemple, si l'entier des recettes bénéficie du plafond de 20%, le coût maximal pour les niches fiscales peut être estimé à 21,6 millions de francs, soit $108 \times 20\%$. Afin de préciser l'analyse, les calculs ont été faits avec plusieurs hypothèses, à savoir avec 20%, 40%, 60%, 80% et 100% des recettes¹ pouvant bénéficier des instruments fiscaux à hauteur du plafond de 20% proposé par le Conseil d'Etat.

Pour les estimations qui suivent, on a considéré qu'il est raisonnable de penser que 40 à 60% des recettes totales pourront bénéficier d'un dégrèvement maximal grâce aux outils fiscaux retenus par le Conseil d'Etat à savoir la patent box et la déduction supplémentaire des frais de R&D. Sur la base de cette approche, le coût de ces deux niches fiscales

serait compris entre 8,6 millions de francs ($40\% \times 21,6$) et 13 ($60\% \times 21,6$) millions de francs.

Imposition partielle des dividendes

L'estimation des recettes fiscales supplémentaires liées à cette mesure a été déterminée en comparant la cote générée en 2015 avec une prise en compte des dividendes provenant de participations qualifiées selon les modalités actuelles (prise en compte à hauteur de 50% dans la base de calcul) et la cote simulée qui serait générée en imposant ces mêmes dividendes à hauteur de 70%. De cette manière, les recettes fiscales supplémentaires ont été estimées à 5,9 millions de francs.

Cette estimation doit toutefois être considérée avec beaucoup de prudence, étant donné que les distributions de dividendes peuvent dépendre d'un très petit nombre de contribuables et fortement varier d'une année fiscale à l'autre. Ainsi, certains dividendes importants distribués en 2015 représentaient des opérations uniques qui ne se reproduiront pas en 2020.

8.1.1.2 Approche dynamique

L'approche dynamique consiste à analyser l'impact financier de la réforme fiscale pour l'Etat en tenant compte des différentes fluctuations de la masse imposable qui pourraient avoir lieu d'ici son entrée en vigueur. Ces variations peuvent provenir des augmentations ou diminutions des bénéfices et capitaux imposables, tout comme des arrivées et des départs d'entreprises ou des sorties d'allègement. Sur la base des recettes de l'année fiscale 2015 qui sont connues, les potentiels fiscaux des années suivantes ont été estimés avec un taux de progression de 2,45% pour l'impôt sur le bénéfice et de 1%² pour l'impôt sur le capital, ainsi que la prise en compte des autres éléments ayant une influence sur les recettes et déjà connus du SCC.

Sur la base des simulations déjà effectuées dans une approche statique (fondées sur la moyenne des pertes estimées pour les périodes fiscales 2013, 2014 et 2015), la diminution des recettes fiscales liées à la réforme fiscale a été estimée à 34% pour l'impôt sur le bénéfice et à 45% pour l'impôt sur le capital. Ces pourcentages de baisse ont été appliqués aux potentiels de recettes calculés pour l'année fiscale 2020 selon la méthode décrite ci-dessus. Ainsi, en 2020, le coût de la réforme fiscale pour l'impôt sur le bénéfice est estimé à 53,3 millions de francs, alors que pour l'impôt sur le capital, il est de 14,0 millions de francs.

A noter également que, dans les comptes de l'Etat, la comptabilisation des recettes fiscales des personnes morales s'effectue sur la base d'estimations durant deux ans et dans lesquelles la recette potentielle est comptabilisée à concurrence

¹ Les estimations ont été effectuées à partir des recettes fiscales car il n'est pas possible de déterminer les sociétés qui pourront bénéficier des instruments fiscaux du PF 17.

² Ce taux de progression est inférieur à 2,45% en raison de l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital qui devrait limiter la progression des recettes de l'impôt sur le capital.

de 70% sur la première année et de 10% supplémentaires sur la deuxième année; le solde (20%) est comptabilisé sur la troisième année au terme des taxations.

Ainsi, en 2020, les incidences de la réforme fiscale seront comptabilisées dans les comptes de l'Etat à hauteur de 70%. Les comptes 2021 comprendront 80% des coûts fiscaux de la réforme fiscale et à partir de l'année comptable 2022, ils enregistreront les effets de la réforme fiscale dans leur intégralité. Cette méthode de comptabilisation a pour avantage de répercuter les coûts des mesures fiscales de la réforme fiscale par étape, facilitant ainsi leur absorption.

8.1.1.3 *Approche statu quo*

Pour définir s'il est plus coûteux de mettre en œuvre la réforme fiscale que de maintenir le statu quo, il serait intéressant de comparer les conséquences financières estimées pour la réforme fiscale avec la situation telle qu'elle le serait dans la durée, sans ce projet (respectivement si les statuts étaient abrogés sans mesures compensatoires). S'il est difficile de prédire aujourd'hui l'évolution de l'impôt sur le bénéfice et le capital sur le long terme dans une approche dynamique, ces estimations deviennent encore plus complexes sans la mise en œuvre de la réforme fiscale. En effet, compte tenu des nombreux développements au niveau international mais aussi dans les cantons qui nous entourent, des changements de comportement de la part des entreprises ne sont pas exclus. En admettant que la réforme fiscale ne se réalise pas dans le canton de Fribourg et que le canton soit uniquement contraint de supprimer les statuts fiscaux sans correctifs, on doit probablement s'attendre à une délocalisation massive de sociétés qui sont implantées dans le canton vers d'autres cantons plus attractifs ou vers d'autres Etats. Ce phénomène ne toucherait pas seulement les sociétés au bénéfice d'un statut fiscal spécial mais pourrait également concerner des sociétés soumises au régime ordinaire et qui déploient déjà des activités dans d'autres cantons. Il pourrait aussi engendrer le déménagement des personnes physiques travaillant dans ces entreprises. Enfin, il pourrait compromettre la politique d'allègements fiscaux déployée par le canton au cours des dernières années: les allègements accordés dans l'optique de recettes fiscales ultérieures et de la création durable d'emplois dans le canton pourraient être mise à mal. L'ampleur de ces phénomènes est toutefois difficilement quantifiable.

Ainsi, après analyse des différents critères liés à cette simulation, nous avons renoncé à effectuer les estimations, car le nombre d'hypothèses nécessaires aux différents calculs rendent les résultats trop peu fiables et trop facilement influençables. Il est toutefois légitime de se demander si le coût du statu quo ne serait pas finalement plus important que celui de la mise en œuvre du projet.

8.1.2. Autres conséquences pour l'Etat

Incidences péréquatives

Comme indiqué dans le cadre de la section 4.2, selon les estimations publiées dans le cadre du message du Conseil fédéral, la réforme fiscale aurait un double impact sur les paiements reçus par le canton de Fribourg dans le cadre de la péréquation financière fédérale. D'une part, le canton verrait les paiements ordinaires annuels encaissés diminuer de 89,2 millions de francs à partir de 2024. D'autre part, il bénéficierait d'une contribution complémentaire annuelle transitoire de 88,4 millions de francs durant sept années, à savoir de 2024 à 2030. L'incidence péréquative nette liée à la réforme fiscale, négative, serait ainsi de 0,8 million de francs par année entre 2024 et 2030 puis de 89,2 millions de francs à partir de 2031.

Comme mentionné précédemment, ces chiffres doivent être considérés avec grande prudence compte tenu notamment du nombre important d'hypothèses ayant dû être effectuées à ce stade, de l'horizon temporel relativement éloigné et des autres modifications du système péréquatif qui pourraient encore intervenir dans l'intervalle. Ils ne tiennent en outre pas compte des modifications additionnelles décidées par les Chambres fédérales (corrections pour les renoncements anticipés à un statut fiscal), dont les effets, qui n'ont pas encore été chiffrés, se feront sentir à partir de 2020.

Compensation verticale

Selon les dernières estimations rendues publiques par l'AFF, évoquées dans le cadre de la section 4.3, la compensation verticale obtenue par le canton de Fribourg, via l'augmentation de 17% à 21,2% de la part des cantons à l'IFD équivaut à 27 millions de francs environ.

Il s'agit toutefois d'une valeur indicative et provisoire. Comme indiqué précédemment, le montant définitif de cette compensation ne sera véritablement connu qu'au moment de la mise en œuvre de la réforme. Il dépendra de l'évolution du volume de l'IFD d'ici-là et variera ensuite au fil des années proportionnellement à l'IFD.

Compensation aux communes et paroisses

La compensation en faveur des communes et des paroisses entraîne un coût financier pour l'Etat de 9,6 millions de francs par an durant sept ans. Ce montant pourrait être augmenté jusqu'à 15 millions de francs par an, si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement et que la compensation en faveur des communes et des paroisses devait être inférieure au tiers de cette part supplémentaire. Comme indiqué au chiffre 4.5.3, les montants seront attribués de manière dégressive durant la durée du versement transitoire.

Financement de l'augmentation des allocations familiales

Comme relevé sous le chiffre 4.4.1, l'Etat participera au financement de l'augmentation de 240 francs par an des allocations familiales. En se fondant sur la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2016, cette augmentation générera des coûts de l'ordre de 2,6 millions de francs pour l'Etat (y compris la part de l'Etat au financement des allocations familiales pour les personnes sans activité lucrative). Ces coûts seront partiellement compensés par les recettes fiscales générées par la prise en compte des allocations familiales dans le revenu imposable des personnes physiques.

Recettes provenant de la taxe sociale

Les recettes générées par la taxe sociale n'ont pas à être prises en considération dans les conséquences financières de la réforme fiscale étant donné que les recettes sont d'emblée déjà affectées.

Financement des subventions LAMal

La mise en œuvre de cette mesure budgétaire entraînera un coût supplémentaire pour l'Etat de 5 millions de francs par an.

8.1.3. Conséquences financières nettes pour l'Etat¹

8.1.3.1 Approche statique

En additionnant les incidences fiscales (pertes de 49,8 millions de francs) aux incidences péréquatives (pertes de 0,8 million de francs jusqu'en 2030, puis de 89,2 millions de francs à partir de 2031) et en déduisant de cette somme la compensation reçue de la Confédération (27 millions de francs), la réforme fiscale se traduirait pour l'Etat sur la base des estimations actuelles par une perte annuelle de 23,6 millions de francs dans les premières années de mise en œuvre de la réforme. Cette perte annuelle passerait ensuite à 112 millions de francs à partir de 2031.

Les effets des compensations qu'il est prévu d'accorder aux communes (8,5 millions de francs, cf. section 4.5.3 et 8.2.2) et aux paroisses (1,1 million de francs, cf. section 4.7), à savoir un montant de base global de 9,6 millions de francs par année au total entre 2020 et 2026 doivent en outre être inclus dans la détermination des conséquences financières pour l'Etat. Ce montant pourrait être augmenté jusqu'à 15 millions de francs au maximum si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement. Pour l'estimation statique des incidences financières de la réforme fiscale on considère un versement linéaire de 9,6 millions de francs, sans tenir compte du versement dégressif. Les incidences financières nettes annuelles de la réforme fiscale pour l'Etat atteindraient

33,2 millions de francs si la compensation de base était versée entre 2020 et 2026. Ce montant atteindrait jusqu'à 38,6 millions de francs si la part complémentaire devait entièrement être payée. Cette augmentation surviendrait toutefois uniquement à partir de 2023. De 2027 à 2030 le coût pourrait être compris entre 23,6 millions de francs et 29 millions de francs si la part complémentaire maximale devait être versée. Dès 2031, les incidences financières s'élèveraient à 112 millions de francs.

Le financement de l'augmentation du montant des allocations familiales et le coût de l'augmentation des subventions LAMal (7,6 millions de francs par an) doivent également être pris en compte dans le coût global qui serait porté à 40,8 millions de francs entre 2020 et 2026, 31,2 millions de francs entre 2027 et 2030² et à 119,6 millions de francs à partir de 2031.

Enfin, le coût des adaptations vraisemblablement nécessaires au niveau des systèmes informatiques (cf. chapitre 9) et qui ne peut pas être estimé à ce stade, viendra s'ajouter à ces conséquences financières.

8.1.3.2 Conséquences nettes dynamiques

Le tableau qui suit illustre les incidences globales de la réforme fiscale déterminées de manière dynamique, comme dans un exercice de plan financier sur la base des méthodologies expliquées. Pour les incidences fiscales, l'estimation des recettes est faite sur la base du potentiel fiscal 2015 avec un taux de croissance annuel de 2,45% par an pour les recettes de l'impôt sur le bénéfice et de 1% par an pour l'impôt sur le capital. Le coût de la réforme fiscale est intégré dans cette évolution, ainsi que les éléments particuliers qui ont une influence sur les recettes fiscales et dont le SCC a déjà connaissance (détail de la méthodologie, voir ch. 8.1.1.2). Etant donné que les recettes de l'impôt fédéral direct sont enregistrées au moment de l'encaissement, l'augmentation de la part du canton à l'IFD déploiera ses effets dès 2021 seulement.

Comme pour l'approche statique, les effets des compensations qu'il est prévu d'accorder aux communes et aux paroisses, à savoir un montant de base global de 9,6 millions de francs par année au total entre 2020 et 2026 doivent être inclus dans la détermination des conséquences financières pour l'Etat. Pour l'approche dynamique il a été tenu compte du fait que les versements annuels seront effectués de manière dégressive conformément au souhait des communes. Les montants attribués les trois premières années s'élèveront à 10 millions de francs pour les communes et à 1,3 million de francs pour les paroisses. En 2023 et 2024, le montant de base en faveur des communes s'élèvera à 8 millions de francs pour les communes et à 1 million de francs pour les paroisses. Les deux dernières années enfin, la compensation de base se montera à 6,75 millions de francs pour les communes et à 0,9 mil-

¹ Voir tableau récapitulatif 7.

² S'il n'y a pas de versement de part complémentaire.

lion de francs pour les paroisses. Entre 2023 et 2029, le coût pour l'Etat pourrait augmenter au maximum de 5,4 millions de francs (pour les communes et les paroisses) si un ajustement des montants versés devait être effectué. Dans ce cas, il faut toutefois relever qu'un tel versement serait accompagné d'une augmentation – dans une mesure au moins similaire – de la part du canton à l'IFD. C'est la raison pour laquelle cet ajustement n'est pas intégré à cette analyse dynamique, étant

donné que la part à l'IFD retenue n'atteint pas le plafond nécessaire à l'ajustement.

Ce tableau, en millions de francs, intègre également les coûts pour l'Etat inhérents aux mesures en faveur de la population fribourgeoise, soit l'augmentation des allocations familiales et l'attribution d'un montant supplémentaire pour les subsides LAMal.

Tableau 6

Type d'impôt / Année comptable	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Recettes fiscales*	182.0	186.0	173.5	175.7	173.9	153.9	153.9	149.9	153.9	155.9	158.9	162.9	165.9	169.9
Mesures compensatoires fédérales				27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0
Adaptation de la péréquation des ressources	-	-	-	-	-	-	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-89.2
Compensation transitoire communes-paroisses	-	-	-11.3	-11.3	-11.3	-9.0	-9.0	-7.7	-7.7	-	-	-	-	-
Ajustement compensation communes-paroisses														
Allocation familiales pour l'Etat			-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6
Subventions Lamal			-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0
Total des recettes dans le plan financier	182.0	186.0	154.6	183.8	182.0	164.3	163.5	160.9	164.9	174.5	177.5	181.5	184.5	100.1
Variation par rapport à l'année précédente en Fr	6.7	4.0	-31.4	29.2	-1.8	-17.7	-0.8	-2.7	4.0	9.7	3.0	4.0	3.0	-84.4
Variation par rapport à l'année précédente en %	3.8%	2.2%	-16.9%	18.9%	-1.0%	-9.7%	-0.5%	-1.6%	2.5%	5.9%	1.7%	2.3%	1.7%	-45.7%

* Les recettes fiscales comprennent l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital et l'augmentation de l'imposition partielle des dividendes.
Les recettes de l'IFD ne sont pas incluses.

Selon cette analyse, l'année comptable 2020 comprendra une baisse liée aux mesures de la réforme fiscale d'environ 31,4 millions de francs. En 2021, grâce aux mesures compensatoires fédérales, on constate une augmentation des recettes qui devrait se situer à environ 29,2 millions de francs, soit compenser en quasi-totalité les pertes de 2020. En raison de la méthode de comptabilisation dans les comptes de l'Etat décrites au point 8.1.1.2, les recettes fiscales enregistrées dans les comptes de l'Etat baisseront encore en 2022. A partir de 2023 et jusqu'en 2025, les pertes de recettes sont dues à des effets qui ne sont pas en lien direct avec la réforme fiscale, mais qui dépendent de sociétés particulières. Dans la mesure où la conjoncture fribourgeoise se porte bien les recettes devraient à nouveau progresser dès 2026 (sous réserve des incidences péréquatives dès 2031). Ces chiffres doivent être appréhendés avec beaucoup de prudence étant donné que les recettes fiscales estimées dépendent largement de quelques entreprises qui génèrent des bénéfices très importants et qui pourraient avoir des effets très importants si leur comportement venait à se modifier.

8.2. Conséquences financières pour les communes

8.2.1. Conséquences fiscales

A titre introductif, il y a lieu de rappeler que des estimations des incidences financières de la RIE III avaient été présentées pour chacune des communes du canton de Fribourg dans le

courant des mois de mai et juin 2016. L'objectif de ces présentations était de communiquer aux communes la méthodologie retenue par la Direction des finances pour l'estimation des incidences financières de la RIE III. Dans ce contexte, les communes ont été rendues attentives au fait que les estimations par commune sont entachées d'une incertitude plus importante que le sont les estimations au niveau du canton. Cela est notamment dû au fait que les incidences fiscales de certaines mesures ont été ventilées entre les communes en fonction de leur cote d'impôt sur le bénéfice faute de pouvoir procéder à un examen de chaque entreprise implantée dans chacune des communes. Les estimations ont été actualisées sur la base de l'année fiscale 2015 et sont annexées au présent message (annexe 4).

Il y a également lieu de relever que, contrairement aux estimations qui ont été présentées pour l'Etat, il n'est pas possible de procéder à une estimation dynamique du coût de la réforme fiscale de manière uniforme pour chacune des communes du canton car cette approche dépend des spécificités de comptabilisation de chaque commune.

Chaque commune peut toutefois estimer ses pertes de manière dynamique en se fondant sur le tableau annexé au présent message (annexe 4) qui mentionne pour chaque commune le pourcentage de diminution d'impôt sur le bénéfice et le capital, soit la baisse à laquelle elles peuvent s'attendre. Sur cette base, en tenant également compte du nombre et du tissu d'entreprises implantées et d'un taux de progression que les communes jugeront approprié, elles pourront ajuster leur potentiel fiscal comme elles le font annuellement pour la détermination

de leur potentiel fiscal dans le cadre de la procédure budgétaire. Comme indiqué sous le chiffre 4.5.2, les effets de la réforme fiscale se matérialiseront de manière très différente d'une commune à l'autre puisque, selon les simulations du SCC, seules 5 communes fribourgeoises subiront des pertes supérieures à 5% du total des produits du compte de fonctionnement communal (sans imputations internes) (cf. annexe 5). L'incidence de la réforme fiscale est donc toute relative pour la majorité des communes et, a fortiori, des paroisses.

L'estimation des conséquences financières de la réforme fiscale sur les communes a été effectuée selon la même méthodologie et sur la base des mêmes hypothèses que pour l'Etat. L'estimation du coût de la réforme fiscale pour l'ensemble des communes a été déterminée en utilisant le coefficient d'impôt communal moyen de 75%. De manière globale, les pertes de recettes fiscales pour les communes, compte tenu de la stratégie du Conseil d'Etat, peuvent être estimées à 37,4 millions de francs si l'on tient compte d'un abattement pour risque de 20% sur les recettes générées par l'imposition des sociétés qui sortiront des statuts.

8.2.2. Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 4.5.3), les communes obtiendront, durant une période transitoire de 7 ans (2020–2026), une compensation équivalant à un tiers de la compensation verticale accordée par la Confédération au canton, afin d'atténuer les effets des baisses du produit fiscal que subiront les communes. Cela équivaudrait concrètement à un montant de base de 8,5 millions de francs par année pouvant être complété au besoin en fonction de l'évolution de l'IFD jusqu'à un maximum de 13,279 millions de francs. Dans les faits, les communes recevront un montant de 10 millions de francs les trois premières années compte tenu de leur volonté d'obtenir une compensation dégressive. Ce montant sera ensuite réduit à 8 millions les deux années suivantes (avec un maximum à 12,779 millions de francs en cas de versement complémentaire), puis à 6,75 millions de francs les deux dernières années (11,529 millions de francs au maximum en cas de versement complémentaire).

8.2.3. Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de base de 8,5 millions de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la réforme fiscale pour les communes s'établira à 29,4 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme. Cette incidence sera réduite en cas de contributions complémentaires de l'Etat, jusqu'à 24,6 millions de francs. A partir de 2027, la perte annuelle nette pour les communes dans leur ensemble découlant de la réforme fiscale atteindra 37,9 millions de francs (33,1 millions de francs entre 2027 et 2029 en cas d'attribution de la part complémentaire maximale).

Ces montants comprennent le coût du financement de l'augmentation des allocations familiales. Sur la base de la masse salariale selon la statistique fondée sur les comptes 2016, le coût à supporter par les communes s'élèvera à 0,5 million de francs (y compris la part des communes au financement des allocations familiales pour les personnes qui n'exercent pas d'activité lucrative).

8.3. Conséquences pour les paroisses

8.3.1. Conséquences fiscales

L'estimation des conséquences financières de la réforme fiscale sur les paroisses a été effectuée selon la même méthodologie et sur la base des mêmes hypothèses que pour l'Etat. L'estimation du coût de la réforme fiscale pour l'ensemble des paroisses a été déterminée en utilisant le coefficient d'impôt ecclésiastique moyen de 10%. De manière globale, les pertes de recettes fiscales pour les paroisses, compte tenu de la stratégie du Conseil d'Etat, peuvent être estimées à 5 millions de francs si l'on tient compte d'un abattement pour risque de 20% sur les recettes générées par l'imposition des sociétés qui perdront leur statut.

8.3.2. Compensation cantonale

Comme indiqué précédemment (cf. section 4.7), les paroisses se verront attribuer, durant une période transitoire de 7 ans (2020–2026), une compensation équivalant à environ 1,1 million de francs par année afin d'atténuer les effets des baisses des recettes fiscales qu'elles subiront. Ce montant pourra être augmenté à 1,721 million de francs au maximum si la part du canton à l'IFD devait augmenter sensiblement. Compte tenu du versement dégressif retenu, le montant effectivement payé les trois premières années s'élèvera à 1,3 million de francs. Ce montant sera réduit à 1 million de francs les deux années suivantes (1,621 million de francs au maximum en cas de versement complémentaire) puis à 0,9 million de francs les deux dernières années (1,521 million de francs au maximum).

8.3.3. Conséquences financières nettes

Sur la base d'une compensation transitoire de 1,1 million (1,721 million de francs au maximum) de francs qui leur sera accordée, l'incidence nette annuelle de la réforme fiscale pour les paroisses s'établira à 3,9 millions de francs durant les 7 premières années de mise en œuvre de la réforme (3,3 millions en cas de part complémentaire maximale). A partir de 2027, la perte annuelle nette pour les paroisses dans leur ensemble découlant de la réforme fiscale atteindra 5 millions de francs (4,4 millions de francs entre 2027 et 2029 en cas d'attribution de la part complémentaire maximale).

8.4. Conséquences financières globales

Les différentes conséquences décrites sous le chapitre sont illustrées en globalité dans les tableaux qui suivent.

Le tableau 7 présente d'une part et à titre de comparaison les conséquences qui découlent du projet de réforme de l'imposition des entreprises III (estimations basées sur les statistiques 2013) et d'autre part celles qui découlent de la réforme fiscale

basé sur la loi adoptée par le parlement. Il présente la situation des collectivités publiques pour la période 2020 à 2030, soit la période durant laquelle la Confédération verse à l'Etat les contributions péréquatives transitoires de 88,4 millions de francs. Il tient compte de la mesure compensatoire fédérale de 21,2%, des dividendes imposés à 70% ainsi que la compensation aux communes et aux paroisses, toutefois sans la compensation complémentaire.

Tableau 7

Incidences financières en mios de Fr.	RIE III	Réforme fiscale		
	Etat 2020–2030	Etat 2020–2030	Communes 2020–2026 Coeff. 75%	Paroisses 2020–2026 Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la réforme fiscale	- 55,5	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Modifications impôt sur le bénéfice	- 29,6	- 22,6		
Modifications impôt sur le capital	- 11,8	+ 0,5		
Imputation	–	- 13,0		
Imposition partielle des dividendes	+ 3,4	+ 5,9		
Patent Box et déduction supplémentaire R&D	- 11,0	- 11,0		
Abattement de 20% pour risque	- 6,5	- 9,6		
2. Adaptation de la péréquation des ressources (facteurs zêta et contrib. transitoire)	- 8,3	- 0,8		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 27,8	+ 27,0		
4. Compensation transitoire (2020 à 2026) aux communes et paroisses	- 9,6	- 9,6	+ 8,5	+ 1,1
5. Subventions LAMal		- 5,0		
6. Allocations familiales	- 1,3	- 2,6	- 0,5	
Incidences nettes de la réforme fiscale	- 46,9	- 40,8	- 29,4	- 3,9

Le tableau qui précède ne tient pas compte du plafonnement des réductions introduit par le parlement fédéral, qui s'élèvera à 20% selon la proposition du Conseil d'Etat et s'appliquera aux patent box et aux déductions supplémentaires de R&D.

Comme déjà mentionné, cet instrument est important pour l'estimation des pertes de recettes fiscales liées à la réforme fiscale puisqu'il permet de déterminer une fourchette de coûts pour la patent box et la déduction supplémentaire de R&D estimés, sans le plafonnement, à 11 millions de francs.

Le calcul de cette fourchette se fonde sur les recettes de l'impôt sur le bénéfice, à défaut de connaître les bases imposables pertinentes. Ces recettes se sont élevées à 139,2 millions de francs en 2015. Après la réforme de l'imposition sur les entreprises elles s'élèveront – selon les hypothèses retenues pour les estimations – à 108 millions de francs (après réduction du taux et suppression des statuts). Ce montant permet d'estimer le coût maximal de la patent box et de la déduction supplémentaire en matière de recherche et développement. Etant donné que la réduction maximale s'élève à 20%, le coût maximal se monterait à 21,6 millions de francs ($108 \times 20\%$), si la totalité des recettes fiscales (100%) pouvait profiter à 100% des niches fiscales. Ce montant est toutefois surévalué et il paraît

plus réaliste de considérer qu'entre 40% et 60% des recettes pourront entièrement bénéficier des instruments. Admettant que 60% des recettes fiscales profitent des instruments fiscaux à 100%, on obtiendrait un coût maximal de 13 millions de francs ($21,6 \times 60\%$). Si seuls 40% des recettes profitaient des instruments, le coût se monterait à 8,6 millions de francs ($21,6 \times 40\%$).

Le tableau 8 présente la situation des collectivités publiques après 2030, soit à partir du moment où les contributions péréquatives fédérales complémentaires ne seront plus accordées à l'Etat et où ce dernier aura cessé de verser la compensation aux communes.

Tableau 8

Incidences financières en mios de Fr.	Réforme fiscale (après 2030)		
	Etat	Communes Coeff. 75%	Paroisses Coeff. 10%
1. Mesures fiscales de la réforme fiscale	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Modifications impôt sur le bénéfice	- 22,6		
Modifications impôt sur le capital	+ 0,5		
Imputation	- 13,0		
Imposition partielle des dividendes	+ 5,9		
Patent Box et déduction supplémentaire R&D	- 11,0		
Abattement de 20% pour risque	- 9,6		
2. Adaptation de la péréquation des ressources (facteurs zêta et contrib. transitoire)	- 89,2		
3. Mesures compensatoires fédérales	+ 27,0		
4. Compensation transitoire (2020 à 2026) aux communes et paroisses	0	0	0
5. Subventions LAMal	- 5,0		
6. Allocations familiales	- 2,6	- 0,5	
Incidences nettes de la réforme fiscale	-119,6	- 37,9	- 5,0

Il sied de préciser que ce deuxième choc financier qui découle de la suppression des contributions fédérales péréquatives est totalement indépendant de la réalisation ou non de la réforme fiscale sur le plan cantonal.

En ce qui concerne la répartition des incidences financières de la réforme entre l'Etat et les communes, il ressort des tableaux 7 et 8 qu'avec le mécanisme et le montant de compensation envisagés (cf. 4.5.3), la charge annuelle nette supportée par les communes durant la période transitoire (29,4 millions de francs) correspondrait à environ 72% de la charge annuelle nette supportée par l'Etat (40,8 millions de francs). Cette proportion est inférieure à la répartition de l'impôt sur les personnes morales entre l'Etat et les communes (coefficient communaux correspondant en moyenne à 75% de l'impôt cantonal de base). La situation évoluera ensuite nettement en faveur des communes. Le poids supporté par l'Etat (à partir de 2031) sera en effet beaucoup plus important que celui supporté par les communes. La charge nette incombant à ces dernières (37,9 millions de francs) ne correspondra en effet alors plus qu'à environ 32% de la charge nette incombant à l'Etat (119,6 millions de francs).

9. Incidences sur le personnel de l'Etat

La réforme pourra être mise en œuvre sans engagement de personnel. Toutefois, les nouveaux instruments proposés dans le cadre de la réforme fiscale impliqueront vraisemblablement l'adaptation des systèmes informatiques utilisés; en l'état, il n'est pas possible d'estimer le coût de ces adaptations.

En outre, la mise en œuvre de la déduction supplémentaire des frais de R&D et de la patent box impliquera la formation du personnel concerné. Des discussions sont actuellement en cours afin de déterminer si, et dans quelle mesure, un soutien

technique pourrait être assuré dans ces domaines par l'administration fédérale des contributions.

10. Boussole²¹

Compte tenu de sa portée, la RIE III a été évaluée sous l'angle du développement durable. Comme la stratégie du Conseil d'Etat relative à la réforme fiscale reste largement la même il a été renoncé à procéder à une nouvelle évaluation sur la base du présent message. Sur les trois domaines évalués il apparaît que l'économie et la société sont impactées significativement par le projet alors que l'environnement ne l'est que légèrement. L'évaluation des différents critères a été conditionnée par le caractère obligatoire du projet et la nécessité d'éviter une situation pire (que sans la réforme). S'agissant des critères destinés à évaluer l'impact du projet sur l'économie il s'avère, sans grande surprise, que le projet est défavorable en termes de finances publiques. Ce constat découle des pertes fiscales importantes que le projet entraînera à court terme lors de la mise en vigueur de la loi. Sur le moyen et le long terme ce bilan est toutefois moins négatif que le maintien du taux à 19,86%. Le projet se distingue en revanche sous l'angle de la mise en place de conditions-cadres avantageuses pour l'économie compte tenu du contexte national et international et son adéquation compte tenu des contraintes légales fédérales. L'évaluation a également permis de démontrer que le projet est plutôt favorable sous l'angle de sa viabilité (car il renonce aux mesures sélectives pour privilégier une baisse du taux d'imposition) et de la création de valeurs (maintien voire création de postes de travail dans le canton). En revanche, il ne contribue que moyennement à garantir la compétitivité du canton au regard de l'utilisation parcimonieuse des outils fiscaux.

L'analyse des critères permettant de déterminer l'impact de la réforme de l'imposition des entreprises sur la société démontre

que le projet est plutôt moyen pour la santé, l'éducation et le cadre de vie. Les pertes de recettes fiscales représenteront un défi pour le maintien des prestations. Il s'avère toutefois que la renonciation à la réforme se révélerait pire sur le moyen/long terme. Enfin, les mesures d'accompagnement prévoient le financement de mesures dans les domaines de l'accueil extrafamilial, de l'insertion des personnes en situation de handicap et de la formation professionnelle ainsi que pour l'augmentation des allocations familiales. L'ensemble de ces éléments contribue à un résultat moyen pour ces trois critères. En termes de gouvernance, tant le résultat de la consultation relatif au projet de mise en œuvre (cantonal) de la RIE III que le vote fribourgeois du 12 février 2017 sur la loi fédérale, démontrent le manque de soutien au projet. Le rejet est principalement justifié par le manque de compréhension des instruments fiscaux proposés dans la loi fédérale et par l'incertitude liée aux estimations des incidences financières de la réforme et leurs effets potentiels sur les prestations des collectivités publiques. Un meilleur appui de la part de la population nécessite des assurances claires par rapport aux conséquences financières, une garantie du maintien des prestations étatiques, le soutien des autres collectivités publiques du canton et des mesures sociales plus importantes. Le projet contribue toutefois à la sécurité juridique.

11. Aspects juridiques

11.1. Constitutionnalité

La Constitutionnalité des différentes mesures fiscales proposées dans le cadre de la réforme fiscale a été traitée dans différents avis de droit. Sur la base de ces derniers, le Conseil fédéral et le parlement fédéral considèrent que ces mesures sont conformes à la Constitution¹.

La compétence de l'Etat et des communes de prélever des impôts est prévue à l'art. 81 de la Constitution cantonale.

11.2. Conformité au droit fédéral

Les mesures proposées dans le cadre du présent projet sont en tous points conformes à la LHID. La compétence tarifaire des cantons repose sur l'art. 129 de la Constitution fédérale.

11.3. Référendum

La question du référendum financier est réglée aux articles 45 et 46 de la Constitution cantonale. L'art. 45 prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépense nette nouvelle supérieure à 1% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil sont soumis au référendum financier obligatoire. L'art. 46 prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépense nette nouvelle supérieure à 0,25% du total des dépenses des derniers comptes

font l'objet d'un référendum financier facultatif. Ni la Constitution, ni la législation cantonale ne prévoient de référendum financier pour les projets entraînant non pas des dépenses nouvelles, mais des réductions de revenus.

Les montants correspondant aux limites à partir desquelles s'appliquent les référendums obligatoire et facultatif sont précisés annuellement dans le cadre d'une ordonnance du Conseil d'Etat (RSF 612.21). Selon la version en vigueur de cette ordonnance, datée du 5 juin 2018 et portant sur les comptes 2017, le référendum financier est obligatoire à partir d'une dépense nette nouvelle de 36 690 783 francs et facultatif à partir d'une dépense nette nouvelle de 9 172 696 francs.

Dans ce contexte, le projet de loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale, qui, au-delà de ses conséquences en personnel et en matière informatique (cf. chap. 8), n'implique aucune dépense nouvelle pour l'Etat, n'est pas soumis au référendum financier, qu'il soit obligatoire ou facultatif. Le fait que le projet induise des pertes de recettes fiscales importantes n'est pas déterminant selon les dispositions constitutionnelles relatives au référendum. Le projet de loi est par contre soumis au référendum législatif. En outre, dans la mesure où il induit, au cours des 5 premières années, des diminutions de recettes pour l'Etat et les communes excédant 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit 4 586 348 francs), le projet doit faire l'objet d'une décision à la majorité qualifiée du Grand Conseil, conformément à l'art. 141 al. 2 let. b de la loi sur le Grand Conseil.

Le projet de décret relatif aux contributions financières de l'Etat en faveur des communes et des paroisses est soumis au référendum financier obligatoire. Les compensations prévues constituent en effet une dépense nette nouvelle pour l'Etat qui, cumulée sur cinq ans, dépasse le montant de référence (36 690 783 francs). Le cumul sur cinq ans est prévu dans les dispositions légales (art. 8 de la loi sur les finances de l'Etat, RSF 610.1) et réglementaires (art. 5 du règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat, RSF 610.11) relatives à l'évaluation des incidences financières des projets.

De plus, compte tenu des dispositions de la loi sur le Grand Conseil relatives à la majorité qualifiée (art. 141 al. 2 let. a LGC, RSF 121.1), le projet de décret relatif aux contributions de l'Etat en faveur des communes et des paroisses doit être adopté à la majorité des membres du Grand Conseil (56 membres). La dépense nette nouvelle qu'il induit dépasse en effet le seuil fixé à 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit 4 586 348 francs).

12. Entrée en vigueur et durée de la loi

Le Conseil d'Etat propose de fixer l'entrée en vigueur de la loi au 1^{er} janvier 2020.

¹ Voir chapitre 5 du message du Conseil fédéral (FF 2018 2565 2672).

Tableau relatif à l'évolution du projet au niveau fédéral

Mesure	Message du Conseil fédéral	Texte adopté par le parlement fédéral
Suppression des régimes fiscaux cantonaux	Obligatoire pour les cantons	Obligatoire pour les cantons
Baisse de l'impôt sur le bénéfice des PM	A la libre appréciation des cantons mais recommandée dans le message du Conseil fédéral	A la libre appréciation des cantons
Baisse de l'impôt sur le capital des PM	A la libre appréciation des cantons Possibilité de prévoir une imposition privilégiée pour la part du capital correspondant à la propriété intellectuelle et aux participations. Les prêts intragroupes ne sont pas éligibles	A la libre appréciation des cantons Selon proposition du Conseil fédéral mais les prêts intragroupes sont également éligibles pour l'imposition privilégiée
Disposition transitoire liée à la suppression des statuts (step-up)	Obligatoire pour les cantons mais les cantons peuvent fixer le tarif A priori, un canton qui axe sa stratégie sur une baisse importante du taux d'imposition n'a pas besoin de prévoir un taux privilégié. Les cantons peuvent adopter la mesures avant le 1.1.2020.	Selon proposition du Conseil fédéral
Patent box	Obligatoire pour les cantons Dégrevement maximum de 90 % Les droits immatériels éligibles sont toutefois moins nombreux qu'auparavant → sans les logiciels et la propriété intellectuelle non brevetée des PME	Selon proposition du Conseil fédéral
Déduction supplémentaire pour la recherche et le développement	Facultative pour les cantons Déduction supplémentaire de 50 % maximum Les dépenses éligibles sont mieux définies (charges salariales pour les frais encourus dans l'entreprise ; incertitudes sur le traitement fiscal si la R&D est effectuée sur mandat par une entreprise tierce)	
Limitation des réductions fiscales	Les réductions d'impôt générées par la patent box et la déduction supplémentaire R&D ne peuvent pas dépasser 70 % du bénéfice imposable	Selon proposition du Conseil fédéral

Imposition partielle des dividendes	70 % pour l'IFD et les cantons	70 % pour l'IFD et 50 % au minimum pour les cantons
Déduction notionnelle d'intérêt	Non prévue	Les cantons dont le taux d'impôt sur le bénéfice (canton, commune et paroisse) est supérieur à 13,5% ont la possibilité d'introduire la déduction pour autofinancement.
Step-up de migration	Obligatoire pour les cantons	Selon proposition du Conseil fédéral
Extension de l'imputation forfaitaire d'impôt	Obligatoire pour les cantons	Selon proposition du Conseil fédéral
Transposition	Obligatoire pour les cantons (comble une lacune d'imposition)	Selon proposition du Conseil fédéral
Augmentation de la part cantonale à l'IFD	Portée de 17 % à 21,2 %	Selon proposition du Conseil fédéral
Prise en compte des villes et des communes	Disposition déclaratoire prévoyant la prise en compte de la situation des communes	Selon proposition du Conseil fédéral
Allocations familiales	Allocation pour enfants de 230 francs par mois au minimum et allocation de formation de 280 francs par mois au minimum	Selon proposition du Conseil fédéral
Financement de l'AVS	Non prévu par le Conseil fédéral	Un financement additionnel de l'AVS à hauteur des pertes fiscales générées par la réforme fiscale est prévus par le biais d'une augmentation des cotisations sociales (3 pour mille), l'attribution de l'intégralité des recettes du pour cent démographique de la TVA au fonds AVS (1 point de pourcentage) et une augmentation de la contribution de la Confédération.
Principe de l'apport en capital	Non prévu par le Conseil fédéral	Un correctif au principe introduit dans la RIE II est introduit dans la mesure où les sociétés cotées en bourse qui rembourseront des agios devront distribuer des dividendes imposables dans la même mesure.

Exemple de fonctionnement de la patent box

Hypothèses retenues

Total du chiffre d'affaire net	5'000
Chiffre d'affaires net provenant de produits sans brevet	1'600
Total des coûts de marchandises	3'500
Coûts de marchandises des produits sans brevet	1'100
Total des coûts de production	640
Coûts de production des produits sans brevet	200
Résultat de la licence	80
Bénéfice avant impôts	1'000
Résultat de l'activité de financement	60
Rémunération des marques	98
Fonction de routine 10 % des coûts de production	
Majoration du bénéfice 5 %	
Propres dépenses pour le développement de la propriété intellectuelle (PI ci-après)	300
Ensemble des dépenses pour le développement de la PI	600
Facteur Nexus	65

Etape 1 : Détermination du bénéfice pouvant profiter du régime selon la méthode résiduelle

La part du bénéfice pouvant bénéficier de la patent box est déterminée en défalquant du bénéfice total (1'000), les bénéfices liés aux activités de financement (60), les bénéfices générés de l'activité sans brevet (300), les bénéfices liés aux fonctions de routine (2) et, enfin, les rémunérations obtenues pour les marques (98).

Compte de résultat	Mio	1 ^{ère} étape Activité de financement	2 ^{ème} étape Activité sans brevet	3 ^{ème} étape Fonction de routine	Rémunération des marques
Chiffre d'affaire net, dont	5'000		1'600		
- 1'600 sans brevet					
- 3'400 avec brevet					
Coûts de marchandises, dont	- 3'500		- 1'100		
- 1'100 sans brevet					
- 2'400 avec brevet					
Bénéfice brut	1'500		500		
Charges de personnel et d'exploitation	- 640		- 300	- 2 (440x0.1x0.05)	- 98
- sans brevet – 200					
- avec brevet – 440					
Résultat de la licence	80				
Solde de financement	60	- 60			
Bénéfice de la box	1'000	940	640	638	540

Etape 2 : Détermination du facteur Nexus

Propres dépenses de développement de la PI : 300

Uplift de 30 %

Ensemble des dépenses pour le développement de la PI : 600

Les propres dépenses de R&D majorées de 30 % sont mises en relation avec les dépenses totales de R&D :

$$300 + (300 \times 30 \%) / 600 = 65$$

Etape 3 : Calcul de la base d'imposition

Bénéfice de la box	540
Facteur Nexus (65)	351
Bénéfice avant impôt	1'000
./. Bénéfice de la box (90 % de réduction)	316
Bénéfice imposable	684

Illustration simplifiée du fonctionnement de la réduction des déductions

	Pourcentage d'allègement		Canton	Confédération
Bénéfice brut			1'500'000	1'500'000
Bénéfice éligible pour la box		500'000		
Dégrèvement patent box	90 %	- 450'000	- 450'000	
Dépenses de R&D		1'200'000		
Déduction supplémentaire	150 %	- 600'000	- 600'000	
Sous-total			450'000	1'500'000
Dégrèvement maximal	20 %		300'000	
Dégrèvement avant corrections			1'050'000	
Correction			750'000	

Estimation des pertes pour les communes sur la base statistique 2015

Chiffrages basés sur la base de données stats PM 2015 du 27.04.2018 (pour les PP, situation statistique au 02.02.2018).

Pour les sociétés qui sont allégées entièrement ou en partie, la part allégée des recettes fiscales n'est pas prise en compte dans les simulations.

Répartition des incidences de la box et déduction supplémentaire R&D de manière forfaitaire.

Répartition des incidences de l'imposition différenciée du capital de manière forfaitaire (sans les prêts intra-groupes).

Récapitulation par commune : en CHF et cote cantonale de base

% Abattement pour risque

20%

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
2196	FRIBOURG - Ville	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
Sarine-Campagne										
2171	Arconciel	129'026	-79'053	49'973	-61.3%	21'859	-21'111	748	-96.6%	13'908
2173	Autigny	22'118	-13'042	9'076	-59.0%	5'505	-4'051	1'454	-73.6%	33
2174	Avry	1'340'192	-739'943	600'249	-55.2%	260'956	-177'703	83'253	-68.1%	75'909
2175	Belfaux	472'425	-267'180	205'244	-56.6%	103'237	-92'748	10'489	-89.8%	45'126

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
2234	La Brillaz	75'950	-45'513	30'437	-59.9%	12'066	-9'683	2'383	-80.2%	43'184
2177	Chénens	67'023	-39'963	27'060	-59.6%	13'043	-10'671	2'373	-81.8%	7'768
2183	Corminboeuf	525'610	-322'395	203'216	-61.3%	121'767	-96'256	25'511	-79.0%	61'482
2185	Corserrey	12'120	-6'868	5'252	-56.7%	4'838	-3'401	1'437	-70.3%	9'323
2186	Cottens	109'066	-64'961	44'105	-59.6%	36'694	-35'091	1'602	-95.6%	6'635
2189	Ependes	73'786	-44'162	29'624	-59.9%	22'564	-19'240	3'324	-85.3%	14'484
2194	Ferpicloz	86'910	-52'743	34'167	-60.7%	57'263	-38'801	18'462	-67.8%	75'153
2236	Gibloux	1'947'390	-1'195'274	752'117	-61.4%	290'348	-258'833	31'515	-89.1%	108'474
2197	Givisiez	3'511'165	-1'815'815	1'695'350	-51.7%	506'472	-323'954	182'518	-64.0%	80'882
2198	Granges-Paccot	3'818'755	1'509'236	5'327'991	39.5%	1'767'699	-532'430	1'235'269	-30.1%	55'988
2200	Grolley	207'759	-120'284	87'475	-57.9%	35'177	-27'410	7'767	-77.9%	17'805
2233	Hauterive	709'901	-434'776	275'125	-61.2%	85'047	-71'653	13'394	-84.3%	43'125
2206	Marly	1'484'488	416'240	1'900'729	28.0%	562'795	958'544	1'521'339	170.3%	138'461
2208	Matran	945'677	-577'476	368'201	-61.1%	95'004	-62'305	32'698	-65.6%	48'010
2220	Le Mouret	188'311	-103'019	85'292	-54.7%	47'144	-38'539	8'605	-81.7%	59'922
2211	Neyruz	367'223	-225'263	141'960	-61.3%	32'379	-28'509	3'869	-88.0%	37'569
2213	Noréaz	22'887	-11'380	11'507	-49.7%	7'874	-7'014	860	-89.1%	12'629
2216	Pierrafortscha	23'468	-14'173	9'295	-60.4%	2'546	-2'481	65	-97.5%	-
2217	Ponthaux	15'474	-7'777	7'697	-50.3%	3'967	-3'177	789	-80.1%	9'100
2221	Prez-vers-Noréaz	246'928	-150'096	96'831	-60.8%	50'903	-48'348	2'555	-95.0%	4'989
2225	Senèdes	9'887	-6'053	3'834	-61.2%	1'139	-1'100	40	-96.5%	-
2235	La Sonnaz	208'987	-128'309	80'678	-61.4%	36'298	-23'474	12'823	-64.7%	12'267
2226	Treyvaux	74'755	-44'090	30'665	-59.0%	25'024	-17'626	7'398	-70.4%	12'286
2228	Villars-sur-Glâne	41'286'336	-17'419'798	23'866'538	-42.2%	2'918'535	-2'663'531	255'004	-91.3%	336'918
2230	Villarsel-sur-Marly	310	-192	118	-61.9%	133	-133	0	-100.0%	1'086
Total		57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Singine										
2291	Alterswil	333'851	-197'232	136'619	-59.1%	59'668	-52'792	6'877	-88.5%	33'417
2295	Bösingen	766'268	-456'940	309'328	-59.6%	174'447	-140'801	33'646	-80.7%	41'289
2292	Brünisried	18'973	-10'992	7'981	-57.9%	5'293	-4'566	727	-86.3%	3'221
2293	Düdingen	2'505'550	-1'507'281	998'268	-60.2%	574'706	-438'513	136'193	-76.3%	142'275
2294	Giffers	732'092	-443'090	289'002	-60.5%	45'584	-41'862	3'722	-91.8%	19'213
2296	Heitenried	88'576	-48'122	40'454	-54.3%	27'724	-24'825	2'899	-89.5%	11'525
2299	Plaffeien	478'807	-277'515	201'292	-58.0%	173'598	-156'190	17'408	-90.0%	26'904
2300	Plasselb	50'598	-13'941	36'657	-27.6%	19'103	-15'036	4'067	-78.7%	11'940
2301	Rechthalten	93'222	-53'873	39'349	-57.8%	22'776	-21'111	1'665	-92.7%	15'411
2302	St. Antoni	222'547	-125'293	97'254	-56.3%	57'012	-50'043	6'969	-87.8%	21'403
2303	St. Silvester	67'666	-35'198	32'469	-52.0%	21'204	-17'944	3'260	-84.6%	2'816
2304	St. Ursen	183'825	-107'819	76'006	-58.7%	34'148	-27'343	6'805	-80.1%	10'184
2305	Schmitten	2'484'715	-1'461'660	1'023'055	-58.8%	202'503	-175'180	27'323	-86.5%	79'051
2306	Tafers	501'062	-303'067	197'996	-60.5%	191'225	-166'360	24'865	-87.0%	85'449
2307	Tentlingen	189'473	-114'797	74'676	-60.6%	46'879	-29'241	17'638	-62.4%	3'734
2308	Ueberstorf	193'532	-102'876	90'656	-53.2%	65'948	-61'727	4'221	-93.6%	76'592
2309	Wünnewil-Flamatt	2'071'716	-1'260'890	810'825	-60.9%	279'287	-190'145	89'141	-68.1%	238'678
Total		10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Gruyère										
2162	Bas-Intyamou	109'856	-66'116	43'740	-60.2%	43'361	-21'944	21'417	-50.6%	7'942
2123	Botterens	28'835	-15'371	13'464	-53.3%	8'142	-6'565	1'577	-80.6%	680
2124	Broc	508'739	-311'556	197'183	-61.2%	121'409	-103'442	17'967	-85.2%	28'824
2125	Bulle	11'856'521	-6'693'205	5'163'316	-56.5%	3'259'483	-2'090'781	1'168'702	-64.1%	593'659
2128	Châtel-sur-Montsalvens	17'512	-10'520	6'991	-60.1%	7'711	-7'325	386	-95.0%	1'236
2129	Corbières	152'688	-93'787	58'900	-61.4%	14'837	-11'459	3'378	-77.2%	2'886
2130	Crésuz	3'397	-1'535	1'862	-45.2%	1'829	-1'114	715	-60.9%	528
2131	Echarlens	4'021	-2'277	1'744	-56.6%	5'785	-3'069	2'716	-53.1%	8'595
2134	Grandvillard	334'563	-206'186	128'378	-61.6%	35'080	-32'314	2'766	-92.1%	81'751
2135	Gruyères	509'471	-310'815	198'656	-61.0%	71'060	-58'971	12'089	-83.0%	35'571
2137	Hauteville	58'575	-33'859	24'716	-57.8%	15'570	-11'818	3'752	-75.9%	22'022
2121	Haut-Intyamou	70'844	-38'298	32'545	-54.1%	56'604	-48'263	8'341	-85.3%	5'837
2138	Jaun	50'686	-9'175	41'511	-18.1%	39'644	-28'978	10'666	-73.1%	841
2140	Marsens	120'762	-68'630	52'132	-56.8%	39'220	-28'028	11'193	-71.5%	45'399
2143	Morlon	16'871	-10'463	6'408	-62.0%	2'966	-1'825	1'141	-61.5%	6'359
2145	Le Pâquier	36'180	-21'596	14'584	-59.7%	15'181	-13'545	1'636	-89.2%	18'844
2122	Pont-en-Ogoz	176'122	-104'345	71'778	-59.2%	41'535	-31'861	9'674	-76.7%	28'198
2147	Pont-la-Ville	10'935	-5'150	5'785	-47.1%	30'414	-19'363	11'051	-63.7%	3'203
2148	Riaz	392'582	-239'744	152'837	-61.1%	50'491	-38'797	11'694	-76.8%	30'879
2149	La Roche	313'442	-189'665	123'776	-60.5%	39'889	-36'030	3'859	-90.3%	157'665
2152	Sâles	173'535	-105'313	68'221	-60.7%	33'085	-30'586	2'499	-92.4%	37'373
2153	Sorens	1'237'214	-763'829	473'385	-61.7%	37'909	-37'116	793	-97.9%	3'462
2163	Val-de-Charmey	431'963	-255'627	176'336	-59.2%	105'110	-82'530	22'580	-78.5%	104'183
2155	Vaulruz	85'793	-48'319	37'475	-56.3%	25'151	-20'787	4'364	-82.6%	11'553
2160	Vuadens	176'914	-102'198	74'716	-57.8%	83'744	-70'117	13'627	-83.7%	10'243
Total		16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Lac										
2250	Courgevaux	736'011	-451'286	284'725	-61.3%	53'096	-42'518	10'577	-80.1%	21'544
2254	Courtepin	468'949	-278'701	190'248	-59.4%	226'146	-169'882	56'264	-75.1%	17'452
2257	Cressier	3'343'944	-2'065'274	1'278'670	-61.8%	256'350	-180'098	76'251	-70.3%	6'108
2258	Fräschels	11'127	-6'130	4'997	-55.1%	4'036	-2'971	1'066	-73.6%	16'119
2259	Galmiz	31'257	-18'643	12'614	-59.6%	17'607	-16'376	1'231	-93.0%	-
2260	Gempenach	3'210	-1'981	1'229	-61.7%	2'032	-1'250	782	-61.5%	289
2261	Greneg	137'602	-90'735	46'867	-65.9%	18'919	-14'752	4'167	-78.0%	92'157
2262	Gurmels	347'511	-197'652	149'860	-56.9%	86'025	-79'789	6'236	-92.8%	53'605
2265	Kerzers	1'235'599	-729'755	505'844	-59.1%	266'330	-200'559	65'771	-75.3%	65'811
2266	Kleinbödingen	80'595	-47'551	33'044	-59.0%	25'584	-21'814	3'770	-85.3%	7'758
2271	Meyriez	17'650	-7'559	10'091	-42.8%	6'036	-4'164	1'872	-69.0%	6'218
2284	Mont-Vully	359'752	-211'942	147'811	-58.9%	87'323	-62'823	24'501	-71.9%	217'976
2272	Misery-Courtion	120'653	-67'068	53'584	-55.6%	28'516	-21'535	6'982	-75.5%	46'576
2274	Muntelier	115'342	-43'352	71'991	-37.6%	42'569	-19'451	23'118	-45.7%	50'255
2275	Murten / Morat	3'180'156	-1'360'959	1'819'198	-42.8%	631'606	-565'503	66'103	-89.5%	121'000
2276	Ried bei Kerzers	420'605	-258'109	162'496	-61.4%	54'004	-46'814	7'190	-86.7%	54'604
2278	Ulmiz	38'618	-23'187	15'431	-60.0%	6'727	-5'585	1'142	-83.0%	5'660
Total		10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Glâne										
2061	Auboranges	11'172	-5'979	5'193	-53.5%	5'930	4'899	10'829	82.6%	149'587
2063	Billens-Hennens	9'875	-5'902	3'974	-59.8%	8'095	-7'041	1'054	-87.0%	1'281
2066	Chapelle (Glâne)	11'263	-6'676	4'587	-59.3%	2'897	-2'725	172	-94.1%	-
2067	Le Châtelard	33'647	-20'416	13'231	-60.7%	7'313	-6'865	448	-93.9%	1'431
2068	Châtonnaye	127'153	-76'827	50'325	-60.4%	11'218	-8'867	2'351	-79.0%	26'194
2072	Ecublens	3'220	-1'924	1'296	-59.8%	1'064	-913	152	-85.8%	-
2116	La Folliaz	10'036	-4'983	5'052	-49.7%	3'874	-3'345	528	-86.4%	-
2079	Grangettes	2'456	-679	1'777	-27.6%	1'073	-1'056	17	-98.4%	10'800
2086	Massonnens	12'959	-1'801	11'158	-13.9%	3'747	-3'040	707	-81.1%	2'552
2087	Mézières	94'313	-56'328	37'986	-59.7%	8'992	-7'694	1'298	-85.6%	12'658
2089	Montet	3'014	-1'675	1'339	-55.6%	1'495	-1'071	424	-71.7%	40
2096	Romont	2'021'181	-1'224'801	796'379	-60.6%	420'102	-359'581	60'522	-85.6%	58'957
2097	Rue	61'286	-35'781	25'505	-58.4%	11'919	-7'802	4'117	-65.5%	10'137
2099	Siviriez	125'721	10'362	136'083	8.2%	231'977	-125'913	106'063	-54.3%	130'889
2115	Torny	32'069	-19'302	12'768	-60.2%	10'216	-7'950	2'266	-77.8%	-
2102	Ursy	511'183	-301'401	209'782	-59.0%	102'153	-94'881	7'272	-92.9%	30'228
2111	Villaz-St-Pierre	305'655	-187'204	118'452	-61.2%	59'165	-41'735	17'429	-70.5%	710
2114	Villorsonnens	75'750	-44'211	31'539	-58.4%	12'470	-11'327	1'143	-90.8%	20'773
2113	Vuisternens-devant-Romont	328'257	-198'980	129'277	-60.6%	57'188	-51'038	6'150	-89.2%	16'760
Total		3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Broye										
2053	Belmont-Broye	1'652'676	-945'631	707'045	-57.2%	518'864	-291'996	226'869	-56.3%	97'835
2008	Châtillon	7'909	-4'901	3'008	-62.0%	2'912	-2'503	409	-86.0%	914
2009	Cheiry	11'219	-6'714	4'504	-59.8%	2'588	-2'118	470	-81.8%	514
2055	Cheyres-Châbles	108'332	-63'474	44'858	-58.6%	19'859	-15'468	4'391	-77.9%	132'358
2011	Cugy	193'426	-117'166	76'260	-60.6%	33'241	-30'967	2'274	-93.2%	28'058
2051	Delley-Portalban	17'019	-6'430	10'588	-37.8%	18'153	-10'179	7'974	-56.1%	31'554
2054	Estavayer	3'205'206	-1'921'347	1'283'859	-59.9%	552'417	-494'371	58'046	-89.5%	91'481
2016	Fétigny	219'530	-135'673	83'857	-61.8%	10'571	-7'933	2'638	-75.0%	27'131
2022	Gletterens	52'362	-30'312	22'050	-57.9%	11'595	-9'421	2'174	-81.2%	23'633
2025	Lully	120'103	-72'743	47'361	-60.6%	16'702	-14'135	2'567	-84.6%	11'176
2027	Ménières	27'936	-17'141	10'795	-61.4%	18'542	-16'201	2'341	-87.4%	-
2029	Montagny	405'698	-240'501	165'197	-59.3%	56'996	-4'236	52'760	-7.4%	8'750
2050	Les Montets	237'391	-142'647	94'744	-60.1%	27'064	-23'159	3'905	-85.6%	14'810
2035	Nuvilly	56'169	-27'814	28'356	-49.5%	8'608	-5'763	2'845	-66.9%	2'436
2038	Prévondavaux	635	-244	391	-38.4%	639	-455	183	-71.3%	-
2041	St-Aubin	377'555	-230'742	146'813	-61.1%	55'563	-47'140	8'423	-84.8%	24'500
2043	Sévaz	200'926	-122'035	78'891	-60.7%	69'430	-33'220	36'210	-47.8%	3'156
2044	Surpierre	30'037	-14'288	15'749	-47.6%	9'576	-5'231	4'345	-54.6%	8'326
2045	Vallon	22'334	-11'825	10'509	-52.9%	6'420	-4'610	1'810	-71.8%	-
Total		6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
No	Commune	Cote cantonale de base totale bénéfice	Variation PF17 total pour le bénéfice	Cote cantonale de base totale bénéfice après PF17	Variation en %	Cote cantonale de base totale capital	Variation PF17 total pour le capital	Cote cantonale de base totale capital après PF17	Variation en %	Gain PF17 total pour les dividendes
Veveyse										
2321	Attalens	604'217	-368'652	235'565	-61.0%	88'137	-80'587	7'550	-91.4%	72'066
2323	Bossonnens	129'703	-78'462	51'241	-60.5%	39'664	-33'837	5'828	-85.3%	7'621
2325	Châtel-St-Denis	4'875'439	2'867'585	7'743'024	58.8%	1'000'216	-168'418	831'798	-16.8%	92'944
2337	Le Flon	14'173	-8'128	6'045	-57.4%	7'836	-5'576	2'259	-71.2%	3'115
2328	Granges	213'871	-131'296	82'575	-61.4%	16'066	-15'521	546	-96.6%	931
2333	Remaufens	129'492	-74'006	55'487	-57.2%	30'550	-26'175	4'375	-85.7%	23'917
2335	St-Martin	14'873	-7'490	7'383	-50.4%	16'494	-10'161	6'333	-61.6%	30'333
2336	Semsaies	333'538	9'377	342'915	2.8%	70'206	36'763	106'969	52.4%	18'412
2338	La Verrerie	411'503	-251'172	160'332	-61.0%	47'761	-46'731	1'030	-97.8%	34'359
Total		6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
Récapitulation										
	Fribourg-Ville	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
	Sarine-Campagne	57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516
	District de la Singine	10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103
	District de la Gruyère	16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733
	District du Lac	10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134
	District de la Glâne	3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996
	District de la Broye	6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632
	District de la Veveyse	6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
Total		139'085'466	-42'054'286	97'031'180	-30.2%	25'378'291	-13'479'813	11'898'478	-53.1%	5'890'775

Implications financières de la réforme fiscale sur les recettes communales sur la base des comptes 2015

Chiffrages basés sur la base de données stats PM 2015 du 27.04.2018 (pour les PP, situation statistique au 02.02.2018).

Pour les sociétés qui sont allégées entièrement ou en partie, la part allégée des recettes fiscales n'est pas prise en compte dans les simulations.

Les estimations liées aux incidences péréquatives sont basées sur les estimations 2015. Les chiffres pour les années 2013 et 2014 ont été obtenus par extrapolation à partir de l'année fiscale 2015. Les nouvelles règles de la péréquation intercommunale sont déjà appliquées.

% Abattement pour risque

20%

1	2	3	4	5	6			7	8	9	
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)			Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP	
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)
2196	FRIBOURG - Ville	23.0%	5'011'630	81.6%	4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	81.6%
Sarine-Campagne											
2171	Arconciel	6.4%	-86'255	85.0%	-73'317	15'152	-10'072	-68'237	3'479'568	-2.0%	85.0%
2173	Autigny	1.5%	-17'060	90.0%	-15'354	2'597	-12'883	-25'639	2'891'243	-0.9%	90.0%
2174	Avry	19.9%	-841'736	72.1%	-606'892	149'885	97'899	-359'109	9'968'651	-3.6%	72.1%
2175	Belfaux	6.8%	-314'803	81.0%	-254'991	55'201	-12'485	-212'275	11'449'709	-1.9%	81.0%
2234	La Brillaz	1.8%	-12'012	91.4%	-10'979	8'919	-33'083	-35'143	9'701'167	-0.4%	91.4%
2177	Chénens	4.1%	-42'866	77.1%	-33'050	7'870	-9'683	-34'863	3'403'357	-1.0%	81.7%
2183	Corminboeuf	6.5%	-357'168	75.0%	-267'876	61'521	2'941	-203'415	11'433'580	-1.8%	75.0%
2185	Corserey	1.7%	-946	85.0%	-804	1'423	-7'092	-6'472	1'513'621	-0.4%	85.0%

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
2186	Cottens	3.8%	-93'418	93.0%	-86'879	12'767	-7'401	-81'513	5'922'311	-1.4%	85.0%
2189	Ependes	3.5%	-48'919	88.0%	-43'049	8'665	-14'402	-48'785	4'310'473	-1.1%	88.0%
2194	Ferpicloz	6.7%	-16'391	50.0%	-8'195	10'206	4'788	6'799	1'854'650	0.4%	50.0%
2236	Gibloux	11.5%	-1'345'632	85.0%	-1'143'787	226'740	37'435	-879'612	30'878'597	-2.8%	85.0%
2197	Givisiez	29.9%	-2'058'887	70.0%	-1'441'221	245'784	184'776	-1'010'661	16'405'522	-6.2%	70.0%
2198	Granges-Paccot	39.3%	1'032'794	67.8%	700'235	-	-589'158	111'077	17'259'079	0.6%	67.8%
2200	Grolley	5.0%	-129'890	85.0%	-110'406	24'399	-6'031	-92'038	7'140'317	-1.3%	85.0%
2233	Hauterive	11.6%	-463'304	74.0%	-342'845	83'165	32'199	-227'481	8'761'779	-2.6%	74.0%
2206	Marly	8.4%	1'513'245	80.0%	1'210'596	-	-218'717	991'880	36'186'127	2.7%	80.0%
2208	Matran	18.2%	-591'772	80.0%	-473'417	110'693	68'474	-294'251	7'320'600	-4.0%	62.0%
2220	Le Mouret	3.1%	-81'636	80.0%	-65'308	21'950	-37'544	-80'903	12'624'229	-0.6%	80.0%
2211	Neyruz	5.0%	-216'203	77.0%	-166'476	43'575	-26'090	-148'991	9'723'455	-1.5%	77.0%
2213	Noréaz	1.8%	-5'765	80.0%	-4'612	2'688	-10'286	-12'211	2'533'472	-0.5%	80.0%
2216	Pierrafortscha	4.0%	-16'654	75.0%	-12'491	2'756	-441	-10'176	748'385	-1.4%	85.0%
2217	Ponthaux	1.3%	-1'854	89.0%	-1'650	1'817	-13'179	-13'012	2'595'443	-0.5%	89.0%
2221	Prez-vers-Noréaz	10.6%	-193'456	84.0%	-162'503	28'998	4'450	-129'055	3'692'000	-3.5%	84.0%
2225	Senèdes	3.4%	-7'152	89.1%	-6'373	1'161	-2'455	-7'666	368'333	-2.1%	89.1%
2235	La Sonnaz	8.3%	-139'517	100.0%	-139'517	24'543	-6'384	-121'358	3'894'846	-3.1%	84.0%
2226	Treyvaux	3.2%	-49'430	92.1%	-45'525	8'779	-19'179	-55'925	4'848'679	-1.2%	92.1%
2228	Villars-sur-Glâne	54.8%	-19'746'412	63.9%	-12'617'957	3'304'228	2'864'640	-6'449'089	75'821'946	-8.5%	63.9%
2230	Villarsel-sur-Marly	0.2%	761	100.0%	761	36	-1'442	-644	313'949	-0.2%	90.0%
Total			-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)		
Singine											
2291	Alterswil	7.5%	-216'606	79.0%	-171'119	39'206	-7'393	-139'305	6'662'143	-2.1%	79.0%
2295	Bösingen	9.3%	-556'453	79.0%	-439'598	89'949	6'470	-343'178	12'609'200	-2.7%	79.0%
2292	Brünisried	1.6%	-12'338	95.0%	-11'721	2'228	-10'561	-20'053	2'416'003	-0.8%	95.0%
2293	Düdingen	11.9%	-1'803'519	82.0%	-1'478'886	299'496	84'343	-1'095'047	33'144'943	-3.3%	82.0%
2294	Giffers	17.3%	-465'738	80.9%	-376'782	85'964	6'090	-284'729	6'754'299	-4.2%	80.9%
2296	Heitenried	3.7%	-61'422	81.0%	-49'752	10'402	-17'068	-56'418	4'505'187	-1.3%	81.0%
2299	Plaffeien	8.0%	-406'801	93.0%	-378'325	56'200	-24'622	-346'747	19'413'948	-1.8%	98.0%
2300	Plasselb	3.1%	-17'038	95.0%	-16'186	5'942	-15'332	-25'576	4'415'581	-0.6%	95.0%
2301	Rechthalten	4.4%	-59'573	90.0%	-53'616	10'948	-12'746	-55'414	4'228'720	-1.3%	90.0%
2302	St. Antoni	5.5%	-153'932	90.0%	-138'539	26'136	-15'509	-127'913	7'213'596	-1.8%	90.0%
2303	St. Silvester	4.6%	-50'325	98.0%	-49'319	7'947	-10'766	-52'138	3'523'431	-1.5%	98.0%
2304	St. Ursen	6.6%	-124'978	80.6%	-100'732	21'588	-10'648	-89'793	4'933'419	-1.8%	80.6%
2305	Schmitten	19.8%	-1'557'789	72.0%	-1'121'608	265'527	202'061	-654'021	15'217'481	-4.3%	77.0%
2306	Tafers	6.7%	-383'978	75.0%	-287'983	58'844	-8'082	-237'222	13'865'290	-1.7%	75.0%
2307	Tentlingen	7.0%	-140'305	76.1%	-106'772	22'251	-8'836	-93'357	4'632'820	-2.0%	76.1%
2308	Ueberstorf	3.7%	-88'010	89.0%	-78'329	22'727	-25'297	-80'899	8'553'658	-0.9%	89.0%
2309	Wünnewil-Flamatt	14.3%	-1'212'357	85.7%	-1'038'990	243'187	101'685	-694'118	21'225'807	-3.3%	85.7%
Total			-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015 Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)			
Gruyère											
2162	Bas-Intyamon	5.5%	-80'118	83.2%	-66'658	12'901	-17'283	-71'040	5'649'908	-1.3%	83.2%
2123	Botterens	2.8%	-21'256	85.0%	-18'067	3'386	-7'968	-22'649	1'984'633	-1.1%	85.0%
2124	Broc	10.2%	-386'174	92.0%	-355'280	59'703	-3'944	-299'520	11'325'310	-2.6%	92.0%
2125	Bulle	20.5%	-8'190'327	74.3%	-6'085'413	1'216'351	637'707	-4'231'356	126'151'688	-3.4%	74.3%
2128	Châtel-sur-Montsalvens	2.8%	-16'609	79.5%	-13'204	1'858	-4'323	-15'669	1'628'200	-1.0%	79.5%
2129	Corbières	7.0%	-102'361	77.2%	-79'022	17'931	-8'574	-69'666	3'612'094	-1.9%	73.5%
2130	Crésuz	0.2%	-2'120	67.0%	-1'421	399	-7'153	-8'175	2'683'489	-0.3%	67.0%
2131	Echarlens	0.5%	3'249	70.0%	2'274	472	-14'685	-11'939	3'150'230	-0.4%	70.0%
2134	Grandvillard	15.1%	-156'748	80.0%	-125'399	39'290	26'759	-59'349	4'601'466	-1.3%	80.0%
2135	Gruyères	9.8%	-334'216	75.6%	-252'667	59'896	-2'945	-195'717	9'087'975	-2.2%	84.5%
2137	Hauteville	4.6%	-23'656	77.7%	-18'380	6'879	-7'605	-19'107	2'480'945	-0.8%	77.7%
2121	Haut-Intyamon	4.2%	-80'725	97.0%	-78'303	8'153	-21'683	-91'833	7'723'455	-1.2%	97.0%
2138	Jaun	7.3%	-37'312	100.0%	-37'312	5'919	-6'630	-38'023	3'732'688	-1.0%	100.0%
2140	Marsens	3.0%	-51'258	75.0%	-38'443	14'148	-23'978	-48'274	8'171'346	-0.6%	75.0%
2143	Morlon	1.1%	-5'929	88.1%	-5'223	1'981	-9'214	-12'456	2'692'419	-0.5%	84.3%
2145	Le Pâquier	1.7%	-16'297	79.7%	-12'988	4'249	-16'904	-25'643	4'656'384	-0.6%	88.5%
2122	Pont-en-Ogoz	4.3%	-108'008	75.0%	-81'006	20'683	-23'681	-84'003	6'966'354	-1.2%	75.0%
2147	Pont-la-Ville	2.5%	-21'310	80.0%	-17'048	1'284	-10'731	-26'495	2'337'421	-1.1%	80.0%
2148	Riaz	6.5%	-247'663	73.0%	-180'794	46'103	-18'063	-152'753	13'042'298	-1.2%	73.0%
2149	La Roche	7.6%	-68'031	100.0%	-68'031	36'906	-7'171	-38'296	6'115'703	-0.6%	85.0%
2152	Sâles	5.9%	-98'526	80.0%	-78'821	20'379	7'576	-50'866	4'903'557	-1.0%	80.0%
2153	Sorens	32.8%	-797'483	83.0%	-661'911	145'354	123'092	-393'465	5'308'036	-7.4%	83.0%
2163	Val-de-Charney	7.0%	-233'974	89.8%	-210'108	50'730	-1'389	-160'768	14'155'856	-1.1%	89.8%
2155	Vaulruz	4.3%	-57'553	79.0%	-45'467	10'074	-4'494	-39'887	4'621'517	-0.9%	79.0%
2160	Vuadens	4.6%	-162'072	87.8%	-142'300	20'840	-19'899	-141'358	9'954'469	-1.4%	87.8%
Total			-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)		
Lac											
2250	Courgevaux	16.7%	-472'261	76.0%	-358'918	86'435	36'478	-236'006	5'516'140	-4.3%	76.0%
2254	Courtepin	5.6%	-431'130	85.0%	-366'461	54'614	-62'346	-374'193	22'144'693	-1.7%	85.0%
2257	Cressier	57.0%	-2'239'264	64.9%	-1'453'282	392'701	411'240	-649'341	7'031'706	-9.2%	64.9%
2258	Fräschels	1.0%	7'019	75.0%	5'264	1'312	-8'126	-1'550	2'026'495	-0.1%	75.0%
2259	Galmiz	2.3%	-35'019	72.0%	-25'214	3'042	-10'510	-32'682	2'328'697	-1.4%	72.0%
2260	Gempenach	0.7%	-2'942	67.0%	-1'971	377	-5'451	-7'044	878'222	-0.8%	67.0%
2261	Greng	6.1%	-13'330	32.0%	-4'266	16'009	6'711	18'455	3'796'323	0.5%	32.0%
2262	Gurmels	3.9%	-223'835	80.0%	-179'068	40'812	-47'002	-185'259	16'322'831	-1.1%	80.0%
2265	Kerzers	9.6%	-864'503	85.0%	-734'827	134'481	4'917	-595'429	26'207'415	-2.3%	85.0%
2266	Kleinbösingén	5.0%	-61'606	60.0%	-36'964	9'465	-7'038	-34'537	2'200'632	-1.6%	60.0%
2271	Meyriez	0.8%	-5'505	52.3%	-2'879	2'053	-10'334	-11'160	2'658'173	-0.4%	52.3%
2284	Mont-Vully	3.0%	-56'788	60.0%	-34'073	41'832	-35'048	-27'289	15'051'141	-0.2%	60.0%
2272	Misery-Courtion	3.8%	-42'027	92.6%	-38'917	13'106	-24'753	-50'563	6'608'828	-0.8%	88.0%
2274	Muntelier	3.2%	-12'548	58.0%	-7'278	8'791	-14'449	-12'936	6'748'167	-0.2%	58.0%
2275	Murten / Morat	12.6%	-1'805'461	62.0%	-1'119'386	183'440	13'886	-922'060	41'442'414	-2.2%	62.0%
2276	Ried bei Kerzers	13.2%	-250'319	72.5%	-181'481	49'394	24'642	-107'445	4'339'102	-2.5%	72.5%
2278	Ulmiz	4.1%	-23'112	79.5%	-18'374	4'535	-3'390	-17'230	1'645'069	-1.0%	79.5%
Total			-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9	
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base		Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
			Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes		Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)				
Glâne												
2061	Auboranges	1.1%	148'506	50.0%		74'253	1'312	-5'035	70'531	1'181'541	6.0%	50.0%
2063	Billens-Hennens	1.2%	-11'662	100.0%		-11'662	1'160	-11'426	-21'928	2'384'748	-0.9%	100.0%
2066	Chapelle (Glâne)	1.9%	-9'401	85.0%		-7'991	1'323	-4'583	-11'251	1'088'788	-1.0%	85.0%
2067	Le Châtelard	5.7%	-25'850	63.0%		-16'286	3'951	-2'249	-14'583	1'228'662	-1.2%	100.0%
2068	Châtonnaye	7.7%	-59'501	85.0%		-50'576	14'932	-5'723	-41'366	2'527'734	-1.6%	85.0%
2072	Ecublens	0.5%	-2'837	88.0%		-2'496	377	-6'181	-8'300	1'201'307	-0.7%	88.0%
2116	La Folliaz	0.7%	-8'329	87.1%		-7'254	1'179	-17'239	-23'315	3'097'550	-0.8%	87.1%
2079	Grangettes	0.7%	9'065	77.0%		6'980	288	-3'222	4'046	583'955	0.7%	77.0%
2086	Massonnens	1.5%	-2'289	86.9%		-1'989	-	-9'859	-11'848	1'520'355	-0.8%	91.2%
2087	Mézières	4.7%	-51'364	83.0%		-42'632	11'076	-14'487	-46'044	3'567'927	-1.3%	93.0%
2089	Montet	0.4%	-2'706	75.0%		-2'030	354	-6'809	-8'485	1'328'076	-0.6%	75.0%
2096	Romont	18.9%	-1'525'425	90.0%		-1'372'883	236'663	113'583	-1'022'636	29'526'865	-3.5%	90.0%
2097	Rue	2.1%	-33'446	83.0%		-27'760	7'197	-20'576	-41'139	6'486'790	-0.6%	83.0%
2099	Siviriez	1.3%	15'338	88.0%		13'497	14'763	-42'050	-13'789	25'337'669	-0.1%	88.0%
2115	Torny	1.8%	-27'252	79.9%		-21'774	3'339	-14'558	-32'993	3'402'090	-1.0%	79.9%
2102	Ursy	8.5%	-366'054	77.0%		-281'862	58'780	9'290	-213'791	9'927'383	-2.2%	77.0%
2111	Villaz-St-Pierre	13.3%	-228'229	86.7%		-197'875	35'893	10'188	-151'794	4'810'962	-3.2%	82.4%
2114	Villorsonnens	2.9%	-34'766	76.0%		-26'422	8'896	-20'216	-37'742	4'500'809	-0.8%	76.0%
2113	Vuisternens-devant-Romo	7.4%	-233'258	88.4%		-206'200	38'549	-11'643	-179'293	8'583'192	-2.1%	88.4%
Total			-2'449'459			-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)		
Broye											
2053	Belmont-Broye	15.8%	-1'139'792	72.0%	-820'650	182'756	101'929	-535'965	20'594'290	-2.6%	72.0%
2008	Châtillon	0.8%	-6'490	87.0%	-5'647	929	-8'569	-13'287	1'418'888	-0.9%	65.0%
2009	Cheiry	1.9%	-8'319	80.0%	-6'655	1'309	-5'728	-11'074	1'300'514	-0.9%	90.0%
2055	Cheyres-Châbles	1.8%	53'415	70.0%	37'391	12'722	-37'095	13'018	11'088'257	0.1%	70.0%
2011	Cugy	5.6%	-120'075	90.0%	-108'067	22'925	-13'556	-98'699	5'902'387	-1.7%	90.0%
2051	Delley-Portalban	1.0%	14'944	49.9%	7'457	1'112	-21'114	-12'545	7'711'861	-0.2%	49.9%
2054	Estavayer	14.2%	-2'324'236	84.0%	-1'952'359	372'777	130'082	-1'449'500	44'967'338	-3.2%	84.0%
2016	Fétigny	10.5%	-116'475	85.6%	-99'702	25'790	-8'413	-82'326	3'779'609	-2.2%	88.0%
2022	Gletterens	2.3%	-16'099	58.9%	-9'483	6'149	-14'251	-17'585	5'415'684	-0.3%	58.9%
2025	Lully	5.2%	-75'702	80.0%	-60'562	14'105	-11'861	-58'318	3'987'066	-1.5%	80.0%
2027	Ménières	4.6%	-33'342	88.1%	-29'374	3'281	-4'095	-30'188	1'698'446	-1.8%	88.1%
2029	Montagny	8.4%	-235'987	79.2%	-186'902	47'644	-18'618	-157'875	8'116'371	-1.9%	83.6%
2050	Les Montets	8.4%	-150'996	77.4%	-116'871	29'530	-2'414	-89'755	4'802'695	-1.9%	77.4%
2035	Nuvilly	7.9%	-31'140	87.9%	-27'372	6'094	-3'834	-25'112	1'413'812	-1.8%	87.9%
2038	Prévondavaux	1.0%	-699	90.3%	-631	75	-1'403	-1'960	292'105	-0.7%	90.3%
2041	St-Aubin	8.9%	-253'381	80.0%	-202'705	42'509	-2'223	-162'420	6'865'388	-2.4%	80.0%
2043	Sévaz	32.2%	-152'098	63.0%	-95'822	23'534	5'672	-66'616	1'167'087	-5.7%	63.0%
2044	Surpierre	2.8%	-11'193	88.7%	-9'928	3'527	-5'339	-11'740	2'496'194	-0.5%	88.7%
2045	Vallon	3.5%	-16'435	78.0%	-12'819	2'623	-5'888	-16'085	1'350'047	-1.2%	78.0%
Total			-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)		
Veveyse											
2321	Attalens	6.6%	-377'174	78.5%	-296'081	70'958	-20'769	-245'893	16'383'860	-1.5%	78.5%
2323	Bossonnens	4.4%	-104'678	93.0%	-97'351	15'232	-12'764	-94'883	6'133'645	-1.5%	93.0%
2325	Châtel-St-Denis	23.2%	2'792'111	83.6%	2'334'204	-	-677'119	1'657'086	35'181'237	4.7%	83.6%
2337	Le Flon	1.0%	-10'589	93.8%	-9'933	1'664	-20'981	-29'250	3'893'774	-0.8%	93.8%
2328	Granges	8.7%	-145'885	81.0%	-118'167	25'116	-6'631	-99'681	3'254'685	-3.1%	89.0%
2333	Remaufens	5.4%	-76'264	88.0%	-67'112	15'207	-11'515	-63'420	4'203'759	-1.5%	88.0%
2335	St-Martin	1.3%	12'682	90.0%	11'414	1'747	-16'878	-3'717	3'797'805	-0.1%	87.0%
2336	Semsaies	10.4%	64'552	83.0%	53'578	-	-43'326	10'252	7'120'708	0.1%	83.0%
2338	La Verrerie	17.3%	-263'544	86.0%	-226'648	48'326	1'720	-176'602	5'073'029	-3.5%	86.0%
Total			1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
No	Commune	% recettes PM par rapport au total des recettes PP et PM	Incidences totales estimées PF17 (bénéfice + capital + dividendes) en cote cantonale de base	Coeff. comm. 2018 PM	Estimations PF17 (base 2015)				Comptes communaux 2015	% des incidences financières totales par rapport aux produits communaux	Coeff. comm. 2018 PP
					Incidences fiscales communales estimées PF17	Compensation annuelle estimée pour les communes	Effets estimés sur la péréquation (ressources + besoins)	Total estimations (incidences financières totales)	Produits du compte de fonctionnement communal 2015 (sans imputations internes)		
Récapitulation											
	Fribourg-Ville		5'011'630		4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	
	Sarine-Campagne		-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	
	District de la Singine		-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	
	District de la Gruyère		-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	
	District du Lac		-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	
	District de la Glâne		-2'449'459		-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	
	District de la Broye		-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	
	District de la Veveyse		1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	
	Total		-49'643'324		-35'561'491	10'000'000	-284'780	-25'846'271	1'459'388'502	-1.8%	
En mios			-49.6		-35.6	10.0	-0.3	-25.8	1'459.4		

Nombre de communes compensées

130

>=0%	10
>=-1% et <0%	42
>=-2% et <-1%	48
>=-3% et <-2%	16
>=-4% et <-3%	11
>=-5% et <-4%	4
>=-7% et <-5%	2
>=-10% et <-7%	3
<-10%	-
Total	136



Botschaft 2017-DFIN-79

8. Oktober 2018

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Entwurf des Gesetzes über die Umsetzung der Steuerreform und

Botschaft 2018-DFIN-67

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Entwurf des Dekrets über die finanziellen Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Umsetzung der Steuervorlage 2017, neu Steuerreform, sowie den Entwurf eines Dekrets über die finanziellen Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden. Diese Entwürfe sehen die Umsetzung der Steuerreform für den Kanton Freiburg vor. Sie übernehmen die harmonisierten Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone

und Gemeinden (StHG) und setzen die vom Staatsrat am 7. Dezember 2015 verabschiedete und am 9. Oktober 2017 und 9. Mai 2018 verfeinerte Strategie um. In dieser Botschaft wird auf den Kontext der Reform und ihre Konsequenzen für den Bund und den Kanton Freiburg eingegangen. Anschliessend werden die einzelnen Instrumente des Entwurfs beschrieben und die einzelnen Artikel kommentiert, und schliesslich die Auswirkungen des Gesetzes und des Dekrets erörtert.

Glossar

Abkürzungen und steuertechnische Begriffe

SV 17:	Steuervorlage 2017, neue Version der dritten Reform der Unternehmensbesteuerung (Unternehmenssteuerreform III), nachdem diese in der Volksabstimmung abgelehnt worden war; von den eidgenössischen Räten umbenannt in Steuerreform. Abhängig vom Zusammenhang werden die drei Begriffe in der Botschaft verwendet.
Gesetzlicher Steuersatz:	Der gesetzliche Steuersatz ist der einfache Gewinnsteuersatz gemäss Gesetz über die direkten Kantonssteuern. Gegenwärtig beträgt er 8,5%. Der Staatsrat will ihn im Rahmen der in dieser Botschaft vorgeschlagenen Änderungen per 2020 auf 4% herabsetzen.
Bruttosatz:	Der Bruttosatz entspricht der Gewinnsteuerbelastung auf Ebene Bund, Kanton, Gemeinde und Pfarrei/Kirchgemeinde auf dem Unternehmensgewinn, nach Abzug des Steuerbetrags von der Bemessungsgrundlage. Im Kanton Freiburg beträgt dieser Satz 2018 beispielsweise 24,78% (ausgehend vom Gemeindesteuerfuss der Stadt Freiburg). 2020 wird er dann 15,90% betragen (ausgehend von einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von 75% und einem durchschnittlichen Kirchensteuerfuss von 10%).
Effektiver Steuersatz:	Der effektive Steuersatz entspricht der effektiven Gewinnsteuerbelastung auf Ebene Bund, Kanton, Gemeinde und Pfarrei/Kirchgemeinde, vor Abzug des Steuerbetrags von der Bemessungsgrundlage. Im Kanton Freiburg beträgt der effektive Steuersatz 2018 beispielsweise 19,86% (ausgehend vom Gemeindesteuerfuss der Stadt Freiburg). 2020 wird er dann 13,72% betragen (ausgehend von einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von 75% und einem durchschnittlichen Kirchensteuerfuss von 10%).
DStG:	Gesetz über die direkten Kantonssteuern
DBG:	Gesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

DBSt:	Direkte Bundessteuer
StHG:	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
NID (Schutzzinsabzug):	Mit der zinsbereinigten Gewinnsteuer können Gesellschaften einen Zins auf dem übermässigen Eigenkapital vom steuerbaren Gewinn abziehen. Der Abzug wird auch Schutzzinsabzug, fiktiver Zinsabzug, notional interest deduction oder kurz NID genannt.
Aufdeckung stiller Reserven:	Die Aufdeckung stiller Reserven ist einerseits eine Massnahme zur einheitlichen Besteuerung der während seiner Steuerpflicht in der Schweiz gebildeten stillen Reserven eines Unternehmens sowie andererseits zur Steuerbefreiung des auf eine Steuerpflicht im Ausland entfallenden Wertzuwachses (manchmal auch «Step-up» bei Zu- oder Wegzug genannt) sowie zur spezifischen steuerlichen Behandlung für unter einem besonderen Steuerstatus gebildete stille Reserven.
Zusätzlicher Abzug F&E:	Forschung und Entwicklung. Der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen ist eine steuerpolitische Massnahme zur steuerlichen Entlastung von Steuerpflichtigen mit F&E-Aktivitäten. Damit werden die F&E-Aufwendungen erhöht, womit der steuerbare Unternehmensgewinn abnimmt. Man spricht auch von Inputförderung für F&E.
Patentbox:	Es handelt sich um ein Steuerregime für geistiges Eigentum, das in gewissen Ländern zum Zug kommt und dazu dienen soll, die Patentrechte im eigenen Land zu behalten. Mit diesem Steuerregime werden die Erträge aus geistigem Eigentum zu einem tieferen Satz besteuert als die ordentlichen Erträge, was einen niedrigeren steuerbaren Unternehmensgewinn zur Folge hat. Man spricht auch von Outputförderung für F&E.
OECD:	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
EU:	Europäische Union
BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting/Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung. Projekt unter der Leitung der OECD zur Feststellung, ob es mit den geltenden Vorschriften möglich ist, die steuerbaren Gewinne von Unternehmen vom Ort der eigentlichen Geschäftstätigkeit auf andere Standorte zu verschieben, um die Besteuerung zu minimieren oder zu vermeiden und gegebenenfalls Abhilfe zu schaffen.
<i>Weitere Abkürzungen:</i>	
FGV:	Freiburger Gemeindeverband
KdK:	Konferenz der Kantonsregierungen
FDK:	Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren
FEDAF:	Vereinigung der Freiburgischen Ausgleichskassen für Familienzulagen
BBiG:	Gesetz über die Berufsbildung
BehG:	Gesetz über Menschen mit Behinderungen
FBG:	Gesetz über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen
NFA:	Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (Bundesrecht ist massgebend für interkantonalen Ausgleich)
FBR:	Reglement über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	70
1.1. Internationale Entwicklung	70
1.2. Notwendigkeit einer Reform und Ziele der Steuerreform auf Bundesebene	71
1.3. Herausforderungen für den Kanton Freiburg	72
1.3.1. Ausgangslage	72
1.3.2. Auswirkungen der Abschaffung der Steuerstatus	72
2. Massnahmen auf Bundesebene	73
3. Entwicklung der Vorlage auf kantonaler Ebene	73
3.1. Vorentwurf	73
3.2. Vernehmlassungsergebnisse	74
3.2.1. Steuerpolitische Massnahmen	74
3.2.2. Begleitmassnahmen zugunsten der familienergänzenden Betreuung, der Berufsbildung und der Familienzulagen	74
3.2.3. Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden und Pfarreien	75
3.2.4. Weiteres Vorgehen	75
4. Strategie des Kantons Freiburg	75
4.1. Steuerpolitische Massnahmen	75
4.1.1. Abschaffung der Steuerstatus	75
4.1.2. Steuersatzsenkung juristische Personen	75
4.1.3. Behandlung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerstatus (Step-up)	78
4.1.4. Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug oder Wegzug aus der Schweiz (Step-up)	79
4.1.5. Patentbox	79
4.1.6. Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand	80
4.1.7. Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip	81
4.1.8. Zinsbereinigte Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction NID)	81
4.1.9. Entlastungsbegrenzung	82
4.1.10. Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren	82
4.2. Finanzausgleich	83
4.3. Vertikaler Ausgleich	84
4.4. Begleitmassnahmen	85
4.4.1. Finanzierung	86
4.4.2. Zweckbestimmung	87
4.5. Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden	91
4.5.1. Gespräche mit den Gemeinden	91
4.5.2. Aktuelle Schätzung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden	91
4.5.3. Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden	92
4.6. Anpassung des interkommunalen Finanzausgleichs	94
4.7. Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden	95
5. Abschreibung parlamentarischer Vorstösse	95
6. Kommentar der Bestimmungen	96
6.1. Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform	96
6.2. Gesetz über die Berufsbildung	96
6.3. DStG	97
6.4. FBG	99
6.5. Gesetz über die Familienzulagen	100
6.6. Gesetz über die Beschäftigung und den Arbeitsmarkt	100
6.7. Dekretsentwurf über die finanziellen Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden für die Umsetzung der Steuerreform	100

7. Würdigung der Steuerreform **101**

8. Finanzielle Auswirkungen **102**

8.1. Finanzielle Auswirkungen für den Staat	102
8.1.1. Steuerfolgen für den Staat	102
8.1.2. Weitere Auswirkungen für den Staat	105
8.1.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen für den Staat	106
8.2. Finanzielle Folgen für die Gemeinden	107
8.2.1. Steuerfolgen	107
8.2.2. Kantonaler Ausgleich	108
8.2.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen	108
8.3. Auswirkungen für die Pfarreien und Kirchgemeinden	108
8.3.1. Steuerfolgen	108
8.3.2. Kantonaler Ausgleich	108
8.3.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen	108
8.4. Finanzielle Auswirkungen insgesamt	108

9. Auswirkungen für das Staatspersonal **110**

10. Kompass²¹ **110**

11. Juristische Aspekte **111**

11.1. Verfassungsmässigkeit	111
11.2. Übereinstimmung mit dem Bundesrecht	111
11.3. Referendum	111

12. Inkrafttreten und Geltungsdauer des Gesetzes **112**

1. Einleitung

1.1. Internationale Entwicklung¹

Die in der Schweiz bestehenden kantonalen Steuerregelungen stehen seit mehreren Jahren international in der Kritik. Seit 2005 erachtet die Europäische Union die Sonderbesteuerung von Unternehmen (namentlich die kantonalen Steuerregimes, aber auch die Gewinnaufteilungsregeln für die Prinzipalgesellschaften und die Besteuerung der Finanzgesellschaften [Finance Branch]) als inkompatibel mit dem Freihandelsabkommen Schweiz-EU², da sie eine privilegierte Besteuerung von Einkünften aus ausländischer Quelle ermöglichen und demnach zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Seit 2010 führen die Schweiz und die EU einen Dialog über die Unternehmenssteuerregimes. Dieser Dialog mündete im Juli 2014 nach zahlreichen Gesprächen in eine gemeinsame Erklärung, in der die Prinzipien und gegenseitigen Absichten aufgeführt sind, darunter die Absicht des Bundesrats, die kantonalen Steuerregimes abzuschaffen und sich an internationalen Standards auszurichten. Im

Gegenzug bestätigten die EU-Mitgliedstaaten ihre Absicht, die entsprechenden Gegenmassnahmen gegen die Schweiz aufzuheben, sobald die betreffenden Regimes abgeschafft sind. Nach der Ablehnung der USR III stand die Schweiz in regelmässigem Kontakt mit den europäischen Behörden. Im Januar 2017 lud der Präsident der Gruppe «Verhaltenskodex» des Rats der EU fast hundert Länder, worunter die Schweiz, zur Mitwirkung an einem Prozess zur Evaluation der Steuerpolitiken ein. Diese Evaluation führte am 5. Dezember 2017 zur Erstellung einer Liste von 17 nicht kooperativen Ländern. Die Schweiz figuriert nicht auf dieser Liste, aber auf einer Liste von 47 Ländern, die als kooperativ unter Vorbehalt der Umsetzung der von ihm in Aussicht gestellten Anpassung der Steuerregeln an internationale Standards bezeichnet werden, der «grauen Liste». Bislang sind acht nicht kooperative Länder in die graue Liste aufgenommen worden. Die Erstellung dieser Liste ist Teil eines von der Europäischen Kommission präsentierten Massnahmenpakets zur Bekämpfung von Steuervermeidung, das namentlich die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (Anti-Tax Avoidance Directive), die Revision der Amtshilferichtlinie und die Erstellung der genannten Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke umfasste. Die erste Richtlinie wurde zweimal vom Rat der EU am 12. Juli 2016 und am 29. Mai 2017 revidiert. Am 25. Mai 2016 hat der Rat der EU auch die Revision der Richtlinie über die Zusammen-

¹ Dieses Kapitel gibt einen kurzen Überblick über wichtige Informationen zum Verständnis des Entwurfs. Weiterführende Informationen mit entsprechenden Hinweisen können der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 entnommen werden (BB1 2018 2527, Ziff. 1.1.4).

² Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, SR 632.401).

arbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung verabschiedet. Am 25. Oktober 2016 hat die EU-Kommission einen Entwurf für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage präsentiert. Dieses Projekt sieht einen kalkulatorischen Zinsabzug auf zusätzlich geschaffenem Eigenkapital sowie zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vor. Gewisse Instrumente, namentlich der kalkulatorische Zinsabzug, sind allerdings noch umstritten.

Ab 2013 hat auch die OECD beschlossen, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen in Tiefsteuerländer mit dem BEPS-Aktionsplan «Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)» zu bekämpfen. Dieser Plan umfasst 15 Massnahmen, mit denen erreicht werden soll, dass Gewinne am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, aggressive Steuerplanung unterbunden und die grenzüberschreitende Nichtbesteuerung vermieden werden kann. Dieser Paradigmenwechsel dürfte tiefgreifende Änderungen der Besteuerungsvorschriften zur Folge haben. Die verschiedenen Arbeitsgruppen haben ihre Arbeiten mit der Publikation der sachdienlichen Schlussberichte im Oktober 2015 abgeschlossen.

Das OECD-Forum über schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices – FHTP) hat die besonderen Steuerregimes der Kantone, aber auch die Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik, die Gewinnaufteilungsregeln für die Prinzipalgesellschaften und die Lizenzbox des Kantons Nidwalden geprüft. Es befasste sich ebenfalls eingehend mit den Patentboxen. Gemäss seiner Analyse ist die bevorzugte steuerliche Behandlung von Lizenzerträgen zulässig, sofern die damit verbundenen Forschungsaufwendungen in dem Land gemacht wurden, das die bevorzugte steuerliche Behandlung gewährt (Nexus Approach). Der Stand dieser Überprüfung betreffend schädliche Steuerregimes wird im Fortschrittsbericht 2017 vom 16. Oktober 2017 dargelegt. Der Bericht enthält einerseits eine Aktualisierung in Bezug auf bereits geprüfte Regimes und andererseits die Ergebnisse über die Prüfung von weiteren Regimes. Die Schweizer Regimes werden als «wird derzeit abgeschafft» beurteilt; die OECD erwartet jedoch ihre Ausserkraftsetzung spätestens per 1. Januar 2021.

Auf globaler Ebene sind unter den Unternehmenssteuerreformen als Haupttrends die Senkung der Gewinnsteuersätze, die verstärkte steuerliche Förderung von Innovation und die Umsetzung der BEPS-Mindeststandards zu beobachten.

Durch die Kombination von defensiven und attraktivitätssteigernden Massnahmen versuchen viele Staaten, ihre Position im Standortwettbewerb für mobile Konzernfunktionen zu verbessern.

Die beschriebenen internationalen Entwicklungen zeigen, dass der Druck zunimmt, die kantonalen Steuerregimes

abzuschaffen, die nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards stehen, sich paradoxerweise aber auch der internationale Steuerwettbewerb intensiviert. Nachdem am 12. Februar 2017 die Unternehmenssteuerreform III (USR III) vom Stimmvolk abgelehnt worden ist, bleiben das geltende Steuersystem und namentlich die steuerliche Privilegierung der kantonalen Statusgesellschaften in Kraft. Diese Situation führt bei Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, zu Rechts- und Planungsunsicherheiten und schadet dem Standort sowie der Reputation der Schweiz. Diese Regelungen müssen also dringend abgeschafft werden.

Mit dem vom eidgenössischen Parlament am 28. September 2018 verabschiedeten Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) kann dieser Verpflichtung nachgekommen werden. Dieser Gesetzesentwurf ermöglicht die Umsetzung der Steuerreform im Kanton Freiburg.

1.2. Notwendigkeit einer Reform und Ziele der Steuerreform auf Bundesebene

Die auf internationaler Ebene erfolgten und noch laufenden Änderungen erfordern eine Revision der Schweizer Unternehmensbesteuerung und verlangen die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus. Blicke es aber bei der ersatzlosen Abschaffung dieser Steuerstatus, wäre mit der Abwanderung zahlreicher Unternehmen zu rechnen. Diese Unternehmen sind mit einem Anteil am Gewinnsteueraufkommen von durchschnittlich 50% in den Jahren 2011–2014 auf Bundesebene jedoch sehr wichtig für die Schweiz¹.

Nach der Ablehnung der USR III an der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 wurde das eidgenössische Finanzdepartement (EFD) mit der Ausarbeitung von Empfehlungen zu den inhaltlichen Eckwerten der SV 17 in Zusammenarbeit mit den Kantonen und unter Berücksichtigung der Städte und Gemeinden beauftragt. Eine Projektorganisation führte Anhörungen durch, um die Eckwerte zu ermitteln, die auf möglichst breite Unterstützung stossen würden. Mit der Steuerreform werden die Arbeiten auf Bundesebene konkret umgesetzt, und sie präsentiert sich als Antwort des eidgenössischen Parlaments auf diese Herausforderungen. Vor diesem Hintergrund sind die Ziele der USR III immer noch aktuell: Mit den vom Bund verabschiedeten Massnahmen soll die internationale Akzeptanz wiederhergestellt werden, bei einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung mit Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern. Mit den Massnahmen der Steuerreform lassen sich diese drei teilweise widersprüchlichen Ziele miteinander in Einklang bringen.

Um dieser Ausgangslage in einem sehr dynamischen internationalen Umfeld gerecht zu werden, muss die steuerpoliti-

¹ Gemäss bundesrätlicher Botschaft, Ziff. 1.1.1.

sche Strategie nach Ansicht des Bundesrates aus den folgenden Elementen bestehen:

- > Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften sowie der Praxisregelungen zur Steuerausscheidung für Prinzipalgesellschaften und zur Finanzbetriebsstätte,
- > Einführung neuer steuerlicher Sonderregelungen, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten, und zwar: Patentbox mit modifiziertem Nexusansatz, zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung, Entlastungsbegrenzung, Erhöhung der Dividendenbesteuerung,
- > Gewinnsteuersenkungen in den Kantonen mit Beteiligung des Bundes mit einer Erhöhung des Kantonsanteils am Ertrag der direkten Bundessteuer,
- > Anpassung des Finanzausgleichs an die neuen steuerpolitischen Gegebenheiten,
- > Berücksichtigung der Städte und Gemeinden,
- > Erhöhung der Mindestvorgaben für Familienzulagen.

Das eidgenössische Parlament wollte allerdings die SV 17 mit der AHV-Finanzierung verknüpfen. So wurde beschlossen, auf die Anpassung der Mindestvorgaben für Familienzulagen zu verzichten und dafür die Steuerausfälle, die die SV 17 auf Bundesebene nach sich zieht, im Rahmen des STAF vollständig zugunsten der AHV zu kompensieren. Auf die weiteren Massnahmen, für die sich das eidgenössische Parlament entschieden hat, wird in Kapitel 2 eingegangen.

1.3. Herausforderungen für den Kanton Freiburg

1.3.1. Ausgangslage

Seit 2015 beträgt der effektive Gewinnsteuersatz vor Steuern in der Stadt Freiburg 19,86%¹; dieser Satz umfasst die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer sowie die direkte Bundessteuer.

Holdinggesellschaften zahlen keine Kantonssteuern auf dem Gewinn (Art. 127 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Sie bezahlen hingegen die direkte Bundessteuer zum effektiven Satz von 7,86%. Domicilgesellschaften (Art. 128 Abs. 1 DStG) werden nur für ihre Verwaltungstätigkeit in der Schweiz besteuert, das heisst in der Regel 10–30% des Gewinns, was einem durchschnittlichen Steuersatz von 10% entspricht. Gemischte Gesellschaften (Art. 128 Abs. 2 DStG) werden schliesslich ordentlich auf ihrem durch die Geschäftstätigkeit in der Schweiz generierten Gewinn besteuert. Vom restlichen Gewinn wird nur ein Teil (Vorausanteil) berücksichtigt. Der Gewinnsteuersatz beträgt für diese Gesellschaften im Durchschnitt 12% einschliesslich DBSt 7,86%.

Der ordentliche gesetzliche Kapitalsteuersatz beträgt 0,16% für den Kanton. Für die Statusgesellschaften beträgt er 0,017% bis 500 Millionen und 0,008% für darüber liegende Beträge. Der die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern umfassende effektive Kapitalsteuersatz (Stadt Freiburg) beträgt 0,307% für die ordentlich besteuerten Unternehmen und 0,033% respektive 0,015% für die Statusgesellschaften.

Dank diesen vorteilhaften Rahmenbedingungen profitieren die Statusgesellschaften von einem international wettbewerbsfähigen effektiven Steuersatz. 2015 haben sie dem Kanton 40,6 Millionen Franken Gewinn- und Kapitalsteuern eingebracht (einschliesslich Anteil an der direkten Bundessteuer), was 19% der Gesamtgewinnsteuereinnahmen entspricht. Dies mag auf den ersten Blick wenig scheinen, wenn man den Umfang der vorgeschlagenen Massnahmen bedenkt, mit denen erreicht werden soll, dass diese Gesellschaften im Kanton bleiben. Dieser Prozentsatz wird jedoch dem Stellenwert der Statusgesellschaften in unserem Kanton nicht gerecht, denn er umfasst nicht die Steuern der Gesellschaften, die derzeit von einer Steuererleichterung profitieren. Die Summe der Gewinne aller Statusgesellschaften betrug 2015 rund 60% aller Gewinne der in unserem Kanton angesiedelten Unternehmen (2012–2014 bei durchschnittlich 65%). Dieses Verhältnis zeigt deutlich auf, welchen Stellenwert die Statusgesellschaften haben.

1.3.2. Auswirkungen der Abschaffung der Steuerstatus

Die ersatzlose Abschaffung der Steuerstatus hätte für diese Gesellschaften eine viel höhere Steuerbelastung zur Folge. Der Gewinnsteuersatz würde sich auf 19,86% erhöhen und sich damit praktisch verdoppeln. Die Kapitalsteuer würde sich mit einem Steuersatz von 0,307% verzehnfachen.

Ohne Korrekturmassnahmen besteht ein erhebliches Risiko, dass diese Gesellschaften den Kanton verlassen, wenn sich ihre Steuerbelastung dermassen erhöht. Die Abwanderung dieser Gesellschaften würde nicht nur zu Steuerausfällen in der unter Ziffer 1.3.1 erwähnten Grössenordnung führen, sondern auch zu Arbeitsplatzverlust. Die im Kanton Freiburg niedergelassenen Statusgesellschaften beschäftigen direkt rund 3000 Personen. Mit ihrer Niederlassung im Kanton schaffen diese Unternehmen auch indirekt Arbeitsplätze, die sich jedoch nicht beziffern lassen. Es besteht zudem das Risiko, dass Statusgesellschaften vorzeitig abwandern, die derzeit noch von einer Steuererleichterung im Rahmen der Regionalpolitik profitieren. Das eigentliche Ziel der Steuererleichterung könnte in diesen Fällen aus Sicht des Staates nicht erreicht werden, da die erwarteten Steuereinnahmen nach Ablauf der Erleichterung nie oder nur beschränkt eintreffen würden.

Der Bundesrat war sich dieser Problematik bewusst und bestärkte die Kantone darin, ihre Gewinnsteuersätze zu

¹ Für die Berechnung des effektiven Steuersatzes s. Glossar.

senken, um trotz Abschaffung der kantonalen Steuerstatus eine kompetitive Unternehmensbesteuerung garantieren zu können.

2. Massnahmen auf Bundesebene

Der Bundesrat schickte seinen Vorentwurf zur SV 17 im September 2017 in die Vernehmlassung. Auf der Grundlage der Vernehmlassungsergebnisse verabschiedete er seine Botschaft am 21. März 2018. Wie oben angetönt, haben die eidgenössischen Räte den bundesrätlichen Entwurf beträchtlich geändert. Die im Bundessteuergesetz berücksichtigten Massnahmen sind im Folgenden aufgelistet. Die unverändert aus der USR III übernommenen Massnahmen werden hier nicht kommentiert, sondern im Kapitel über die Strategie des Staatsrats erläutert.

- > Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften,
- > Patentbox nach modifiziertem Nexusansatz und Residualmethode,
- > Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung,
- > Entlastungsbegrenzung: diese Begrenzung liegt bei 70%, das heisst, dass mindestens 30% des steuerbaren Gewinns besteuert werden muss. In der USR III lag die Entlastungsbegrenzung bei 80%, was eine Bemessungsgrundlage von mindestens 20% des Gewinns bedeutete.
- > Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70% für die DBSt und auf mindestens 50% für die Kantone (der Bundesrat befürwortete eine Teilbesteuerung von mindestens 70% für die Kantone); die USR III sah eine Teilbesteuerung von 60% für die direkte Bundessteuer und von 60% für die Kantone vor, die den Schutzzinsabzug eingeführt hätten.
- > Kantonale Gewinnsteuersenkung und Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer (oder vertikaler Ausgleich): gegenwärtig liegt der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer bei 17%. Die vom Bundesrat in die Vernehmlassung geschickte Vorlage sah eine Erhöhung dieses Anteils auf 20,5% vor (21,2% in der USR III). Entsprechend der von den Kantonen geübten Kritik wurde dieser Anteil in der Botschaft wieder auf 21,2% angehoben. Dieser Ausgleich rechtfertigt sich aufgrund des hohen Stellenwerts, den die Statusgesellschaften für die Einnahmen der direkten Bundessteuer haben. Mit den Ausgleichsmassnahmen soll sich der Bund an den kantonalen Massnahmen beteiligen, mit denen erreicht werden soll, dass diese Gesellschaften in der Schweiz bleiben. Gemäss bundesrätlicher Botschaft dürfte der Kanton Freiburg in der Steuerperiode 2020 mit 27 Millionen Franken entlastet werden.
- > Berücksichtigung der Gemeinden: Die im DBG verankerte Bestimmung entfaltet keine rechtsverbindliche Wirkung, die Kantone sollen aber angehalten werden, ihre Gemeinden angemessen zu berücksichtigen, wobei

es Sache der Kantone ist zu entscheiden, wie die Reformlasten innerhalb eines Kantons zwischen kantonaler und kommunaler Ebene ausgewogen zu verteilen sind.

- > Begleitmassnahmen: Der Vorschlag des Bundesrats, den Mindestbetrag der Familienzulagen anzuheben (Erhöhung dieser Beträge auf 230 Franken pro Monat für die Kinderzulage und auf 280 Franken pro Monat für die Ausbildungszulage) wurde vom Parlament verworfen. Dieses zog eine Zusatzfinanzierung für die AHV im Umfang der durch die Steuerreform verursachten Steuerausfälle vor.
- > Anpassungen im Finanzausgleich.
- > Aufdeckung stiller Reserven oder «Step-up» bei Wegfall der Steuerstatus, bei Zuzug einer Gesellschaft in die Schweiz oder bei Wegzug ins Ausland.
- > Fakultative Entlastungen bei der Kapitalsteuer.
- > Anpassungen bei der Transponierung: Überträgt eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen, an dem sie selbst zu mindestens 50 Prozent beteiligt ist, wird der Veräusserungserlös der Einkommenssteuer unterworfen. Die geltende gesetzliche Regelung sieht vor, dass der Gewinn aus dem Verkauf nur besteuert wird, wenn die natürliche Person mindestens 5 Prozent der Aktien verkauft. Mit der Revision wird diese 5-Prozent-Hürde aufgehoben.
- > Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung.
- > Korrektiv zum im Rahmen der USR II eingeführten Kapitaleinlageprinzips.

Der Bundesrat hat sich hingegen gegen die zinsbereinigte Gewinnsteuer entschieden. Das Parlament hat dieses Instrument mit sehr restriktiven Bedingungen wieder eingeführt. Die Tabelle in Anhang 1 führt die verschiedenen Massnahmen im Einzelnen auf.

3. Entwicklung der Vorlage auf kantonaler Ebene

3.1. Vorentwurf

Der Vorentwurf zur Umsetzung der USR III, der am 19. September 2016 in die Vernehmlassung geschickt wurde, griff die harmonisierten Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) auf und setzte die vom Staatsrat am 7. Dezember 2015 verabschiedete Strategie um. Diese Strategie trug den Besonderheiten des Wirtschaftsgefüges im Kanton Freiburg Rechnung. Im Unterschied zu anderen Kantonen, die hauptsächlich die vom StHG vorgeschlagenen steuerpolitischen Instrumente nutzen wollen, entschied sich der Staatsrat für eine generelle Gewinn- und Kapitalsteuersenkung, von der alle im Kanton ansässigen Unternehmen profitieren. Er schlug eine Senkung des kantonalen Gewinnsteuersatzes auf 4% (für einen effektiven Steuersatz von 13,72%) sowie des Kapitalsteuersatzes auf 0,04% vor. Mit die-

ser Strategie wollte der Staatsrat die im StHG vorgesehenen steuerpolitischen Instrumente moderat einsetzen. So entschied er sich zwar für die Patentbox und den zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung, aber auch für die Anwendung einer sehr tiefen Entlastungsgrenze. Während nach Bundesrecht eine steuerliche Entlastung um rund 80% möglich gewesen wäre, begrenzte der Staatsrat diese Entlastung auf 20%.

Im Gegenzug zur Umsetzung vorteilhafter steuerlicher Rahmenbedingungen für die Unternehmen hatte der Staatsrat mit den Arbeitgebern die Umsetzung von Begleitmassnahmen – im Umfang von 22 Millionen Franken – für familienergänzende Betreuung, Berufsbildung und Familienzulagen vereinbart. Die Finanzierung der beiden ersten Massnahmen sollte über eine Arbeitgeberabgabe von rund 0,26% der Lohnsumme der Unternehmen ausser der öffentlichen Hand laufen. Die Erhöhung der Familienzulage sollte von allen Arbeitgebern finanziert werden.

Und schliesslich sollte nach diesem Entwurf mit einem separaten Dekret ein Übergangsausgleich für die Gemeinden und Pfarreien eingeführt werden, die von der beschlossenen Senkung der Kantonssteuern der juristischen Personen betroffen sind. Mit diesem Ausgleich sollten die unvermeidlichen finanziellen Opfer der öffentlichen Hand ausgewogen verteilt werden. So sollte während sieben Jahren ein Betrag von jährlich 9,6 Millionen Franken ausbezahlt werden, wovon 8,5 Millionen Franken an die Gemeinden und 1,1 Millionen Franken an die Pfarreien (Gesamtbetrag von 67,2 Millionen Franken). Dieser Betrag sollte unter den Gemeinden nach Massgabe der geschätzten Steuerausfälle aufgeteilt werden. Gemäss dem vorgesehenen Mechanismus wären die finanziellen Auswirkungen der USR III anhand der Daten der juristischen Personen 2015 geschätzt worden. Die 8,5 Millionen Franken wären unter den Verlierergemeinden im Verhältnis zur Gesamtsteuereinsparnis der Verlierergemeinden aufgeteilt worden. Dieser Verteilschlüssel wäre für den gesamten Ausgleichszeitraum zur Anwendung gekommen.

3.2. Vernehmlassungsergebnisse

Neben den Bemerkungen von 13 kantonalen Behörden gingen 69 Stellungnahmen ein:

- > 34 Gemeinden und der Freiburger Gemeindeverband (FGV)
- > 11 Pfarreien und kirchliche Organisationen
- > 8 politische Parteien
- > 16 private Organisationen und Privatfirmen

Achtzehn Vernehmlassungsteilnehmer hiessen den Vorentwurf vorbehaltlos oder mit geringfügigen Änderungsanträgen oder Vorbehalten gut. Sechs Vernehmlassungsteilnehmer verzichteten ausdrücklich auf eine Stellungnahme. Ein und fünfzig Vernehmlassungsteilnehmer – worunter mehr

als vierzig Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden – hiessen den Vorentwurf teilweise gut, allerdings mit erheblichen Vorbehalten. Sieben Vernehmlassungsteilnehmer lehnten den Vorentwurf ab. Die eingegangenen Stellungnahmen sind im Einzelnen im Bericht über das Vernehmlassungsergebnis zu finden. Die hauptsächlichen Bemerkungen/Forderungen sind in den nachfolgenden Kapiteln mit einbezogen.

3.2.1. Steuerpolitische Massnahmen

Der Freiburger Gemeindeverband hält es für unmöglich, die Gewinn- und Kapitalsteuersenkung zu beurteilen, ohne die Konsequenzen zu kennen. Dem FGV zufolge sind die finanziellen Auswirkungen gemäss Bericht nicht aussagekräftig. Er äussert auch Zweifel gegenüber dem zusätzlichen F&E-Abzug und der Patentbox und sieht hier noch viele Ungereimtheiten (es gibt noch keine eidgenössischen Verordnungen) und dass es sehr schwierig ist, die Kosten zu schätzen. Der FGV ist hingegen mit dem Vorschlag einverstanden, die Dividendenbesteuerung auf 60% anzuheben. Die Pfarreien befürchten, dass die Steuereinsparnisse mit einer Steuererhöhung bei den natürlichen Personen kompensiert werden müssen.

Die Positionen der politischen Parteien, Organisationen und privaten Unternehmen lassen eine tiefe Kluft zwischen Links und Rechts zutage treten. Die Mitte-Rechts-Parteien und die Wirtschaftsvertreter verlangen im Wesentlichen die Ausschöpfung des ganzen Spielraums, den das StHG offen lässt (insbesondere Einführung der NID, höhere Entlastungsbegrenzung oder Dividendenbesteuerung zu 50%). Die Linksparteien und die Gewerkschaften sind ihrerseits der Ansicht, dass die Gewinn- und Kapitalsteuersenkungen überzogen sind. Sie sind auch gegen einen zusätzlichen F&E-Abzug sowie gegen die Patentbox.

3.2.2. Begleitmassnahmen zugunsten der familienergänzenden Betreuung, der Berufsbildung und der Familienzulagen

Die Gemeinden und Pfarreien haben zu diesen Massnahmen nur am Rande Stellung genommen.

Die Mitte- und Rechtsparteien bedauern es, dass die Begleitmassnahmen über eine Abgabe auf der Lohnsumme finanziert werden sollen, vor allem für Unternehmen, die keinen oder nur wenig Gewinn abwerfen. Sie sind jedenfalls der Ansicht, dass die öffentliche Hand nicht um die Abgabe herumkommen sollte. Die Linksparteien befürworten die Begleitmassnahmen, die ihnen jedoch nicht weit genug gehen.

Die Arbeitgeberorganisationen möchten eine jährliche Neuverhandlung des Abgabesatzes, und eine spätere Erhöhung der Familienzulagen sollte ebenfalls über diese Abgabe finanziert werden. Die Vereinigung der Freiburgischen Ausgleichskassen für Familienzulagen (VFAF) weist darauf hin,

dass es schwierig sein wird, die öffentliche Hand von der Abgabepflicht auszunehmen.

Die Arbeitnehmervertreter sind der Meinung, dass die Begleitmassnahmen ein Zückerchen sind, damit der Entwurf angenommen wird. Sie hätten eine Entlastung um mindestens 30 Millionen Franken bringen müssen.

3.2.3. Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden und Pfarreien

Nach Ansicht des FGV darf der Ausgleich nicht einmalig und befristet sein. Der FGV möchte wissen, wie der (zu geringe) verfügbare Betrag berechnet wurde. Um den Unsicherheitsfaktoren Rechnung zu tragen, braucht es ein entwicklungsfähiges und dynamisches Ausgleichssystem mit einer jährlichen Berechnung, die den Steuereinkünften nach Inkrafttreten des Gesetzes auf der Grundlage von durchschnittlich drei Jahren für den Fluktuationsausgleich Rechnung trägt. Ferner ist eine Mindestzuweisung für den vom Staat für den Finanzausgleich bereitgestellten Betrag vorzusehen. In die Berechnung des interkommunalen Finanzausgleichs sollten auch die Auswirkungen der USR III einbezogen werden. Die Pfarreien schlagen vor, den Ausgleichsbetrag anzuheben, um die bisherigen Leistungen beibehalten zu können.

Die FDP ist für eine entwicklungsfähige und dynamische Festlegung des Ausgleichsbetrags, berechnet auf einer Grundlage von drei Jahren. Die privaten Organisationen haben zu diesem Aspekt der Reform nicht Stellung genommen.

3.2.4. Weiteres Vorgehen

Nachdem die USR III am 12. Februar 2017 vom Stimmvolk abgelehnt worden war, beschloss der Staatsrat seinen Entwurf auf Eis zu legen. Im September 2017 schickte der Bundesrat seinen neuen Gesetzesentwurf – SV 17 – in die Vernehmlassung. In seiner Sitzung vom 9. Oktober 2017 beriet sich der Staatsrat über die SV 17 und bestätigte die Stossrichtung der kantonalen Strategie. Er nahm auch Kenntnis vom Bericht und vom Vernehmlassungsergebnis zum Vorentwurf zur Umsetzung der USR III und beauftragte ferner die FIND bzw. die Delegation für das Wirtschafts- und Finanzwesen damit, alle betroffenen Parteien an einen runden Tisch zu bringen, um ihnen die freiburgische Strategie vorzustellen und gegebenenfalls auf eine Einigung über die Stossrichtung der Freiburger Vorlage hinzuarbeiten. Dieser runde Tisch fand am 20. November 2017 statt. Ein Konsens, insbesondere über den Steuersatz, konnte nicht gefunden werden.

Im Anschluss an diese Sitzung stellte die Finanzdirektion einen Aktionsplan für diese Vorlage auf und hielt mehrere Sitzungen mit dem Gemeindeverband ab, um sich mit diesem über die Modalitäten der Ausgleichszahlungen an die Gemeinden zu einigen. Ausserdem gab es Treffen mit Arbeit-

geberverbänden, bei denen es um die Einzelheiten der Begleitmassnahmen für die Bevölkerung und ihre Finanzierung ging. Die Delegation für das Wirtschafts- und Finanzwesen machte sich auch Gedanken darüber und nahm an einigen Sitzungen teil. An einem Treffen mit den Arbeitgebervertretern wurde dann über den Steuersatz diskutiert. Am 2. Juli 2018 hat der Staatsrat seine endgültige Strategie bekanntgegeben, gestützt auf die Entwicklung der Vorlage auf Bundesebene, die Beschlüsse der anderen Kantone und die Ergebnisse der verschiedenen Diskussionen im Frühjahr 2018.

4. Strategie des Kantons Freiburg

Die Strategie des Staatsrats für die Umsetzung der SV 17 neu benannt Steuerreform bleibt weitgehend gleich wie an den Medienkonferenzen vom 15. Dezember 2014 und 4. Dezember 2015 angekündigt und am 2. Juli 2018 präzisiert.

In den folgenden Kapiteln werden die Massnahmen der Steuerreform aufgelistet und erläutert sowie die entsprechenden Umsetzungsvorschläge des Staatsrats erklärt.

4.1. Steuerpolitische Massnahmen

4.1.1. Abschaffung der Steuerstatus

Mit Blick auf das internationale Umfeld müssen die Steuerstatus nach den Artikeln 127 und 128 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) abgeschafft werden. Der Kanton hat hier keinerlei Handlungsspielraum, da die eidgenössische Rechtsgrundlage, auf der sie beruhen (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG), mit dem Bundesgesetz aufgehoben wird.

Welche Auswirkungen die Abschaffung der Steuerstatus ohne Kompensationsmassnahmen hat, ist unter Ziffer 1.3 beschrieben. Nichts tun ist für den Kanton Freiburg keine Option. Mit den Massnahmen, die in den folgenden Kapiteln beschrieben werden, sollen attraktive Rahmenbedingungen für ein stabiles und dynamisches Wirtschaftsgefüge im Kanton geschaffen und ein Beitrag zum Wachstum von Wirtschaft und Beschäftigung geleistet werden. Gleichzeitig sollen aber auch die Steuereinnahmen erhalten bleiben, die es für die Finanzierung der staatlichen Aufgaben braucht.

4.1.2. Steuersatzsenkung juristische Personen

Ausgangslage

Damit die Unternehmensbesteuerung trotz Abschaffung der Steuerstatus wettbewerbsfähig bleibt, hält der Bund die Kantone dazu an, ihre Gewinnsteuersätze zu senken. Eine Steuersatzsenkung ist die einzige im internationalen Umfeld unumstrittene Massnahme (sofern eine Steuerbelastung von rund 10% gewährleistet ist) und scheint somit auch am geeignetsten mit Blick auf eine langfristige Rechtssicherheit.

Im Kanton Freiburg beträgt der Gewinnsteuersatz 19,86%. Damit belegt Freiburg Rang 16 im interkantonalen Steuervergleich (Vergleich unter Berücksichtigung der Steuerbelastung im Kantonshauptort). Der Kanton Genf wendet mit 24,16% den höchsten Steuersatz an, und der Kanton Luzern

weist mit einem Satz von 12,32% die niedrigste Gewinnsteuerbelastung auf (s. Grafik in Tabelle 1).

Bei der Kapitalsteuer liegt der Kanton Freiburg mit einem Steuersatz von 0,307% (0,16% für die Kantonssteuer) an 19. Stelle (s. Tabelle 2).

Tabelle 1

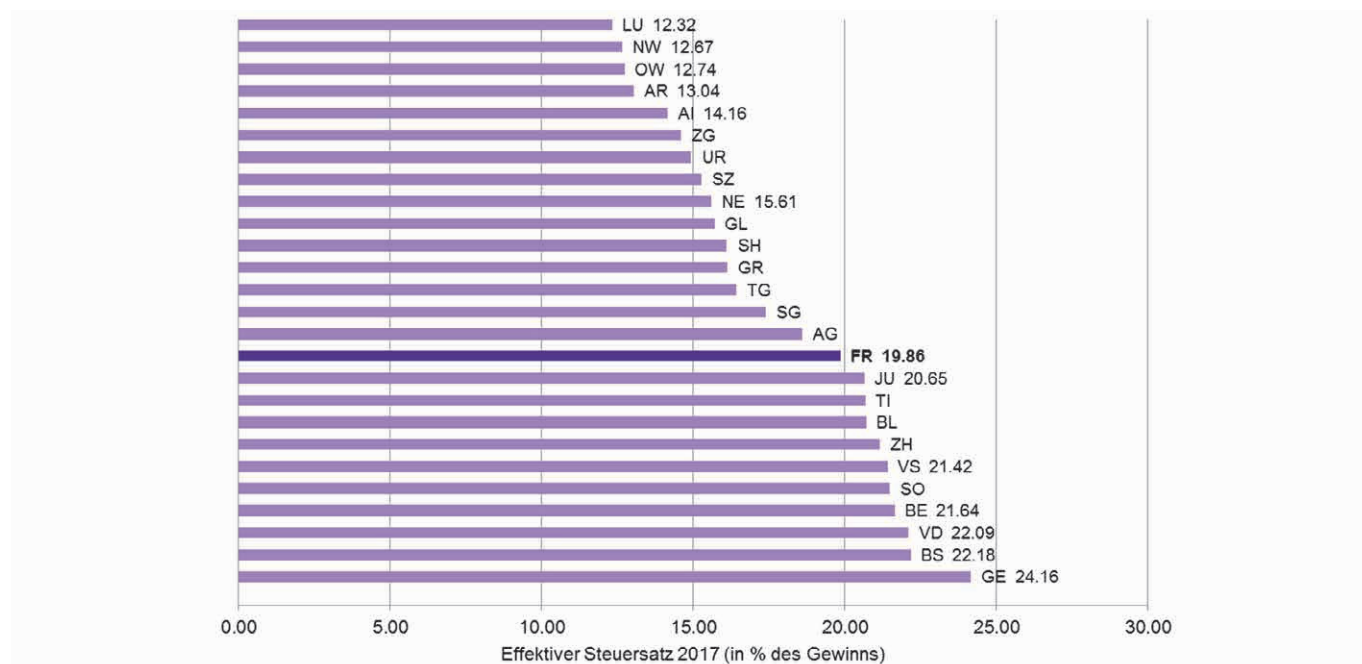
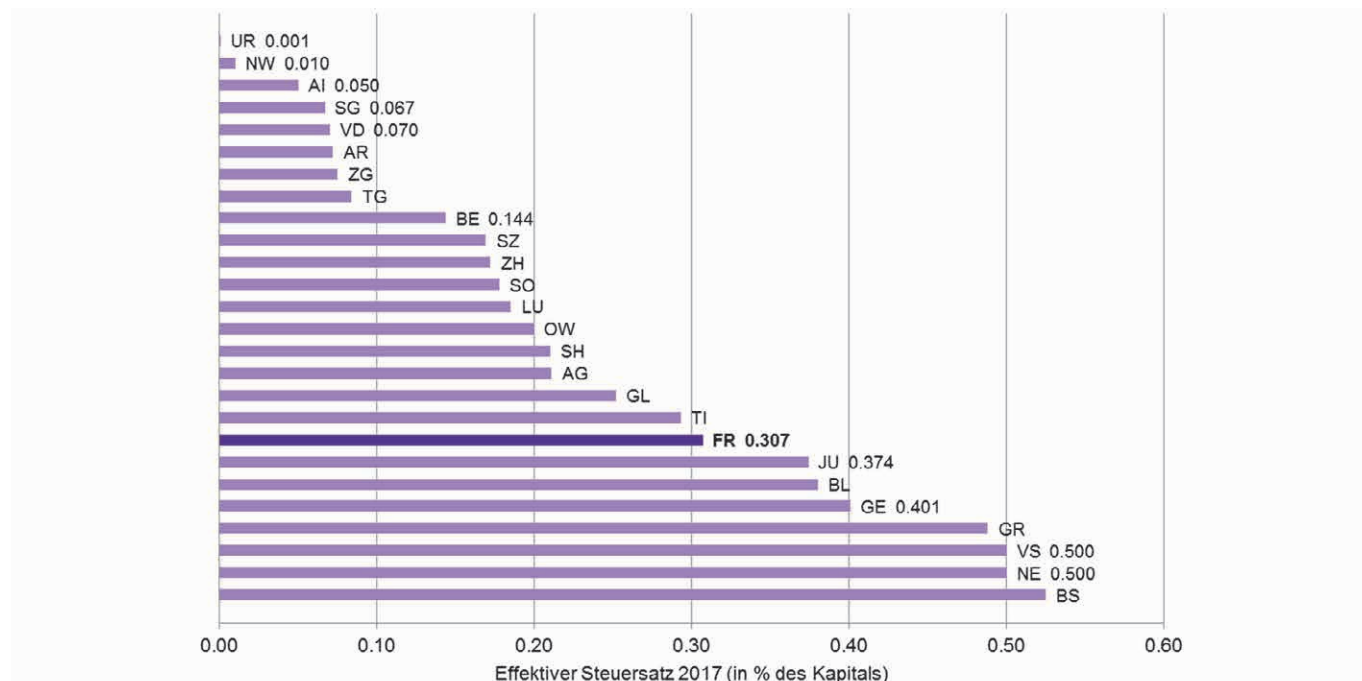


Tabelle 2



Gewinnsteuersenkung

Mehrere Kantone rund um den Kanton Freiburg haben bereits eine Gewinnsteuersenkung angekündigt oder entsprechende Bestimmungen bereits verabschiedet. Im Kanton Neuenburg gilt seit 2016 ein effektiver Steuersatz von 15,61%, und es ist eine Senkung auf 13,79% oder sogar auf 12,66% geplant. Der Kanton Waadt wird seinen effektiven Satz ab 2019 von 22,79¹ auf 13,79% senken (effektiver Satz), und der Kanton Genf plant eine Senkung des effektiven Satzes von 24,16%² auf 13,49%. Insgesamt streben sechzehn Kantone tiefere Gewinnsteuersätze als der Kanton Freiburg an.

Angesichts der Gesetzesanpassungen, die in unseren Nachbarkantonen bereits erfolgt oder geplant sind, dürfen die Auswirkungen der Steuerreform für den Kanton Freiburg nicht nur mit Blick auf die hier ansässigen Firmen gesehen werden. Selbst wenn das Unternehmensgefüge im Kanton Freiburg keine Satzsenkung erfordern sollte (was nicht der Fall ist, da der Anteil des Gewinns der Statusgesellschaften am Gewinn der juristischen Personen 60% ausmacht), müsste der Kanton Freiburg handeln, um wettbewerbsfähig zu bleiben und die Abwanderung hier ansässiger Firmen (ordentlich besteuerte oder solche mit Steuerstatus) in attraktivere Kantone zu verhindern.

Im Bestreben der interkantonalen Wettbewerbsfähigkeit hat der Staatsrat beschlossen, den kantonalen Gewinnsteuersatz auf 4% zu senken, um auf einen effektiven Gewinnsteuersatz von 13,72% zu kommen (berechnet mit einem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss von 75% und einem durchschnittlichen Kirchensteuerfuss von 10%). Diese Satzsenkung wird Steuerausfälle von schätzungsweise 65,6 Millionen Franken für den Staat zur Folge haben (auf der Grundlage der Statistiken 2015). Diese werden teilweise mit Mehreinnahmen kompensiert, die durch die Abschaffung der Steuerstatus bei der Gewinnsteuer generiert werden und sich ohne Risikoabschlag auf schätzungsweise 43 Millionen Franken und mit einem Risikoabschlag von 20% auf schätzungsweise 34,4 Millionen Franken belaufen dürften. Ohne Risikoabschlag wird die Gewinnsteuersenkung den Staat also schätzungsweise 22,6 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 16,9 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 2,3 Millionen Franken. Mit dem Risikoabschlag wird sie den Staat geschätzte 31,2 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 23,4 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 3,1 Millionen Franken (Einzelheiten siehe Ziff. 8).

Kapitalsteuersenkung

Wie schon unter Ziffer 1.3 gesagt, führt die Abschaffung der Steuerstatus bei den betroffenen Unternehmen zu einer höheren Gewinnsteuerbelastung, die sich ohne Korrektur verdoppeln würde. Allerdings wird die Abschaffung der Steuersta-

tus bei der Kapitalsteuer noch schmerzhaftere Folgen haben. Ohne Änderungen bei der Kapitalsteuer müssten die betroffenen Unternehmen womöglich bis zu zehnmal höhere Kapitalsteuern zahlen als heute. Ohne Kompensationsmassnahmen ist also damit zu rechnen, dass die betroffenen Unternehmen abwandern, umso mehr als unsere Nachbarkantone (Waadt und Bern) schon jetzt einen zwei- bis dreimal tieferen Kapitalsteuersatz anwenden als der Kanton Freiburg.

Um dies zu verhindern, wurden mehrere Varianten geprüft. Im Vernehmlassungsentwurf hatte sich der Staatsrat seinerzeit für eine Senkung des kantonalen Kapitalsteuersatzes von 0,16% auf 0,04% ausgesprochen. Kombiniert mit der differenzierten Kapitalbesteuerung zu 0,004% sollte damit eine moderate Kapitalsteuererhöhung für die Unternehmen mit Steuerstatus möglich sein und so verhindert werden können, dass diese ins Ausland oder in andere, attraktivere Kantone abwandern.

In der Vernehmlassung sprachen sich viele Teilnehmer gegen die (zu) starke Steuersatzsenkung aus. Ausserdem bedauerten es das Büro des Grossen Rates und viele Grossrätinnen und Grossräte, dass der Staatsrat eine Motion, die die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer verlangte, nie umgesetzt hat. Diese gehörte zu den Instrumenten der Unternehmenssteuerreform II, wurde im Kanton Freiburg jedoch nicht umgesetzt. Die vom Grossen Rat gutgeheissene Motion Markus Ith (M 1002-07³) Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern verlangt die Einführung dieser Massnahme. In der Vernehmlassungsvorlage war das Hauptargument für die starke Steuersatzsenkung, dass diese gewisse grosse Holdinggesellschaften im Kanton halten sollte. Die hauptsächlich betroffenen Gesellschaften haben jedoch inzwischen aufgrund der BEPS-Standards und der Auflagen der Europäischen Union ihr Verhalten geändert. Demnach schlägt der Staatsrat vor, den Kapitalsteuersatz auf 0,1% und die differenzierte Kapitalbesteuerung auf 0,01% festzusetzen, aber die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, wie in dieser Motion verlangt einzuführen.

Die Massnahmenvorschläge zur Kapitalsteuer (Senkung des Kapitalsteuersatzes, Mehreinnahmen mit der Abschaffung der Steuerstatus, differenzierte Besteuerung und Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer) werden den Staat schätzungsweise 13,5 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 10,1 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 1,3 Millionen Franken. Darin eingerechnet ist ein Risikoabzug von 20% auf den Mehreinnahmen der Unternehmen, deren Steuerstatus wegfällt (Einzelheiten siehe Kapitel 8).

Senkung der Minimalsteuer

Wie dreizehn andere Kantone kennt auch Freiburg eine Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die erhoben wird, wenn sie höher

¹ gemäss Zahl 2015 Tabelle 2.

² gemäss Zahl 2015 Tabelle 2.

³ 2007-GC-4 gemäss Parlinfo.

ist als die ordentliche Steuer auf dem Reingewinn und dem Kapital. In den ersten drei Betriebsjahren und wenn sich die Unternehmen in ernsten finanziellen Schwierigkeiten befinden, muss diese Steuer jedoch nicht entrichtet werden. Die Minimalsteuer war eingeführt worden, um Unternehmen besteuern zu können, deren steuerbare Einkünfte nicht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Für das Steuerjahr 2015 sind fünf Unternehmen dieser Steuer unterstellt, die rund 840 000 Franken Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuereinnahmen generiert. Der Steuersatz beträgt heute 0,5‰ für die steuerbaren Bruttoeinnahmen aus Engroshandel und für jene von Fabrikationsunternehmungen und 1,4‰ für alle übrigen Bruttoeinnahmen. Für die Berechnung der Minimalsteuer werden die Bruttoeinnahmen nur für den 500 000 Franken übersteigenden Betrag berücksichtigt.

Da die geltenden Steuersätze auf den geltenden Gewinnsteuersätzen basieren, müssen sie im gleichen Umfang gesenkt werden wie die ordentliche Gewinnsteuer, also auf 0,25‰ bzw. 0,7‰.

Differenzierte Kapitalbesteuerung

Funktionsweise

Nach Bundesrecht (Art. 29 Abs. 3 StHG) können die Kantone eine Entlastung – in Form einer Steuersatzsenkung – für das Eigenkapital vorsehen, das in Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten, mit qualifizierenden Beteiligungsrechten (Mindestbeteiligungsquote von 10%) sowie konzerninternen Darlehen steht. Dazu muss zuerst der Anteil dieser Aktiven an den gesamten Aktiven des Unternehmens bestimmt werden. Mit dieser Quote wird dann der Eigenkapitalanteil bestimmt, der vom privilegierten Steuersatz profitieren kann.

Zahlenbeispiel (nach Art. 29 Abs. 3 StHG)

Aktiven		Passiven	
Debitor Gruppengesellschaft	20	Fremdkapital	100
Beteiligungen	20	Eigenkapital	200
Immobilien	200		
Immaterielle Anlagen	60		
Total Aktiven	300	Total Passiven	300

Eigenkapitalanteil, der zum reduziertem Steuersatz besteuert wird: $100/300 = \frac{1}{3}$

Eigenkapital 200

wovon privilegiert zu reduziertem Satz besteuert wird: $\frac{1}{3}$ von 200 = 67

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat schlägt die Umsetzung der differenzierten Kapitalbesteuerung vor, schliesst dabei aber konzerninterne Darlehen bei der Berechnung des Kapitalanteils für den reduzierten Steuersatz aus. Solche Darlehen waren in der bundesrätlichen Botschaft nicht vorgesehen. Ihre Berücksichtigung würde mit Mehrkosten von rund 2 Millionen Franken zu Buche schlagen.

Die differenzierte Kapitalbesteuerung muss mit einer Senkung des ordentlichen Kapitalsteuersatzes kombiniert werden. Zur Gewährleistung einer moderaten Kapitalbesteuerung schlägt der Staatsrat einen privilegierten Steuersatz von 0,01% vor, also ein Zehntel des ordentlichen Satzes.

Zahlenbeispiel (gemäss Strategie des Staatsrats)

Aktiven		Passiven	
Debitor Gruppengesellschaft	20	Fremdkapital	100
Beteiligungen	20	Eigenkapital	200
Immobilien	200		
Immaterielle Anlagen	60		
Total Aktiven	300	Total Passiven	300

Eigenkapitalanteil, der zum reduziertem Steuersatz besteuert wird: $80/300 = 26,7\%$

Eigenkapital 200

wovon privilegiert zu reduziertem Satz besteuert wird: 26,7% von 200 = 53,3

4.1.3. Behandlung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerstatus (Step-up)

Funktionsweise

Nach Bundesrecht (Art. 78g StHG) können die Unternehmen bei Wegfall des Steuerstatus die stillen Reserven aufdecken, die sie noch unter dem Steuerstatus gebildet hatten, sind aber nicht dazu verpflichtet. Die stillen Reserven werden nach den anerkannten Methoden und mit einer anfechtbaren Verfügung durch die Steuerbehörde festgesetzt. In diesem Fall werden in den nächsten fünf Jahren die realisierten Gewinne bis zum maximal festgesetzten Wert der stillen Reserven gesondert besteuert. Im Sinne dieser Bestimmung müsste die gesonderte Besteuerung zu einem privilegierten Steuersatz erfolgen, um zu verhindern, dass die vom Unternehmen noch als Statusgesellschaft gebildeten stillen Reserven zu einem zu hohen Satz besteuert werden. Ohne besondere Massnahmen wäre nach Ansicht der Experten¹ die Steuerbe-

¹ R. Matteotti, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015.

lastung unverhältnismässig und würde gegen Treu und Glauben sowie gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Bei Verlusten in den fünf Jahren nach Wegfall des Steuerstatus bestünde keine Möglichkeit, die Übergangsfrist zu verlängern.

Gesellschaften, die vor Inkrafttreten der Reform auf ihren Steuerstatus verzichten, könnten auf der Grundlage der bundesgerichtlichen Rechtsprechung¹ von einer auf zehn Jahre verlängerten Übergangsperiode für die Geltendmachung der als Statusgesellschaften gebildeten stillen Reserven profitieren (Step-up vor Reform), sofern der Kanton diese Möglichkeit vorsieht.

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat schlägt vor, seine Strategie auf eine markante Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes auszurichten (s. Ziff. 3.1.2). Er schlägt also vor, keine privilegierte Besteuerung für von den Unternehmen als Statusgesellschaften gebildete stille Reserven vorzusehen. Den Experten zufolge ist dies im Sinne von Artikel 78g StHG, der eine moderate Besteuerung der unter dem Steuerstatus gebildeten stillen Reserven anstrebt. Ein Kanton, der seine Strategie auf eine markante Senkung seines Gewinnsteuersatzes ausrichtet, könnte also einen seinem ordentlichen Steuersatz nahezu oder genau entsprechenden Steuersatz vorsehen. Demnach sind keine Steuerausfälle aufgrund dieser Massnahme zu erwarten. Diese Position rechtfertigt sich auch dadurch, dass der Kanton Freiburg nach ständiger Praxis die stillen Reserven beim Eintritt in den Steuerstatus nie systematisch besteuert hat. Somit gibt es auch keinen Grund, beim Wegfall des Steuerstatus die stillen Reserven privilegiert zu besteuern.

4.1.4. Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug oder Wegzug aus der Schweiz (Step-up)

Funktionsweise

Die Artikel 24b und 24c StHG sehen eine Harmonisierung der Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug in die Schweiz oder Wegzug aus der Schweiz vor. Nach Artikel 24b StHG kann eine Gesellschaft, die sich in der Schweiz niederlässt, ihre stillen Reserven – einschliesslich Goodwill –, die sie im Ausland gebildet hat, steuerneutral in ihrer Steuerbilanz aufdecken. Stille Reserven, die auf den einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, werden anschliessend gemäss den üblichen Abschreibungssätzen abgeschrieben. Der Goodwill muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden. Mit dieser Bestimmung soll die Niederlassung von Unternehmen in der Schweiz gefördert werden, die zurzeit in international stark in der Kritik stehenden, äusserst steuergünstigen Ländern niedergelassen sind. Dieses Instrument dürfte hingegen

bei in Nachbarstaaten niedergelassenen Gesellschaften nicht auf grosses Echo stossen. Mit dem vermehrten Informationsaustausch auf internationaler Ebene wird nämlich unweigerlich der ausländische Fiskus seine Ansprüche auf die in der Schweiz aufgedeckten stillen Reserven geltend machen.

Bei Wegzug einer Gesellschaft aus der Schweiz werden die während ihrer Geschäftstätigkeit in der Schweiz generierten stillen Reserven – einschliesslich Goodwill – der Gewinnsteuer unterstellt.

Strategie des Staatsrats

Die Regelung nach StHG ist zwingend für die Kantone und lässt ihnen keinerlei Spielraum. Die bundesrechtlichen Bestimmungen müssen also ins DStG übernommen werden. Die Übernahme dieser Bestimmungen wird keine Steuerausfälle zur Folge haben.

4.1.5. Patentbox

Funktionsweise

Die Patentboxregelung, ihre Umsetzung und Anwendung sind extrem komplex. Aus diesem Grund beschränkt sich der Staatsrat darauf, ganz schematisch und vereinfacht zu erklären, wie dieses Instrument funktioniert. Anhand eines vereinfachten Zahlenbeispiels in Anhang 2 wird ersichtlich, wie kompliziert das Ganze ist.

Gemäss Artikel 24b StHG werden Erträge aus Immaterialgüterrechten und vergleichbaren Rechten von den übrigen Erträgen eines Unternehmens getrennt und reduziert besteuert (mit einem Maximalabzug von 90%). Sowohl juristische Personen als auch Personengesellschaften und Selbstständigerwerbende können die Patentbox in Anspruch nehmen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind. Die Gewinne, die privilegiert besteuert werden können, werden nach der sogenannten Residualmethode ermittelt. Zur Berechnung des relevanten Boxenerfolgs werden vom gesamten Gewinn alle Erträge ausgeschieden, die nicht auf Patenten und vergleichbaren Rechten beruhen. Nur der Restertrag darf privilegiert besteuert werden, und nur im Verhältnis des dem Inland zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand, erhöht um 30% (modifizierter Nexus-Ansatz). Angenommen, nur 10% der Forschungs- und Entwicklungskosten (inkl. Erhöhung um 30%) eines Unternehmens sind in der Schweiz angefallen, so könnten nur 10% des nach der Residualmethode ermittelten, für die Patentbox qualifizierten Gewinns privilegiert besteuert werden (Verhältnis F&E-Aufwand Schweiz zu F&E-Aufwand insgesamt, multipliziert mit dem nach der Residualmethode ermittelten, für die Patentbox qualifizierten Gewinn). Die Steuererleichterung besteht für das Unternehmen nicht in einem privilegierten Steuersatz, sondern in einer Herabsetzung der Bemessungsgrund-

¹ BGE 2C_645/2011 vom 12. März 2012, BGE 2C_842/2013 vom 18. Februar 2014.

lage (nur ein gewisser Prozentsatz des für die Patentbox qualifizierten Gewinns ist zum ordentlichen Satz steuerbar).

Für die Patentbox sollen Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren. Unter den Begriff der «vergleichbaren Rechte» fallen ergänzende Schutzzertifikate, Topographien, Pflanzensorten, der Unterlagenschutz¹, der Berichtschutz und die entsprechenden ausländischen Rechte². Aus Praktikabilitätsgründen will die Schweiz darauf verzichten, nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU sowie urheberrechtlich geschützte Software für eine Patentbox zu qualifizieren. Soweit Software jedoch Teil einer Erfindung ist, kann sie auch in der Schweiz patentiert werden (sog. «computerimplementierte Erfindung») und damit in die Patentbox aufgenommen werden. Das gilt auch für im Ausland für Software erteilte Patente.

Bei der Einbringung in die Patentbox muss über die für die Patente, vergleichbaren Rechte oder Produkte getätigten F&E-Aufwendungen abgerechnet werden, womit die bisherige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen neutralisiert wird. Diese Abrechnung muss im ersten Jahr oder innert fünf Jahren ab Eintritt in die Patentbox erfolgen. Der Bundesrat wird auf dem Verordnungsweg die Residualmethode, den modifizierten Nexusansatz, die Dokumentationspflichten, den Beginn und das Ende der ermässigten Besteuerung in der Patentbox sowie die Behandlung von Verlusten konkretisieren.

Die Umsetzung der Patentbox wird die Steuerpflichtigen vor eine Herausforderung stellen, da sie umfassende wirtschaftliche Analysen zur Bestimmung der Erträge aus Immaterialgüterrechten vornehmen müssen.

Diese Umsetzung der Patentbox stellt auch die Steuerbehörde vor eine grosse Herausforderung. Sie muss den Gewinn- oder Ertragsanteil bestimmen können, auf dem die Steuerermässigung gewährt werden kann. Auch bei der Kontrolle des Verhältnisses «dem Inland zurechenbare Aufwendungen und Gesamtausgaben» wird es in der Praxis Schwierigkeiten geben, da sie voraussetzt, dass die dem Ausland zurechenbaren Aufwendungen bekannt sind. In komplexen Fällen sind die Mitwirkung und Unterstützung der Eidgenössischen Steuerverwaltung unverzichtbar.

Strategie des Staatsrats

Die Kantone müssen die Patentbox gemäss StHG umsetzen. Der Staatsrat möchte günstige Rahmenbedingungen für die Forschung und Entwicklung schaffen und befürwortet somit eine privilegierte Besteuerung von Lizenzerträgen, wie er bereits in seiner Antwort auf die Motion Emmanuelle Kaelin Murith/Jean-Louis Romanens Innovations- und Technologieförderung (M 1136.11) ausgeführt hatte. Deshalb möchte

er die Entlastung auf Bemessungsstufe auf 90% der qualifizierenden Gewinne ansetzen. Auf den ersten Blick scheint es sich dabei um eine enorme Ermässigung zu handeln, man muss sie aber in Zusammenhang mit der Bestimmung sehen, die eine gemeinsame Obergrenze für alle vorgesehenen Ermässigungsmassnahmen vorsieht. Auf den entsprechenden Mechanismus mit Zahlenbeispiel wird unter Ziffer 4.1.9 eingegangen.

Der Staatsrat schlägt weiter vor, dass die Aufwendungen der Jahre vor dem Eintritt in die Patentbox beim Eintritt in die Patentbox berücksichtigt werden.

Ausgehend von einem makroökonomischen Ansatz, auf den in Ziffer 8.1.1.1 näher eingegangen wird, dürfte die Patentbox den Staat schätzungsweise maximal 5 Millionen Franken kosten, die Gemeinden 3,8 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 0,5 Millionen Franken.

4.1.6. Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Funktionsweise

Mit diesem zusätzlichen Abzug sollen Forschung und Entwicklung (F&E) steuerlich über den Abzug des F&E-Aufwands gefördert werden, wie dies bereits in zahlreichen Staaten der Fall ist.

Mit dem Instrument nach Artikel 25a StHG können die Kantone für den Aufwand aus F&E in der Schweiz einen zusätzlichen Abzug im Umfang von höchstens 50 Prozent der berechtigten Kosten von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorsehen. Förderfähig sind sowohl selbst erbrachte F&E-Arbeiten als auch Auftragsforschung im Inland – namentlich Grundlagenforschung, aber auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation. Die Aufwendungen, die zu einem zusätzlichen Abzug berechtigen, sind die Personalaufwendungen – Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen – für Angestellte, die im Bereich F&E tätig sind; dazu wird ein Zuschlag von 35% gewährt. Die Aufwendungen für durch Dritte im Auftrag des Unternehmens durchgeführte F&E qualifizieren nur zu 80% für den zusätzlichen Abzug.

Strategie des Staatsrats des Kantons Freiburg

Beim zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen handelt es sich nach Ansicht des Staatsrats um ein effizientes Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung in der Schweiz. Er befürwortet diese Massnahme und ihre Umsetzung im Kanton Freiburg und schlägt einen Abzug von 150% vor. Damit können bei einem Personalaufwand von 100 Franken für F&E 167.50 Franken von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (Personalaufwand von 100 plus Zuschlag von 35% = 135; 50% davon als zusätzlicher Abzug gleich

¹ nach dem Heilmittelgesetz vom 15. Dezember 2000.

² nach der Pflanzenschutzmittelverordnung vom 12. Mai 2010.

67,5). Der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen fliesst ebenfalls in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung ein (s. Ziff. 3.1.8), wodurch sich allzu grosse Steuereinsparungen vermeiden lassen. Nach einer Schätzung basierend auf dem Anteil der F&E-Kosten am Bruttoinlandsprodukt der Schweiz kostet der zusätzliche F&E-Abzug den Staat schätzungsweise maximal 6 Millionen Franken, die Gemeinden 4,5 Millionen Franken und die Pfarreien und Kirchgemeinden 0,6 Millionen Franken (Einzelheiten siehe Ziff. 8.1.1).

4.1.7. Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip

Funktionsweise

Das Kapitaleinlageprinzip wurde mit der Unternehmenssteuerreform II eingeführt und sollte eine frühere Überbesteuerung beseitigen. Nach dem davor vorherrschenden Nominalwertprinzip musste jede Rückzahlung an den Aktionär, die den Nennwert des betreffenden Wertpapiers überstieg, als Einkommen versteuert werden. Dies war besonders stossend, wenn der Aktionär beim Erwerb des Wertpapiers ein Aufgeld (Agio) zahlen musste. Ziel der Reform war es, die Rückzahlung von Aufgeldern wie eine Kapitalrückzahlung zu behandeln, sofern sie als separate Reserve verbucht worden sind (Reserve aus Kapitaleinlage). Mit dieser Reform tendieren viele (börsennotierte) Grossunternehmen heute dazu, statt Dividenden auszuschütten eine steuerneutrale Agiorückzahlung zu leisten. Die vom Parlament vorgenommene Korrektur zwingt die Gesellschaften, die über andere Reserven verfügen, diese in gleichem Umfang auszubezahlen wie die Rückzahlung von Agios. Bei Verstoß gegen diese Regelung (nach Artikel 7b StHG) werden Zahlungen als Einkommen aus beweglichem Vermögen besteuert.

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat hat hier keinen Spielraum und muss diese bundesrechtliche Massnahme umsetzen. Diese Massnahme wird Steuermehreinnahmen aus der Dividendenbesteuerung generieren. Da die Aktionäre börsennotierter Gesellschaften nicht bekannt sind und es schwierig ist, das Verhalten der betroffenen Unternehmen vorherzusehen, lassen sich die steuerlichen Auswirkungen dieser Massnahmen nicht abschätzen. Sie dürften jedoch nicht besonders ins Gewicht fallen.

4.1.8. Zinsbereinigte Gewinnsteuer (Notional Interest Deduction NID)

Funktionsweise

Nach geltendem Recht können die Fremdkapitalzinsen als geschäftsmässig begründeter Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer soll den fiktiven Zinsabzug auf Eigenkapital ermöglichen. Ein solcher Abzug ist dadurch

begründet, dass ein Unternehmen, das sein Eigenkapital in Anlagevermögen investiert, dieses Kapital nicht auf dem Kapitalmarkt anlegen kann und dadurch keinen Zinsertrag erzielt. Weil es auf die zinsabwerfende Kapitalmarktinvestition verzichtet, entstehen ihm sogenannte Opportunitätskosten in Form des entgangenen Erlöses. Die Höhe dieser Kosten wird mittels eines kalkulatorischen Zinsfusses ermittelt. Konkret wird diese Massnahme mit der Erweiterung der Liste der geschäftsmässig begründeten Abzüge umgesetzt. Nach dem Konzept, für das sich das eidgenössische Parlament entschieden hat, ist der Schutzzinsabzug nicht auf dem gesamten steuerbaren Eigenkapital möglich, sondern nur auf dem Sicherheitseigenkapital. Das Sicherheitseigenkapital ist der Teil des Eigenkapitals, der das Eigenkapital, welches ein Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit langfristig benötigt (Kernkapital), übersteigt. Die Begrenzung auf das Sicherheitseigenkapital fusst auf der Grundidee, dass eine steuerliche Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital nur insoweit erforderlich ist, als Eigen- und Fremdkapital im Rahmen der Kapitalstrukturgestaltung von Unternehmen effektiv substituierbare Finanzierungsquellen darstellen. Demzufolge qualifiziert das betriebswirtschaftlich unabdingbare Kerneigenkapital eines Unternehmens nicht für einen Schutzzinsabzug. Zur Berechnung des Kerneigenkapitals werden die massgebenden Gewinnsteuerwerte der einzelnen Aktiven mit den für die einzelnen Aktivposten vorgesehenen Eigenkapitalunterlegungssätzen multipliziert. Die Summierung dieser Kerneigenkapitalwerte über alle Aktivkategorien liefert dann das für die jeweilige Gesellschaft massgebende Kerneigenkapital.

Ausserdem wird der Schutzzinsabzug nicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland gewährt. Hingegen können Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften in der Schweiz den Schutzzinsabzug in Anspruch nehmen. Der Schutzzinsabzug ist für die bei der Ankunft in der Schweiz oder bei Wegfall eines Steuerstatus aufgedeckte stillen Reserven ebenfalls ausgeschlossen. Das StHG enthält eine Schutzbestimmung, mit der Missbräuchen und nicht wirtschaftlich gerechtfertigten Steuereinsparungen entgegengewirkt werden soll. Das verbleibende Eigenkapital nach diesen Abzügen ist das Sicherheitseigenkapital, von dem der Schutzzins abgezogen werden kann.

Die bundesrätliche Botschaft beinhaltete keinen Abzug kalkulatorischer Zinsen mehr. Das Parlament führte ihn aber in einer sehr restriktiven Form wieder ein: nur die Kantone, in denen im Hauptort des Kantons das kumulierte Steuermass ohne direkte Bundessteuer mindestens 13,5% erreicht oder 18,03% effektive Steuerbelastung mit direkter Bundessteuer (22% gesetzlicher Steuersatz), können dieses Instrument einführen.

Strategie des Staatsrats

Der Staatsrat hatte sich aufgrund der möglichen Folgen in Form von Verhaltensanpassungen und massiven Steuerausfällen immer gegen diese Massnahme ausgesprochen.

Ausserdem erfüllt der Kanton Freiburg die gesetzlichen Voraussetzungen für die Einführung des kalkulatorischen Zinsabzugs nicht.

4.1.9. Entlastungsbegrenzung

Funktionsweise

Mit der Einführung einer Obergrenze für Steuerermässigungen soll die Besteuerung eines Minimums an Steuersubstrat von Unternehmen gewährleistet werden, die eine oder mehrere Steuernischen voll ausnutzen könnten. Für das eidgenössische Parlament ist es undenkbar, dass ein Unternehmen dank den mit der Steuerreform eingeführten steuerpolitischen Massnahmen keine Steuern zahlt. Solche Möglichkeiten würden international zweifellos auf grosse Kritik stossen. Die Unternehmen würden ausserdem keine oder nicht mehr genügend Gewinnsteuer generieren, um zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben beizutragen. Die Ziele der Steuerreform könnten damit nicht mehr erreicht werden.

Die Entlastungsbegrenzung verpflichtet die Kantone dazu, einen Mindestprozentsatz der Bemessungsgrundlage (bzw. einen Höchstabzug) festzulegen. Mit dieser Begrenzung können falls nötig die von Firmen geforderten Abzüge (Patentbox, zusätzlicher F&E-Abzug, NID und Step-up vor Reform) (nach unten) korrigiert werden. Das Gesetz überlässt die Festsetzung dieser Grenze den Kantonen, gibt aber eine maximale Ermässigung von 70% vor. Dieser Handlungsspielraum ist gerechtfertigt, weil nicht alle Kantone dieselbe Strategie verfolgen werden: Ein Kanton, der seine Strategie auf einer massiven Satzsenkung für alle Unternehmen begründet, wird die Steuerermässigungsgrenze a priori tiefer ansetzen, um ein akzeptables Einnahmenniveau zu gewährleisten. Umgekehrt werden Kantone, die den Steuersatz nicht senken, ihre Attraktivität dank der steuerpolitischen Massnahmen erhalten. Die Steuerermässigungsgrenze wird in diesem Fall höher gesetzt sein.

Strategie des Staatsrats

Wie schon gesagt will der Staatsrat des Kantons Freiburg für alle im Kanton ansässigen Unternehmen vorteilhafte Rahmenbedingungen schaffen. Schon im Dezember 2014 gab er bekannt, er wolle seine USR III-Strategie – die inzwischen umbenannt worden ist – auf eine massive Steuersatzsenkung ausrichten, und kündigte eine Reduktion des kantonalen Gewinnsteuersatzes auf 4% an, um einen effektiven Steuersatz von 13,72% zu erreichen.

Weiter will der Staatsrat die Forschung und Entwicklung fördern, weshalb er die Instrumente Patentbox und zusätzlicher Abzug für die F&E-Aufwendungen für die Freiburger Unternehmen vorschlägt. Die Einführung eines weiteren Instruments ist nicht zielführend. Im Bestreben um eine einheitliche Strategie ist der Staatsrat ausserdem der Auffassung, dass die Entlastungsbegrenzung ziemlich tief angesetzt werden muss. So sieht der Gesetzesentwurf eine Besteuerung zu mindestens 80% der Bemessungsgrundlage vor, also eine Steuerreduktion von maximal 20%. Wie die Entlastungsbegrenzung funktioniert, wird vereinfacht in Anhang 3 dargestellt. Wie sie sich auf die Kosten der Steuerreform auswirkt, wird aus Tabelle 7 ersichtlich.

4.1.10. Anpassungen beim Teilbesteuerungsverfahren

Funktionsweise

Seit Inkrafttreten der USR II können Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten (mindestens 10% des Aktienkapitals) privilegiert besteuert werden. Auf Bundesebene sind nur 60% der Dividenden steuerbar, wenn sie sich im Privatvermögen der steuerpflichtigen Person befinden. Für das Geschäftsvermögen liegt diese Grenze bei 50%. Das StHG überlässt die Festsetzung der Besteuerungsgrenze den Kantonen. Einige Kantone verfolgen eine sehr aggressive Steuerpolitik mit einer massiven Senkung der Besteuerungsgrundlage (bis auf 40%). In seiner Botschaft zur SV 17 schlug der Bundesrat die Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlage der Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten (Mindestbeteiligungsquote von 10%) vor und wollte die Kantone zu einer Dividendenbesteuerung von 70% verpflichten. Diese Revision wurde insbesondere damit begründet, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung mit den Gewinnsteuersatzsenkungen reduziert würde. Das Parlament sah letztlich im StHG eine Mindestbesteuerung der Dividenden zu 50% vor.

Strategie des Staatsrats

Zurzeit sieht das DStG eine Steuerreduktion für Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten von 50% vor, was von den Aktionären und den Unternehmen sehr begrüsst worden war. Im Rahmen seiner an der Medienkonferenz vom 2. Juli 2018 angekündigten Strategie wollte der Staatsrat diese Steuerermässigung im Sinne der bundesrätlichen Botschaft auf 30% reduzieren. Angesichts der letztlich vom Parlament verabschiedeten StHG-Bestimmungen kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Kürzung der Entlastungen im angekündigten Umfang gewisse Grossaktionäre bzw. Unternehmeraktionäre veranlassen könnte, sich in einem unserer Nachbarkantone niederzulassen.

Der Staatsrat ist sich jedoch auch bewusst, dass die Beibehaltung der geltenden Regelung kaum zu rechtfertigen ist. Die

vorgeschlagene massive Steuersatzsenkung wird nämlich zur Folge haben, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung – aufgrund derer die Teilbesteuerung der Dividenden im Rahmen der USR II eingeführt worden war – stark zurückgehen wird. Somit rechtfertigt es sich seiner Ansicht nach, die Steuerbemessungsgrundlage für die Dividenden aus qualifizierenden Beteiligungsrechten auf 70% anzuheben. Diese Änderung wird dem Kanton Steuer Mehreinnahmen von schätzungsweise 5,9 Millionen Franken bringen, den Gemeinden 4,4 Millionen Franken und den Pfarreien und Kirchgemeinden 0,6 Millionen Franken (auf der Grundlage der Statistik 2015).

4.2. Finanzausgleich

Funktionsweise

Das gegenwärtige Finanzausgleichssystem des Bundes, das 2008 im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) eingeführt wurde, besteht einerseits aus einem Ressourcenausgleichsmechanismus und andererseits aus einem doppelten Lastenausgleichsmechanismus zum Ausgleich übermässiger finanzieller Lasten gewisser Kantone auf Grund ihrer geografisch-topografischen oder soziodemografischen Bedingungen. Es enthält auch einen zeitlich begrenzten Härteausgleichsmechanismus zur Unterstützung der finanzschwachen Kantone, die sonst gegenüber dem früheren Finanzausgleichssystem schlechter gestellt gewesen wären.

Die Steuerreform wird sich nur auf den Ressourcenausgleich auswirken. Der Ressourcenausgleich bezweckt insbesondere, die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Steuerbelastung zwischen den Kantonen zu verringern und den Kantonen minimale finanzielle Ressourcen zu gewährleisten. Die Berechnung der von den Kantonen im Rahmen des Ressourcenausgleichs erhaltenen oder geleisteten Zahlungen basiert auf dem sogenannten Ressourcenpotenzial der Kantone, das sich nach einer aggregierten Steuerbemessungsgrundlage bemisst, die sich aus den folgenden Elementen zusammensetzt: Einkommen der natürlichen Personen, quellenbesteuerte Einkommen, Vermögen der natürlichen Personen, Gewinn der juristischen Personen und interkantonale Steuerrepartitionen. Nur eines dieser Elemente wird durch die Steuerreform beeinflusst, und zwar die Gewinne der juristischen Personen; genauer gesagt wird die Steuerreform Einfluss darauf haben, wie die steuerbaren Gewinne der juristischen Personen in die Finanzausgleichsberechnung einbezogen werden.

Gegenwärtig wird mit einer Korrektur bei der Bestimmung des Ressourcenpotenzials der Kantone und ihres Ressourcenindex der Tatsache Rechnung getragen, dass die Auslandsgewinne von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus gemäss Artikel 28 StHG steuerlich weniger belastet

werden können als normale Gewinne, oder mit anderen Worten, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Unternehmensgewinne von Statusgesellschaften geringer ist als diejenige ordentlich besteuelter Gesellschaften. Diese Korrektur läuft über die Anwendung von Gewichtungsfaktoren, den sogenannten Beta-Faktoren, auf den Gewinnen von kantonalen Statusgesellschaften. Für die Ausgleichsperiode 2016–2019 sind die Beta-Faktoren für die Holdinggesellschaften auf 2,6%, für die Domizilgesellschaften auf 11,3% und für die gemischten Gesellschaften auf 12,3% festgesetzt worden. Das heisst konkret, dass beispielsweise nur 2,6% der Gewinne einer Holdinggesellschaft gegenwärtig ins Ressourcenpotenzial des betreffenden Kantons einfließen.

Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus durch die Steuerreform fallen die Beta-Faktoren weg. Ohne Korrekturmassnahme würde das Steuerpotenzial aller Kantone, und vor allem der Kantone, in denen die Statusgesellschaften hohe Gewinne erwirtschaften, obwohl dies nicht in den wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet ist, stark ansteigen. Dies hätte eine erhebliche Erhöhung des Ressourcenausgleichsvolumens und eine massive Veränderung der Positionierung der Kantone im gesamten Ausgleichsgefüge zur Folge. Das könnte das Ausgleichssystem als Ganzes aus dem Gleichgewicht bringen und die politische Akzeptanz an sich gefährden.

Damit es nicht dazu kommt, will der Bundesrat das System der Beta-Faktoren durch ein System mit Zeta-Faktoren ersetzen. Dieses neue System soll dem Umstand besonders Rechnung tragen, dass die steuerliche Ausschöpfbarkeit der Gewinne der Unternehmen im Allgemeinen und der Unternehmen mit Patentbox im Besonderen tiefer liegt als bei den Einkommen und dem Vermögen der natürlichen Personen. Es sollen zwei Zeta-Faktoren zur Anwendung kommen, und zwar für Erträge innerhalb und ausserhalb der Patentbox. Ohne hier ins Detail der Berechnung¹ zu gehen, entsprechen diese Zeta-Faktoren dem Verhältnis zwischen der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen. Man spricht folglich von relativen Steuerausschöpfungsfaktoren. Weil die Unternehmensgewinne steuerlich geringer ausgeschöpft werden als die Einkommen der natürlichen Personen, sind die Zeta-Faktoren kleiner als 1. Als neue Gewichtungsfaktoren für die Gewinne der juristischen Personen tragen sie dazu bei, dass diese Gewinne weniger stark als das Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen in die aggregierte Steuerbemessungsgrundlage einfließen, nach der sich das Ressourcenpotenzial der Kantone bemisst.

Statistische und methodologische Gründe haben zur Folge, dass die Steuerdaten erst vier bis sechs Jahre nach der Berech-

¹ Eine detaillierte Beschreibung findet sich im Anhang zur bundesrätlichen Botschaft vom 5. Juni 2015 zum Unternehmenssteuerreformgesetz III. Die damaligen Anpassungsvorschläge für die Berechnungsmodalitäten des Ressourcenausgleichs sind unverändert in die SV 17 aufgenommen worden.

nung der Ausgleichszahlungen in das Ressourcenpotenzial einfließen. So bestimmen sich beispielsweise die Ausgleichszahlungen 2018 nach dem Steuerdatendurchschnitt der Jahre 2012, 2013 und 2014. Angenommen, die Steuerreform tritt wie geplant 2020 in Kraft, so wird sich der Wechsel vom System der Beta-Faktoren zum System der Zeta-Faktoren ab 2024 bemerkbar machen und erst ab 2026 seine volle Wirkung entfalten, und zwar besonders stark im Kanton Freiburg. Nach den von der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV) anhand der Ausgleichszahlen 2018 vorgenommenen Schätzungen würden die ordentlichen jährlichen Zahlungen an unseren Kanton nämlich von rund 264,8 Millionen Franken um 89,2 Millionen Franken auf 175,6 Millionen Franken sinken.

Bei den Simulationen der EFV hat sich gezeigt, dass mit dem System der Zeta-Faktoren die ressourcenschwachen Kantone das gegenwärtige Mindestausstattungsziel, wonach die eigenen Ressourcen in jedem Kanton nach Ausgleichszahlungen mindestens 85% des schweizerischen Mittels betragen sollten, wahrscheinlich nicht mehr erreichen würden. Da der Bundesrat an diesem Ziel zumindest vorübergehend festhalten will, soll der Bund während sieben Jahren, also von 2024 bis 2030 einen jährlichen Ergänzungsbeitrag leisten. Freiburg ist einer der sieben Kantone, die in den Genuss dieses Übergangsbeitrags kämen. Nach den letzten veröffentlichten Schätzungen, basierend auf den Ausgleichszahlen 2018, würde der Kanton Freiburg rund 88,4 Millionen Franken aus dem Ergänzungsbeitrag erhalten.

Mit den Auswirkungen von ordentlichem Ressourcenausgleich und geplantem Ergänzungsbeitrag wird die Steuerreform für den Kanton Freiburg also nach den aktuellen Schätzungen insgesamt eine Nettoeinbusse von 0,8 Millionen Franken in der Übergangsperiode (2024–2030) und danach von 89,2 Millionen Franken zur Folge haben. Diese Zahlen sind mit grosser Vorsicht zu geniessen, da sie insbesondere einen relativ fernen Zeithorizont betreffen und bis dahin die für die Berechnungen verwendeten Referenzdaten noch stark variieren werden. Ausserdem wurden diese Berechnungen unter sonst gleichen Bedingungen angestellt, also davon ausgehend, dass die anderen Faktoren des aktuellen Ausgleichssystems bis 2024 unverändert bleiben. Allerdings sind im Rahmen des dritten Vierjahres-Wirksamkeitsberichts des Finanzausgleichs der am 9. März 2018 veröffentlicht wurde und anhand der Botschaft des Bundesrats vom 28. September 2018 zur Festlegung des Ressourcen- und Lastenausgleichs zwischen Bund und Kantonen für die Beitragsperiode 2020–2026, verschiedene Anpassungsvorschläge gemacht worden. Diese Vorschläge werden anschliessend von der Herbstsession 2018 bis zur Sommersession 2019 in den eidgenössischen Räten beraten. Die Änderungen, für die sie sich entscheiden, kommen dann ab 2020 zur Anwendung.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die eidgenössischen Räte in der Sommersession 2016 in der Schlussberatung der USR III-Vorlage die Einführung einer zusätzlichen Korrektur

im Bundesgesetz über den Finanz- und Lastenausgleich beschlossen haben. Sie betrifft Unternehmen, die noch vor Inkrafttreten der Reform auf ihren kantonalen Steuerstatus verzichten, und zwar genauer ab 1. Januar 2016. Diese Korrektur wurde in den Entwurf der Steuerreform einbezogen. Es wurde für zweckmässig erachtet, die Gewinne dieser Unternehmen bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der Steuerreform weiterhin mit den Beta-Faktoren zu gewichten. Der Anteil der Gewinne, der mit den Beta-Faktoren gewichtet wird, soll dabei jährlich um ein Fünftel gekürzt werden. Die Auswirkungen dieser zusätzlichen Korrektur auf den Finanzausgleich, die sich ab 2020 und somit vier Jahre vor den ersten erwarteten Auswirkungen gemäss bundesrätlicher Botschaft bemerkbar machen, wurden nicht beziffert. Sie werden davon abhängen, wie viele Anträge auf vorzeitigen Verzicht auf den besonderen Steuerstatus in den einzelnen Kantonen gestellt werden und wie hoch die betreffenden Gewinne sind.

Strategie des Staatsrats

In Anbetracht der massiven Auswirkungen des Wegfalls der kantonalen Steuerstatus und der damit verbundenen Beta-Faktoren hält der Staatsrat eine Anpassung des Ressourcenausgleichs für unabdingbar. Er stellt fest, dass die vorgeschlagene Lösung, nämlich die Anwendung zweier Zeta-Faktoren auf Erträge innerhalb und ausserhalb der Patentbox, kombiniert mit einem Ergänzungsbeitrag während einer Übergangsperiode von sieben Jahren, die sinnvollste der von Bund und Kantonen bei der Vorbereitung der Botschaften zur USR III und zur SV 17 ins Auge gefassten Optionen ist. Mangels besserer Alternativen hat sich der Staatsrat den Vorschlägen des Bundesrats sowohl in der Vernehmlassung als auch bei vielen anderen Gelegenheiten im interkantonalen Kontakt angeschlossen. Obwohl entsprechende Schätzungen der finanziellen Auswirkungen fehlen, hat er sich gestützt auf die diesbezüglichen interkantonalen Gespräche auch der in der Schlussberatung der eidgenössischen Räte damals vorgeschlagenen zusätzlichen Korrektur angeschlossen.

4.3. Vertikaler Ausgleich

Funktionsweise

Es wird weitgehend vom ordentlichen Gewinnsteuersatz auf Bundes- und Kantonsebene abhängen, ob die Unternehmen, die mit der Steuerreform ihren kantonalen Steuerstatus verlieren, in der Schweiz bleiben werden. Da die Steuerbelastung auf Bundesebene unverändert bleiben wird, werden die meisten Kantone ihre ordentlichen Gewinnsteuern senken müssen, wenn sie international wettbewerbsfähig bleiben wollen. In Anbetracht dessen und des Interesses, das der Bund daran hat, einen Unternehmensexodus und/oder eine erheblich reduzierte Steuerbemessungsgrundlage zu verhindern, muss der Bund den Kantonen nach Ansicht des Bundesrats einen finanziellen Ausgleich bieten. Dieser sogenannte

«vertikale» Ausgleich soll den Kantonen mehr finanziellen Spielraum geben, damit sie ihre ordentlichen Gewinnsteuern einfacher senken können und eine ausgewogene Verteilung der Reformlasten zwischen den Staatsebenen gewährleistet werden kann.

Der vertikale Ausgleich wird den Kantonen über eine Erhöhung ihres jährlichen Anteils an der direkten Bundessteuer der juristischen Personen und der natürlichen Personen (DBSt) dauerhaft gewährt. Ausgehend von verschiedenen Hypothesen und unter Berücksichtigung der Stellungnahmen im Vernehmlassungsverfahren zur SV 17¹ schlägt der Bundesrat dessen Erhöhung von gegenwärtig 17% auf 21,2% ab 2020 vor. Nach den gegenwärtigen Schätzungen² dürfte sich das Ausgleichsvolumen im Jahr 2020 mit der Erhöhung des Kantonsanteils an der DBSt auf 990 Millionen Franken belaufen, wovon rund 27 Millionen Franken für den Kanton Freiburg. Bei diesem Betrag handelt es sich aber nach wie vor lediglich um einen Richtwert. Der effektive Ausgleichsbetrag wird erst im Zeitpunkt der Umsetzung der Reform bekannt sein und von der Entwicklung des DBSt-Ertrags über die Jahre abhängen.

Der bundesrätlichen Botschaft zufolge wurde die Erhöhung des Kantonsanteils an der DBSt unter Berücksichtigung sowohl der Reformlasten der Kantone als auch derjenigen ihrer jeweiligen Gemeinden vorgenommen. Sie weist aber auch darauf hin, dass aus institutionellen Gründen und in Einhaltung der Aufgabenteilung zwischen den Staatsebenen der Ausgleich ausschliesslich den Kantonen zugewiesen wird. Es ist dann deren Sache für eine ausgewogene Aufteilung der Reformlasten zwischen Kantons- und Gemeindeebene zu sorgen. Dabei müssen sie einer neuen Bestimmung des DBG (Art. 196 Abs. 1^{bis}) Rechnung tragen, die die Kantone verpflichtet, die Auswirkungen der Reform für die Gemeinden angemessen zu berücksichtigen. Diese Bestimmung hat keinen zwingenden Rechtscharakter und impliziert nicht, dass der Kanton obligatorisch Finanzbeiträge zugunsten der Gemeinden leistet. Sie ändert jedoch insofern nichts für den Staatsrat, als dieser sich bereits vorher dazu verpflichtet hatte, den Gemeinden im Rahmen der Umsetzung der USR III im Hinblick auf eine ausgewogene Aufteilung der Reformlasten zwischen Staat sowie Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden die notwendigen Ausgleichszahlungen zu gewähren.

Strategie des Staatsrats

Nach der Auffassung des Staatsrats ist eine angemessene vertikale Kompensation unabdingbar. Er unterstützte demzufolge den in seinen Augen vollkommen gerechtfertigten Vorstoss der Kantone, den Kantonsanteil an der DBSt von gegenwärtig 17% auf 21,2% anzuheben und ist also mit den

Beschlüssen der eidgenössischen Räte zufrieden. Er gibt aber zu bedenken, dass die effektiven Beträge frühestens 2022 bekannt sein werden und sich dann entsprechend dem DBSt-Ertrag entwickeln werden.

4.4. Begleitmassnahmen

Bei der Festlegung seiner USR III-Strategie vereinbarte der Staatsrat mit der Arbeitgeberschaft die Umsetzung von Begleitmassnahmen. Diese Massnahmen müssen im Gegenzug zu den vorteilhaften Steuerkonditionen für die Unternehmen eingeführt werden. Mit der Satzsenkung soll in erster Linie erreicht werden, dass die Unternehmen mit Steuerstatus im Kanton Freiburg bleiben. Sie ist aufgrund der Bedeutung dieser Unternehmen für unseren Kanton und der angekündigten Strategien der umliegenden Kantone punkto Steuersatz unabdingbar. Von der Steuersatzsenkung profitieren aber auch unmittelbar die ordentlich besteuerten Gesellschaften mit einem steuerbaren Gewinn über 25 000 Franken (2623 von 12 662 Firmen, die Steuern bezahlen³). Diese günstigen Rahmenbedingungen wirken sich indirekt auch auf die gesamte lokale Wirtschaft positiv aus. Unternehmen, die keine Gewinnsteuern zahlen, profitieren nämlich vom günstigeren Wirtschaftsklima mit der Standorterhaltung der Unternehmen, der Erhaltung von Arbeitsplätzen und dem Wirtschaftswachstum. Aus diesen Gründen erscheint es dem Staatsrat gerechtfertigt, von der Arbeitgeberschaft eine Beteiligung einzufordern. Bei den Gesprächen mit den Arbeitgebervertretern war ein Beitrag im Umfang von 22 Millionen Franken vereinbart worden. Dieser Beitrag muss für die Finanzierung von Massnahmen bestimmt werden, die für die Schaffung eines günstigen Umfelds für Unternehmen unerlässlich sind, und zwar im Wesentlichen für die Berufsbildung und die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen. Es sind auch Fördermassnahmen zur Eingliederung von Menschen mit Behinderungen in die Arbeitswelt vorgesehen sowie zur beruflichen Integration von älteren Arbeitnehmenden. Weiter sollen die Familienzulagen um jährlich 240 Franken erhöht werden (120 Franken nach dem im September 2016 in die Vernehmlassung geschickten Vorentwurf).

Die Begleitmassnahmen sollen ab 2020 umgesetzt werden. Bei der Berufsbildung, der familienergänzenden Betreuung sowie der Integration von Menschen mit Behinderungen könnte die Umsetzung schrittweise je nach der Einnahmenentwicklung bei der Sozialabgabe nach den weiter unten beschriebenen Modalitäten erfolgen. Weiter ist zu berücksichtigen, dass sich die Mittelzuteilung mit der Zeit je nach den Bedürfnissen zwischen den verschiedenen Massnahmen innerhalb eines Bereiches ändern könnte.

¹ Siehe Abschnitt 1.2.2.6 der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17).

² Siehe Abschnitt 1.2.2.6 der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17).

³ Zahl für die Steuerperiode 2015.

4.4.1. Finanzierung

Familienzulagen

Für die Finanzierung der Familienzulagen bestimmt und erhebt jede Familienausgleichskasse einen prozentualen Beitrag auf den AHV-pflichtigen Löhnen. Alle Familienausgleichskassen werden somit ihren jeweiligen Beitragssatz je nach Bedarf erhöhen müssen, wobei die durchschnittliche Erhöhung etwa bei 0,18% der Lohnsumme liegen dürfte.

Nach den gegenwärtigen Berechnungen anhand der Lohnsumme 2016 lassen sich mit dieser Massnahme die Familien mit etwa 15,4 Millionen Franken unterstützen. Von diesem Betrag würden 11,6 Millionen Franken über die Kompensationsmassnahmen zu Lasten der Arbeiterschaft finanziert, der Staat würde 2,6 Millionen Franken an die Finanzierung beitragen, die Gemeinden 0,5 Millionen Franken und die Selbstständigerwerbenden 0,7 Millionen Franken. Es wird jedoch Sache der einzelnen Familienausgleichskassen sein, den Satz zu erhöhen. Hinzu kommen noch 300 000 Franken zur Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen für Personen ohne Erwerbstätigkeit, wobei dieser Betrag hälftig zwischen Staat und Gemeinden aufgeteilt wird.

Der Staatsrat verpflichtet sich, im Rahmen seiner Befugnisse dafür zu sorgen, dass die so erhöhten Familienzulagen während mindestens sieben Jahren beibehalten werden (keine Erhöhung oder Senkung).

Berufsbildung, familienergänzende Betreuung und Förderung der Integration von Menschen mit Behinderungen

Die Arbeiterschaft beteiligt sich bereits heute an der Finanzierung der Berufsbildung und der familienergänzenden Betreuung. Diese Finanzierung ist in Artikel 68 des Gesetzes über die Berufsbildung (SGF 20.1; BBiG) sowie in Artikel 10 des Gesetzes über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (SGF 835.1; FBG) verankert. Die Beiträge werden von allen Arbeitgebern, einschliesslich der Selbstständigerwerbenden, auf dem für die Familienzulagen massgeblichen Lohn bezahlt. Der Beitrag wird von den Familienausgleichskassen erhoben.

Im Vernehmlassungsentwurf schlug der Staatsrat vor, die Abgabe für die Berufsbildung und die familienergänzende Betreuung auf der Lohnsumme bei allen Arbeitgebern mit Ausnahme der öffentlichen Hand zu erheben. Diese Ausnahme rechtfertigte sich dadurch, dass die Gemeinwesen im Rahmen der Reform erhebliche Steuerausfälle in Kauf nehmen müssen und die Unternehmen direkt davon profitieren. Diese Finanzierung wurde im Vernehmlassungsverfahren stark kritisiert (Näheres dazu unter Ziff. 3). Deshalb hat sich der Staatsrat in seiner Sitzung vom 7. Oktober 2017 für die Finanzierung über eine neue Abgabe – die Sozialabgabe – entschieden, die auf der einfachen kantonalen Gewinnsteuer

und somit bei denjenigen Firmen, die einen Gewinn erwirtschaften, erhoben werden soll. Der Abgabesatz sollte ausgehend von den gewünschten Einnahmen bestimmt werden. Da der Arbeitgeberbeitrag auf 22 Millionen Franken festgesetzt wurde, belaufen sich die erforderlichen Einnahmen nach Abzug des geschätzten Betrags für die Erhöhung der Familienzulagen auf 10,4 Millionen Franken jährlich. Ausgehend von diesem Grundsatzentscheid und im Einvernehmen mit der Arbeiterschaft hat der Staatsrat am 2. Juli 2018 seine Strategie zur Finanzierung der Sozialabgabe präzisiert.

Bemessungsgrundlage für die Sozialabgabe 2020 wird die einfache kantonale Gewinnsteuer 2020 sein. Damit 2020 bereits ein Teil der finanziellen Mittel verfügbar ist, erhalten die juristischen Personen im Februar 2020 (und den kommenden Jahren) eine Akontozahlungsrechnung. Für die Sozialabgabe für das Jahr N wird anschliessend eine formelle Veranlagungsverfügung erlassen und mit einer Abrechnung im Jahr N+1 bzw. N+2 zugestellt, gleichzeitig mit der Veranlagungsverfügung für die Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen der Steuerperiode N. Bei zu geringer Akontozahlung, erhält die betreffende juristische Person eine zusätzliche Rechnung, bei zu hoher wird die Differenz zurückerstattet, das Ganze ohne Zinsen. Hingegen beginnt ein Verzugszins 30 Tage nach der Eröffnung der Schlussabrechnung der Sozialabgabe zu laufen. Angesichts der Art des Bezugs werden die Einnahmen schrittweise entsprechend den Akontozahlungen und dem Fortschreiten der Veranlagungsarbeiten generiert. Eine Variante, die darin bestand, die Abgabe auf der einfachen kantonalen Gewinnsteuer des Jahres N-3 zu erheben (das heisst die einfache kantonale Gewinnsteuer 2017 für die Berechnung der Sozialabgabe heranzuziehen) und somit den vollumfänglichen Bezug der Abgabe ab 2020 ermöglicht hätte, wurde letztlich verworfen, da damit ein Praenumerando-System hätte eingerichtet werden müssen, für das es zahlreiche Anpassungen und Zwischenveranlagungen gebraucht hätte, um dem Zu- und Wegzug sowie der Umstrukturierung von Firmen sowie den stark schwankenden Steuerbeträgen der sozialabgabepflichtigen Firmen Rechnung zu tragen.

Der Satz für die auf der einfachen kantonalen Gewinnsteuer erhobene Sozialabgabe wurde so festgesetzt, dass während acht Jahren jährliche Einnahmen von 10,4 Millionen Franken, also insgesamt 83,2 Millionen Franken generiert werden.

Zur Bestimmung dieses Satzes hat die KSTV eine Schätzung der gesamten steuerpflichtigen Gewinne der juristischen Personen für die Jahre 2020–2027 vorgenommen und die demnach zu erwartende einfache Gewinnsteuer für diesen Zeitraum ermittelt. Dazu hat sie Simulationen basierend auf dem Potenzial der einfachen Steuer 2016 mit einer moderaten jährlichen Wachstumsrate von 1,25% durchgeführt¹.

¹ Vorsichtshalber wurde eine im Vergleich zur Zuwachsrate unter Ziff. 8.1.3.2. halbierte Wachstumsrate berücksichtigt.

Für jedes der betreffenden Jahre hat die KSTV ausserdem Schwankungen – nach unten und oben – berücksichtigt, die das Potenzial der einfachen Gewinnsteuer in den nächsten Jahren massgeblich beeinflussen könnten (Senkung des Gewinnsteuersatzes im Jahr 2020, Wegfall von Steuererleichterungen, Verluste von grossen, im Kanton ansässigen Firmen). Daraus ergibt sich, dass der Satz, der notwendig ist, um während acht Jahren durchschnittlich 10,4 Millionen Franken zu generieren (Basis 2020–2017) 8,5% der einfachen kantonalen Gewinnsteuer beträgt, was einem Satz von 0,34% entspricht [mit einer einfachen kantonalen Gewinnsteuer, die mit einem Satz von 4% berechnet wird, kommt man auf $4\% \times 8,5\%$]. Die Simulationen, anhand derer die KSTV diesen Satz bestimmen konnte, basieren auf den bei der Abfassung dieser Botschaft verfügbaren Informationen. Erhebliche Schwankungen – nach oben und unten – gegenüber Letzteren lassen sich aber nicht ausschliessen, so dass der Staatsrat bei starken Abweichungen von den erwarteten Einnahmen dem Grossen Rat eine Änderung des Satzes beantragen würde.

Die Sozialabgabe wird in jedem Fall nach den ersten sieben Bezugsjahren, das heisst 2027, einer Evaluierung unterzogen.

4.4.2. Zweckbestimmung

Familienzulagen

Die Familienzulagen sollen die Kosten, die den Eltern durch den Unterhalt ihrer Kinder entstehen, teilweise ausgleichen. Anspruchsberechtigt sind Arbeitnehmende, Nichterwerbstätige mit bescheidenen Einkommen und seit dem 1. Januar 2013 auch Selbstständigerwerbende ausserhalb der Landwirtschaft; für Letztere gilt eine Sonderregelung.

Nach dem Bundesgesetz über die Familienzulagen (FamZG; in Kraft seit dem 1. Januar 2009) werden in allen Kantonen mindestens die folgenden Zulagen pro Kind und Monat ausgerichtet: eine Kinderzulage von 200 Franken für Kinder bis 16 Jahre und eine Ausbildungszulage von 250 Franken für Kinder in Ausbildung von 16 bis 25 Jahre. Die Kantone können höhere Zulagen vorsehen.

Der Kanton Freiburg macht von dieser Kompetenz Gebrauch; er hat an seinem grosszügigeren kantonalen Recht festgehalten, das bereits vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes gültig war. So beträgt die monatliche Kinderzulage mindestens 245 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und 265 Franken für das dritte und alle weiteren Kinder. Die monatliche Ausbildungszulage beträgt mindestens 305 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und 325 Franken für das dritte und alle weiteren Kinder. Laut Statistik des Bundesamtes für Sozialversicherungen wurden 2016 Familienzulagen für 63 051 Kinder entrichtet.

Der Staatsrat hatte bereits in seinem Regierungsprogramm für die Legislaturperiode 2012–2016 die Unterstützung der Familien und die Förderung der Solidarität in den Familien als wesentlichen Bestandteil seiner Kohäsionsstrategie festgelegt. Auch kündigt er darin an, die Familienzulagen erhöhen zu wollen. Im Einvernehmen mit den Sozialpartnern setzte er am 1. Januar 2013 eine erste Anhebung um 15 Franken pro Monat in Kraft. Weil er der Meinung ist, dass diese Politik die Werte der Freiburger Politik bestätigt, schlägt der Staatsrat vor, im Rahmen der Begleitmassnahmen der Steuerreform einen weiteren Schritt zu tun und die Familienzulagen um 20 Franken pro Monat zu erhöhen. Die monatliche Kinderzulage belief sich somit auf 265 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und auf 285 Franken für das dritte und jedes weitere Kind. Die monatliche Ausbildungszulage würde auf 325 Franken für jedes der beiden ersten Kinder und auf 345 Franken für das dritte und jedes weitere Kind erhöht.

Die Höhe der Familienzulagen ist im Gesetz vom 26. September 1990 über die Familienzulagen (FZG) festgelegt. Des Weiteren erteilt Artikel 19 Abs. 4 dieses Gesetzes dem Staatsrat die Kompetenz, die im Gesetz festgelegten Beträge im Einvernehmen mit den interessierten Kreisen zu erhöhen. Diese Kompetenz dient in erster Linie der Anpassung der Beträge in den üblichen Aufschwungssituationen, im vorliegenden Fall jedoch ist sie ausschliesslich auf die Arbeiten im Zusammenhang mit der Steuerreform zurückzuführen. Im vorliegenden Fall erfolgt die Änderung der im FZG vorgesehenen Beträge direkt durch den Gesetzesentwurf über die Umsetzung der Steuerreform, der dem Grossen Rat zur Genehmigung vorgelegt wird. In der Folge verpflichtet sich der Staatsrat dazu, im Rahmen seiner Befugnisse dafür zu sorgen, dass die hiermit erhöhten Familienzulagen während mindestens sieben Jahren nicht gekürzt oder erhöht werden.

Berufsbildung

Die folgenden Vorschläge zielen darauf ab, die Kosten der Bildungsbetriebe für die Ausbildung ihrer Lernenden und die Massnahmen zugunsten der Berufsbildung zu stärken.

Sie berücksichtigen ferner die positive Antwort des Staatsrats auf die Motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40) in Bezug auf die Senkung der Kosten der überbetrieblichen Kurse (üK) für Bildungsbetriebe.

Die begünstigten Bereiche (vgl. Tabelle 3 weiter unten) sind:

> **Überbetriebliche Kurse (üK)**

Der finanzielle Beitrag an die üK wird erhöht, so dass die Bildungsbetriebe entsprechend weniger Kosten tragen müssen. Dieser zusätzliche Beitrag enthebt die Bildungsbetriebe nicht aller Kosten und entspricht wie weiter oben erwähnt der Motion Wicht-Ganioz. Es wird ein zusätzlicher Betrag von 3 Millionen Franken vorgeschlagen, was die Kosten zulasten der Bildungsbetriebe auf 6 Millionen

Franken reduzieren wird (zurzeit belaufen sie sich auf 9 Millionen Franken). Die für diesen Beitrag bereitgestellten Mittel werden von der Stiftung zur Förderung der Berufsbildung im Kanton Freiburg (die Stiftung) verwaltet. Die geänderte Finanzierung erfordert eine Änderung der Statuten der Stiftung.

> **Forum der Berufe START!**

Zur Finanzierung des Forums der Berufe START! leistet die Stiftung zurzeit einen Beitrag von 250 000 Franken und der Staat einen Beitrag von 50 000 Franken. START! erhält zudem einen befristeten Förderbeitrag des Bundes in der Höhe von 250 000 Franken. Künftig wird die Stiftung für das gesamte Budget von START! verantwortlich sein und erhält dafür einen Beitrag von 300 000 Franken, der über die Sozialabgabe finanziert wird. Dieser Vorschlag ist mit dem Auftrag der Stiftung vollkommen vereinbar. Ausserdem entlastet er die Organisatoren von der Suche nach privaten Sponsoren und reduziert die Kosten der Aussteller (Berufsverbände und Bildungsinstitutionen). Der Staat leistet keinen Beitrag mehr an START!, beteiligt sich aber weiterhin an der Organisation. Für diese Massnahme müssen die Statuten des Verbands START! geändert werden.

> **Lehrbetriebsverbünde**

Ref-flex, Fribap und Ref-GEI werden heute teilweise über staatliche Beiträge und Mittel aus dem kantonalen Beschäftigungsfonds (Fribap) in der Höhe von 180 000 Franken finanziert. Die übrigen Kosten gehen zulasten der Lehrbetriebsverbünde, die externe Geldgeber finden müssen. Hierfür werden Ressourcen gebunden, die für die Betreuung der Lernenden eingesetzt werden können. Künftig können die Lehrbetriebsverbünde über die Begleitmassnahmen mit einem Betrag von 280 000 Franken finanziert werden. Die Volkswirtschaftsdirektion (VWD) erteilt diesen Organisationen weiterhin einen Leistungsauftrag.

> **Vereinigung des Kantonalen Berufsbildungszentrums (VKBZ)**

Das Bevölkerungswachstum des Kantons und die Förderung der höheren Berufsbildung werden dazu führen, dass zusätzliche Gebäude benötigt werden. Es ist vorgesehen, jährlich einen Betrag von 1 Million Franken in den Fonds der VKBZ einzuzahlen, der für den Bau und die Sanierung von Gebäuden bestimmt ist. Diese Massnahme sollte es erlauben, den jährlichen Beitrag des Staates, der Gemeinden und der Arbeitgeber an die VKBZ unverändert zu lassen (das heisst bei 1,9 Millionen Franken pro Partner).

> **Eingliederung von jungen und älteren Arbeitnehmenden in die Arbeitswelt**

Die Kommission für Jugendliche mit Schwierigkeiten (KJS) und die Plattform Jugendliche (PFJ) betreuen eine stetig steigende Zahl von Jugendlichen ohne Lösung für

ihre berufliche Eingliederung. Der Staatsrat will jedoch niemanden auf der Strecke lassen. Am anderen Ende des Berufslebens, sind es die älteren Stellensuchenden, die vermehrt Mühe haben, sich wieder in die Arbeitswelt einzugliedern. Es ist deshalb dringend nötig, ergänzende Massnahmen für diese beiden Personenkategorien aufzustellen. Für diese verbesserte Unterstützung muss der kantonale Beschäftigungsfonds mit zusätzlichen Mitteln in der Höhe von jährlich 600 000 Franken gespiesen werden. Der Kantonsanteil an den Kosten der Strukturen der KJS wird im Übrigen schon jetzt über diesen Fonds finanziert

Tabelle 3

Massnahme	Betrag für die einzelnen Massnahmen	
Unterstützung der Berufsbildung		4,6 Millionen
Überbetriebliche Kurse	3 Millionen	
Forum der Berufe START!	0,3 Millionen	
Lehrbetriebsverbünde	0,3 Millionen	
VKBZ	1 Million	
Eingliederung Jugendlicher und über 50-Jähriger	0,6 Millionen	0,6 Millionen
Total		5,2 Millionen

Familienergänzende Betreuung

Das Gesetz über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (FBG, SGF 835.1) wurde am 9. Juni 2011 verabschiedet. Es soll eine genügende Anzahl an familienergänzenden Tagesbetreuungsplätzen garantieren, welche die Vereinbarung von Familien- und Berufsleben ermöglichen. Ausserdem will es eine gute Betreuung gewährleisten, die für alle finanziell tragbar ist.

Zur Verbesserung der finanziellen Tragbarkeit setzt der Kanton namentlich die folgenden Instrumente ein: einen Beitrag des Staates in Höhe von 10% der durchschnittlichen Kosten der subventionierten Einrichtungen und einen Beitrag der Arbeitgeber und der Selbstständigerwerbenden in Höhe von 0,4% der für die Familienzulagen verbindlichen Lohnsummen. Im Zusammenhang mit der Bereitstellung von genügend Betreuungsplätzen wurden mit den Übergangsbestimmungen des FBG ein kantonaler Fonds zur Förderung der Schaffung von Krippenplätzen und ein kantonaler Fonds zur Förderung der Schaffung von ausserschulischen Betreuungsplätzen geschaffen. Die Laufzeit beider Fonds war beschränkt; heute sind beide vollständig ausgeschöpft.

Die Instrumente des FBG haben sich bewährt. Durch die Zuweisung neuer finanzieller Mittel konnte auf die Tarife eingewirkt werden. Gleichwohl schlägt der Staatsrat in Anbetracht der gesellschaftlichen und demografischen Ent-

wicklungen der vergangenen Jahre vor, das FBG den neuen Bedürfnissen anzupassen.

Mit Unterstützung der Anreizfonds konnten im Kanton Freiburg 280 neue Krippenplätze und 333,33 ausserschulische Betreuungsplätze (Vollzeit) eröffnet werden. Ferner ersuchten Grossrätin Burgener Woeffray und Grossrat Roubaty mit ihrer am 21. Mai 2014 begründeten Motion (M2014-GC-101) den Staatsrat, die Übergangsbestimmungen des FBG um mindestens zwei Jahre zu verlängern und den betreffenden kantonalen Fonds die erforderlichen Beträge zuzusprechen. Der Staatsrat beantragte, der Motion im Rahmen der Begleitmassnahmen der Steuerreform Folge zu leisten.

Der Staatsrat betont dabei, dass der vorliegende Vorschlag nicht nur den Familien, sondern auch der wirtschaftlichen Entwicklung des Kantons zu Gute kommt. Auch der Bundesrat hat den Mangel an Betreuungsplätzen als eine Schwäche der Schweizer Volkswirtschaft erkannt. Parallel zur steigenden Nachfrage nach hochqualifizierten und spezialisierten Arbeitskräften flacht das Wachstum der Erwerbsbevölkerung ab, per 2020 ist gar mit einem Rückgang derselben zu rechnen. Des Weiteren besteht die Gefahr, dass der Volksentscheid vom 9. Februar 2014 zur Initiative «gegen Masseneinwanderung» (MEI) den Fachkräftemangel akzentuieren wird. Aus diesem Grund haben der Bundesrat und die Kantonsregierungen, darunter auch der Staatsrat des Kantons Freiburg, eine entsprechende Vereinbarung unterzeichnet. Einer der Schwerpunkte dieser Vereinbarung lautet: «*Erhöhung der Erwerbstätigkeit (insbesondere von Frauen) durch Massnahmen für eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Familie (Förderung beruflicher Einstieg/Wiedereinstieg/Erhöhung der Arbeitspensen)*».

Diesbezüglich verlangten die Grossrätinnen Susanne Aebischer und Antoinette Badoud mit ihrem am 21. November 2014 begründeten Postulat (P2014-GC-183) einen Bericht sowie konkrete Vorschläge, wie dank eines ausreichenden und attraktiven familienergänzenden Betreuungsangebots positive finanzielle Effekte im Kantonshaushalt erzielt werden können. Der Staatsrat zeigte in seinem Bericht anhand von Beispielen die methodischen Schwierigkeiten der verlangten Studie auf. Er will jedoch konkrete Vorschläge umsetzen, um die Ziele der Postulantinnen zu erreichen.

Dieses Massnahmenprogramm soll eine Antwort auf die neuen Herausforderungen sein. Es stärkt die Instrumente, die bereits mit dem FBG eingeführt worden sind. Konkret beinhaltet es die folgenden Massnahmen (s. auch Tabelle 4), die im neuen Artikel 10a FBG zu verankern sind:

- > **Programm zur Förderung von neuen Krippenplätzen und ausserschulischen Betreuungsplätzen (ASB): Pauschalbetrag für jeden neu geschaffenen Platz**
Ein ausreichendes Angebot an Betreuungsplätzen fördert unmittelbar die Vereinbarkeit von Berufs- und Familienleben und somit die Erwerbsbeteiligung der Eltern, was

wirtschaftlich gesehen wünschenswert ist. Der für das Programm erforderliche Pauschalbetrag wird auf 5 Millionen Franken geschätzt, verteilt auf fünf Jahre. In seiner Antwort auf die Motion Burgener Woeffray/Roubaty (M2014-GC-101), die eine Verlängerung der kantonalen Fonds zur Förderung der Schaffung von Krippenplätzen und ausserschulischen Betreuungsplätzen verlangte, schlug der Staatsrat vor, der Motion mit der Prüfung der Umsetzung eines neuen Impulsprogramms im Rahmen der USR III Folge zu leisten. Mit dieser Massnahme wird der Motion Folge geleistet.

Im eidgenössischen Parlament ist eine Verlängerung des Impulsprogramms des Bundes zur Schaffung von familienergänzenden Betreuungsplätzen für Kinder angenommen worden. Damit gibt es zusätzliche Subventionen zu den kantonalen Beträgen.

- > **Tarifsenkung durch einen Arbeitgeberbeitrag nach geltendem Modell (FBG)**

Hohe Kinderbetreuungskosten können Eltern davon abhalten, wieder ins Berufsleben einzusteigen oder ihren Beschäftigungsgrad zu erhöhen. Werden ausschliesslich die Plätze in den Krippen und bei Tageseltern betrachtet, wäre einer ersten Simulation zufolge mit einem jährlichen Beitrag von 3,75 Millionen Franken eine Tarifsenkung von 6 Franken/Betreuungstag in einer Krippe und 5 Franken/Betreuungstag bei Tageseltern möglich (bei einem Höchstpreis von 97 Franken/Betreuungstag in einer subventionierten Krippe in der Stadt Freiburg). Mit diesem Beitrag zur Tarifsenkung kann der Kanton Freiburg beim Bund ein Gesuch um Finanzhilfe im Rahmen der vom Bundesrat am 25. April 2018 beschlossenen Förderungsinstrumente einreichen.

Diese Massnahme leistet dem am 12. Mai 2016 eingereichten und begründeten Postulat Rodriguez und Garghentini (P2016-GC-53) Folge, das vom Staatsrat Lösungen oder Lösungsansätze verlangte, um den Beitrag der Eltern an die familienergänzenden Betreuungseinrichtungen zu senken.

- > **Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen: namentlich die spezielle Förderung von Krippenplätzen an wirtschaftlich interessanten Standorten/Unterstützung von Kinderbetreuungsdiensten in Notsituationen**

Gegenwärtig geht es darum, im Kanton eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, die ein flexibles und pragmatisches Eingreifen im Einklang mit den ermittelten Bedürfnissen ermöglicht, und innovative Betreuungsmodelle zu entwickeln. Für diese Massnahme werden 230 000 Franken bereitgestellt.

Die Vertreterinnen und Vertreter der Arbeitgeberkreise haben einen Bedarf an Betreuungsplätzen am Arbeitsort

der Eltern festgestellt. Zur Bestätigung des Bedarfs und zur Validierung der dahingehenden Vorschläge wollte die Handels- und Industriekammer Freiburg bei den Mitarbeitenden der Freiburger Unternehmen in den Gemeinden, in denen es viele Firmen gibt, zuerst eine Umfrage durchführen.

Dem ist hinzuzufügen, dass der Bereich der familienergänzenden Betreuungseinrichtungen in die Zuständigkeit der Gemeinden fällt. Letztere leisten einen finanziellen Beitrag, der die Einführung von degressiven Beitragsskalen ermöglicht. Die Wohngemeinden der Eltern haben demnach die Möglichkeit, mit den an den strategischen Standorten (hohe Konzentration von Unternehmen) ansässigen Betreuungseinrichtungen eine Vereinbarung einzugehen, sodass die Eltern von den Gemeindesubventionen und somit von finanziell tragbaren Tarifen profitieren können.

Die Unterstützung von Kinderbetreuungsdiensten für Notsituationen ist auch ein in Betracht zu ziehendes neues Modell.

Das gewählte System muss zwingend flexibel sein und sich ohne zu viel Formalismus anpassen lassen. In diesem Sinne schlägt der Staatsrat die Schaffung eines Fonds vor, der eindeutig definierte Ziele verfolgt. Die Funktionsweise des Fonds und die Einzelheiten der Zweckbestimmung werden im Reglement über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (FBR) definiert und können so in Übereinstimmung mit den zuvor erwähnten Parametern angepasst werden. Der Staatsrat wird die verfügbaren Mittel je nach Entwicklung der Bedürfnisse so effektiv wie möglich zuweisen können.

Arbeitsmarktliche Integration von Menschen mit Behinderungen

Mit dem Inkrafttreten des neuen Finanzausgleichs (NFA) am 1. Januar 2008 weist die Bundesverfassung den Kantonen die Aufgabe zu, die Eingliederung von erwachsenen invaliden Personen zu fördern. Das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über die Institutionen zur Förderung der Eingliederung von invaliden Personen (IFEG) verpflichtet die Kantone dazu, invaliden Personen, die Wohnsitz in ihrem Gebiet haben ein Angebot an Einrichtungen, das ihren Bedürfnissen entspricht, zu gewährleisten. Das kantonale Konzept des Kantons Freiburg, vom Staatsrat im Mai 2010 verabschiedet und vom Bundesrat im Dezember des gleichen Jahres angenommen, konkretisiert die Anforderungen an die Umsetzung des NFA im Erwachsenenbereich.

Im Hinblick auf die Umsetzung einer umfassenden Alterspolitik hat der Kanton Freiburg die Ziele und Interventionsgrundsätze der öffentlichen Hand festgelegt; diese übersteigen den Rahmen der eidgenössischen Anforderungen im Bereich der Sondereinrichtungen. Bei diesen Arbeiten ent-

standen neue gesetzliche Grundlagen (Gesetz vom 12. Oktober 2017 über Menschen mit Behinderungen (BehG) und Gesetz vom 16. November 2017 über die sonder- und sozialpädagogischen Institutionen und die professionellen Pflegefamilien (SIPG)) sowie Leitlinien und ein Massnahmenplan 2018–2022.

Im Rahmen des vorliegenden Entwurfs will der Staatsrat zwei die Thematik betreffende Punkte des Massnahmenplantes finanziell konsolidieren: zum einen einen Fonds zugunsten der arbeitsmarktlichen Integration von Personen mit Behinderung und zum anderen die Schaffung einer Koordinatoren- bzw. Koordinatorinnenstelle, welche die Kontakte zwischen den Unternehmen und dem institutionellen Netzwerk herstellt.

Mit dem Fonds würden verschiedene Massnahmen definiert, mit denen einer Person mit Behinderung, die in einer Einrichtung arbeitet bzw. arbeiten darf, die Gelegenheit auf eine Arbeit in einem Unternehmen geboten werden könnte, mit dem Ziel, ihr eine bessere Integration im sozialen Umfeld zu ermöglichen und ihre Fähigkeiten ausserhalb der herkömmlichen Tätigkeit in einer Werkstätte zu verbessern. Mit diesem Fonds könnten namentlich finanziert werden:

- > Infrastrukturen oder Hilfsmittel, die nicht von der IV übernommen werden;
- > Schulungen und Weiterbildungen für Personen aus Unternehmen, die mit einer Person mit Behinderung zusammenarbeiten werden;
- > Coaching-Leistungen für das Personal des Unternehmens und die Person mit Behinderung (über das Personal der Einrichtungen oder Pro Infirmis).

Zusätzlich zur Schaffung eines Fonds sieht der Entwurf des Massnahmenplans 2018–2022 auch die Finanzierung eines Koordinationsmandates vor, mit dem die Verbindung zwischen Unternehmen und dem Netzwerk der Institutionen gewährleistet bzw. der Kontakt zu den Unternehmen hergestellt werden soll, um deren Möglichkeiten zur Schaffung von Stellen für Menschen mit Behinderungen zu analysieren und ihnen zu erklären, wie sie eine finanzielle Unterstützung aus dem Fonds beziehen können.

Der Staatsrat möchte damit erreichen, dass pro Jahr 5 bis 10 Personen mit einer Behinderung in ein Freiburger Unternehmen integriert werden können.

Die erforderlichen finanziellen Mittel (siehe Tabelle 4) belaufen sich auf 100 000 Franken für die Infrastrukturen oder Hilfsmittel, die Schulungen und Weiterbildungen für die Personen aus den Unternehmen und das Coaching des Unternehmenspersonals und der Menschen mit Behinderungen sowie auf 120 000 Franken für das Koordinationsmandat. Ursprünglich sollten die Freiburger Unternehmen über ihre Dachorganisationen auf freiwilliger Basis zur Schaffung eines Fonds zugunsten der arbeitsmarktlichen

Eingliederung von Menschen mit Behinderungen aufgefordert werden. Der Staatsrat möchte jedoch die Gelegenheit der Steuerreform nutzen, um dauerhaft einen Fonds zu schaffen und zu konsolidieren. Der Beitrag der Unternehmen – über die Sozialabgabe – an das Koordinationsmandat wird somit ebenfalls Bestandteil des Fonds sein.

Artikel 8 des Gesetzes vom 12. Oktober 2017 über Menschen mit Behinderungen sieht ausdrücklich die Errichtung eines Fonds zur Unterstützung der Unternehmen bei der Förderung der Teilhabe von Menschen mit Behinderungen an der Arbeitswelt vor.

Tabelle 4

Massnahme	Betrag für die für die einzelnen Massnahmen	
Familienergänzende Betreuung		4,98 Millionen
Programm zur Förderung von neuen Krippenplätzen	1 Million	
Tarifsenkung	3,75 Millionen	
Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle	0,23 Millionen	
Arbeitsmarktliche Integration von Menschen mit Behinderungen	0,22 Millionen	0,22 Millionen
Total		5,2 Millionen

Erhöhung der KVG-Subventionen

Bei der Behandlung des Auftrags Defferrard, mit dem die Wiederzulassung der Erhöhung der Pauschalabzüge für die Krankenversicherungsprämien verlangt wurde, hat sich der Staatsrat zwar dagegen ausgesprochen, mit der Erhöhung der KVG-Subvention um 5 Millionen pro Jahr aber eine gezieltere Umsetzungsmassnahme vorgeschlagen.

4.5. Ausgleich zu Gunsten der Gemeinden

Insofern als sich die Steuerfüsse der Gemeinden in Prozent der einfachen Kantonssteuer berechnen, werden auch die Gemeinden vom Beschluss zur steuerlichen Entlastung der juristischen Personen auf Kantonsebene tangiert. Der Staatsrat ist der Auffassung, dass ihnen demnach ein Ausgleich zur Abfederung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform gewährt werden muss. Seiner Ansicht nach soll die unausweichliche finanzielle Belastung, die diese Reform für die Gemeinwesen zur Folge haben wird, mittels einer finanziellen Unterstützung des Staates aufgeteilt werden. Im Folgenden wird zuerst auf die Gespräche mit den Gemeinden und die gegenwärtig abschätzbaren finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für sie und anschliessend auf die Hauptmerkmale des geplanten Ausgleichsmechanismus eingegangen.

4.5.1. Gespräche mit den Gemeinden

Ende 2014 fanden erste Gespräche mit dem Freiburger Gemeindeverband (FGV) zur Unternehmenssteuerreform statt, an denen der Vorstand des FGV über den Inhalt des eidgenössischen USR III-Vorentwurfs, die auf Kantonsebene ins Auge gefassten Umsetzungsstrategien und die damit verbundenen, noch sehr ungewissen finanziellen Auswirkungen informiert wurde. Im November 2015 wurde der Vorstand des FGV über den Stand des Dossiers informiert und erhielt Vorabinformationen zum Feinkonzept der Strategie des Staatsrats. Weiter erhielt er Informationen über die finanziellen Auswirkungen der USR III für den Kanton und die Gemeinden insgesamt. Die ersten Schätzungen dieser finanziellen Auswirkungen basierten damals auf den Steuerdaten 2012. Vom 23. Mai bis 29. Juni 2016 wurde dann in Zusammenarbeit mit den Oberamtmännern in allen Bezirken über die Strategie des Staatsrats sowie die (aktualisierten und präzisierten) finanziellen Auswirkungen informiert.¹

Während des Vernehmlassungsverfahrens zum kantonalen Umsetzungsvorhaben der USR III (5. September–21. Dezember 2016) und anschliessend während der gesamten Vorbereitungsphase für die Steuerreform fand ein regelmässiger Austausch zwischen der Finanzdirektion und dem FGV statt. Neben einem umfassenden Schriftwechsel fanden auch mehrere Sitzungen mit Vertretern des Staates und dem Gesamtvorstand des FGV oder einer von ihm gebildeten Arbeitsgruppe statt. Das letzte Treffen fand am 29. März 2018 statt. Eine Delegation des FGV nahm überdies am runden Tisch teil, der am 20. November 2017 für alle von der Steuerreform betroffenen Partner (namentlich die politischen Parteien, Arbeitgeberorganisationen und Gewerkschaften) durchgeführt wurde. Der FGV hatte somit mehrmals Gelegenheit, seine Position sowohl schriftlich als auch mündlich darzulegen. Der Staatsrat hat seine Wünsche soweit wie möglich berücksichtigt, ohne die ausgewogene Verteilung der Kosten der Steuerreform aus den Augen zu verlieren. Der FGV steht ausdrücklich hinter dem unter Ziff. 4.5.3 beschriebenen Ausgleichsmechanismus.

4.5.2. Aktuelle Schätzung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden

Ausgehend von den kantonalen Steuerdaten 2015 wurden aktualisierte Schätzungen der Auswirkungen der Steuerreform auf die Gemeinden durchgeführt. Basierend auf diesen Zahlen lassen sich die Steuerausfälle mit der Steuerreform für die Gemeinden auf insgesamt 37,4 Millionen Franken schätzen, wenn man einen Risikoabzug von 20% auf den Einnahmen in Zusammenhang mit der Abschaffung der Steuersta-

¹ Ausführlichere Informationen zu den Gesprächen mit den Gemeinden finden sich im erläuternden Bericht des Staatsrats zum Gesetzesvorentwurf zur Unternehmenssteuerreform http://www.fr.ch/cha/files/pdf88/de_rap_20160915-projet-de-rapport-consultation-def.pdf

tus einrechnet (s. Ziff. 8.2.1 zur Erläuterung dieser Beträge). Diese Zahlen sind aber mit grosser Vorsicht zu betrachten, da es immer noch zahlreiche Unsicherheitsfaktoren bezüglich der Reaktionen der Unternehmen auf die Umsetzung der Steuerreform gibt.

Es wurden überdies Schätzungen nach Gemeinden durchgeführt. Die an den oben erwähnten Informationsveranstaltungen in den Bezirken bekannt gegebenen Zahlen basierten noch auf den Steuerdaten 2013, und sie wurden in der Zwischenzeit anhand der Steuerdaten 2015 aktualisiert. Diese ausführlichen Schätzungen figurieren im Anhang 4 und werden an die Gemeinden weitergegeben. Sie sind als Grundlageninformation zu betrachten, anhand derer die Gemeinden ihre eigenen Schätzungen basierend auf den lokalen Gegebenheiten und ihrer fundierten Kenntnis des eigenen kommunalen Wirtschaftsgefüges vornehmen können. Interessanterweise zeigt sich anhand aller durchgeführten Schätzungen, dass sich die Steuerreform nicht auf alle Gemeinden gleich auswirkt. So werden beim laufenden kommunalen Gesamtertrag (ohne interne Verrechnungen) lediglich 5 Gemeinden Nettoeinkünften mehr als 5% zu verzeichnen haben (wobei den Steuereinkünften bei den juristischen Personen nach Anwendung des Gemeindesteuerfusses und unter Anrechnung der entsprechenden Auswirkungen beim interkommunalen Finanzausgleich Rechnung getragen wird). Die Einzelheiten dazu finden sich in Anhang 4. Trotz dieser Feststellung haben die Vertreter des FGV verlangt, dass alle Gemeinden, die Einkünften erleiden, vom finanziellen Ausgleich des Staates profitieren.

4.5.3. Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden

Nach den verschiedenen Gesprächen mit dem FGV und mit seinem Einverständnis hat sich der Staatsrat für einen Ausgleichsmechanismus mit folgenden Hauptmerkmalen entschieden:

- > Übergangsausgleich über sieben Jahre (analog zur Dauer des Ergänzungsbeitrags, den der Kanton im Rahmen des Finanzausgleichs des Bundes erhalten sollte), der ab Inkrafttreten der Steuerreform auf Kantonsebene gewährt werden soll;
- > Basisbetrag der jährlichen Ausgleichszahlung an die Gemeinden von 8,5 Millionen Franken, der bis maximal 13,3 Millionen Franken aufgestockt werden kann, das heisst 88,5% des Gesamtbetrags von 15 Millionen Franken im Fall, dass die Summe der den Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden gewährten Ausgleichszahlungen betragsmässig nicht einem Drittel desjenigen Betrags entsprechen würde, der aus der Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer resultiert; dem Vergleich mit dem zusätzlichen DBSt-Anteil des Kantons zur Bestimmung, ob es eine Anpassung braucht,

werden immer die 8,5 Millionen Franken/Jahr zugrunde gelegt, unabhängig von einer degressiven Ausschüttung des Basisbetrags. Diese Anpassung lässt sich nicht vor Bekanntwerden der steuerstatistischen Zahlen für die Steuerperiode 2020 berechnen. Damit erfolgt die Berechnung erstmals im Herbst 2022 und kann in die Gemeindebudgets 2023 einbezogen werden. Der Ergänzungsbeitrag – sofern ein solcher zu leisten ist – wird erstmals 2023 und letztmals 2029 ausgezahlt.

- > Degressivität des Auszahlungsbetrags: Es wurde vereinbart, nicht einen jährlich gleichbleibenden Betrag von 8,5 Millionen Franken zu gewähren, sondern degressiv einen Betrag von 10 Millionen Franken in den ersten drei Jahren, 8 Millionen Franken in den folgenden zwei und 6,75 Millionen Franken in den letzten zwei Jahren auszuzahlen. Damit wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass die stärksten Auswirkungen in den ersten Jahren nach dem Inkrafttreten der Reform zu verzeichnen sein dürften.
- > Der Betrag wird unter den Gemeinden nach den folgenden Schlüsseln aufgeteilt:
 - Ein erster Schlüssel basiert auf der amtlichen Steuerstatistik pro Gemeinde wird jedes Jahr unter Berücksichtigung der letzten statistischen Zahlen aktualisiert und in den ersten drei Jahren angewendet werden (2020–2022). Da die Senkung des Gewinnsteuersatzes und die Abschaffung der Steuerstatus die Hauptelemente der Steuerreform sind, wird die Einkünfte mit einem Dreisatz auf den Statistiken der Gemeinden berechnet. Ein erstes Mal wird der Verteilschlüssel im September 2019 für die Ausgleichszahlungen 2020 auf der Grundlage der Steuerstatistiken 2017 berechnet, dann 2020 für die Ausgleichszahlung 2021 (auf der Grundlage der Statistiken 2018) und 2021 für die Ausgleichszahlung 2022 (auf der Grundlage der Statistiken 2019).
 - Ein zweiter Verteilschlüssel wird den effektiven Einkommenschwankungen Rechnung tragen, gestützt auf die amtlichen statistischen Daten vor und nach Inkrafttreten der Steuerreform, das heisst die statistischen Daten 2019 und 2020. Er kommt für die letzten vier Jahre der Ausgleichszahlung (2023–2026) zum Tragen und wird ebenfalls für die Anpassung des Ausgleichsbetrags herangezogen.
- > Total des Basisbetrags der Ausgleichszahlung bei 59,5 Millionen Franken festgesetzt, wobei dieser Betrag aufgestockt werden kann, falls die Summe der den Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden gewährten Ausgleichszahlungen betragsmässig nicht ein Drittel desjenigen Betrags erreichen würden, der aus der per Sonderdekret (Verpflichtungskredit) bewilligten Erhöhung der Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer resultiert.
- > Gesamtausgleichsgewährung per Sonderdekret (Verpflichtungskredit) und nicht im Rahmen eines Erlasses,

- der auch die Anpassungen der Steuergesetzgebung sowie die Umsetzung der Begleitmassnahmen regelt.
- > Genaue Regelung der Kriterien und Modalitäten für die Aufteilung unter den Gemeinden in einer Verordnung des Staatsrats.
 - > Jährliche Lieferung einer Statistiktabelle nach Gemeinden, die Auskunft gibt über die Steuereinnahmen der juristischen Personen vor und nach Inkrafttreten der Steuerreform, erstmals im 4. Quartal 2022 mit dem Vergleich der Steuerjahre 2019 und 2020. Ende 2023 wird eine Vergleichstabelle der Daten 2019 und 2021 geliefert. Ende 2024 werden im Dokument die Jahre 2019 und 2022 miteinander verglichen, Ende 2025 die Jahre 2019 und 2023 und Ende 2026 die Jahre 2019 und 2024.
 - > Neubeurteilung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden am Ende des Übergangsausgleichs, also gegen Ende 2027. Je nach den Ergebnissen und Gesprächen mit dem Freiburger Gemeindeverband könnten falls nötig dem Grossen Rat zusätzliche Ausgleichsmassnahmen unterbreitet werden.

Der Staatsrat hat die Hauptmerkmale des Ausgleichsmechanismus für die Gemeinden beschlossen, wobei er unter anderem den jeweiligen finanziellen Auswirkungen für den Staat und die Gemeinden Rechnung getragen hat (s. 8. Kapitel).

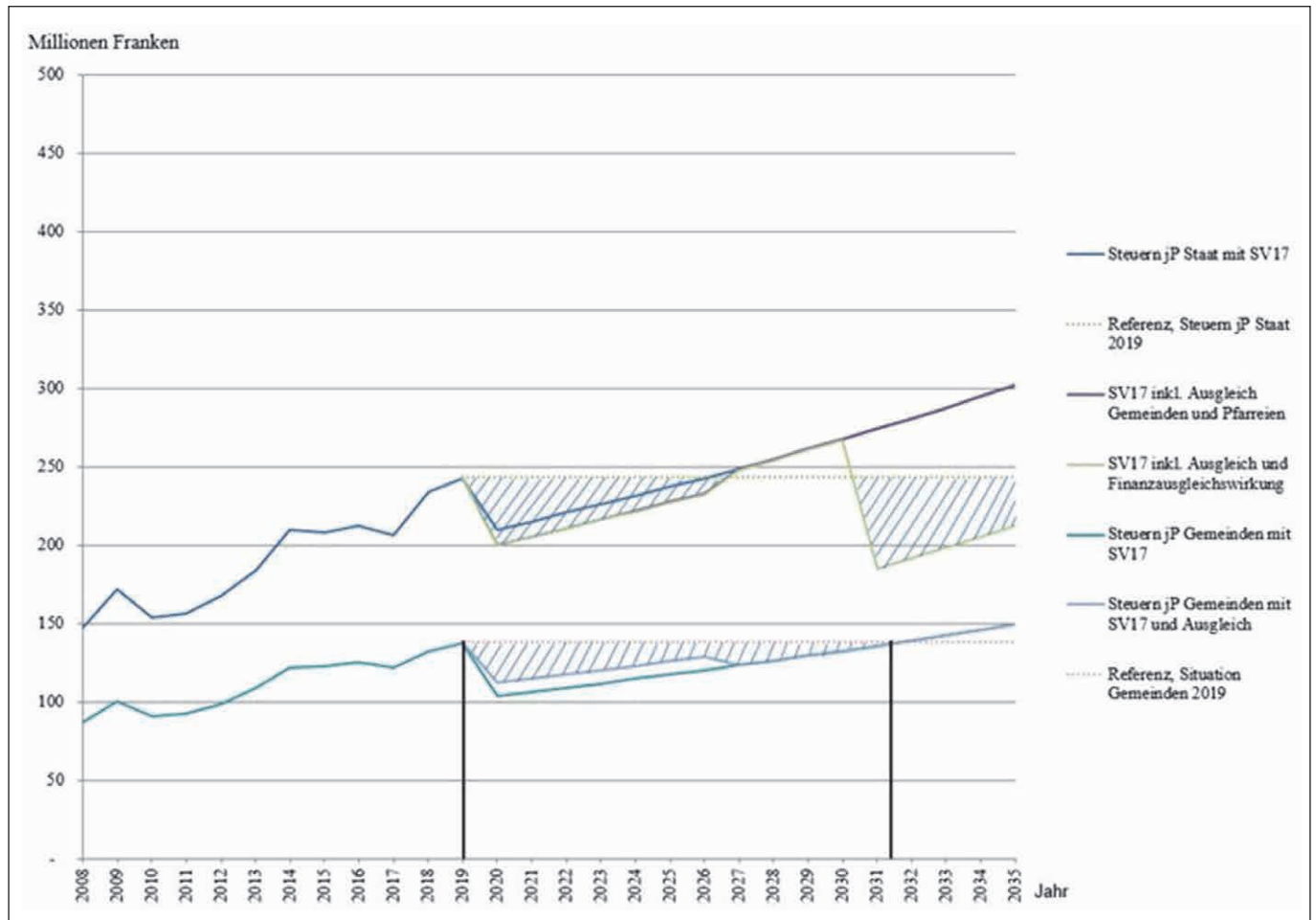
Mit einer Übergangs-Ausgleichszahlung von 8,5 Millionen Franken für die Gemeinden würden sich die finanziellen Nettoauswirkungen für die Gemeinden in den ersten sieben Jahren der Umsetzung der Reform auf jährlich 29,4 Millionen Franken belaufen (37,4 Millionen Franken wie in Ziff. 4.5.2 erwähnt, minus 8,5 Millionen Franken, plus 0,5 Millionen Franken für die Finanzierung der Familienzulagen). Die Gewährung einer zeitlich befristeten Ausgleichszahlung ist in verschiedener Hinsicht gerechtfertigt. So kann man davon ausgehen, dass die Gemeindesteuereinnahmen nach den Einbussen in den ersten Jahren wieder zunehmen und den Stand vor der Reform erreichen. Und wie aus der folgenden Tabelle hervorgeht, wird der Staat nacheinander zwei massive finanzielle Einbrüche zu erleiden haben. Nach den Steuereinnahmen aufgrund der Steuersatzsenkung wird er mit dem Wegfall des beim eidgenössischen Finanzausgleich vorgesehenen Ergänzungsbetrags (s. Ziff. 4.2) ab 2031 mit einer erneuten Kürzung bei den Finanzausgleichszahlungen im Umfang von 88,4 Millionen Franken rechnen müssen, womit sich die Kosten der Steuerreform auf 119,6 Millionen Franken erhöhen, während sie sich für die Gemeinden auf 37,9 Millionen Franken belaufen würden (statisch betrachtet).

Folgende Grafik (Tabelle 5¹) zeigt die Entwicklung der Auswirkungen der Steuerreform für den Staat und die Gemeinden in dynamischer Optik und langfristig bis 2035. Sie berücksichtigt die fiskalischen Auswirkungen der Steuer-

reform (einschliesslich derjenigen aus der Anpassung des Kantonsanteils an der DBSt) und der geplanten Ausgleichszahlungen für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden, sowie die wichtigsten Auswirkungen der Reform auf den eidgenössischen Finanzausgleich. Sie lässt allerdings die zeitlichen Verschiebungen aufgrund der Steuerverbuchungsmethoden sowie die Entwicklung der Steuereinnahmen aufgrund nicht direkt mit der Steuerreform zusammenhängender Faktoren, die auch zu einer Abfederung der finanziellen Auswirkungen der Reform für den Staat und die Gemeinden beitragen dürften, ausser Acht (s. Ziff. 8.1.3.2).

¹ Diese Tabelle wurde im März 2018 den Vertretern des FGV gezeigt und war anhand der damals verfügbarer Informationen erstellt worden.

Tabelle 5



Die Grafik zeigt die Entwicklung des Steueraufkommens bei den juristischen Personen für den Kanton (obere Linie) und die Gemeinden (untere Linie) für die Jahre 2008 bis 2019 und stellt mit den schraffierten Flächen die voraussichtlichen Einnahmeneinbussen für Staat und Gemeinden ab 2020 dar, die sich dann mit der Steuerreform gegenüber der Situation vorher ergeben werden. Dabei wird ersichtlich, dass der Staat zwei aufeinanderfolgende Einnahmeneinbrüche zu bewältigen haben wird. Der erste Einbruch erfolgt ab 2020 und ist hauptsächlich die Folge rückläufiger Steuereinnahmen bei den juristischen Personen und der Ausgleichszahlungen für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden, da die Auswirkungen beim Finanzausgleich zu Beginn der Umsetzung der Steuerreform vernachlässigbar sind. Der zweite, grössere Einbruch wird ab 2031 erfolgen, dann, wenn die Zahlung des befristeten jährlichen Ergänzungsbetrags aus dem Finanzausgleich wegfällt. Für die Gemeinden ihrerseits gibt es nur einen Einnahmenausfall, nämlich die rückläufigen Steuereinnahmen der juristischen Personen, die aber bis 2026 durch die Ausgleichszahlungen des Staates abgedeckt werden.

Da die Steuerreform massive finanzielle Auswirkungen für den Staat und die Gemeinden hat, die sich auf längere Sicht aber sehr unterschiedlich entwickeln, scheint es angemessen,

den Gemeinden vorübergehend einen Ausgleichsbetrag in diesem Umfang zu gewähren. Es scheint ausserdem gerechtfertigt, den Ausgleichsbetrag unter den Gemeinden nach den steuerlichen Einbussen aufzuteilen, die sie aufgrund der Steuerreform erleiden werden, und nicht nach anderen Verteilungskriterien, wie z. B. die Gemeindebevölkerung, die keinen direkten Bezug zur Reform und ihren Auswirkungen hat.

4.6. Anpassung des interkommunalen Finanzausgleichs

Der finanzielle Beitrag des Staates zugunsten der Gemeinden zum Ausgleich der erheblichen Steuerausfälle mit der Umsetzung der Steuerreform fällt vollumfänglich unter die Steuereinnahmen und muss dementsprechend zu den betreffenden Steuern hinzugerechnet werden, die in die Berechnung des interkommunalen Finanzausgleichs einfließen, nämlich zum Gewinn und/oder Kapital der juristischen Personen. Der Ausgleichsbetrag wird also Bestandteil des Steuerpotenzials der Gesamtheit der Gemeinden sein, des Gesamtsteuerpotenzials, nach dem sich die als Ressourcenausgleich zu verteilende Summe (2,5% des Steuerpotenzials, Art. 6 IFAG) sowie die als Bedarfsausgleich zu verteilende Summe (50% der als Ressourcenausgleich aufgebrauchten Summe, Art. 14 IFAG) berechnen.

Die Steuerreform und der finanzielle Beitrag des Staates werden aber mit einer Verzögerung von drei Jahren progressiv in der Finanzausgleichsberechnung zum Tragen kommen. Angenommen, die Steuerreform wird am 1. Januar 2020 umgesetzt, so machen sich die ersten Auswirkungen auf den interkommunalen Finanzausgleich erst 2023 zu einem Drittel und 2024 dann zu zwei Dritteln bemerkbar und kommen 2025 vollumfänglich zum Tragen. Die Progressivität ist darauf zurückzuführen, dass mit einem steuerstatistischen Dreijahresdurchschnitt gerechnet wird (gleitender Mittelwert).

Diese zeitliche Verzögerung impliziert auch, dass die Ausgleichszahlungen noch einige Jahre nach dem formellen Ausserkrafttreten dieses Dekrets (31. Dezember 2026) weiter im Steuerpotenzial eingerechnet werden, so lange wie in den Jahren, auf die sich der Steuerertrag bezieht, Ausgleichszahlungen geleistet werden. So werden die Basis-Ausgleichsbeträge bis 2029 vollumfänglich, 2030 zu zwei Dritteln, 2031 zu einem Drittel und ab 2032 nicht mehr ins interkommunale Finanzausgleichssystem einfließen. Falls ein variabler Anteil gezahlt wird, wird er im Jahr der Auszahlung berücksichtigt.

4.7. Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden

Die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform beschränken sich nicht auf den Kanton und die Gemeinden. Da der Steuerfuss der Kirchensteuer in Prozenten der entsprechenden einfachen Kantonssteuer festgesetzt wird, betreffen sie auch die Pfarreien und Kirchgemeinden. Die jährlichen Einnahmehausfälle bei der Kirchensteuer können gegenwärtig mit aller Vorsicht unter Berücksichtigung des Risikoabzugs von 20% auf 5 Millionen Franken geschätzt werden.

An seiner Sitzung vom 24. Mai 2016 hat der Staatsrat die Finanzdirektion damit beauftragt, sich einen Ausgleichsmechanismus für die Pfarreien und Kirchgemeinden zu überlegen. Am runden Tisch vom 20. November 2017 wurde dann eine entsprechende Lösung präsentiert.

Soweit möglich und unter Vorbehalt der verfügbaren Zahlen soll für die Pfarreien und Kirchgemeinden ein ähnlicher Ausgleichsmechanismus wie für die Gemeinden zur Anwendung kommen. Damit dieser in einem gewissen Verhältnis zum Ausgleichsbetrag für die Gemeinden steht und eine gewisse Symmetrie bei der zu tragenden Belastung erreicht werden kann, wird dieser Ausgleichsmechanismus mit einem Betrag von jährlich 1,1 Millionen Franken dotiert und kann jährlich bis auf maximal 1,7 Millionen Franken, das heisst 11,5% des Gesamtbetrags von 15 Millionen Franken erhöht werden, je nach Entwicklung des Kantonsanteils an der DBSt (s. Art. 3 des Dekretsentwurfs über den finanziellen Beitrag des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden bei der Umsetzung der Steuerreform).

Abgesehen von diesen grundlegenden Bestimmungen wird der Ausgleich für die Pfarreien und Kirchgemeinden dadurch erschwert, dass die Pfarreigrenzen nicht immer mit den Gemeindegrenzen übereinstimmen und die Pfarreien und Kirchgemeinden auf dem gleichen Gebiet nicht unbedingt dieselben Steuerfüsse anwenden. Deshalb schlägt der Staatsrat vor, für die Verteilung des Ausgleichsbetrags zugunsten der Pfarreien/Kirchgemeinden dieselben Kriterien anzuwenden wie für die Gemeinden. Wie bei der Praxis zur Verteilung der von der KSTV bei den juristischen Personen bezogenen Kirchensteuer ist zu beachten, dass das Pfarreigebiet immer dem Gemeindegebiet entspricht. Gibt es innerhalb einer Gemeinde mehrere Pfarreien/Kirchgemeinden, so wird der Ausgleichsbetrag derjenigen Pfarrei ausbezahlt, die die Steuerhoheit hat¹; diese verteilt den Betrag anschliessend, und zwar grundsätzlich nach den gleichen Modalitäten wie bei der Aufteilung der Kirchensteuer der juristischen Personen. Für jede der begünstigten Pfarrei/Kirchgemeinde bestimmt die KSTV den Anteil, der den katholischen und reformierten Kirchen (mangels neuerer Daten) auf der Grundlage der Volkszählung von 2000 zugeteilt wird.

5. Abschreibung parlamentarischer Vorstösse

Mit den auf die Kapitalsteuer bezogenen Massnahmen (s. Ziff. 4.1.2) kann die Motion (M 1002.07²) Markus Ith zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern abgeschrieben werden.

Ebenso kann mit der Einführung der Patentbox (s. Ziff. 4.1.5) die Motion (M 1136.11³) Emmanuelle Kaelin Murith/Jean-Louis Romanens zur Innovations- und Technologieförderung abgeschrieben werden.

Die mit dem Arbeitgeberbeitrag im Berufsbildungsbereich finanzierten Massnahmen ermöglichen die Abschreibung der Motion Wicht/Ganioz (2014-GC-40), diejenigen im Bereich der familienergänzenden Betreuung die Abschreibung der Motion Burgener Woeffray/Roubaty (M2014-GC-101).

Weiter setzen die Begleitmassnahmen auch die in den Berichten zu den Postulaten Aebischer/Badoud (P2014-GC-183) und Rodriguez/Garghentini Python (P2016-GC-53) empfohlenen Folgemaassnahmen um.

Schliesslich soll im Staatsvoranschlag 2020 eine Erhöhung der KVG-Subventionen um 5 Millionen Franken eingestellt werden, womit das Versprechen des Staatsrats in seiner Antwort auf den Auftrag Defferrard 2017-GC-94 zur Wiederzulassung der Erhöhung der Pauschalabzüge für die Krankenversicherungsprämien erfüllt wird.

¹ Es handelt sich dabei um diejenige Pfarrei, der die KSTV die auf dem Gebiet einer Gemeinde erhobene Kirchensteuer überweist.

² 2007-GC-4 gemäss Parlinfo.

³ 2011-GC-51 gemäss Parlinfo.

6. Kommentar der Bestimmungen

6.1. Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform

Art. 1

Dieser Artikel beschreibt den Gegenstand und in gewisser Hinsicht auch den Aufbau des Gesetzes. Das Gesetz sieht durch Änderungen im geltenden Recht die steuerlichen und Begleitmassnahmen im Zusammenhang mit der Steuerreform vor. Neben der Aufzählung der geänderten Gesetze enthält der «Hauptteil» die Bestimmungen über die Finanzierung gewisser Begleitmassnahmen über die Sozialabgabe (siehe Kommentar weiter unten), eine Bestimmung über die Evaluation sowie einen Artikel zu Inkrafttreten und Referendum.

Art. 2

Der Staatsrat ist während des Gesetzgebungsverfahrens die Verpflichtung eingegangen, das Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform sieben Jahre nach seiner Inkraftsetzung zu evaluieren. Gegenstand der Evaluation werden die Entwicklung der Steuereinnahmen der Gemeinwesen, die Einnahmenentwicklung bei der Sozialabgabe und die damit finanzierten Massnahmen, die Patentbox sowie der zusätzliche Abzug für Forschung und Entwicklung sein.

Art. 3

Artikel 3 regelt den Grundsatz nach welchem gewisse Begleitmassnahmen zur Steuerreform zugunsten der Bevölkerung über eine Sozialabgabe finanziert werden. Es handelt sich dabei um die Massnahmen zugunsten der Berufsbildung, der Stellensuchende ab 50 Jahren, der Jugendliche mit Schwierigkeiten bei der beruflichen Eingliederung, der familienergänzenden Betreuungseinrichtungen sowie der Integration von Menschen mit Behinderungen.

Art. 4

Nach dieser Bestimmung sind die Firmen, die gewinnsteuerpflichtig sind, grundsätzlich auch sozialabgabepflichtig.

Die Sozialabgabe zur Finanzierung der Begleitmassnahmen berechnet sich nach der einfachen Kantonssteuer der laufenden Steuerperiode, deren Veranlagung von der KSTV rechtskräftig eröffnet wurde. So wird beispielsweise die Abgabe 2020 für eine Firma, die ihren Rechnungsabschluss am 30. Juni 2020 vornimmt, auf der einfachen kantonalen Gewinnsteuer der Steuerperiode 2020 berechnet, die von der KSTV im Veranlagungsverfahren der direkten Steuern rechtskräftig eröffnet wurde. Jedenfalls versteht sich diese Bemessungsgrundlage nach Berücksichtigung der anwendbaren Steuerermässigungen und Steuerbefreiungen. Der Erlass der einfachen kantonalen Gewinnsteuer zieht automatisch den Erlass der Sozialabgabe nach sich. Da die Veran-

lagung für das laufende Jahr (N) im darauf folgenden Jahr (N+1) oder noch ein Jahr später (N+2) erfolgt, braucht es eine Akontorechnung, damit ein Teil der Einnahmen bereits im Jahr 2020 bezogen und zugewiesen werden kann (s. Art. 7).

Der Satz der Abgabe wurde so berechnet, dass im Durchschnitt über die acht Jahre ein jährlicher Betrag von 10,4 Millionen Franken generiert werden kann. Die durchgeführten Simulationen haben ergeben, dass dieser Satz bei 8,5% der einfachen Kantonssteuer (für Einzelheiten, s. Ziff. 4.4) oder 0,34% des Gewinns liegen muss.

Art. 5

Dieser Artikel regelt die Zuteilung der Einnahmen aus der Sozialabgabe an die verschiedenen Bereiche. Um zu viele Fonds zu vermeiden, werden soweit möglich bestehende Strukturen berücksichtigt.

Art. 6–9

Dieser Artikel regelt das Verfahren. Die Berechnungsgrundlage für die Abgabe bildet die einfache Kantonssteuer, ihr Bezug erfolgt jedoch getrennt vom Bezug der Gewinn- und Kapitalsteuer. Die KSTV wird mit dem Bezug beauftragt, da sie über die notwendigen Informationen verfügt. Damit ein Teil der finanziellen Mittel aus der Sozialabgabe rasch verfügbar ist, fakturiert die KSTV jedes Jahr im Februar eine Akontozahlung, deren Betrag ausgehend von der letzten Veranlagung festgesetzt wird und innert 30 Tagen fällig wird; auf den Akontozahlungen werden keine Zinsen fällig (Verzugs-, Vergütungs- oder Ausgleichszinsen). Die definitive Veranlagung und Schlussabrechnung werden gleichzeitig mit der Veranlagung der Gewinn und Kapitalsteuer erfolgen. Wird ein allfälliger Restbetrag nicht innert 30 Tagen beglichen, wird ein Verzugszins fällig. Bei einer Einsprache oder Beschwerde gegen die Gewinn- und Kapitalsteuerveranlagung laufen die Zinsen jedoch nicht. Dies deshalb, weil sich der Betrag der Sozialabgabe nach der rechtskräftigen einfachen Gewinnsteuer bemisst.

Art. 10 und 11

Artikel 10 regelt die Verjährung des Rechts auf Erhebung und Bezug der Abgabe. Die Bestimmungen sind ähnlich wie für die direkte Kantonssteuer. Artikel 11 führt aus, dass verschiedene Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern zur Anwendung kommen, wenn die Spezialgesetzgebung keine besondere Bestimmung vorsieht.

6.2. Gesetz über die Berufsbildung

Art. 68 Abs. 4

Die Beiträge, die die Arbeitgeber und Erwerbstätigen gestützt auf die geltende Gesetzgebung an die Finanzierung der Bildungsstrukturen leisten, werden von den Familien-

ausgleichskassen zusätzlich zu den Beiträgen zur Finanzierung der Familienzulagen erhoben. Diese Beiträge müssen folglich nach den gleichen Regeln erhoben werden wie die Beiträge für die Familienzulagen. Diese Regeln stützten sich im Übrigen auf jene, die für die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) gelten. Mit diesem Absatz, der an Artikel 25 des Bundesgesetzes über die Familienzulagen (SR 836.2) angelehnt ist, wird die Erhebung aller Beiträge (kantonale Beiträge, Beiträge für die Familienzulagen, AHV/IV/EO/ALV-Beiträge) durch die Ausgleichskassen harmonisiert. Diese Bestimmung verankert eine bereits weit verbreitete Praxis und verleiht so der Erhebung dieser Beiträge eine angemessene rechtliche Grundlage.

Art. 70a

Mit dem neuen Artikel 70a BBiG wird ein Steuerreform-Fonds geschaffen, der die Berufsbildung fördern soll. In den Grenzen der verfügbaren Mittel kann mit den Fondsgeldern zur Finanzierung der überbetrieblichen Kurse, des Forums der Berufe START!, der Lehrbetriebsverbünde und der Massnahmen für Jugendliche mit Schwierigkeiten bei der beruflichen Eingliederung beigetragen werden. Der Fonds wird auch zur Finanzierung von Bau- und Sanierungsarbeiten an den Gebäuden beitragen, die der Berufsbildung dienen.

6.3. DStG

Art. 19b Abs. 1 und 21 Abs. 1^{bis}

In Übereinstimmung mit der Strategie des Staatsrats wird der Satz der Teilbesteuerung der Dividenden von 50% auf 70% angehoben und dem Rückgang der geringeren wirtschaftlichen Doppelbesteuerung mit der Gewinnsteuersatzsenkung Rechnung getragen.

Art. 20a

In diesem Artikel wird die Umsetzung der Patentbox für Selbstständigerwerbende geregelt. Wie bei der eidgenössischen Regelung können Selbstständigerwerbende, die in Forschung und Entwicklung tätig sind, ebenfalls von diesem Instrument profitieren. Die Vorschriften für die juristischen Personen gelten für sie sinngemäss.

Art. 21 Abs. 3, Art. 4–7 und Art. 158 Abs. 2, 2. Satz

Die vorgeschlagenen neuen Bestimmungen bieten einen Rahmen für die Rückzahlung der Aufgelder für börsennotierte Gesellschaften im Einklang mit den vom eidgenössischen Parlament beschlossenen Anpassungen.

Artikel 158 Abs. 2, 2. Satz präzisiert im Gesetz welche Angaben die juristischen Personen in den Beilagen liefern müssen.

Diese Verpflichtungen fassen bereits heute auf einem Rundschreiben der ESTV.

Art. 21a Bst. b

Mit der eingeführten Änderung wird der für den Tatbestand der «Transponierung» notwendig gewesene Schwellenwert von 5% abgeschafft.

Art. 32a

Wie unter Ziffer 4.1.6 ausgeführt, sieht die Strategie des Staatsrats die Einführung eines zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vor. Damit die Übereinstimmung mit der privilegierten Besteuerung der Patenterträge gewährleistet wird, kann der zusätzliche Abzug auch bei Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bei selbstständiger Erwerbstätigkeit geltend gemacht werden. Die Vorschriften für die juristischen Personen gelten für die Selbstständigerwerbenden sinngemäss. Hingegen werden die Patente und weitere immaterielle Werte für die Bemessung der Vermögenssteuer ohne Abzug bewertet.

Art. 100 Abs. 1 Bst. c, zweiter Satz

Nach dieser Bestimmung ist für die Gewinnbesteuerung die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland einer Liquidation gleichgestellt, was eine systematische Besteuerung der stillen Reserven rechtfertigt. Diese Bestimmung ist nun obsolet, da die Besteuerung der stillen Reserven künftig einheitlich in Artikel 103c geregelt ist, auch bei Verlegung ins Ausland.

Art. 101a

Die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sind als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Gewinn abziehbar. Zur Förderung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Kanton sieht der neue Artikel vor, dass diese Aufwendungen über die effektiven Ausgaben hinaus abgezogen werden können. Diese «Inputförderung» ist von der OECD ausdrücklich autorisiert und wird von zahlreichen Ländern auch effektiv praktiziert. In einem ersten Schritt muss der Abzug auf 150% der effektiv im Inland entstandenen Forschungskosten begrenzt werden. Es kann sich um von der steuerpflichtigen Person selbst erbrachte Forschungsarbeiten oder um Auftragsforschung für Dritte handeln. Im Fall von Auftragsforschung für Dritte führt Absatz 2 eine Schutzbestimmung ein, damit der Abzug nicht doppelt geltend gemacht werden kann. Die Einzelheiten des zusätzlichen F&E-Abzugs werden unter Ziff. 4.1.6 dargelegt. Aus kantonaler Sicht lässt sich kaum vorhersagen, wie viele Unternehmen diesen Abzug geltend machen könnten. Bei der Einschätzung der Auswirkungen dieser Massnahmen ist somit ebenfalls grosse Vorsicht geboten. Die finanziellen

Auswirkungen dieses Instruments werden jedoch durch die Entlastungsbegrenzung gemäss Artikel 103e beschränkt.

Art.103 Abs. 2 und 4 Bst. b

Mit der Abschaffung der besonderen Steuerstatus muss ihre Nennung in diesen Bestimmungen gestrichen werden.

Art. 103a und 103b

Diese Artikel regeln die Patentbox gemäss den unter Ziffer 4.1.5 dargelegten Grundsätzen. Gemäss der Strategie des Staatsrats können bis zu 90% der F&E-Gewinne von der Steuer ausgenommen werden. Dieser Anteil mag sehr gross scheinen, ist aber zu relativieren. Für die reduzierte Besteuerung kommen lediglich Gewinne in Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung in Frage. Der qualifizierende Gewinn wird mit der Residualmethode ermittelt. Dazu werden der Gewinn, der in keinem direkten Forschungszusammenhang steht, sowie der Gewinn aus Routinefunktionen ordentlich besteuert. Vom verbleibenden Gewinn ist nur der Gewinn aus in der Schweiz entstandenen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen abzugsfähig. Angenommen, nur 20% dieser Aufwendungen sind in der Schweiz entstanden sind, so wird der massgebliche Gewinn um ebenso viel gekürzt (modifizierter Nexusansatz). Der verbleibende Betrag wird bei der Bemessungsgrundlage um 90% ermässigt (damit sind nur 10% des so bemessenen Betrags effektiv steuerpflichtig). Beim Eintritt in die Patentbox (also dann, wenn das Unternehmen die Ermässigung erstmals geltend macht) muss der in der Vergangenheit entstandene Forschungs- und Entwicklungsaufwand besteuert werden.

Die Einführung und Entwicklung dieses Instruments hängen zu grossen Teilen von den Empfehlungen der OECD ab. So war man lange der Meinung, die OECD habe die Vorstellung einer sehr eng ausgestalteten Patentbox. Nun hat sie sich nach ihrem Schlussbericht vom Oktober 2015 aber für ein eher flexibles System entschieden, um den ganz unterschiedlichen Regelungen bezüglich geistigen Eigentums Rechnung zu tragen und Wettbewerbsverzerrung unter den Ländern aufgrund dieser Unterschiede zu verhindern. Nach Bundesrecht lassen sich jedoch nicht patentgeschützte Erfindungen von kleinen und mittleren Unternehmen sowie Software nicht als vergleichbare Rechte definieren. Der Kanton Freiburg wird die Patentbox nach den Modalitäten des Bundesrechts umsetzen. Mit der in Artikel 103^e vorgesehenen Entlastungsbegrenzung werden allzu grosse Steuerausfälle vermieden.

Art. 103c und 103d

Mit diesen zwei Artikeln soll die Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug (Art. 103c) und Wegzug aus der Schweiz (Art. 103d) vereinheitlicht werden. Beim Zuzug in die Schweiz ist die steuerpflichtige Person nicht verpflichtet, die

zuvor im Ausland gebildeten stillen Reserven aufzudecken. Im Falle der Aufdeckung können die im Ausland gebildeten stillen Reserven vom Gewinn in der Schweiz abgezogen werden. Stille Reserven, die auf einzelnen Aktiven aufgedeckt werden, werden jährlich nach den üblichen Abschreibungsätzen abgeschrieben. Der Goodwill muss innert höchstens zehn Jahren abgeschrieben werden. Wie bereits gesagt, soll mit diesem Instrument die Ansiedlung von Unternehmen gefördert werden, die bereits in steuergünstigen Ländern niedergelassen sind. Unternehmen hingegen, die in Staaten mit automatischem/spontanem Informationsaustausch ansässig sind, werden kaum von dieser Möglichkeit Gebrauch machen oder mit der Aufdeckung stiller Reserven sehr zurückhaltend sein, da sie mit einer Austrittsteuer des anderen Staates rechnen müssen.

In Absatz 2 werden die unter die Regelung fallenden Sachverhalte beschrieben. Neben der Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte fallen auch das Ende einer subjektiven Steuerbefreiung sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz darunter.

Im Falle der Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, bei Abschluss der Liquidation, dem Übergang zur subjektiven Steuerbefreiung oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland sehen die Bestimmungen ausdrücklich die Besteuerung der in der Schweiz gebildeten stillen Reserven vor. Diese Bestimmung entspricht der Praxis im Kanton Freiburg gemäss Artikel 100 Abs. 1 Bst. c, letzter Satz.

Art. 103e

Dieser Artikel regelt die Begrenzung der steuerlichen Ermässigungen, die im Rahmen der steuerpolitischen Massnahmen der Steuerreform verlangt werden können. Damit soll verhindert werden, dass mit (übermässiger) Ausschöpfung einer Massnahme oder Kumulierung mehrerer Massnahmen der steuerbare Gewinn markant reduziert werden kann oder die Unternehmen gar keine Steuern mehr zahlen müssen. Wie bereits erwähnt, können die Kantone die Obergrenze frei bestimmen, da diese stark von der Steuerstrategie des jeweiligen Kantons abhängen wird. Der Kanton Freiburg hat beschlossen, über die Gewinn- und Kapitalsteuersatzsenkung günstige Rahmenbedingungen für alle Unternehmen zu schaffen. Grosse Entlastungen bei den anderen Massnahmen sind also nicht gerechtfertigt. Die steuerliche Ermässigung über die Patentbox und den zusätzlichen F&E-Abzug darf gesamthaft nicht höher als 20% des steuerbaren Gewinns sein. Zur Bestimmung der Entlastungsbegrenzung wird der im entsprechenden Jahr erzielte steuerbare Gewinn

berücksichtigt, d. h. vor Abzug des Verlustvortrags und des Beteiligungsabzugs.

Die steuerpolitischen Massnahmen der Steuerreform erlauben schliesslich auch keine Verlustvorträge.

Art. 110, 113 Abs. 1 und 2, 114

Mit den Änderungen in diesen Artikeln wird die Strategie des Staatsrats bezüglich der Gewinnsteuersenkung für die juristischen Personen umgesetzt. Der neue Gewinnsteuersatz von 4% wird für alle steuerpflichtigen juristischen Personen gelten. Es sollten jedoch unterschiedliche Vorschriften je nach Art der betreffenden juristischen Person beibehalten werden; für die Vereine und Stiftungen bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nämlich auf besondere Weise. Weiterhin ist auch eine separate Regelung für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz aufgrund ihres besonderen Rechtsstatus sinnvoll.

Art. 117

Artikel 117 regelt die Bestimmung des steuerbaren Kapitals der Holding- und Domizilgesellschaften. Dieser Artikel ist obsolet und wird somit aufgehoben.

Art. 121 und 122

Mit den Artikeln 121 Abs. 1 und 122 wird die Strategie des Staatsrats bezüglich Kapitalsteuer umgesetzt, mit einem einheitlich auf 0,1% gesenkten Kapitalsteuersatz. Artikel 121 Abs. 2 regelt die differenzierte Kapitalbesteuerung, wonach Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte und Patente entfällt, gesondert zum Satz von 0,01% besteuert wird. Artikel 121 Abs. 3 und 122 Abs. 3 setzen die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer um.

Art. 126 Abs. 1

Der Minimalsteuersatz muss gleichermassen gesenkt werden wie die ordentliche Gewinnsteuer.

5. Kapitel

Da die einschlägigen Bestimmungen von Artikel 28 StHG aufgehoben werden, wird das Kapitel über die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften aufgehoben.

Übergangsbestimmungen

Die bundesrechtlichen Übergangsbestimmungen regeln die Behandlung der stillen Reserven von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus beim Wegfall dieses Status. Damit soll die nicht rechtmässige zu hohe Besteuerung beim Übergang von einem Steuersystem zum andern vermieden werden. Stille Reserven, die unter dem besonderen Steuerstatus

gebildet worden waren, können den Steuerbehörden mitgeteilt werden. Gegebenenfalls sind sie Gegenstand einer Verfügung und werden in den auf den Wegfall des Steuerstatus folgenden fünf Jahren (zu einem privilegierten Steuersatz) gesondert besteuert. Der Kanton Freiburg sieht keinen privilegierten Steuersatz vor, da seine Strategie auf eine generelle Steuersatzsenkung ausgerichtet ist. Somit werden Firmen, deren Steuerstatus wegfällt, zwar mehr Steuern zahlen müssen, was aber in einem annehmbaren Rahmen bleiben wird.

6.4. FBG

Art. 10

Die Beiträge der Arbeitgeber und der Selbstständigerwerbenden an die Finanzierung der Betreuungseinrichtungen im Sinne der geltenden Gesetzgebung werden von den Familienausgleichskassen eingezogen, zusätzlich zu den Beiträgen zur Finanzierung der Familienzulagen. Die Verrechnung dieser Beiträge muss somit die gleichen Regeln befolgen können wie diejenigen, die für die Beiträge der Familienzulagen gelten. Diese Regeln beruhen übrigens ihrerseits auf den geltenden Regeln im Bereich der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV). Mit der Hinzufügung dieser gesetzlichen Bestimmung, übernommen aus Artikel 25 des Bundesgesetzes über die Familienzulagen (SR 836.2), wird die Erhebung aller Beiträge, die von der Ausgleichskasse in Rechnung gestellt werden (kantonale Beiträge, Beiträge der Familienzulagen, AHV-/IV-/EO-/ALV-Beiträge) vereinheitlicht. Diese Bestimmung formalisiert eine Praxis, die bereits weitgehend Anwendung findet, verleiht jedoch der Erhebung dieser Beiträge eine geeignete rechtliche Grundlage.

Art. 10a

Mit dem neuen Artikel 10a FBG wird ein Steuerreform-Fonds geschaffen, der die Ausübung einer Erwerbstätigkeit fördern soll. Er muss die Schaffung neuer familienergänzender Betreuungsplätze, die Tarifsenkung und die Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen. Zu bemerken ist, dass die Förderung der Schaffung von neuen familienergänzenden Betreuungsplätzen nach dem Modell der Fonds aus den Übergangsbestimmungen des FBG erfolgen wird, deren Nutzen erwiesen ist. Mit «die Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle begünstigen» meint der Staatsrat, im heutigen Kenntnisstand, die spezielle Förderung von Krippenplätzen an wirtschaftlich interessanten Standorten. Weil aber die Handels- und Industriekammer Freiburg zur Einschätzung des tatsächlichen Bedarfs erst noch eine Umfrage bei den Mitarbeitenden der Freiburger Unternehmen in den Gemeinden, in denen es viele Firmen gibt, durchführen muss, ist es sinnvoll, den Zweck des Fonds möglichst weit zu fassen, sodass er nötigenfalls dem tatsächlichen Bedarf angepasst werden kann.

Die genauen Regeln über Organisation und Funktionsweise des Fonds werden im FBR definiert. Der Staatsrat plant derzeit die Einführung der nachfolgenden üblichen Bestimmungen:

- > der Fonds darf nicht in Unterdeckung geraten;
- > der Fonds wird vom Jungendamt verwaltet;
- > der Fonds wird in der Staatsbilanz ausgewiesen;
- > das Finanzinspektorat kontrolliert die Rechnung des Fonds.

Die Äufnung des Fonds erfolgt über einen Teil der Einnahmen aus der Sozialabgabe.

6.5. Gesetz über die Familienzulagen

Art. 19 Abs. 1 und 2

Der Staatsrat schlägt vor, die Familienzulagen im Rahmen der Begleitmassnahmen um 20 Franken zu erhöhen.

6.6. Gesetz über die Beschäftigung und den Arbeitsmarkt

Art. 103

Die vorgeschlagene Bestimmung sieht ausdrücklich vor, dass der kantonale Beschäftigungsfonds Massnahmen zugunsten der Stellensuchende ab 50 Jahren und der beruflichen Eingliederung von Jugendlichen in die Arbeitswelt finanzieren wird. Diese Massnahmen werden über einen Teil der Einnahmen aus der Sozialabgabe finanziert.

6.7. Dekretsentwurf über die finanziellen Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden für die Umsetzung der Steuerreform

Art. 1

Zur einfacheren Umsetzung der Steuerreform und zur Abfederung ihrer finanziellen Auswirkungen gewährt der Staat den Gemeinden und Pfarreien während einer Übergangsperiode von sieben Jahren (2020–2026) Ausgleichszahlungen in Form einmaliger befristeter Beiträge zur freien Verfügung (keine Zweckbindung).

Art. 2

Die vom Staat für den gesamten Ausgleichszeitraum gewährten Basisbeiträge belaufen sich auf 59,5 Millionen Franken zugunsten der Gemeinden und 7,7 Millionen Franken zugunsten der Pfarreien/Kirchgemeinden.

Art. 3

Allfällige Ergänzungsbeiträge werden den Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden dann gewährt, wenn die Summe der Basisbeiträge nach Artikel 2 niedriger ist als ein Drittel des Betrags, der der Erhöhung des Kantonsanteils an der im Kanton erhobenen direkten Bundessteuer (Erhöhung von 17% auf 21,2%) entspricht.

Wie bereits unter Ziff. 4.5.3 gesagt, bestimmt sich ein allfälliger Ergänzungsbetrag aus der Differenz zwischen dem Basisbetrag von jährlich 9,6 Millionen Franken für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden, unabhängig von der degressiven Ausschüttung, und der effektiven Erhöhung des Kantonsanteils an der DBSt für eine bestimmte Steuerperiode.

Die allfälligen Ergänzungsbeiträge werden basierend auf der Steuerstatistik 2020 festgelegt. Damit erfolgt die Berechnung erstmals im Herbst 2022 und die Ergebnisse werden in den Voranschlag 2023 eingestellt. Allfällige Zahlungen erfolgen somit mit einer zeitlichen Verzögerung von drei Jahren gegenüber der den Basisbeiträgen. Sind die Voraussetzungen erfüllt, erfolgen die ersten Zahlungen 2023 und die letzten Zahlungen 2029.

Für das Total der vom Staat den Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden gewährten Beiträge, das sich zusammensetzt aus der Summe der Basisbeiträge nach Artikel 2 und der Ergänzungsbeiträge nach Artikel 3, gilt eine jährliche Obergrenze von 15 Millionen Franken.

Art. 4

Die finanziellen Basisbeiträge des Staates werden ab Inkrafttreten des Dekrets in sieben degressiven Jahresraten gewährt, um so die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden in den ersten Umsetzungsjahren stärker zu unterstützen. In den ersten drei Jahren (2020–2022) beträgt die jährliche Rate für die Gemeinden 10 Millionen Franken und für die Pfarreien und Kirchgemeinden 1,3 Millionen Franken. In den zwei darauffolgenden Jahren (2023–2024) wird der Betrag für die Gemeinden auf 8 Millionen und für die Pfarreien und Kirchgemeinden auf 1 Million Franken reduziert und in den letzten zwei Jahren (2025–2026) auf 6,75 Millionen Franken für die Gemeinden und 0,9 Millionen Franken für die Pfarreien und Kirchgemeinden. Ab dem vierten Jahr (2023), in dem die Beiträge gewährt werden, kann der Betrag je nach der Gewährung von Ergänzungsbeiträgen nach Artikel 3 schwanken.

Die Aufteilung der Beträge zwischen den Gemeinden und den Pfarreien/Kirchgemeinden erfolgt im Verhältnis zu den aus der Steuerreform resultierenden Einbussen. Diese werden von der Kantonalen Steuerverwaltung nach der einfachen Kantonssteuer mit den unter Ziff. 4.5.3 beschriebenen Verteilschlüsseln geschätzt.

Diese Modalitäten für die Beitragsgewährung werden in einer separaten Verordnung des Staatsrats geregelt. Weiter soll der jeder Gemeinde zustehende Anteil ihrem jeweiligen Kontokorrent bei der Finanzverwaltung gutgeschrieben und einmal jährlich, am Ende des ersten Halbjahres, verbucht werden. Was die Pfarreien und Kirchgemeinden betrifft, so müssen mit den kantonalen kirchlichen Körperschaften noch Gespräche über die geeignetste Art der Auszahlung dieser Beträge geführt werden.

Art. 5

Der Verpflichtungskredit deckt den Gesamtbetrag der vorgesehenen Basisbeiträge, das heisst 59,5 Millionen Franken zugunsten der Gemeinden und 7,7 Millionen Franken zugunsten der Pfarreien und Kirchgemeinden.

Soweit die Voraussetzungen für die Gewährung von Ergänzungsbeiträgen erfüllt wären, würden die Zahlungen entsprechend angepasst.

Insofern als die Steuerreform gemäss derzeitigem Zeitplan 2020 in Kraft treten sollte, müssen die jährlichen Zahlungskredite, die sich aus dem Verpflichtungskredit ergeben, in die Voranschläge 2020–2026 eingestellt werden. Die Auszahlung eines allfälligen Ergänzungsbeitrags gekoppelt an den Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer könnte sich bis ins Jahr 2029 erstrecken.

Art. 6

Die Anpassungen, die bei den Berechnungsmodalitäten für den interkommunalen Finanzausgleich nötig geworden sind (s. Ziff. 4.6), sind direkt im Dekret verankert. Es wird also diesbezüglich keine Änderung im Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich (IFAG) selber geben. Dies rechtfertigt sich deshalb, weil der den Gemeinden im Rahmen der Steuerreform gewährte Ausgleich zunächst einmal vorübergehend ist, was kaum vereinbar mit der unbefristeten Geltungsdauer des IFAG ist. Ausserdem muss dieser Artikel auch ohne Festschreibung im IFAG demokratisch abgestützt sein und das entsprechende Dekret dem Volk zur Abstimmung unterbreitet werden. Die Einrechnung der betreffenden Beträge in den Finanzausgleich kann schliesslich als wichtiger Faktor des finanziellen Ausgleichs für die Gemeinden angesehen werden und ist voll und ganz Teil des vom Staatsrat vorgeschlagenen Mechanismus. Es ist auch sinnvoll, diesen als Ganzes in ein und demselben Erlass zu regeln.

Art. 7

Die den Gemeinden sowie den Pfarreien und Kirchgemeinden im Rahmen der Steuerreform gewährten Beiträge gelten ausnahmsweise nicht als Subvention im Sinne des Subventionsgesetzes vom 17. November 1999 (SubG; SGF 616.1). Ohne diese Bestimmung würden diese finanziellen Beiträge in die

Berechnung der gesamten laufenden Subventionen einfließen, die massgebend sind für die Berechnung der Subventionsquote des Staates (Subventionsausgaben im Verhältnis zum kantonalen Steueraufkommen, Art. 21 Abs. 2 SubG). In Anbetracht der Höhe dieses Beitrags könnte die geltende gesetzliche Obergrenze von 41% überschritten werden.

Bei einer Überschreitung der gesetzlichen Obergrenze von 41% müssten korrigierende gesetzliche Anpassungen vorgenommen werden. Diese könnten Leistungskürzungen in allen staatlichen Subventionsbereichen zur Folge haben, auch in denjenigen, die die Gemeinden betreffen, was der Staatsrat vermeiden will. Deshalb sollen diese erheblichen Beiträge aufgrund der Einmaligkeit als Ausnahme im Sinn von Artikel 6 Bst. b SubG gelten.

Art. 8

Das Dekret wird gleichzeitig wie das kantonale Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform in Kraft treten, nach geltendem Zeitplan also am 1. Januar 2020, und es bleibt während zehn Jahren in Kraft, also bis 31. Dezember 2029.

Gemäss den Erläuterungen in Kapitel 11.3 dieser Botschaft untersteht das Dekret dem obligatorischen Finanzreferendum und muss überdies mit qualifiziertem Mehr vom Grossen Rat genehmigt werden.

7. Würdigung der Steuerreform

Mit dem Entwurf wird die Steuerreform im Kanton Freiburg umgesetzt. Dieser Entwurf entspricht in weiten Teilen der Steuerstrategie, die der Staatsrat diesbezüglich seit 2014 verfolgt und die darauf abzielt, für alle im Kanton Freiburg ansässigen Unternehmen vorteilhafte Rahmenbedingungen zu schaffen, bei gleichzeitiger Gewährleistung weiterer Steuereinnahmen, um zur Finanzierung der Leistungen von Staat und Gemeinden beitragen zu können. Dieses Ziel lässt sich mit einer massiven Senkung des Gewinn- und Kapitalsteuersatzes erreichen. Weiter will der Staatsrat – wie er dies in seiner Antwort auf eine Motion bereits angekündigt hatte – Forschung und Entwicklung fördern. Deshalb möchte er den zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen einführen, auch wenn dies nicht zwingend ist. Die damit verbundenen finanziellen Einbussen lassen sich jedoch mit der Einführung einer Entlastungsbegrenzung, die auf 20% der Steuerbemessungsgrundlage festgesetzt wird, im Rahmen halten. In diese Obergrenze wird auch die Patentbox miteingerechnet. Da sich die wirtschaftliche Doppelbesteuerung mit der Satzsenkung erheblich verringert, wird die Teilbesteuerung der Dividenden erhöht. Der Staatsrat schlägt ausserdem Begleitmassnahmen für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden sowie für die Bevölkerung vor. Die Gemeinden können dank des befristeten finanziellen Ausgleichs die Steuereinnahmen aus der Steuerreform zumindest teilweise abfedern. Der Ent-

wurf zur Umsetzung der Steuerreform im Kanton Freiburg sieht zudem ein soziales Massnahmenpaket vor, mit dem der Bevölkerung ein Betrag von 30,8 Millionen Franken zugutekommen soll, und dessen wichtigste Massnahme in einer von den Arbeitgebern finanzierten jährlichen Erhöhung der Familienzulagen um 240 Franken besteht. Mit den Einnahmen aus der bei den Unternehmen, die einen Gewinn generieren, erhobenen Sozialabgabe lassen sich verschiedene Massnahmen in den Bereichen der familienergänzenden Betreuung und der Berufsbildung im Umfang von jährlich rund 10,4 Millionen Franken finanzieren. Weiter wird im Voranschlag ein zusätzlicher Betrag von 5 Millionen Franken für die KVG-Subventionen eingestellt.

Die Vorlage bildet somit ein stimmiges und ausgewogenes Massnahmenpaket im Sinne der drei Ziele der Steuerreform, nämlich Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz der Unternehmensbesteuerung, Gewährleistung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung sowie Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern. Dabei muss beachtet werden, dass man es im Falle eines Status quo mit deutlich höheren Gewinnsteuerausfällen zu tun bekommen könnte (s. Ziff. 8.1.1.3).

8. Finanzielle Auswirkungen

8.1. Finanzielle Auswirkungen für den Staat

8.1.1. Steuerfolgen für den Staat

Die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform sind schwer abzuschätzen und liegen aus verschiedenen Gründen, auf die in diesem Kapitel eingegangen wird, im Ungewissen. Zur Schätzung der Kosten der Steuerreform mussten mehrere Arbeitshypothesen gebildet werden. Der Bericht zur Vernehmlassungsvorlage der USR III präsentierte die finanziellen Auswirkungen nach einer statischen Methode. Die nach dieser Methode aktualisierten Schätzungen finden sich unter Ziff. 8.1.1.1 weiter unten. Im Vernehmlassungsverfahren wurde die Unzuverlässigkeit der geschätzten finanziellen Auswirkungen aber vielfach kritisiert. Als Antwort auf diese Kritik wurde die Botschaft dahingehend ergänzt, dass sie nun auch eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform nach einer dynamischen Methode umfasst. (Ziff. 8.1.1.2). Und es wurde auch eine Analyse nach einem Status-quo-Ansatz vorgenommen (Ziff. 8.1.1.3). Anschließend wird auf die Berechnungsmethode eingegangen, nach der für die für die Schätzungen in Ziffer 8.1.3 vorgegangen wurde.

8.1.1.1. Statischer Ansatz

Mit der Revision werden verschiedene neue Besteuerungsinstrumente wie die Patentbox und der zusätzliche Abzug für F&E-Aufwendungen eingeführt. Obwohl deren Modalitäten

im Rahmen der Steuerreform präzisiert wurden (im Vergleich zur Regelung nach USR III), lässt sich nicht sagen, wie viele im Kanton ansässige Unternehmen diese Instrumente überhaupt nutzen können und in welchem Umfang.

Auch schwer voraussagen lässt sich die Gewinn- und Kapitalsteuerentwicklung bis zum Inkrafttreten der Steuerreform im Jahr 2020.

Und letztlich lässt sich angesichts der vielen Umwälzungen auf internationaler Ebene, aber auch in unseren Nachbarkantonen, nicht ausschliessen, dass Unternehmen ihr Verhalten ändern (Ansiedlung neuer Firmen im Kanton genauso wie Wegzug hier ansässiger Firmen), aber nicht abschätzen, in welchem Ausmass.

Ausgehend von diesen Feststellungen wurde ein statischer Ansatz mit folgenden Arbeitshypothesen gewählt:

- > Den Schätzungen der finanziellen Auswirkungen wurden die Daten der Steuerperiode 2015 zugrunde gelegt, da die jüngsten vollständig verfügbaren Steuerstatistiken diese Steuerperiode betreffen;
- > die wachstums- und konjunkturbedingte sowie auf den BEPS-Aktionsplan zurückzuführende Entwicklung des Unternehmensgefüges und der Gewinne wurde nicht berücksichtigt.

Steuersatz

Für die Berechnung der finanziellen Auswirkungen wurde der vom Staatsrat in seiner Strategie vorgegebene Gewinn- und Kapitalsteuersatz herangezogen.

Zur Berechnung der finanziellen Auswirkungen aufgrund der **Senkung des Gewinnsteuersatzes** wurde wie folgt vorgegangen:

- > Ordentlich besteuerte Gesellschaften: Die in der Steuerperiode 2015 generierten Steuererträge wurden mit den zum Steuersatz von 4% simulierten Erträgen verglichen. Danach beläuft sich die Steuereinbusse auf 65,6 Millionen Franken.
- > Gesellschaften mit Steuerstatus: Der DBSt-Gewinnsteuerbetrag der Gesellschaften mit Steuerstatus wurde zum Satz von 4% berechnet (d. h. der Gewinn ohne Status) und dieser Betrag mit dem Steuerbetrag 2015 der Gesellschaften mit Steuerstatus verglichen. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen entspricht den Steuermehreinnahmen von diesen Gesellschaften. Um allfälligen Verhaltensänderungen Rechnung zu tragen, wurde zudem auf den so berechneten Mehreinnahmen noch ein Abzug von 20% gemacht. Die geschätzten Mehreinnahmen beliefen sich damit auf netto 34,4 Millionen Franken (43 Millionen Franken abzüglich 8,6 Millionen Franken Risikoabzug).

Nach dieser Methode wurde auch zur Bestimmungen der Steuerfolgen aufgrund der **Senkung des Kapitalsteuersatzes** vorgegangen.

Die Kosten der **differenzierten Kapitalbesteuerung** wurden durch Extrapolation bestimmt, und zwar in zwei Schritten: Zuerst wurden die effektiven Kosten der Massnahme für 108 ordentlich besteuerte Gesellschaften bestimmt, die 53% des steuerbaren Kapitals der ordentlichen besteuerten Gesellschaften ausmachen. Dazu wurde die Struktur der Aktiven dieser Gesellschaften untersucht und für jede von ihnen der für die Massnahme in Betracht kommende Anteil der Aktiven im Verhältnis zu den gesamten Aktiven bestimmt. Dieses Verhältnis wurde auf das steuerbare Kapital übertragen, anschliessend wurde der privilegierte Steuersatz (0,01%) auf diesem Kapitalanteil zur Anwendung gebracht. Der so berechnete Steuerbetrag wurde anschliessend mit dem Steuerbetrag verglichen, der sich mit dem ordentlichen Steuersatz (0,1%) ergeben hätte. Diese Kosten wurden dann per Dreisatz auf alle Gesellschaften hochgerechnet.

Diese Methode wurde auch bei den Statusgesellschaften angewendet. Für diese ist die Schätzung genauer, da die effektive Analyse der 81 Unternehmen 88% des steuerbaren Kapitals der Statusgesellschaften entspricht.

Nach dieser Methode belaufen sich die Steuereinsparungen aufgrund der Senkung des Kapitalsteuersatzes auf 8,8 Millionen Franken bei den ordentlich besteuerten Gesellschaften. Die geschätzten Mehreinnahmen aufgrund der Abschaffung der Steuerstatus belaufen sich auf 9,3 Millionen Franken abzüglich 1 Million Franken Risikoabzug.

Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer

Die Kosten der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer wurden für jedes Unternehmen basierend auf den nach dem oben beschriebenen Ansatz simulierten Gewinn- und Kapitalsteuerbeträgen berechnet. Wird eine Gewinnsteuer geschuldet, so verringert sich die Kapitalsteuer im gleichen Umfang. Übersteigt der Gewinnsteuerbetrag den Kapitalsteuerbetrag, so reduziert sich die Kapitalsteuer auf Null.

Diese Massnahme dürfte geschätzte Steuerausfälle von insgesamt 13 Millionen Franken zur Folge haben.

Schätzung der Patentbox und des zusätzlichen Abzugs für F&E-Aufwendungen

Wie schon erwähnt lässt sich weder sagen, welche Firmen von diesen Massnahmen profitieren könnten, noch in welchem Umfang. Die Kosten dieser Instrumente wurden demnach nach einem makroökonomischen Ansatz bestimmt.

Bei der Patentbox wurde davon ausgegangen, dass 10% des steuerbaren Gewinns der ordentlich besteuerten Gesell-

schaften für die Patentbox in Frage käme und somit steuerlich um 90% entlastet werden könnten. Zur Bestimmung der Kosten wurde auf der Differenz des steuerbaren Gewinns, das heisst auf dem gekürzten steuerbaren Gewinnanteil (oder 90% der in Frage kommenden 10% des steuerbaren Gewinns) der Steuersatz von 4% angewendet, davon ausgehend, dass die Gesellschaften die Patentbox voll ausschöpfen können. Mit dieser Berechnung ergeben sich geschätzte Kosten von 5 Millionen Franken.

Zur Bezifferung der Kosten des zusätzlichen F&E-Abzugs wurde auf den (bekannten) Anteil der F&E-Aufwendungen am eidgenössischen Bruttoinlandprodukt (BIP) von rund 2% abgestellt. Dieser Prozentsatz wurde auf das BIP des Kantons Freiburg angewendet. Damit ging man davon aus, dass sich die Aufwendungen, die für die steuerliche Massnahme in Frage kommen, um die 300 Millionen Franken bewegen. Diese Aufwendungen sind zu 150% abzugsfähig. Zur Bezifferung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform bezogen auf diese Massnahme wurde auf den über 100% liegenden Aufwendungen der Satz von 4% angewendet, das heisst auf 50% oder 150 Millionen Franken, was Kosten von rund 6 Millionen Franken ergibt.

Entlastungsbegrenzung und Schätzung der maximalen Kosten

Artikel 25b StHG zielt auf eine Begrenzung der möglichen steuerlichen Ermässigungen aufgrund der neuen Instrumente (erhöhter F&E-Abzug, Patentbox, Step-up, NID [für die Kantone, die ihn anwenden können]). Mit dieser Bestimmung soll ein zu starker Schwund der Steuerbemessungsgrundlage verhindert werden. Auf Bundesebene sieht das Gesetz hier eine maximale Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage von 70% vor. Die Kantone können die Obergrenze je nach ihrer kantonalen Steuerstrategie tiefer ansetzen.

Der Staatsrat hat angekündigt, dass er seine Strategie auf eine Steuersatzsenkung zugunsten aller im Kanton ansässigen Unternehmen ausrichten wolle. In dieser Logik muss die maximale steuerliche Ermässigung tief sein, damit das Steuersubstrat gewährleistet werden kann, das nötig ist, damit das Strategieziel erreicht werden kann. Wie gesagt schlägt der Staatsrat vor, die steuerlichen Abzüge auf 20% des steuerbaren Gewinns zu begrenzen. Mit dieser Begrenzung können massive Steuerausfälle verhindert werden, indem nötigenfalls zu hohe Abzüge gemessen an den steuerbaren Gewinnen korrigiert werden. Dieses Instrument ist ebenfalls massgeblich für die Schätzung der Steuerausfälle aufgrund der Steuerreform, da sich damit Kostenspannbreiten für die Besteuerungsinstrumente bestimmen lassen. Dazu musste der Anteil der Steuereinnahmen bestimmt werden, für den eine maximale Entlastung über die Besteuerungsinstrumente in Frage kam. Konkret geht es darum, den steuerbaren Gewinn zu ermitteln, der nach der Steuersatzsenkung

und nach Wegfall der Steuerstatus steuerlich privilegiert werden könnte. Da es sich um einen verhältnismässigen Satz handelt, wurden die Berechnungen direkt auf dem Gewinnsteuerbetrag simuliert. Für 2015 belaufen sich die Gewinnsteuereinnahmen auf 139,2 Millionen Franken. Nach der Steuersatzsenkung und dem Wegfall der Steuerstatus (mit Risikoabzug) belaufen sich die Gewinnsteuereinnahmen auf 108 Millionen Franken ($139,2 - 65,6 + 34,4$). Ausgehend von diesem Betrag wurden die maximalen Mehrkosten der Besteuerungsinstrumente mit Einführung einer Begrenzung bei 20% berechnet. Wenn also beispielsweise für die gesamten Einnahmen die Obergrenze von 20% gilt, lassen sich die Höchstkosten für die Steuerprivilegierung auf 21,6 Millionen Franken schätzen, das heisst $108 \times 20\%$. Für eine genauere Analyse wurden die Berechnungen anhand mehrerer Hypothesen durchgeführt, nämlich mit 20%, 40%, 60%, 80% und 100% der Einnahmen,¹ für die Besteuerungsinstrumente mit der vom Staatsrat vorgeschlagenen Entlastungsbegrenzung von 20% zum Zug kamen.

Für die folgenden Schätzungen ging man bei der Berechnung von der Annahme aus, dass wohl 40–60% der Gesamteinnahmen mit den Besteuerungsinstrumenten, nämlich der Patentbox und dem zusätzlichen F&E-Abzug, maximal steuerlich entlastet werden könnten. Ausgehend davon würden sich die Kosten dieser beiden Steuerprivilegierungen zwischen 8,6 Millionen Franken ($40\% \times 21,6$) und 13 Millionen Franken ($60\% \times 21,6$) bewegen.

Teilbesteuerung der Dividenden

Die Mehreinnahmen aufgrund dieser Massnahme wurden nach dem Vergleich des 2015 generierten Steuerbetrags mit Besteuerung der Dividenden aus qualifizierten Kapitalbeteiligungen nach den geltenden Modalitäten (Berücksichtigung zu 50% in der Bemessungsgrundlage) mit dem simulierten Steuerbetrag bei der Besteuerung derselben Dividenden zu 70% geschätzt. Dies ergab geschätzte Steuermehreinnahmen von 5,9 Millionen Franken.

Diese Schätzung ist allerdings mit Vorsicht zu geniessen, da die Dividendenausschüttung von einer sehr geringen Zahl von Steuerpflichtigen abhängen und von einem Jahr zum andern stark schwanken kann. So sind in gewissen Fällen 2015 hohe Dividenden ausgeschüttet worden, was aber einmalig war und sich 2020 nicht wiederholen wird.

8.1.1.2. Dynamischer Ansatz

Der dynamische Ansatz besteht darin, die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für den Staat so zu analysieren, dass verschiedene bis zu ihrem Inkrafttreten mögliche Schwankungen des Steuersubstrats berücksichtigt werden.

¹ Die Schätzungen wurden ausgehend von den Steuereinnahmen durchgeführt, da sich nicht bestimmen lässt, welche Firmen von den Besteuerungsinstrumenten der SV 17 profitieren können.

Diese Schwankungen können sich aufgrund von Änderungen (Zu- oder Abnahme) beim steuerbaren Gewinn und/oder Kapital, des Zuzugs oder Wegzugs von Firmen oder des Ablaufs von Steuererleichterungen ergeben. Ausgehend von den bekannten Einnahmen des Steuerjahres 2015 wurde das Steuerpotenzial für die folgenden Steuerjahre geschätzt, wobei bei der Gewinnsteuer von einer Zuwachsrate von 2,45% und bei der Kapitalsteuer² von einer Zuwachsrate von 1% ausgegangen wurde sowie andere Faktoren berücksichtigt wurden, von denen die Kantonale Steuerverwaltung weiss, dass sie die Steuereinnahmen beeinflussen.

Ausgehend von den nach dem statischen Ansatz durchgeführten Simulationen (basierend auf dem Durchschnitt der für die Steuerperioden 2013, 2014 und 2015 geschätzten Steuerausfälle) wurde die Steuereinbusse aufgrund der Steuerreform bei der Gewinnsteuer auf 34% und bei der Kapitalsteuer auf 45% geschätzt. Diese Rückgangsrate wurde auf das nach der oben beschriebenen Methode ermittelte Steuerpotenzial für das Jahr 2020 angewendet. Damit belaufen sich die geschätzten Kosten der Steuerreform für das Jahr 2020 bei der Gewinnsteuer auf 53,3 Millionen Franken und bei der Kapitalsteuer auf 14,0 Millionen Franken.

In der Staatsrechnung werden die Steuereinnahmen der juristischen Personen über zwei Jahre ausgehend von Schätzungen verbucht, wobei die potenziellen Einnahmen so aufgeteilt werden, dass für das erste Jahr 70% verbucht werden, weitere 10% für das zweite Jahr und die restlichen 20% im dritten Jahr nach Abschluss der Veranlagungen.

Somit werden 2020 die Steuerfolgen der Steuerreform in der Staatsrechnung zu 70% verbucht. In der Staatsrechnung 2021 werden die steuerlichen Kosten der Steuerreform zu 80% und ab der Staatsrechnung 2022 dann vollumfänglich enthalten sein. Mit dieser Methode werden die Kosten der steuerpolitischen Massnahmen der Steuerreform schrittweise in der Staatsrechnung wirksam und lassen sich besser absorbieren.

8.1.1.3. Status-quo-Ansatz

Zur Klärung der Frage, ob es teurer kommt, die Steuerreform umzusetzen oder den Status quo beizubehalten, wäre ein Vergleich der geschätzten finanziellen Auswirkungen der Steuerreform mit der Situation, wie sie langfristig ohne Reform wäre (bzw. der Abschaffung der Statusgesellschaften ohne Begleitmassnahmen), interessant. Es ist schon schwierig, heute die langfristige Entwicklung der Gewinn- und Kapitalsteuer nach einem dynamischen Ansatz vorherzusagen, dies ist aber noch schwieriger ohne die Umsetzung der Steuerreform. Die vielen Entwicklungen auf internationaler Ebene aber auch in unseren Nachbarkantonen lassen nicht ausschliessen, dass Unternehmen ihr Verhalten ändern. Geht

² Diese Zuwachsrate liegt wegen der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer und dem entsprechend geringeren Ertragszuwachs aus der Kapitalsteuer unter 2,45%.

man davon aus, dass die Steuerreform im Kanton Freiburg nicht umgesetzt wird und der Kanton lediglich die Steuerstatus abschafft ohne Kompensationen, muss höchstwahrscheinlich mit einer massiven Abwanderung von hier ansässigen Firmen in attraktivere Kantone oder Staaten gerechnet werden. Dies würde nicht nur Firmen mit Steuerstatus betreffen, sondern ebenfalls ordentlich besteuerte Firmen, die bereits in anderen Kantonen tätig sind. Eine weitere Konsequenz könnte auch der Wegzug natürlicher Personen sein, die in diesen Unternehmen arbeiten. Und schliesslich könnte dies die gesamte Steuerentlastungspolitik des Kantons der letzten Jahre gefährden und in Frage stellen, die das Ziel verfolgt, Steuererleichterungen mit Blick auf spätere Steuereinnahmen und die dauerhafte Schaffung von Arbeitsplätzen zu gewähren. Das Ausmass dieser Phänomene lässt sich jedoch schwer beziffern.

Somit wurde nach Analyse der verschiedenen Kriterien in Zusammenhang mit dieser Simulation auf die Durchführung von Schätzungen verzichtet, da die Vielzahl von Hypothesen, die es für die verschiedenen Berechnungen braucht, die Ergebnisse zu unzuverlässig und zu leicht beeinflussbar macht. Man kann sich aber durchaus fragen, ob die Beibehaltung des Status quo letztlich nicht teurer käme als die Umsetzung der Reform.

8.1.2. Weitere Auswirkungen für den Staat

Ausgleichsauswirkungen

Wie in Ziffer 4.2 angesprochen, würde sich die Steuerreform nach den Schätzungen in der bundesrätlichen Botschaft in zweifacher Hinsicht auf die Ausgleichszahlungen für den Kanton Freiburg aus dem Finanzausgleich des Bundes auswirken. Einerseits würden die ordentlichen Ausgleichszahlungen an den Kanton ab 2024 um 89,2 Millionen Franken abnehmen. Andererseits käme der Kanton während sieben Jahren (2024–2030) in den Genuss eines befristeten jährlichen Ergänzungsbeitrags von 88,4 Millionen Franken. Die negativen finanziellen Nettoauswirkungen der Steuerreform beim Finanzausgleich für den Kanton würden sich zwischen 2024 und 2030 auf jährlich 0,8 Millionen Franken und ab 2031 auf 89,2 Millionen Franken belaufen.

Wie schon erwähnt, sind diese Zahlen mit Vorsicht zu genießen, weil bislang von vielen Annahmen in einem relativ fernem Zeithorizont ausgegangen werden musste und mit zwischenzeitlich weiteren Änderungen am Ausgleichssystem zu rechnen ist. Nicht darin berücksichtigt sind ausserdem die von den eidgenössischen Räten beschlossenen weiteren Änderungen (Korrekturen für den freiwilligen Verzicht auf einen besonderen Steuerstatus), deren – noch nicht bezifferten – Auswirkungen ab 2020 zu spüren sein werden.

Vertikaler Ausgleich

Nach den in Abschnitt 4.3 erwähnten letzten veröffentlichten Schätzungen der EFV würde sich der vertikale Ausgleich über die Erhöhung des Anteils der Kantone an der DBSt von 17% auf 21,2% für den Kanton Freiburg auf 27 Millionen Franken belaufen.

Dies ist allerdings ein provisorischer Richtwert. Wie schon gesagt wird der endgültige Ausgleichsbetrag erst im Zeitpunkt der Umsetzung der Reform bekannt sein. Er wird auch von der Entwicklung des DBSt-Ertrags abhängen und anschliessend im Laufe der Jahre jeweils proportional zur DBSt variieren.

Ausgleich für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden

Der Ausgleich zugunsten der Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden kostet den Staat während sieben Jahren jährlich 9,6 Millionen Franken. Dieser Betrag könnte sich auf jährlich maximal 15 Millionen Franken erhöhen, wenn der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer deutlich zunehmen sollte und die Summe der den Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden gewährten Ausgleichszahlungen betragsmässig nicht einem Drittel desjenigen Betrags entsprechen würde, der aus der Erhöhung der Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer resultiert. Wie unter Ziff. 4.5.3 ausgeführt, werden die Beträge während den Jahren des Übergangsausgleichs degressiv zugeteilt.

Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen

Wie unter 4.4.1 erwähnt, wird sich der Staat an der Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen von 240 Franken pro Jahr beteiligen. Ausgehend von der Lohnsumme gemäss Statistik basierend auf der Staatsrechnung 2016 wird diese Erhöhung für den Staat Kosten im Umfang von 2,6 Millionen Franken zur Folge haben (inkl. Finanzierungsanteil des Staats für Personen ohne Erwerbstätigkeit). Diese Kosten werden teilweise durch Steuererträge kompensiert, weil die Familienzulagen zum steuerbaren Einkommen der natürlichen Personen gerechnet werden.

Einnahmen aus der Sozialabgabe

Die Einnahmen aus der Sozialabgabe wurden bei den finanziellen Auswirkungen der Steuerreform nicht berücksichtigt, da diese Einnahmen schon zweckgebunden sind.

Finanzierung der KVG-Subventionen

Die Umsetzung dieser Budgetmassnahme hat für den Staat jährliche Mehrausgaben von 5 Millionen Franken zur Folge.

8.1.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen für den Staat¹

8.1.3.1. Statischer Ansatz

Wenn man die Steuerfolgen (Steuerausfälle von 49,8 Millionen Franken) und Ausgleichsauswirkungen (Einbussen von 0,8 Millionen Franken bis 2030 und ab 2031 von 89,2 Millionen Franken) zusammenzählt und den Ausgleichsbetrag des Bundes (27 Millionen Franken) davon abzieht, führt die Steuerreform basierend auf den aktuellen Schätzungen in den ersten Umsetzungsjahren der Reform zu einer jährlichen Einnahmeneinbusse von 23,6 Millionen Franken für den Staat. Ab 2031 würde sich diese jährliche Einbusse dann auf 112 Millionen Franken erhöhen.

Weiter müssen bei der Ermittlung der finanziellen Folgen für den Staat auch die Kosten der Ausgleichsbeträge, die den Gemeinden (8,5 Millionen Franken, s. Ziff. 4.5.3 und 8.2.2) und den Pfarreien und Kirchgemeinden (1,1 Millionen Franken, s. Ziff. 4.7) gezahlt werden sollen, also zwischen 2020 und 2026 ein jährlicher Basis-Betrag von 9,6 Millionen Franken, miteinbezogen werden. Dieser Betrag kann auf maximal 15 Millionen Franken erhöht werden, wenn der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer deutlich zunehmen sollte. Für die Schätzung der finanziellen Auswirkungen der Steuerreform nach dem statischen Ansatz wird eine lineare Zahlung von 9,6 Millionen Franken berücksichtigt, ohne der Tatsache der degressiven Ausschüttung Rechnung zu tragen. In den Jahren 2020–2026 würden sich die jährlichen Netto-Kosten der Steuerreform für den Staat mit der Basis-Ausgleichszahlung auf 33,2 Millionen Franken belaufen. Sollte der Ergänzungsbetrag fällig werden, könnte sich dieser Betrag bis auf 38,6 Millionen Franken erhöhen, was allerdings frühestens ab 2023 der Fall sein würde. In den Jahren 2027–2030 könnten die jährlichen Nettokosten zwischen 23,6 Millionen Franken und bei Zahlung des maximalen Ergänzungsbetrags 29 Millionen Franken liegen. Ab 2031 würden die Kosten auf 112 Millionen Franken ansteigen.

Die Finanzierung der Erhöhung der Familienzulagen und die Kosten der höheren KVG-Subventionen (7,6 Millionen Franken jährlich) müssen bei den Gesamtkosten ebenfalls berücksichtigt werden, die sich damit in den Jahren 2020–2026 auf 40,8 Millionen Franken, auf 31,2 Millionen Franken zwischen 2027 und 2030² und ab 2031 auf 119,6 Millionen Franken belaufen würden.

Hinzukommen werden auch noch die Kosten der wahrscheinlich notwendigen IT-Anpassungen (s. 9. Kapitel), die bislang noch nicht veranschlagt worden sind.

8.1.3.2. Finanzielle Auswirkungen netto – dynamischer Ansatz

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform insgesamt, nach dem dynamischen Ansatz, wie bei einem Finanzplan und nach dem oben erklärten Vorgehen. Die Schätzung der Steuerfolgen erfolgt für die Einnahmen ausgehend vom Steuerpotenzial 2015 mit einer jährlichen Zuwachsrate von 2,45% für die Gewinnsteuer und von 1% für die Kapitalsteuer. Darin eingerechnet werden die Kosten der Steuerreform sowie andere Faktoren, von denen die Kantonale Steuerverwaltung bereits weiss, dass sie die Steuereinnahmen beeinflussen (Genaueres zum Vorgehen unter Ziff. 8.1.1.2). Da die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer zum Zeitpunkt ihres Bezugs verbucht werden, wird die Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer erst ab 2021 wirksam.

Wie beim statischen Ansatz müssen bei der Berechnung der finanziellen Auswirkungen für den Staat die vorgesehenen Ausgleichszahlungen für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden berücksichtigt werden. Nach dem dynamischen Ansatz wird dem Umstand Rechnung getragen, dass diese jährlichen Zahlungen entsprechend dem Wunsch der Gemeinden degressiv erfolgen. In den ersten drei Jahren beträgt der gewährte jährliche Ausgleichsbetrag 10 Millionen Franken für die Gemeinden und 1,3 Millionen Franken für die Pfarreien und Kirchgemeinden. 2023 und 2024 beträgt der Basis-Ausgleichsbetrag für die Gemeinden dann 8 Millionen Franken und für die Pfarreien/Kirchgemeinden 1 Million Franken. In den letzten zwei Jahren beträgt der Basis-Ausgleichsbetrag für die Gemeinden 6,75 Millionen Franken und für die Pfarreien und Kirchgemeinden 0,9 Millionen Franken. Zwischen 2023 und 2029 könnten die Kosten für den Staat (zugunsten der Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden) um maximal 5,4 Millionen Franken höher ausfallen, falls ein Ergänzungsbetrag fällig würde. In diesem Fall wäre eine solche Zahlung an eine – zumindest im gleichen Umfang erfolgte – Erhöhung des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer gebunden. Deshalb wurde diese Anpassung nicht in die Analyse nach dem dynamischen Ansatz einbezogen, da der berücksichtigte Anteil der DBSt unter der für eine Anpassung erforderlichen Grenze liegt.

Diese Tabelle (in Millionen Franken) enthält auch die Kosten für den Staat aufgrund der Begleitmassnahmen zugunsten der Bevölkerung, das heisst die Erhöhung der Familienzulagen und die höheren KVG-Subventionen.

¹ siehe Übersichtstabelle 7.

² Falls kein Ergänzungsbetrag bezahlt wird.

Tabelle 6

Steuerart / Rechnungsjahr	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Fiskalertrag*	182.0	186.0	173.5	175.7	173.9	153.9	153.9	149.9	153.9	155.9	158.9	162.9	165.9	169.9
Ausgleichsmassnahmen Bund				27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0	27.0
Anpassung Ressourcenausgleich	-	-	-	-	-	-	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-0.8	-89.2
Übergangsausgleich Gemeinden-Pfarreien/Kirchgemeinden	-	-	-11.3	-11.3	-11.3	-9.0	-9.0	-7.7	-7.7	-	-	-	-	-
Anpassung Ausgleich Gemeinden+Pfarreien/Kirchgemeinden														
Familienzulagen für den Staat			-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6	-2.6
KVG-Subventionen			-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0	-5.0
Total Fiskalertrag im Finanzplan	182.0	186.0	154.6	183.8	182.0	164.3	163.5	160.9	164.9	174.5	177.5	181.5	184.5	100.1
Veränderung zum Vorjahr in CHF	6.7	4.0	-31.4	29.2	-1.8	-17.7	-0.8	-2.7	4.0	9.7	3.0	4.0	3.0	-84.4
Veränderung zum Vorjahr in %	0.0	0.0	-0.2	0.2	-0.0	-0.1	-0.0	-0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	-0.5

* Der Fiskalertrag umfasst die Gewinnsteuer, die Kapitalsteuer und die Erhöhung der Teilbesteuerung der Dividenden.

Die Einnahmen aus der direkten Bundessteuer sind nicht enthalten.

Nach diesem Ansatz muss im Rechnungsjahr 2020 mit Steuereinsparungen aufgrund der Steuerreform von rund 31,4 Millionen Franken gerechnet werden. 2021 ist dank der Ausgleichsmassnahmen des Bundes mit einem Einnahmewachstum von etwa 29,2 Millionen Franken zu rechnen, womit sich die Einsparungen im Jahr 2020 praktisch vollständig kompensieren lassen. Aufgrund der unter Ziff. 8.1.1.2 beschriebenen Verbuchungsmethode werden in der Staatsrechnung 2022 weiter rückläufige Steuereinnahmen zu verzeichnen sein. Ab 2023 bis 2025 beruhen die Einnahmerückgänge bei den Steuern dann auf Faktoren, die nicht in direktem Zusammenhang mit der Steuerreform, sondern mit bestimmten Unternehmen stehen. Soweit es der Freiburger Wirtschaft gut geht, dürften die Einnahmen ab 2026 wieder steigen (unter Vorbehalt der Finanzausgleichsfolgen ab 2031). Diese Zahlen sind jedoch mit grosser Vorsicht zu geniessen, da die geschätzten Steuereinnahmen weitgehend von einigen wenigen Unternehmen abhängen, die sehr hohe Gewinne erwirtschaften, und bei einer Verhaltensänderung dieser Gesellschaften erheblich beeinträchtigt würden.

8.2. Finanzielle Folgen für die Gemeinden

8.2.1. Steuerfolgen

Einleitend sei daran erinnert, dass im Laufe der Monate Mai und Juni 2016 darüber informiert worden war, wie sich die USR III schätzungsweise auf die einzelnen Gemeinden finanziell auswirkt. Dabei ging es darum, die Gemeinden über die Methode zu informieren, die die Finanzdirektion für die Schätzung der finanziellen Auswirkungen der USR III angewendet hatte, und ihnen bewusst zu machen, dass die Schätzungen für die Gemeinden weniger zuverlässig sind als für den Kanton. Dies insbesondere deshalb, weil die Steuerfolgen gewisser Massnahmen unter den Gemeinden entsprechend ihrem Gewinnsteuerbetrag aufgeteilt worden waren, da nicht jedes einzelne Unternehmen in jeder Gemeinde geprüft werden konnte. Die Schätzungen wurden anhand des Steuer-

jahres 2015 aktualisiert und sind dieser Botschaft beigelegt (Anhang 4).

Entgegen den Schätzungen, die für den Staat präsentiert wurden, lässt sich für die einzelnen Gemeinden des Kantons keine einheitliche dynamische Schätzung der Kosten der Steuerreform vornehmen, da dieser Ansatz von den buchhaltungstechnischen Besonderheiten der einzelnen Gemeinde abhängt.

Jede Gemeinde kann jedoch ihre Einnahmehinzuwächse nach dem dynamischen Ansatz schätzen, ausgehend von der Tabelle in Anhang 4 dieser Botschaft, in der für jede Gemeinde die prozentuale Gewinn- und Kapitalsteuersenkung angegeben ist, das heisst, die Einsparungen, mit der sie rechnen müssen. Ausgehend davon und unter Berücksichtigung der Anzahl und Art der ansässigen Unternehmen sowie einer für sie plausiblen Zuwachsrates können alle Gemeinden ihr Steuerpotenzial anpassen wie sie dies jedes Jahr zur Bestimmung ihres Steuerpotenzials im Rahmen des Voranschlagsverfahrens tun. Wie unter Ziffer 4.5.2 ausgeführt, wird die Steuerreform von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedliche Auswirkungen haben, da nach den Simulationen der KSTV nur fünf Freiburger Gemeinden Steuereinsparungen von mehr als 5% erleiden werden (s. Anhang 5). Die Auswirkungen der Steuerreform sind daher für die Mehrheit der Gemeinden und erst recht der Pfarreien/Kirchgemeinden relativ.

Die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden wurden nach derselben Methode und ausgehend von denselben Annahmen geschätzt wie für den Staat. Zur Schätzung der Kosten der Steuerreform für die Gemeinden insgesamt wurde ein durchschnittlicher Gemeindesteuerfuss von 75% herangezogen. Gesamthaft gesehen können die Steuerausfälle für die Gemeinden aufgrund der Strategie des Staatsrats auf 37,4 Millionen Franken geschätzt werden, berücksichtigt man einen Risikoabzug von 20% bei den Einnahmen aus der Besteuerung der Gesellschaften, deren Steuerstatus wegfallen.

8.2.2. Kantonaler Ausgleich

Wie schon erwähnt (s. Ziff. 4.5.3) will der Staatsrat den Gemeinden einen sich über 7 Jahre (2020–2026) erstreckenden Ausgleich im Umfang von einem Drittel des vom Bund gewährten vertikalen Ausgleichs zahlen, um die Auswirkungen des Steuerertragsrückgangs für die Gemeinden etwas abzufedern. Konkret würde dies einem jährlichen Basis-Ausgleichsbetrag von 8,5 Millionen Franken entsprechen, der falls nötig entsprechend der Entwicklung der DBSt bis zu maximal 13,72 Millionen Franken aufgestockt werden kann. Effektiv werden die Gemeinden gemäss ihrem Wunsch nach einem degressiven Ausgleich in den ersten drei Jahren 10 Millionen Franken erhalten. Dieser Betrag wird in den folgenden zwei Jahren auf 8 Millionen Franken reduziert (maximal 12,779 Millionen Franken bei Zahlung eines Ergänzungsbetrags) und in den letzten zwei Jahren dann auf 6,75 Millionen Franken (maximal 11,529 Millionen Franken bei Zahlung eines Ergänzungsbetrags).

8.2.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen

Bei einer befristeten Basis-Ausgleichszahlung von 8,5 Millionen Franken an die Gemeinden belaufen sich die jährlichen Einbussen der Steuerreform für sie auf 29,4 Millionen Franken in den ersten 7 Jahren der Umsetzung der Reform. Diese sinken im Falle von Ergänzungsbeiträgen des Staates auf bis zu 24,6 Millionen Franken. Ab 2027 beläuft sich die jährliche Netto-Einbusse für die Gemeinden aus der Steuerreform auf insgesamt 37,9 Millionen Franken. (33,1 Millionen Franken zwischen 2027 und 2029 bei Gewährung des maximalen Ergänzungsbeitrags).

In diesen Beträgen sind die Kosten der Erhöhung der Familienzulagen einberechnet. Ausgehend von der Lohnsumme gemäss Statistik basierend auf der Staatsrechnung 2016 wird diese Erhöhung die Gemeinden 0,5 Millionen Franken kosten (einschliesslich des Finanzierungsanteils der Gemeinden für Personen ohne Erwerbstätigkeit).

8.3. Auswirkungen für die Pfarreien und Kirchgemeinden

8.3.1. Steuerfolgen

Die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform für die Pfarreien und Kirchgemeinden wurden nach derselben Methode und ausgehend von denselben Annahmen geschätzt wie für den Staat. Zur Schätzung der Kosten der Steuerreform für die Pfarreien und Kirchgemeinden insgesamt wurde ein durchschnittlicher Kirchensteuerfuss von 10% herangezogen. Gesamthaft gesehen können die Steuerausfälle für die Pfarreien und Kirchgemeinden aufgrund der Strategie des Staatsrats auf 5 Millionen Franken geschätzt werden, unter Berücksichtigung eines Risikoabzugs von 20% bei den Einnahmen aus der Besteuerung der Gesellschaften, deren Steuerstatus wegfallen.

8.3.2. Kantonaler Ausgleich

Wie schon gesagt (s. Ziff. 4.7) wird der Staatsrat den Pfarreien und Kirchgemeinden während der Übergangszeit von 7 Jahren (2020–2026) eine Kompensation von jährlich 1,1 Millionen Franken zahlen, um die Auswirkungen des Steuerertragsrückgangs etwas abzufedern. Dieser Betrag kann auf maximal 1,721 Millionen Franken erhöht werden, wenn der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer deutlich zunehmen sollte. Angesichts der degressiven Auszahlung, für die man sich entschieden hat, beläuft sich der in den ersten drei Jahren ausgezahlte Betrag auf 1,3 Millionen Franken. Dieser Betrag wird in den folgenden zwei Jahren auf 1 Millionen Franken reduziert (maximal 1,621 Millionen Franken bei Zahlung eines Ergänzungsbetrags) und in den letzten zwei Jahren dann auf 0,9 Millionen Franken (maximal 1,521 Millionen Franken).

8.3.3. Finanzielle Netto-Auswirkungen

Bei einer befristeten Ausgleichszahlung von 1,1 Millionen Franken an die Pfarreien/Kirchgemeinden (im Maximum 1,721 Millionen Franken) belaufen sich die jährlichen Netto-Einbussen der Steuerreform für sie auf 3,9 Millionen Franken in den ersten 7 Jahren der Umsetzung der Reform (3,3 Millionen Franken im Falle des maximalen Ergänzungsbetrags). Ab 2027 beläuft sich die jährliche Netto-Einbusse aus der Steuerreform für die Pfarreien/Kirchgemeinden insgesamt auf 5 Millionen Franken (4,4 Millionen Franken zwischen 2027 und 2029 im Falle des maximalen Ergänzungsbetrags).

8.4. Finanzielle Auswirkungen insgesamt

Die verschiedenen in Kapitel 8 beschriebenen Auswirkungen werden gesamthaft in den folgenden Tabellen veranschaulicht. Tabelle 7 legt die Auswirkungen der nach dem vom Parlament verabschiedeten Bundesgesetz angepassten Strategie dar. Dabei werden die Ausgleichsmassnahmen des Bundes zu 21,2%, die Besteuerung der Dividenden zu 70% sowie der Ausgleich zugunsten der Gemeinden sowie Pfarreien und Kirchgemeinden mit einbezogen.

Tabelle 7 zeigt im Vergleich die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform III (auf den Statistiken 2013 basierende Schätzungen) sowie die Auswirkungen der auf dem vom Parlament verabschiedeten Gesetz basierenden Steuerreform. Sie zeigt die Situation für die Gemeinwesen für den Zeitraum 2020–2030, das heisst die Periode, während der der Bund dem Staat den beim eidgenössischen Finanzausgleich vorgesehene Ergänzungsbeitrag im Umfang von 88,4 Millionen Franken zahlt. Dabei werden die Ausgleichsmassnahme des Bundes zu 21,2%, die Besteuerung der Dividenden zu 70% sowie der Ausgleich zugunsten der Gemeinden sowie Pfarreien und Kirchgemeinden mit einbezogen, allerdings ohne den Ergänzungsbeitrag für diese.

Tabelle 7

Finanzielle Auswirkungen in Mio. Fr.	USR III	Steuerreform		
	Staat 2020–2030	Staat 2020–2030	Gemeinden 2020–2026 Steuerfuss 75%	Pfarreien 2020–2026 Steuerfuss 10%
1. Steuerpolitische Massnahmen der Steuerreform	- 55,5	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Anpassungen bei der Gewinnsteuer	- 29,6	- 22,6		
Anpassungen bei der Kapitalsteuer	- 11,8	+ 0,5		
Anrechnung Gewinnsteuer an Kapitalsteuer	–	- 13,0		
Teilbesteuerung der Dividenden	+ 3,4	+ 5,9		
Patentbox und zusätzlicher F&E-Abzug	- 11,0	- 11,0		
Risikoabzug von 20%	- 6,5	- 9,6		
2. Anpassung Ressourcenausgleich (Zeta-Faktoren und Ergänzungsbeitrag in Übergangsphase)	- 8,3	- 0,8		
3. Ausgleichsmassnahmen des Bundes	+ 27,8	+ 27,0		
4. Übergangsausgleich für die Gemeinden und Pfarreien (2020–2026)	- 9,6	- 9,6	+ 8,5	+ 1,1
5. KVG-Subventionen		- 5,0		
6. Familienzulagen	- 1,3	- 2,6	- 0,5	
Netto-Auswirkungen Steuerreform	- 46,9	- 40,8	- 29,4	- 3,9

In dieser Tabelle ist die vom eidgenössischen Parlament eingeführte Entlastungsbegrenzung, die gemäss Vorschlag des Staatsrats 20% betragen soll und für die Patentbox und die zusätzlichen F&E-Abzüge gilt, nicht berücksichtigt.

Wie bereits gesagt, ist dieses Instrument für die Schätzung der Steuerausfälle mit der Steuerreform wichtig, da damit eine Kostenspanne für die Patentbox und den zusätzlichen F&E-Abzug bestimmt werden kann, die ohne Begrenzung schätzungsweise bei 11 Millionen Franken liegen werden.

Die Berechnung dieser Spanne fusst auf den Gewinnsteuereinnahmen, da die massgeblichen Bemessungsgrundlagen nicht bekannt sind. Diese Einnahmen beliefen sich 2015 auf 139,2 Millionen Franken. Nach der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform werden sie sich – nach den den Schätzungen zugrunde liegenden Annahmen – auf 108 Millionen Franken belaufen (nach Steuersatzsenkung und Wegfall der Steuerstatus). Mit diesem Betrag lassen sich die maximalen Kosten der Patentbox und des zusätzlichen F&E-Abzugs veranschlagen. Da die maximale steuerliche Ermässigung 20% beträgt, würden sich die maximalen Kosten auf 21,6 Millionen Franken belaufen ($108 \times 20\%$), wenn die gesamten Steuereinnahmen (100%) zu 100% steuerlich privilegiert werden könnten. Dieser Betrag ist jedoch zu hoch angesetzt, und es ist wohl eher davon auszugehen, dass 40–60% vollumfänglich von diesen Instrumenten profitieren können. Wenn 60% der Steuereinnahmen vollumfänglich zu 100% von den Besteuerungsinstrumenten profitieren könnten, lägen die Kosten bei maximal 13 Millionen Franken ($21,6 \times 60\%$). Wenn lediglich 40% der Steuereinnahmen von den Besteuerungsinstrumenten profitieren könnten, lägen die Gesamtkosten bei 8,6 Millionen Franken ($21,6 \times 40\%$).

Tabelle 8 zeigt die Situation für die Gemeinwesen nach 2030, nachdem der beim eidgenössischen Finanzausgleich vorgesehene Ergänzungsbetrag zugunsten des Staates weggefallen ist und der Staat den Gemeinden keine Ausgleichszahlungen mehr leistet

Tabelle 8

Finanzielle Auswirkungen in Mio. Fr.	Steuerreform (nach 2030)		
	Staat	Gemeinden Steuerfuss 75%	Pfarreien Steuerfuss 10%
1. Steuerpolitische Massnahmen der Steuerreform	- 49,8	- 37,4	- 5,0
Anpassungen bei der Gewinnsteuer	- 22,6		
Anpassungen bei der Kapitalsteuer	+ 0,5		
Anrechnung Gewinnsteuer an Kapitalsteuer	- 13,0		
Teilbesteuerung der Dividenden	+ 5,9		
Patentbox und zusätzlicher F&E-Abzug	- 11,0		
Risikoabzug von 20%	- 9,6		
2. Anpassung Ressourcenausgleich (Zeta-Faktoren und Ergänzungsbeitrag in Übergangsphase)	- 89,2		
3. Ausgleichsmassnahmen des Bundes	+ 27,0		
4. Übergangsausgleich für die Gemeinden und Pfarreien (2020–2026)	0	0	0
5. KVG-Subventionen	- 5,0		
6. Familienzulagen	- 2,6	- 0,5	
Netto-Auswirkungen Steuerreform	-119,6	- 37,9	- 5,0

Dieser zweite finanzielle Einbruch ist auf den Wegfall des beim eidgenössischen Finanzausgleich vorgesehenen Ergänzungsbetrags zurückzuführen und völlig unabhängig davon, ob die Steuerreform auf kantonaler Ebene umgesetzt wird oder nicht.

Was die Verteilung der finanziellen Auswirkungen der Reform zwischen Staat und Gemeinden betrifft, ist aus den Tabellen 7 und 8 ersichtlich, dass die jährlichen Nettokosten für die Gemeinden mit dem geplanten Ausgleichsmechanismus sowie dem dafür vorgesehenen Betrag (s. Ziff. 4.5.3) während der Übergangsperiode (29,4 Millionen Franken) rund 72% der vom Staat getragenen jährlichen Nettokosten (40,8 Millionen Franken) entsprechen würden. Dieser verhältnismässige Anteil ist niedriger als bei der Gewinnsteuer der juristischen Personen zwischen Staat und Gemeinden (Gemeindesteuerfüsse von durchschnittlich 75% der einfachen Kantonssteuer). Die weitere Entwicklung verläuft dann eindeutig zum Vorteil der Gemeinden. Der Anteil der Kosten, der vom Staat getragen wird, wird (ab 2031) deutlich über demjenigen der Gemeinden liegen. Die auf die Gemeinden entfallenden Nettokosten (37,9 Millionen Franken) werden dann nur noch etwa 32% der vom Staat getragenen Nettokosten (119,6 Millionen Franken) entsprechen.

9. Auswirkungen für das Staatspersonal

Die Unternehmenssteuerreform kann ohne die Anstellung von Personal umgesetzt werden. Voraussichtlich erfordern jedoch die im Rahmen der Steuerreform vorgeschlagenen neuen Instrumente eine Anpassung der Informatiksysteme, was sich derzeit kostenmässig nicht abschätzen lässt.

Weiter muss hinsichtlich der Einführung des zusätzlichen Abzugs für F&E-Aufwendungen und der Patentbox das betreffende Personal geschult werden. Hier finden gegenwärtig Abklärungen statt, ob und inwiefern die Eidgenössische Steuerverwaltung in diesen Bereichen technische Unterstützung bieten könnte.

10. Kompass21

Angesichts ihrer Tragweite war die USR III im Hinblick auf die nachhaltige Entwicklung beurteilt worden. Da die Strategie des Staatsrats für die Steuerreform weitgehend gleich bleibt, wurde auf eine von der vorliegenden Botschaft ausgehende erneute Beurteilung verzichtet. Von den drei untersuchten Bereichen sind Wirtschaft und Gesellschaft deutlich von der Revision betroffen, während die Umwelt hingegen nur leicht davon betroffen ist. Die Bewertung der verschiedenen Kriterien wurde durch den zwingenden Charakter der Reform und die Notwendigkeit, eine schlechtere Situation zu vermeiden (als ohne die Reform), bedingt. Bei den Kriterien zur Beurteilung der Auswirkung der Reform auf die Wirtschaft zeigt sich ohne grosse Überraschung, dass sie für die öffentlichen Finanzen ungünstig ist, und zwar aufgrund der kurzfristig massiven Steuerausfälle nach der Inkraftsetzung des Gesetzes kurzfristig zur Folge haben wird. Mittel- und langfristig ist diese Bilanz jedoch weniger negativ als bei einem Festhalten am Satz von 19,86%. Die Vorlage punktet jedoch mit der Einführung günstiger Rahmenbedingungen für die Wirtschaft im nationalen und internationalen Umfeld und indem sie den bundesrechtlichen Vorgaben entspricht. Die Beurteilung hat auch ergeben, dass die Reform punkto Machbarkeit eher günstig einzuschätzen ist (da sie statt auf selektive Steuersenkungen auf eine Steuersatzsenkung setzt); dasselbe gilt für die Wertschöpfung (Arbeitsplatzerhaltung

bzw. -schaffung im Kanton). Hingegen trägt sie aufgrund des sparsamen Einsatzes von Steuerinstrumenten nur mässig dazu bei, die Wettbewerbsfähigkeit des Kantons zu sichern.

Die Analyse der Kriterien zur Bestimmung der Auswirkungen der Reform der Unternehmensbesteuerung auf die Gesellschaft ergibt eher mittlere Werte für die Gesundheit, die Ausbildung und den Lebensraum. Die Steuereinsparungen werden eine Herausforderung für die Aufrechterhaltung der Leistungen sein. Es zeigt sich aber auch, dass ein Verzicht auf die Reform mittel- und langfristig schlimmere Folgen hätte. Schliesslich werden mit den Begleitmassnahmen Massnahmen in den Bereichen der familienergänzenden Betreuung, der Integration von Menschen mit Behinderungen, der Berufsbildung sowie die Erhöhung der Familienzulagen finanziert. Alle diese Faktoren führen zu einem neutralen Ergebnis dieser drei Kriterien. Was die Governance betrifft, haben sowohl die Vernehmlassungsergebnisse zur Umsetzung der USR III im Kanton sowie das kantonale Ergebnis der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 über das entsprechende Bundesgesetz mangelnden Rückhalt für dieses Vorhaben gezeigt. Die Ablehnung beruht zur Hauptsache auf dem fehlenden Verständnis für die im Bundesgesetz vorgeschlagenen Steuerinstrumente sowie der Ungewissheit der finanziellen Auswirkungen der Reform und ihrer potenziellen Folgen für die Leistungen der öffentlichen Hand. Für eine breitere Unterstützung in der Bevölkerung braucht es klare Aussagen zu den finanziellen Auswirkungen, eine Garantie für die Wahrung der staatlichen Leistungen, die Unterstützung der Gemeinwesen im Kanton und umfassendere soziale Massnahmen. Die Reform trägt hingegen zu mehr Rechtssicherheit bei.

11. Juristische Aspekte

11.1. Verfassungsmässigkeit

Die Verfassungsmässigkeit der im Rahmen der Steuerreform vorgeschlagenen steuerlichen Massnahmen war Gegenstand verschiedener Rechtsgutachten. Anhand dieser Gutachten erachten der Bundesrat und das eidgenössische Parlament diese Massnahmen als verfassungsmässig¹.

Die Befugnis von Staat und Gemeinden, Steuern zu erheben, ist in Artikel 81 der Kantonsverfassung verankert.

11.2. Übereinstimmung mit dem Bundesrecht

Die mit dieser Vorlage vorgeschlagenen Massnahmen sind in jeder Hinsicht StHG-konform. Die Tarifhoheit der Kantone fusst auf Artikel 129 der Bundesverfassung.

11.3. Referendum

Das Finanzreferendum ist in Artikel 45 und 46 der Kantonsverfassung (KV) geregelt. Nach Artikel 45 KV unterliegen Erlasse des Grossen Rates, die eine neue Nettoausgabe zur Folge haben, die 1% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem obligatorischen Finanzreferendum. Artikel 46 KV bestimmt, dass Erlasse des Grossen Rates, die eine neue Nettoausgabe zur Folge haben, die 0,25% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem fakultativen Finanzreferendum unterliegen. Weder die Kantonsverfassung noch die kantonale Gesetzgebung sehen ein Finanzreferendum bei Vorhaben vor, die keine neuen Ausgaben, sondern Mindereinnahmen zur Folge haben.

Die Beträge, ab denen ein Erlass dem obligatorischen oder fakultativen Finanzreferendum untersteht, werden jährlich in einer Verordnung des Staatsrats festgesetzt (SGF 612.21). Gemäss geltender Fassung dieser Verordnung vom 5. Juni 2018, die sich auf die Staatsrechnung 2017 abstützt, liegt der massgebende Betrag für neue Nettoausgaben für das obligatorische Finanzreferendum bei 36 690 783 Franken und für das fakultative Finanzreferendum bei 9 172 696 Franken.

In diesem Kontext untersteht der Gesetzesentwurf über die Steuerreform, der abgesehen von den Personal- und IT-Ausgaben (s. Kap. 8) keine neuen Ausgaben für den Staat zur Folge hat, somit weder dem obligatorischen noch dem fakultativen Finanzreferendum. Dass die Vorlage erhebliche Steuerausfälle zur Folge hat, ist nach den Verfassungsbestimmungen über das Referendum nicht massgebend. Der Gesetzesentwurf untersteht hingegen dem Gesetzesreferendum.

Insofern der Gesetzesentwurf Einnahmenreduktionen des Staates und der Gemeinden zur Folge hat, die in den ersten 5 Jahren mehr als 1/8% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung ausmachen (4 586 348 Franken), braucht es für seine Annahme das qualifizierte Mehr des Grossen Rates gemäss Artikel 141 Abs. 2 Bst. b des Grossratsgesetzes.

Der Dekretsentwurf über die finanziellen Beiträge des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden untersteht dem obligatorischen Finanzreferendum. Bei den vorgesehenen Ausgleichszahlungen handelt es sich nämlich um eine neue Nettoausgabe für den Staat, die über fünf Jahre aufaddiert den vorgegebenen Referenzbetrag (36 690 783 Franken) übersteigt. Die Aufaddierung über fünf Jahre ist eine gesetzliche (Art. 8 des Gesetzes über den Finanzhaushalt des Staates; SGF 610.1) und reglementarische (Art. 5 des Ausführungsreglements zum Gesetz über den Finanzhaushalt; SGF 610.11) Vorgabe für die Schätzung der finanziellen Folgen von Gesetzesentwürfen.

Darüber hinaus muss der Dekretsentwurf über die finanziellen Beiträge des Staates zu Gunsten der Gemeinden sowie der

¹ Siehe Kapitel 5 der bundesrätlichen Botschaft (BB1 2015 5069 5183).

Pfarreien und Kirchgemeinden gemäss den Bestimmungen des Grossratsgesetzes über das qualifizierte Mehr (Art. 141 Abs. 2 Bst. a GRG, SGF 121.1) von der Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rates (56 Mitglieder) angenommen werden, denn die daraus folgende neue Nettoausgabe liegt über der auf $\frac{1}{8}$ der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung festgesetzten Obergrenze (4 586 348 Franken).

12. Inkrafttreten und Geltungsdauer des Gesetzes

Der Staatsrat beantragt, das Datum des Inkrafttretens auf den 1. Januar 2020 festzusetzen.

Übersichtstabelle Entwicklung der Steuerreform auf Bundesebene/Vergleich

Massnahme	Botschaft des Bundesrats	Von den eidg. Räten verabschiedeter Text
Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften,	Zwingend für die Kantone	Zwingend für die Kantone
Gewinnsteuersenkung jP	Im freien Ermessen der Kantone aber empfohlen gemäss bundesrätlicher Botschaft	Im freien Ermessen der Kantone
Kapitalsteuersenkung jP	Im freien Ermessen der Kantone Mögliche Entlastung für das Eigenkapital in Zusammenhang mit Patenten und vergleichbaren Rechten sowie Beteiligungen. Entlastung der konzerninternen Darlehen entfällt.	Im freien Ermessen der Kantone Gemäss Vorschlag des Bundesrats, aber auch Entlastung für die konzerninternen Darlehen möglich
An die Abschaffung der Statusgesellschaften (Step-up) gebundene Bestimmung	Zwingend für die Kantone, die aber den Tarif festsetzen können Ein Kanton, der seine Strategie auf eine markante Steuersatzsenkung ausrichtet, braucht keinen Sondersatz. Die Kantone können die Massnahme vor dem 01.01.2020 beschliessen.	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Patentbox	Zwingend für die Kantone Maximale Entlastung von 90% Die qualifizierenden Rechte sind eingeschränkter als vorher → ohne Software und nicht patentiertes geistiges Eigentum der KMU	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung	Fakultativ für die Kantone Zusätzlicher Abzug von maximal 50% Ermittlung der zusätzlichen Abzüge klarer bestimmt (auf der Grundlage der Personalaufwendungen im Unternehmen, Ungewissheiten über steuerliche Behandlung bei von Dritten durchgeführter Auftragsforschung).	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Entlastungsbegrenzung	Die steuerlichen Ermässigungen aus der Patentbox und dem zusätzlichen F&E-Abzug dürfen nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Gewinns.	Gemäss Vorschlag des Bundesrats

Teilbesteuerung der Dividenden	70% für die DBSt und die Kantone	70 % für die DBSt und mindestens 50 % für die Kantone
Zinsbereinigte Gewinnsteuer	Nicht vorgesehen	Kantone mit einem Gewinnsteuersatz (Kanton, Gemeinde und Pfarrei) über 13,5% können einen Eigenfinanzierungsabzug einführen.
Step-up (Zu- und Wegzug)	Zwingend für die Kantone	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Ausdehnung der pauschalen Steueranrechnung.	Zwingend für die Kantone	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Transponierung	Zwingend für die Kantone (schliesst eine Steuerlücke)	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Erhöhung des Kantonsanteils an der DBSt	Von 17 % auf 21,2 % erhöht	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Berücksichtigung der Städte und Gemeinden,	Deklaratorische Bestimmung zur Berücksichtigung der Situation der Gemeinden	Gemäss Vorschlag des Bundesrats
Familienzulagen	Kinderzulage von mindestens 230 Franken/Monat und Ausbildungszulage von mindestens 280 Franken/Monat	
AHV-Finanzierung	Vom Bundesrat nicht vorgesehen	Zusatzfinanzierung für die AHV im Umfang der durch die Steuerreform verursachten Steuerausfälle über eine Erhöhung der Lohnbeiträge (3 Promille) und des Bundesbeitrags sowie der Zuweisung des gesamten Ertrags des MWST-Demografieprozents an die AHV.
Kapitaleinlageprinzip	Vom Bundesrat nicht vorgesehen	Es wird ein Korrektiv des in der USR II eingeführten Grundsatzes insofern eingeführt, als börsennotierte Unternehmen bei Rückzahlung von Agios im gleichen Umfang steuerpflichtige Dividenden ausschütten müssen.

Beispiel Patentbox

Berechnungshypothesen

Nettoumsatz Total	5000
Nettoumsatz aus Produkten ohne Patente	1600
Warenkosten Total	3500
Warenkosten Produkte ohne Patente	1100
Produktionskosten Total	640
Produktionskosten Produkte ohne Patente	200
Lizenerfolg	80
Gewinn vor Steuern	1000
Erfolg aus Finanzierungstätigkeit	60
Markenentgelte	98
Routinefunktionen 10 % der Produktionskosten	
Gewinnaufschlag 5 %	
Eigene Ausgaben Entwicklung von geistigem Eigentum (IP)	300
Gesamte Ausgaben Entwicklung IP	600
Nexus-Ratio	65

1. Schritt: Ermittlung des Gewinns, der für die Patentbox in Frage kommt, nach der Residualmethode

Der Anteil des Gewinns, der für die Patentbox in Frage kommt, wird wie folgt ermittelt: Vom Gesamtgewinn (1000) werden abgezogen der Gewinn aus Finanzierungstätigkeit (60), der Gewinn aus Tätigkeiten ohne Patent (300), der Gewinn aus Routinefunktionen (2) und die Markenentgelte (98).

Erfolgsrechnung	Mio.	Schritt 1 Finanzierungs- tätigkeiten	Schritt 2 Tätigkeiten ohne Patent	Schritt 3 Routine- funktionen	Marken- entgelte
Nettoumsatz, davon	5000		1600		
- 1600 ohne Patent					
- 3400 mit Patent					
Warenkosten, davon	- 3500		- 1100		
- 1100 ohne Patent					
- 2400 mit Patent					
Bruttogewinn	1500		500		
Personal- und Betriebsaufwand	- 640		- 300	- 2	- 98
- ohne Patent – 200				(440x0.1x0.05)	
- mit Patent – 440					
Lizenerfolg	80				
Finanzierungserfolg	60	- 60			
Boxengewinn	1000	940	640	638	540

2. Schritt: Ermittlung Nexus-Faktor

Eigene Ausgaben Entwicklung von geistigem Eigentum (IP) 300

Uplift von 30 %

Gesamte Ausgaben Entwicklung IP 600

Die um 30 % erhöhten eigenen F&E-Aufwendungen werden mit den F&E-Gesamtaufwendungen in Relation gesetzt:

$$300 + (300 \times 30 \%) / 600 = 65$$

3. Schritt: Berechnung der Bemessungsgrundlage

Boxengewinn	540
Nexus-Faktor (65)	351
Gewinn vor Steuern	1000
./. Boxengewinn (90 % Entlastung)	316
Steuerbarer Gewinn	684

Vereinfachte Darstellung der Entlastungsbegrenzung

	Entlastung in %		Kanton	Bund
Bruttogewinn			1 500 000	1 500 000
Boxengewinn		500 000		
Entlastung Patentbox	90 %	– 450 000	– 450 000	
F&E-Aufwendungen		1 200 000		
Zusätzlicher Abzug	150 %	– 600 000	– 600 000	
Zwischentotal			450 000	1 500 000
Maximale steuerliche Entlastung	20 %		300 000	
Entlastung vor Korrektur			1 050 000	
Korrektur			750 000	

Anhang 4

Schätzung der Einbussen für die Gemeinden auf der Grundlage der Statistik 2015

Die Zahlen beruhen auf den Statistiken jP 2015 vom 27.04.2018 (für die nP Statistik Stand 02.02.2018).
Für ganz oder teilweise steuerbefreite Gesellschaften wird der nicht von der Steuer erfasste Anteil in den Simulationen nicht berücksichtigt.

Verteilung der Entlastung mit Patentbox und zusätzlichem F&E-Abzug pauschal.

Verteilung der Entlastung mit der differenzierten Kapitalbesteuerung pauschal (ohne konzerninterne Darlehen).

Zusammenfassung nach Gemeinden: in CHF und bezogen auf den Betrag der einfachen Kantonssteuer.

% Risikoabschlag		20%								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Verän- derung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Verän- derung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
2196	FREIBURG - Stadt	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
Saanebezirk										
2171	Arconciel	129'026	-79'053	49'973	-61.3%	21'859	-21'111	748	-96.6%	13'908
2173	Autigny	22'118	-13'042	9'076	-59.0%	5'505	-4'051	1'454	-73.6%	33
2174	Avry	1'340'192	-739'943	600'249	-55.2%	260'956	-177'703	83'253	-68.1%	75'909
2175	Belfaux	472'425	-267'180	205'244	-56.6%	103'237	-92'748	10'489	-89.8%	45'126

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Veränderung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Veränderung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
2234	La Brillaz	75'950	-45'513	30'437	-59.9%	12'066	-9'683	2'383	-80.2%	43'184
2177	Chénens	67'023	-39'963	27'060	-59.6%	13'043	-10'671	2'373	-81.8%	7'768
2183	Corminboeuf	525'610	-322'395	203'216	-61.3%	121'767	-96'256	25'511	-79.0%	61'482
2185	Corserrey	12'120	-6'868	5'252	-56.7%	4'838	-3'401	1'437	-70.3%	9'323
2186	Cottens	109'066	-64'961	44'105	-59.6%	36'694	-35'091	1'602	-95.6%	6'635
2189	Ependes	73'786	-44'162	29'624	-59.9%	22'564	-19'240	3'324	-85.3%	14'484
2194	Ferpicloz	86'910	-52'743	34'167	-60.7%	57'263	-38'801	18'462	-67.8%	75'153
2236	Gibloux	1'947'390	-1'195'274	752'117	-61.4%	290'348	-258'833	31'515	-89.1%	108'474
2197	Givisiez	3'511'165	-1'815'815	1'695'350	-51.7%	506'472	-323'954	182'518	-64.0%	80'882
2198	Granges-Paccot	3'818'755	1'509'236	5'327'991	39.5%	1'767'699	-532'430	1'235'269	-30.1%	55'988
2200	Grolley	207'759	-120'284	87'475	-57.9%	35'177	-27'410	7'767	-77.9%	17'805
2233	Hauterive	709'901	-434'776	275'125	-61.2%	85'047	-71'653	13'394	-84.3%	43'125
2206	Marly	1'484'488	416'240	1'900'729	28.0%	562'795	958'544	1'521'339	170.3%	138'461
2208	Matran	945'677	-577'476	368'201	-61.1%	95'004	-62'305	32'698	-65.6%	48'010
2220	Le Mouret	188'311	-103'019	85'292	-54.7%	47'144	-38'539	8'605	-81.7%	59'922
2211	Neyruz	367'223	-225'263	141'960	-61.3%	32'379	-28'509	3'869	-88.0%	37'569
2213	Noréaz	22'887	-11'380	11'507	-49.7%	7'874	-7'014	860	-89.1%	12'629
2216	Pierrafortscha	23'468	-14'173	9'295	-60.4%	2'546	-2'481	65	-97.5%	-
2217	Ponthaux	15'474	-7'777	7'697	-50.3%	3'967	-3'177	789	-80.1%	9'100
2221	Prez-vers-Noréaz	246'928	-150'096	96'831	-60.8%	50'903	-48'348	2'555	-95.0%	4'989
2225	Senèdes	9'887	-6'053	3'834	-61.2%	1'139	-1'100	40	-96.5%	-
2235	La Sonnaz	208'987	-128'309	80'678	-61.4%	36'298	-23'474	12'823	-64.7%	12'267
2226	Treyvaux	74'755	-44'090	30'665	-59.0%	25'024	-17'626	7'398	-70.4%	12'286
2228	Villars-sur-Glâne	41'286'336	-17'419'798	23'866'538	-42.2%	2'918'535	-2'663'531	255'004	-91.3%	336'918
2230	Villarsel-sur-Marly	310	-192	118	-61.9%	133	-133	0	-100.0%	1'086
Total		57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Verän- derung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Verän- derung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Sensebezirk										
2291	Alterswil	333'851	-197'232	136'619	-59.1%	59'668	-52'792	6'877	-88.5%	33'417
2295	Bösingen	766'268	-456'940	309'328	-59.6%	174'447	-140'801	33'646	-80.7%	41'289
2292	Brünisried	18'973	-10'992	7'981	-57.9%	5'293	-4'566	727	-86.3%	3'221
2293	Düdingen	2'505'550	-1'507'281	998'268	-60.2%	574'706	-438'513	136'193	-76.3%	142'275
2294	Giffers	732'092	-443'090	289'002	-60.5%	45'584	-41'862	3'722	-91.8%	19'213
2296	Heitenried	88'576	-48'122	40'454	-54.3%	27'724	-24'825	2'899	-89.5%	11'525
2299	Plaffeien	478'807	-277'515	201'292	-58.0%	173'598	-156'190	17'408	-90.0%	26'904
2300	Plasselb	50'598	-13'941	36'657	-27.6%	19'103	-15'036	4'067	-78.7%	11'940
2301	Rechthalten	93'222	-53'873	39'349	-57.8%	22'776	-21'111	1'665	-92.7%	15'411
2302	St. Antoni	222'547	-125'293	97'254	-56.3%	57'012	-50'043	6'969	-87.8%	21'403
2303	St. Silvester	67'666	-35'198	32'469	-52.0%	21'204	-17'944	3'260	-84.6%	2'816
2304	St. Ursen	183'825	-107'819	76'006	-58.7%	34'148	-27'343	6'805	-80.1%	10'184
2305	Schmitten	2'484'715	-1'461'660	1'023'055	-58.8%	202'503	-175'180	27'323	-86.5%	79'051
2306	Tafers	501'062	-303'067	197'996	-60.5%	191'225	-166'360	24'865	-87.0%	85'449
2307	Tentlingen	189'473	-114'797	74'676	-60.6%	46'879	-29'241	17'638	-62.4%	3'734
2308	Ueberstorf	193'532	-102'876	90'656	-53.2%	65'948	-61'727	4'221	-93.6%	76'592
2309	Wünnewil-Flamatt	2'071'716	-1'260'890	810'825	-60.9%	279'287	-190'145	89'141	-68.1%	238'678
Total		10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Verän- derung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Verän- derung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Greyerzbezirk										
2162	Bas-Intyamou	109'856	-66'116	43'740	-60.2%	43'361	-21'944	21'417	-50.6%	7'942
2123	Botterens	28'835	-15'371	13'464	-53.3%	8'142	-6'565	1'577	-80.6%	680
2124	Broc	508'739	-311'556	197'183	-61.2%	121'409	-103'442	17'967	-85.2%	28'824
2125	Bulle	11'856'521	-6'693'205	5'163'316	-56.5%	3'259'483	-2'090'781	1'168'702	-64.1%	593'659
2128	Châtel-sur-Montsalvens	17'512	-10'520	6'991	-60.1%	7'711	-7'325	386	-95.0%	1'236
2129	Corbières	152'688	-93'787	58'900	-61.4%	14'837	-11'459	3'378	-77.2%	2'886
2130	Crésuz	3'397	-1'535	1'862	-45.2%	1'829	-1'114	715	-60.9%	528
2131	Echarlens	4'021	-2'277	1'744	-56.6%	5'785	-3'069	2'716	-53.1%	8'595
2134	Grandvillard	334'563	-206'186	128'378	-61.6%	35'080	-32'314	2'766	-92.1%	81'751
2135	Gruyères	509'471	-310'815	198'656	-61.0%	71'060	-58'971	12'089	-83.0%	35'571
2137	Hauteville	58'575	-33'859	24'716	-57.8%	15'570	-11'818	3'752	-75.9%	22'022
2121	Haut-Intyamou	70'844	-38'298	32'545	-54.1%	56'604	-48'263	8'341	-85.3%	5'837
2138	Jaun	50'686	-9'175	41'511	-18.1%	39'644	-28'978	10'666	-73.1%	841
2140	Marsens	120'762	-68'630	52'132	-56.8%	39'220	-28'028	11'193	-71.5%	45'399
2143	Morlon	16'871	-10'463	6'408	-62.0%	2'966	-1'825	1'141	-61.5%	6'359
2145	Le Pâquier	36'180	-21'596	14'584	-59.7%	15'181	-13'545	1'636	-89.2%	18'844
2122	Pont-en-Ogoz	176'122	-104'345	71'778	-59.2%	41'535	-31'861	9'674	-76.7%	28'198
2147	Pont-la-Ville	10'935	-5'150	5'785	-47.1%	30'414	-19'363	11'051	-63.7%	3'203
2148	Riaz	392'582	-239'744	152'837	-61.1%	50'491	-38'797	11'694	-76.8%	30'879
2149	La Roche	313'442	-189'665	123'776	-60.5%	39'889	-36'030	3'859	-90.3%	157'665
2152	Sâles	173'535	-105'313	68'221	-60.7%	33'085	-30'586	2'499	-92.4%	37'373
2153	Sorens	1'237'214	-763'829	473'385	-61.7%	37'909	-37'116	793	-97.9%	3'462
2163	Val-de-Charmey	431'963	-255'627	176'336	-59.2%	105'110	-82'530	22'580	-78.5%	104'183
2155	Vaulruz	85'793	-48'319	37'475	-56.3%	25'151	-20'787	4'364	-82.6%	11'553
2160	Vuadens	176'914	-102'198	74'716	-57.8%	83'744	-70'117	13'627	-83.7%	10'243
Total		16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Veränderung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Veränderung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Seebezirk										
2250	Courgevaux	736'011	-451'286	284'725	-61.3%	53'096	-42'518	10'577	-80.1%	21'544
2254	Courtepin	468'949	-278'701	190'248	-59.4%	226'146	-169'882	56'264	-75.1%	17'452
2257	Cressier	3'343'944	-2'065'274	1'278'670	-61.8%	256'350	-180'098	76'251	-70.3%	6'108
2258	Fräschels	11'127	-6'130	4'997	-55.1%	4'036	-2'971	1'066	-73.6%	16'119
2259	Galmiz	31'257	-18'643	12'614	-59.6%	17'607	-16'376	1'231	-93.0%	-
2260	Gempenach	3'210	-1'981	1'229	-61.7%	2'032	-1'250	782	-61.5%	289
2261	Greng	137'602	-90'735	46'867	-65.9%	18'919	-14'752	4'167	-78.0%	92'157
2262	Gurmels	347'511	-197'652	149'860	-56.9%	86'025	-79'789	6'236	-92.8%	53'605
2265	Kerzers	1'235'599	-729'755	505'844	-59.1%	266'330	-200'559	65'771	-75.3%	65'811
2266	Kleinbödingen	80'595	-47'551	33'044	-59.0%	25'584	-21'814	3'770	-85.3%	7'758
2271	Meyriez	17'650	-7'559	10'091	-42.8%	6'036	-4'164	1'872	-69.0%	6'218
2284	Mont-Vully	359'752	-211'942	147'811	-58.9%	87'323	-62'823	24'501	-71.9%	217'976
2272	Misery-Courtion	120'653	-67'068	53'584	-55.6%	28'516	-21'535	6'982	-75.5%	46'576
2274	Muntelier	115'342	-43'352	71'991	-37.6%	42'569	-19'451	23'118	-45.7%	50'255
2275	Murten / Morat	3'180'156	-1'360'959	1'819'198	-42.8%	631'606	-565'503	66'103	-89.5%	121'000
2276	Ried bei Kerzers	420'605	-258'109	162'496	-61.4%	54'004	-46'814	7'190	-86.7%	54'604
2278	Ulmiz	38'618	-23'187	15'431	-60.0%	6'727	-5'585	1'142	-83.0%	5'660
Total		10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Veränderung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Veränderung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Glanebezirk										
2061	Auboranges	11'172	-5'979	5'193	-53.5%	5'930	4'899	10'829	82.6%	149'587
2063	Billens-Hennens	9'875	-5'902	3'974	-59.8%	8'095	-7'041	1'054	-87.0%	1'281
2066	Chapelle (Glâne)	11'263	-6'676	4'587	-59.3%	2'897	-2'725	172	-94.1%	-
2067	Le Châtelard	33'647	-20'416	13'231	-60.7%	7'313	-6'865	448	-93.9%	1'431
2068	Châtonnaye	127'153	-76'827	50'325	-60.4%	11'218	-8'867	2'351	-79.0%	26'194
2072	Ecublens	3'220	-1'924	1'296	-59.8%	1'064	-913	152	-85.8%	-
2116	La Folliaz	10'036	-4'983	5'052	-49.7%	3'874	-3'345	528	-86.4%	-
2079	Grangettes	2'456	-679	1'777	-27.6%	1'073	-1'056	17	-98.4%	10'800
2086	Massonnens	12'959	-1'801	11'158	-13.9%	3'747	-3'040	707	-81.1%	2'552
2087	Mézières	94'313	-56'328	37'986	-59.7%	8'992	-7'694	1'298	-85.6%	12'658
2089	Montet	3'014	-1'675	1'339	-55.6%	1'495	-1'071	424	-71.7%	40
2096	Romont	2'021'181	-1'224'801	796'379	-60.6%	420'102	-359'581	60'522	-85.6%	58'957
2097	Rue	61'286	-35'781	25'505	-58.4%	11'919	-7'802	4'117	-65.5%	10'137
2099	Siviriez	125'721	10'362	136'083	8.2%	231'977	-125'913	106'063	-54.3%	130'889
2115	Torny	32'069	-19'302	12'768	-60.2%	10'216	-7'950	2'266	-77.8%	-
2102	Ursy	511'183	-301'401	209'782	-59.0%	102'153	-94'881	7'272	-92.9%	30'228
2111	Villaz-St-Pierre	305'655	-187'204	118'452	-61.2%	59'165	-41'735	17'429	-70.5%	710
2114	Villorsonnens	75'750	-44'211	31'539	-58.4%	12'470	-11'327	1'143	-90.8%	20'773
2113	Vuisternens-devant-Romont	328'257	-198'980	129'277	-60.6%	57'188	-51'038	6'150	-89.2%	16'760
Total		3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Veränderung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Veränderung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Broyebezirk										
2053	Belmont-Broye	1'652'676	-945'631	707'045	-57.2%	518'864	-291'996	226'869	-56.3%	97'835
2008	Châillon	7'909	-4'901	3'008	-62.0%	2'912	-2'503	409	-86.0%	914
2009	Cheiry	11'219	-6'714	4'504	-59.8%	2'588	-2'118	470	-81.8%	514
2055	Cheyres-Châbles	108'332	-63'474	44'858	-58.6%	19'859	-15'468	4'391	-77.9%	132'358
2011	Cugy	193'426	-117'166	76'260	-60.6%	33'241	-30'967	2'274	-93.2%	28'058
2051	Delley-Portalban	17'019	-6'430	10'588	-37.8%	18'153	-10'179	7'974	-56.1%	31'554
2054	Estavayer	3'205'206	-1'921'347	1'283'859	-59.9%	552'417	-494'371	58'046	-89.5%	91'481
2016	Fétigny	219'530	-135'673	83'857	-61.8%	10'571	-7'933	2'638	-75.0%	27'131
2022	Gletterens	52'362	-30'312	22'050	-57.9%	11'595	-9'421	2'174	-81.2%	23'633
2025	Lully	120'103	-72'743	47'361	-60.6%	16'702	-14'135	2'567	-84.6%	11'176
2027	Ménières	27'936	-17'141	10'795	-61.4%	18'542	-16'201	2'341	-87.4%	-
2029	Montagny	405'698	-240'501	165'197	-59.3%	56'996	-4'236	52'760	-7.4%	8'750
2050	Les Montets	237'391	-142'647	94'744	-60.1%	27'064	-23'159	3'905	-85.6%	14'810
2035	Nuvilly	56'169	-27'814	28'356	-49.5%	8'608	-5'763	2'845	-66.9%	2'436
2038	Prévondavaux	635	-244	391	-38.4%	639	-455	183	-71.3%	-
2041	St-Aubin	377'555	-230'742	146'813	-61.1%	55'563	-47'140	8'423	-84.8%	24'500
2043	Sévaz	200'926	-122'035	78'891	-60.7%	69'430	-33'220	36'210	-47.8%	3'156
2044	Surpierre	30'037	-14'288	15'749	-47.6%	9'576	-5'231	4'345	-54.6%	8'326
2045	Vallon	22'334	-11'825	10'509	-52.9%	6'420	-4'610	1'810	-71.8%	-
Total		6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nr.	Gemeinde	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Gewinn nach SV17	Veränderung in %	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital	Veränderung SV17 total für Gewinn	Gesamtbetrag einfache Kantonssteuer Kapital nach SV17	Veränderung in %	Gewinn SV17 total für Dividenden
Vivisbachbezirk										
2321	Attalens	604'217	-368'652	235'565	-61.0%	88'137	-80'587	7'550	-91.4%	72'066
2323	Bossonnens	129'703	-78'462	51'241	-60.5%	39'664	-33'837	5'828	-85.3%	7'621
2325	Châtel-St-Denis	4'875'439	2'867'585	7'743'024	58.8%	1'000'216	-168'418	831'798	-16.8%	92'944
2337	Le Flon	14'173	-8'128	6'045	-57.4%	7'836	-5'576	2'259	-71.2%	3'115
2328	Granges	213'871	-131'296	82'575	-61.4%	16'066	-15'521	546	-96.6%	931
2333	Remaufens	129'492	-74'006	55'487	-57.2%	30'550	-26'175	4'375	-85.7%	23'917
2335	St-Martin	14'873	-7'490	7'383	-50.4%	16'494	-10'161	6'333	-61.6%	30'333
2336	Semsaies	333'538	9'377	342'915	2.8%	70'206	36'763	106'969	52.4%	18'412
2338	La Verrerie	411'503	-251'172	160'332	-61.0%	47'761	-46'731	1'030	-97.8%	34'359
Total		6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
Zusammenfassung										
	Freiburg-Stadt	25'138'979	6'376'264	31'515'243	25.4%	6'533'232	-1'805'597	4'727'636	-27.6%	440'963
	Saanebezirk	57'983'925	-22'004'121	35'979'804	-37.9%	7'128'274	-3'660'729	3'467'544	-51.4%	1'332'516
	Sensebezirk	10'982'473	-6'520'588	4'461'885	-59.4%	2'001'105	-1'613'679	387'426	-80.6%	823'103
	Greizerbezirk	16'878'022	-9'707'580	7'170'442	-57.5%	4'185'212	-2'836'627	1'348'585	-67.8%	1'247'733
	Seebezirk	10'648'582	-5'859'882	4'788'700	-55.0%	1'812'907	-1'455'885	357'022	-80.3%	783'134
	Glanebezirk	3'780'211	-2'184'507	1'595'704	-57.8%	960'889	-737'947	222'942	-76.8%	472'996
	Broyebezirk	6'946'463	-4'111'628	2'834'835	-59.2%	1'439'740	-1'019'105	420'636	-70.8%	506'632
	Vivisbachbezirk	6'726'810	1'957'756	8'684'566	29.1%	1'316'931	-350'244	966'687	-26.6%	283'698
Total		139'085'466	-42'054'286	97'031'180	-30.2%	25'378'291	-13'479'813	11'898'478	-53.1%	5'890'775

Anhang 5

Finanzielle Auswirkungen der SV17 auf die Einnahmen der Gemeinden auf der Grundlage der Jahresrechnung 2015

Die Zahlen beruhen auf den Statistiken jP 2015 vom 27.04.2018 (für die nP Statistik Stand 02.02.2018). Für ganz oder teilweise steuerbefreite Gesellschaften wird der nicht von der Steuer erfasste Anteil in den Simulationen nicht berücksichtigt.

Die Schätzungen der Finanzausgleichswirkungen basieren auf den Schätzungen 2015. Die Zahlen für die Jahre 2013 und 2014 beruhen auf Extrapolation ab dem Steuerjahr 2015. Die neuen Vorschriften über den interkommunalen Finanzausgleich sind schon zur Anwendung gekommen.

% Risikoabschlag			20%								
1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015 Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt			
2196	FREIBURG - Stadt	23.0%	5'011'630	81.6%	4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	81.6%
Saanebezirk											
2171	Arconciel	6.4%	-86'255	85.0%	-73'317	15'152	-10'072	-68'237	3'479'568	-2.0%	85.0%
2173	Autigny	1.5%	-17'060	90.0%	-15'354	2'597	-12'883	-25'639	2'891'243	-0.9%	90.0%
2174	Avry	19.9%	-841'736	72.1%	-606'892	149'885	97'899	-359'109	9'968'651	-3.6%	72.1%
2175	Belfaux	6.8%	-314'803	81.0%	-254'991	55'201	-12'485	-212'275	11'449'709	-1.9%	81.0%
2234	La Brillaz	1.8%	-12'012	91.4%	-10'979	8'919	-33'083	-35'143	9'701'167	-0.4%	91.4%
2177	Chénens	4.1%	-42'866	77.1%	-33'050	7'870	-9'683	-34'863	3'403'357	-1.0%	81.7%
2183	Corminboeuf	6.5%	-357'168	75.0%	-267'876	61'521	2'941	-203'415	11'433'580	-1.8%	75.0%
2185	Corserrey	1.7%	-946	85.0%	-804	1'423	-7'092	-6'472	1'513'621	-0.4%	85.0%

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015 Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt			
2186	Cottens	3.8%	-93'418	93.0%	-86'879	12'767	-7'401	-81'513	5'922'311	-1.4%	85.0%
2189	Ependes	3.5%	-48'919	88.0%	-43'049	8'665	-14'402	-48'785	4'310'473	-1.1%	88.0%
2194	Ferpicloz	6.7%	-16'391	50.0%	-8'195	10'206	4'788	6'799	1'854'650	0.4%	50.0%
2236	Gibloux	11.5%	-1'345'632	85.0%	-1'143'787	226'740	37'435	-879'612	30'878'597	-2.8%	85.0%
2197	Givisiez	29.9%	-2'058'887	70.0%	-1'441'221	245'784	184'776	-1'010'661	16'405'522	-6.2%	70.0%
2198	Granges-Paccot	39.3%	1'032'794	67.8%	700'235	-	-589'158	111'077	17'259'079	0.6%	67.8%
2200	Grolley	5.0%	-129'890	85.0%	-110'406	24'399	-6'031	-92'038	7'140'317	-1.3%	85.0%
2233	Hauterive	11.6%	-463'304	74.0%	-342'845	83'165	32'199	-227'481	8'761'779	-2.6%	74.0%
2206	Marly	8.4%	1'513'245	80.0%	1'210'596	-	-218'717	991'880	36'186'127	2.7%	80.0%
2208	Matran	18.2%	-591'772	80.0%	-473'417	110'693	68'474	-294'251	7'320'600	-4.0%	62.0%
2220	Le Mouret	3.1%	-81'636	80.0%	-65'308	21'950	-37'544	-80'903	12'624'229	-0.6%	80.0%
2211	Neyruz	5.0%	-216'203	77.0%	-166'476	43'575	-26'090	-148'991	9'723'455	-1.5%	77.0%
2213	Noréaz	1.8%	-5'765	80.0%	-4'612	2'688	-10'286	-12'211	2'533'472	-0.5%	80.0%
2216	Pierrafortscha	4.0%	-16'654	75.0%	-12'491	2'756	-441	-10'176	748'385	-1.4%	85.0%
2217	Ponthaux	1.3%	-1'854	89.0%	-1'650	1'817	-13'179	-13'012	2'595'443	-0.5%	89.0%
2221	Prez-vers-Noréaz	10.6%	-193'456	84.0%	-162'503	28'998	4'450	-129'055	3'692'000	-3.5%	84.0%
2225	Senèdes	3.4%	-7'152	89.1%	-6'373	1'161	-2'455	-7'666	368'333	-2.1%	89.1%
2235	La Sonnaz	8.3%	-139'517	100.0%	-139'517	24'543	-6'384	-121'358	3'894'846	-3.1%	84.0%
2226	Treyvaux	3.2%	-49'430	92.1%	-45'525	8'779	-19'179	-55'925	4'848'679	-1.2%	92.1%
2228	Villars-sur-Glâne	54.8%	-19'746'412	63.9%	-12'617'957	3'304'228	2'864'640	-6'449'089	75'821'946	-8.5%	63.9%
2230	Villarsel-sur-Marly	0.2%	761	100.0%	761	36	-1'442	-644	313'949	-0.2%	90.0%
Total			-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Sensebezirk											
2291	Alterswil	7.5%	-216'606	79.0%	-171'119	39'206	-7'393	-139'305	6'662'143	-2.1%	79.0%
2295	Bösingen	9.3%	-556'453	79.0%	-439'598	89'949	6'470	-343'178	12'609'200	-2.7%	79.0%
2292	Brünisried	1.6%	-12'338	95.0%	-11'721	2'228	-10'561	-20'053	2'416'003	-0.8%	95.0%
2293	Düdingen	11.9%	-1'803'519	82.0%	-1'478'886	299'496	84'343	-1'095'047	33'144'943	-3.3%	82.0%
2294	Giffers	17.3%	-465'738	80.9%	-376'782	85'964	6'090	-284'729	6'754'299	-4.2%	80.9%
2296	Heitenried	3.7%	-61'422	81.0%	-49'752	10'402	-17'068	-56'418	4'505'187	-1.3%	81.0%
2299	Plaffeien	8.0%	-406'801	93.0%	-378'325	56'200	-24'622	-346'747	19'413'948	-1.8%	98.0%
2300	Plasselb	3.1%	-17'038	95.0%	-16'186	5'942	-15'332	-25'576	4'415'581	-0.6%	95.0%
2301	Rechthalten	4.4%	-59'573	90.0%	-53'616	10'948	-12'746	-55'414	4'228'720	-1.3%	90.0%
2302	St. Antoni	5.5%	-153'932	90.0%	-138'539	26'136	-15'509	-127'913	7'213'596	-1.8%	90.0%
2303	St. Silvester	4.6%	-50'325	98.0%	-49'319	7'947	-10'766	-52'138	3'523'431	-1.5%	98.0%
2304	St. Ursen	6.6%	-124'978	80.6%	-100'732	21'588	-10'648	-89'793	4'933'419	-1.8%	80.6%
2305	Schmitten	19.8%	-1'557'789	72.0%	-1'121'608	265'527	202'061	-654'021	15'217'481	-4.3%	77.0%
2306	Tafers	6.7%	-383'978	75.0%	-287'983	58'844	-8'082	-237'222	13'865'290	-1.7%	75.0%
2307	Tentlingen	7.0%	-140'305	76.1%	-106'772	22'251	-8'836	-93'357	4'632'820	-2.0%	76.1%
2308	Ueberstorf	3.7%	-88'010	89.0%	-78'329	22'727	-25'297	-80'899	8'553'658	-0.9%	89.0%
2309	Wünnewil-Flamatt	14.3%	-1'212'357	85.7%	-1'038'990	243'187	101'685	-694'118	21'225'807	-3.3%	85.7%
Total			-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Greizerbezirk											
2162	Bas-Intyamon	5.5%	-80'118	83.2%	-66'658	12'901	-17'283	-71'040	5'649'908	-1.3%	83.2%
2123	Botterens	2.8%	-21'256	85.0%	-18'067	3'386	-7'968	-22'649	1'984'633	-1.1%	85.0%
2124	Broc	10.2%	-386'174	92.0%	-355'280	59'703	-3'944	-299'520	11'325'310	-2.6%	92.0%
2125	Bulle	20.5%	-8'190'327	74.3%	-6'085'413	1'216'351	637'707	-4'231'356	126'151'688	-3.4%	74.3%
2128	Châtel-sur-Montsalvens	2.8%	-16'609	79.5%	-13'204	1'858	-4'323	-15'669	1'628'200	-1.0%	79.5%
2129	Corbières	7.0%	-102'361	77.2%	-79'022	17'931	-8'574	-69'666	3'612'094	-1.9%	73.5%
2130	Crésuz	0.2%	-2'120	67.0%	-1'421	399	-7'153	-8'175	2'683'489	-0.3%	67.0%
2131	Echarlens	0.5%	3'249	70.0%	2'274	472	-14'685	-11'939	3'150'230	-0.4%	70.0%
2134	Grandvillard	15.1%	-156'748	80.0%	-125'399	39'290	26'759	-59'349	4'601'466	-1.3%	80.0%
2135	Gruyères	9.8%	-334'216	75.6%	-252'667	59'896	-2'945	-195'717	9'087'975	-2.2%	84.5%
2137	Hauteville	4.6%	-23'656	77.7%	-18'380	6'879	-7'605	-19'107	2'480'945	-0.8%	77.7%
2121	Haut-Intyamon	4.2%	-80'725	97.0%	-78'303	8'153	-21'683	-91'833	7'723'455	-1.2%	97.0%
2138	Jaun	7.3%	-37'312	100.0%	-37'312	5'919	-6'630	-38'023	3'732'688	-1.0%	100.0%
2140	Marsens	3.0%	-51'258	75.0%	-38'443	14'148	-23'978	-48'274	8'171'346	-0.6%	75.0%
2143	Morlon	1.1%	-5'929	88.1%	-5'223	1'981	-9'214	-12'456	2'692'419	-0.5%	84.3%
2145	Le Pâquier	1.7%	-16'297	79.7%	-12'988	4'249	-16'904	-25'643	4'656'384	-0.6%	88.5%
2122	Pont-en-Ogoz	4.3%	-108'008	75.0%	-81'006	20'683	-23'681	-84'003	6'966'354	-1.2%	75.0%
2147	Pont-la-Ville	2.5%	-21'310	80.0%	-17'048	1'284	-10'731	-26'495	2'337'421	-1.1%	80.0%
2148	Riaz	6.5%	-247'663	73.0%	-180'794	46'103	-18'063	-152'753	13'042'298	-1.2%	73.0%
2149	La Roche	7.6%	-68'031	100.0%	-68'031	36'906	-7'171	-38'296	6'115'703	-0.6%	85.0%
2152	Sâles	5.9%	-98'526	80.0%	-78'821	20'379	7'576	-50'866	4'903'557	-1.0%	80.0%
2153	Sorens	32.8%	-797'483	83.0%	-661'911	145'354	123'092	-393'465	5'308'036	-7.4%	83.0%
2163	Val-de-Charmey	7.0%	-233'974	89.8%	-210'108	50'730	-1'389	-160'768	14'155'856	-1.1%	89.8%
2155	Vaulruz	4.3%	-57'553	79.0%	-45'467	10'074	-4'494	-39'887	4'621'517	-0.9%	79.0%
2160	Vuadens	4.6%	-162'072	87.8%	-142'300	20'840	-19'899	-141'358	9'954'469	-1.4%	87.8%
Total			-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Seebezirk											
2250	Courgevaux	16.7%	-472'261	76.0%	-358'918	86'435	36'478	-236'006	5'516'140	-4.3%	76.0%
2254	Courtepin	5.6%	-431'130	85.0%	-366'461	54'614	-62'346	-374'193	22'144'693	-1.7%	85.0%
2257	Cressier	57.0%	-2'239'264	64.9%	-1'453'282	392'701	411'240	-649'341	7'031'706	-9.2%	64.9%
2258	Fräschels	1.0%	7'019	75.0%	5'264	1'312	-8'126	-1'550	2'026'495	-0.1%	75.0%
2259	Galmiz	2.3%	-35'019	72.0%	-25'214	3'042	-10'510	-32'682	2'328'697	-1.4%	72.0%
2260	Gempenach	0.7%	-2'942	67.0%	-1'971	377	-5'451	-7'044	878'222	-0.8%	67.0%
2261	Gren	6.1%	-13'330	32.0%	-4'266	16'009	6'711	18'455	3'796'323	0.5%	32.0%
2262	Gumels	3.9%	-223'835	80.0%	-179'068	40'812	-47'002	-185'259	16'322'831	-1.1%	80.0%
2265	Kerzers	9.6%	-864'503	85.0%	-734'827	134'481	4'917	-595'429	26'207'415	-2.3%	85.0%
2266	Kleinbödingen	5.0%	-61'606	60.0%	-36'964	9'465	-7'038	-34'537	2'200'632	-1.6%	60.0%
2271	Meyriez	0.8%	-5'505	52.3%	-2'879	2'053	-10'334	-11'160	2'658'173	-0.4%	52.3%
2284	Mont-Vully	3.0%	-56'788	60.0%	-34'073	41'832	-35'048	-27'289	15'051'141	-0.2%	60.0%
2272	Misery-Courtion	3.8%	-42'027	92.6%	-38'917	13'106	-24'753	-50'563	6'608'828	-0.8%	88.0%
2274	Muntelier	3.2%	-12'548	58.0%	-7'278	8'791	-14'449	-12'936	6'748'167	-0.2%	58.0%
2275	Murten / Morat	12.6%	-1'805'461	62.0%	-1'119'386	183'440	13'886	-922'060	41'442'414	-2.2%	62.0%
2276	Ried bei Kerzers	13.2%	-250'319	72.5%	-181'481	49'394	24'642	-107'445	4'339'102	-2.5%	72.5%
2278	Ulmiz	4.1%	-23'112	79.5%	-18'374	4'535	-3'390	-17'230	1'645'069	-1.0%	79.5%
Total			-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015 Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt			
Glanebezirk											
2061	Auboranges	1.1%	148'506	50.0%	74'253	1'312	-5'035	70'531	1'181'541	6.0%	50.0%
2063	Billens-Hennens	1.2%	-11'662	100.0%	-11'662	1'160	-11'426	-21'928	2'384'748	-0.9%	100.0%
2066	Chapelle (Glâne)	1.9%	-9'401	85.0%	-7'991	1'323	-4'583	-11'251	1'088'788	-1.0%	85.0%
2067	Le Châtelard	5.7%	-25'850	63.0%	-16'286	3'951	-2'249	-14'583	1'228'662	-1.2%	100.0%
2068	Châtonnaye	7.7%	-59'501	85.0%	-50'576	14'932	-5'723	-41'366	2'527'734	-1.6%	85.0%
2072	Ecublens	0.5%	-2'837	88.0%	-2'496	377	-6'181	-8'300	1'201'307	-0.7%	88.0%
2116	La Folliaz	0.7%	-8'329	87.1%	-7'254	1'179	-17'239	-23'315	3'097'550	-0.8%	87.1%
2079	Grangettes	0.7%	9'065	77.0%	6'980	288	-3'222	4'046	583'955	0.7%	77.0%
2086	Massonnens	1.5%	-2'289	86.9%	-1'989	-	-9'859	-11'848	1'520'355	-0.8%	91.2%
2087	Mézières	4.7%	-51'364	83.0%	-42'632	11'076	-14'487	-46'044	3'567'927	-1.3%	93.0%
2089	Montet	0.4%	-2'706	75.0%	-2'030	354	-6'809	-8'485	1'328'076	-0.6%	75.0%
2096	Romont	18.9%	-1'525'425	90.0%	-1'372'883	236'663	113'583	-1'022'636	29'526'865	-3.5%	90.0%
2097	Rue	2.1%	-33'446	83.0%	-27'760	7'197	-20'576	-41'139	6'486'790	-0.6%	83.0%
2099	Siviriez	1.3%	15'338	88.0%	13'497	14'763	-42'050	-13'789	25'337'669	-0.1%	88.0%
2115	Torny	1.8%	-27'252	79.9%	-21'774	3'339	-14'558	-32'993	3'402'090	-1.0%	79.9%
2102	Ursy	8.5%	-366'054	77.0%	-281'862	58'780	9'290	-213'791	9'927'383	-2.2%	77.0%
2111	Villaz-St-Pierre	13.3%	-228'229	86.7%	-197'875	35'893	10'188	-151'794	4'810'962	-3.2%	82.4%
2114	Villorsonnens	2.9%	-34'766	76.0%	-26'422	8'896	-20'216	-37'742	4'500'809	-0.8%	76.0%
2113	Vuisternens-devant-Romc	7.4%	-233'258	88.4%	-206'200	38'549	-11'643	-179'293	8'583'192	-2.1%	88.4%
Total			-2'449'459		-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Broyebezirk											
2053	Belmont-Broye	15.8%	-1'139'792	72.0%	-820'650	182'756	101'929	-535'965	20'594'290	-2.6%	72.0%
2008	Châtillon	0.8%	-6'490	87.0%	-5'647	929	-8'569	-13'287	1'418'888	-0.9%	65.0%
2009	Cheiry	1.9%	-8'319	80.0%	-6'655	1'309	-5'728	-11'074	1'300'514	-0.9%	90.0%
2055	Cheyres-Châbles	1.8%	53'415	70.0%	37'391	12'722	-37'095	13'018	11'088'257	0.1%	70.0%
2011	Cugy	5.6%	-120'075	90.0%	-108'067	22'925	-13'556	-98'699	5'902'387	-1.7%	90.0%
2051	Delley-Portalban	1.0%	14'944	49.9%	7'457	1'112	-21'114	-12'545	7'711'861	-0.2%	49.9%
2054	Estavayer	14.2%	-2'324'236	84.0%	-1'952'359	372'777	130'082	-1'449'500	44'967'338	-3.2%	84.0%
2016	Fétigny	10.5%	-116'475	85.6%	-99'702	25'790	-8'413	-82'326	3'779'609	-2.2%	88.0%
2022	Gletterens	2.3%	-16'099	58.9%	-9'483	6'149	-14'251	-17'585	5'415'684	-0.3%	58.9%
2025	Lully	5.2%	-75'702	80.0%	-60'562	14'105	-11'861	-58'318	3'987'066	-1.5%	80.0%
2027	Ménières	4.6%	-33'342	88.1%	-29'374	3'281	-4'095	-30'188	1'698'446	-1.8%	88.1%
2029	Montagny	8.4%	-235'987	79.2%	-186'902	47'644	-18'618	-157'875	8'116'371	-1.9%	83.6%
2050	Les Montets	8.4%	-150'996	77.4%	-116'871	29'530	-2'414	-89'755	4'802'695	-1.9%	77.4%
2035	Nuvilly	7.9%	-31'140	87.9%	-27'372	6'094	-3'834	-25'112	1'413'812	-1.8%	87.9%
2038	Prévondavaux	1.0%	-699	90.3%	-631	75	-1'403	-1'960	292'105	-0.7%	90.3%
2041	St-Aubin	8.9%	-253'381	80.0%	-202'705	42'509	-2'223	-162'420	6'865'388	-2.4%	80.0%
2043	Sévaz	32.2%	-152'098	63.0%	-95'822	23'534	5'672	-66'616	1'167'087	-5.7%	63.0%
2044	Surpierre	2.8%	-11'193	88.7%	-9'928	3'527	-5'339	-11'740	2'496'194	-0.5%	88.7%
2045	Vallon	3.5%	-16'435	78.0%	-12'819	2'623	-5'888	-16'085	1'350'047	-1.2%	78.0%
Total			-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Vivisbachbezirk											
2321	Attalens	6.6%	-377'174	78.5%	-296'081	70'958	-20'769	-245'893	16'383'860	-1.5%	78.5%
2323	Bossonnens	4.4%	-104'678	93.0%	-97'351	15'232	-12'764	-94'883	6'133'645	-1.5%	93.0%
2325	Châtel-St-Denis	23.2%	2'792'111	83.6%	2'334'204	-	-677'119	1'657'086	35'181'237	4.7%	83.6%
2337	Le Flon	1.0%	-10'589	93.8%	-9'933	1'664	-20'981	-29'250	3'893'774	-0.8%	93.8%
2328	Granges	8.7%	-145'885	81.0%	-118'167	25'116	-6'631	-99'681	3'254'685	-3.1%	89.0%
2333	Remaufens	5.4%	-76'264	88.0%	-67'112	15'207	-11'515	-63'420	4'203'759	-1.5%	88.0%
2335	St-Martin	1.3%	12'682	90.0%	11'414	1'747	-16'878	-3'717	3'797'805	-0.1%	87.0%
2336	Semsaies	10.4%	64'552	83.0%	53'578	-	-43'326	10'252	7'120'708	0.1%	83.0%
2338	La Verrerie	17.3%	-263'544	86.0%	-226'648	48'326	1'720	-176'602	5'073'029	-3.5%	86.0%
Total			1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	

1	2	3	4	5	6				7	8	9
Nr.	Gemeinde	% Einnahmen jP gemessen an Gesamteinnahmen nP und jP	geschätzte Gesamtauswirkungen SV17 (Gewinn + Kapital + Dividenden) gemessen am Betrag der einfachen Kantonssteuer	Gemeindesteuerfuss 2018 jP	Schätzungen SV17 (Basis 2015)				Jahresrechnungen Gemeinden 2015	% der finanziellen Auswirkungen insgesamt gemessen am Ertrag der Gemeinden	Gemeindesteuerfuss 2018 nP
					geschätzte Auswirkungen SV17 auf Gemeindesteuern	geschätzter jährlicher Ausgleich für die Gemeinden	geschätzte Finanzausgleichswirkungen (Ressourcen + Bedarf)	geschätzte finanzielle Auswirkungen insgesamt	Ertrag Erfolgsrechnung Gemeinden 2015 (ohne interne Verrechnungen)		
Zusammenfassung											
	Freiburg-Stadt		5'011'630		4'089'490	-	-2'806'633	1'282'857	213'647'451	0.6%	
	Saanebezirk		-24'332'335		-16'223'880	4'465'519	2'259'593	-9'498'768	307'045'086	-3.1%	
	Sensebezirk		-7'311'164		-5'898'257	1'268'540	233'790	-4'395'927	173'315'527	-2.5%	
	Greyerzbezirk		-11'296'474		-8'670'992	1'805'870	556'818	-6'308'305	266'737'443	-2.4%	
	Seebezirk		-6'532'632		-4'558'095	1'042'400	269'428	-3'246'268	166'946'048	-1.9%	
	Glanebezirk		-2'449'459		-2'182'960	440'033	-62'794	-1'805'721	112'286'404	-1.6%	
	Broyebezirk		-4'624'100		-3'700'700	799'389	73'280	-2'828'031	134'368'038	-2.1%	
	Vivisbachbezirk		1'891'210		1'583'904	178'250	-808'262	953'892	85'042'504	1.1%	
	Total		-49'643'324		-35'561'491	10'000'000	-284'780	-25'846'271	1'459'388'502	-1.8%	

>=0%	10
>=-1% et <0%	42
>=-2% et <-1%	48
>=-3% et <-2%	16
>=-4% et <-3%	11
>=-5% et <-4%	4
>=-7% et <-5%	2
>=-10% et <-7%	3
<-10%	-
Total	136

Loi

du

sur la mise en œuvre de la réforme fiscale

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu la loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS;

Vu le message 2017-DFIN-79 du Conseil d'Etat du 8 octobre 2018;

Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

1. Dispositions générales

Art. 1 Objet

¹ La présente loi règle la mise en œuvre du projet fiscal 17 (réforme fiscale).

² Elle comprend des mesures fiscales et des mesures d'accompagnement, qui font l'objet de modifications du droit existant.

³ Elle règle en outre le financement de certaines des mesures d'accompagnement.

Art. 2 Evaluation

¹ Le Conseil d'Etat présente au Grand Conseil un rapport sur la mise en œuvre et les effets de la présente loi sept ans après son entrée en vigueur.

Gesetz

vom

über die Umsetzung der Steuerreform

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

gestützt auf das Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung;

nach Einsicht in die Botschaft 2017-DFIN-79 des Staatsrats vom 8. Oktober 2018;

auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

1. Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 Gegenstand

¹ Dieses Gesetz regelt die Umsetzung der Steuervorlage 17 (Steuerreform).

² Es umfasst steuerliche Massnahmen und Begleitmassnahmen, für die es Änderungen im geltenden Recht braucht.

³ Es regelt ausserdem die Finanzierung gewisser Begleitmassnahmen.

Art. 2 Evaluation

¹ Der Staatsrat unterbreitet dem Grossen Rat sieben Jahre nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes einen Bericht über seine Umsetzung und Wirkung.

² Le rapport expose l'évolution des recettes fiscales provenant des personnes morales, l'évolution des recettes fiscales des collectivités publiques, l'utilisation de la déduction supplémentaire pour la recherche et le développement et l'utilisation des règles applicables aux brevets et droits comparables ainsi que les recettes et l'affectation de la taxe visant à financer les mesures d'accompagnement. Au besoin, il propose des adaptations à apporter.

2. Financement des mesures d'accompagnement

Art. 3 Taxe sociale

¹ Les mesures d'accompagnement suivantes sont financées au moyen d'une taxe sociale (taxe):

- a) mesures en faveur de la formation professionnelle (art. 70a de la loi du 13 décembre 2007 sur la formation professionnelle);
- b) mesures en faveur des demandeurs et demandeuses d'emploi de 50 ans et plus ainsi que des jeunes en difficulté d'insertion professionnelle (art. 103 al. 1 let. h de la loi du 6 octobre 2010 sur l'emploi et le marché du travail);
- c) mesures en faveur de l'accueil extrafamilial (art. 10a de la loi du 9 juin 2011 sur les structures d'accueil extrafamilial de jour);
- d) mesures en faveur de l'intégration des personnes en situation de handicap (art. 8 de la loi du 12 octobre 2017 sur la personne en situation de handicap).

² Sont assujetties à la taxe les personnes morales soumises à l'impôt sur le bénéfice.

Art. 4 Base de calcul et taux

¹ La taxe annuelle est calculée sur l'impôt cantonal de base sur le bénéfice de la période fiscale qui se termine durant l'année et qui a été notifié de manière définitive par le service chargé des contributions (ci-après: le Service).

² Le taux de la taxe s'élève à 8,5% de l'impôt cantonal de base notifié par le Service.

² Der Bericht gibt Auskunft über die Entwicklung des Steueraufkommens der juristischen Personen, die Entwicklung der Steuereinnahmen der Gemeinwesen, die Inanspruchnahme des zusätzlichen Abzugs für Forschung und Entwicklung und der für Patente und vergleichbare Rechte geltenden Vorschriften sowie die Einnahmen und die Zweckbestimmung der Abgabe zur Finanzierung der Begleitmassnahmen. Gegebenenfalls schlägt er Anpassungen vor.

2. Finanzierung der Begleitmassnahmen

Art. 3 Sozialabgabe

¹ Die folgenden Begleitmassnahmen werden über eine Sozialabgabe finanziert:

- a) Massnahmen zugunsten der Berufsbildung (Art. 70a des Gesetzes vom 13. Dezember 2007 über die Berufsbildung);
- b) Massnahmen zugunsten der Stellensuchenden ab 50 Jahren und der Jugendlichen mit Schwierigkeiten bei der beruflichen Eingliederung (Art. 103 Abs. 1 Bst. h des Gesetzes vom 6. Oktober 2010 über die Beschäftigung und den Arbeitsmarkt);
- c) Massnahmen zugunsten der familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (Art. 10a des Gesetzes vom 9. Juni 2011 über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen);
- d) Massnahmen zugunsten der beruflichen Eingliederung von Menschen mit Behinderungen (Art. 8 des Gesetzes vom 12. Oktober 2017 über Menschen mit Behinderungen).

² Die Sozialabgabe ist von den gewinnsteuerpflichtigen juristischen Personen zu entrichten.

Art. 4 Bemessungsgrundlage und Abgabesatz

¹ Die jährliche Sozialabgabe bemisst sich nach der einfachen kantonalen Gewinnsteuer für die Steuerperiode, die im entsprechenden Jahr endet, und die vom für Steuern zuständigen Amt (das Amt) rechtskräftig verfügt wurde.

² Der Abgabesatz beträgt 8,5% der vom Amt rechtskräftig verfügten einfachen kantonalen Gewinnsteuer.

Art. 5 Affectation

¹ Les recettes de la taxe sont affectées:

- a) à un fonds visant à favoriser la formation professionnelle et la formation professionnelle supérieure;
- b) au Fonds cantonal de l'emploi;
- c) à un fonds visant à favoriser la conciliation entre la vie familiale et la vie professionnelle;
- d) à un fonds pour l'intégration des personnes en situation de handicap.

² L'affectation des fonds est réglée dans les législations spéciales pertinentes.

Art. 6 Autorité de perception

La taxe et les intérêts liés à l'application de la présente loi sont perçus par le Service.

Art. 7 Obligation de payer un acompte

¹ A la fin du mois de février de chaque année, le Service envoie un acompte pour la taxe de la période fiscale en cours. Il détermine le montant de l'acompte en se fondant sur la dernière taxation ou en estimant le montant de la taxe probablement dû pour l'année fiscale en cours.

² L'acompte doit être acquitté au plus tard dans les trente jours après réception.

³ L'acompte ne porte ni intérêts moratoires, ni intérêts rémunérateurs.

Art. 8 Décompte

¹ La taxation est effectuée en même temps que la taxation de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Un décompte séparé est notifié au contribuable.

² L'acompte payé est imputé sur la taxe due selon la taxation.

³ Si le solde fixé dans le décompte final n'est pas acquitté au plus tard le trentième jour qui suit son échéance, il porte intérêts moratoires. L'article 206 al. 1 let. e et al. 2 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs est applicable.

Art. 9 Echéance

La taxe est échue dès la notification de la décision de taxation.

Art. 5 Zuteilung

¹ Die Einnahmen aus der Sozialabgabe werden folgenden Fonds zugeteilt:

- a) einem Fonds zur Förderung der Berufsbildung und der höheren Berufsbildung;
- b) dem kantonalen Beschäftigungsfonds;
- c) einem Fonds zur Förderung der Vereinbarkeit von Berufs- und Familienleben;
- d) einem Fonds für die Integration der Menschen mit Behinderungen.

² Die Mittelzuweisung der Fonds wird in den einschlägigen Spezialgesetzgebungen geregelt.

Art. 6 Bezugsbehörde

Das Amt bezieht die Sozialabgabe und Zinsen in Anwendung dieses Gesetzes.

Art. 7 Verpflichtung zur Akontozahlung

¹ Das Amt verschickt jeweils Ende Februar eine Akontozahlungsrechnung für die Sozialabgabe der laufenden Steuerperiode. Sie bemisst den Betrag der Akontozahlung nach der letzten Veranlagung oder mittels Schätzung der voraussichtlichen Sozialabgabe für das laufende Steuerjahr.

² Die Akontozahlung ist innerhalb von dreissig Tagen nach Erhalt zu entrichten.

³ Auf der Akontozahlung wird kein Verzugszins geschuldet und kein Vergütungszins gutgeschrieben.

Art. 8 Abrechnung

¹ Die Veranlagung erfolgt gleichzeitig mit der Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuer. Die Steuerpflichtigen erhalten eine separate Abrechnung.

² Die geleistete Akontozahlung wird an die gemäss Veranlagung geschuldete Abgabe angerechnet.

³ Wird der in der Schlussabrechnung festgelegte Restbetrag nicht spätestens am dreissigsten Tag nach Fälligkeit entrichtet, so wird ein Verzugszins geschuldet. Artikel 206 Abs. 1 Bst. e und Abs. 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern ist anwendbar.

Art. 9 Fälligkeit

Die Abgabe wird mit Eröffnung der Veranlagungsanzeige fällig.

Art. 10 Prescription

¹ Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale mais au plus tard quinze ans à compter de cette date.

² Le droit de percevoir la taxe se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation mais dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force.

³ Pour la suspension et l'interruption de la prescription, l'article 151 al. 2 et 3 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs s'applique par analogie.

Art. 11 Droit applicable

Les dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs sont applicables en matière de solidarité, de perception, de recouvrement, de voies de droit, à moins que la présente loi ne prévoie des dispositions particulières.

3. Dispositions finales

Art. 12 Modifications

Les lois suivantes sont modifiées conformément aux dispositions figurant dans l'annexe:

- a) loi du 13 décembre 2007 sur la formation professionnelle (RSF 420.1);
- b) loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (RSF 631.1);
- c) loi du 9 juin 2011 sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1);
- d) loi du 26 septembre 1990 sur les allocations familiales (RSF 836.1);
- e) loi du 6 octobre 2010 sur l'emploi et le marché du travail (RSF 866.1.1).

Art. 13 Referendum et entrée en vigueur

¹ La présente loi est soumise au referendum législatif. Elle n'est pas soumise au referendum financier.

² Elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

Art. 10 Verjährung

¹ Das Recht auf Veranlagung der Abgabe verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode und ist fünfzehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt.

² Das Recht auf Bezug der Abgabe verjährt 5 Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, und die Verjährung tritt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist.

³ Für den Stillstand und die Unterbrechung der Verjährung gilt Artikel 151 Abs. 2 und 3 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern sinngemäss.

Art. 11 Geltendes Recht

Die Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern gelten für Solidarität, Bezug, Betreuung und Rechtsmittel, sofern dieses Gesetz keine besonderen Bestimmungen enthält.

3. Schlussbestimmungen

Art. 12 Änderungen geltenden Rechts

Die folgenden Gesetze werden gemäss den Bestimmungen im Anhang geändert:

- a) Gesetz vom 13. Dezember 2007 über die Berufsbildung (SGF 420.1);
- b) Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (SGF 631.1);
- c) Gesetz vom 9. Juni 2011 über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (SGF 835.1);
- d) Gesetz vom 26. September 1990 über die Familienzulagen (SGF 836.1);
- e) Gesetz vom 6. Oktober 2010 über die Beschäftigung und den Arbeitsmarkt (SGF 866.1.1).

Art. 13 Referendum und Inkrafttreten

¹ Dieses Gesetz untersteht dem Gesetzesreferendum. Es untersteht nicht dem Finanzreferendum.

² Es tritt am 1. Januar 2020 in Kraft.

ANNEXE

Modifications de lois

Les lois mentionnées à l'article 12 sont modifiées comme il suit:

1. Loi du 13 décembre 2007 sur la formation professionnelle (RSF 420.1)

Art. 68 al. 4 (nouveau)

⁴ Sont applicables par analogie les dispositions de la législation sur l'AVS concernant la responsabilité de l'employeur (art. 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants – LAVS), la compensation (art. 20 LAVS), le taux des intérêts moratoires et des intérêts rémunérateurs, la réduction et la remise des cotisations (art. 11 LAVS) et la perception des cotisations (art. 14 à 16 LAVS).

Art. 70a (nouveau) Fonds «réforme fiscale»

¹ Il est institué un fonds visant à favoriser la formation professionnelle et la formation professionnelle supérieure. Dans les limites des montants disponibles, ce fonds peut en particulier contribuer au financement:

- a) des cours interentreprises;
- b) de START!;
- c) des réseaux d'entreprises formatrices;
- d) des travaux de construction et de rénovation des immeubles destinés à la formation professionnelle;
- e) de mesures pour les jeunes en difficulté.

² Le financement du fonds est réglé dans la loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale.

2. Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (RSF 631.1)

Art. 19b al. 1

Remplacer le taux de «50%» par «70%».

ANHANG

Gesetzesänderungen

Die in Artikel 12 genannten Gesetze werden wie folgt geändert:

1. Gesetz vom 13. Dezember 2007 über die Berufsbildung (SGF 420.1)

Art. 68 Abs. 4 (neu)

⁴ Die Bestimmungen der AHV-Gesetzgebung gelten sinngemäss für die Haftung des Arbeitgebers (Art. 52 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung – AHVG), die Verrechnung (Art. 20 AHVG), die Höhe der Verzugs- und Vergütungszinsen, die Herabsetzung und den Erlass von Beiträgen (Art. 11 AHVG) sowie für den Bezug der Beiträge (Art. 14 bis 16 AHVG).

Art. 70a (neu) Steuerreform-Fonds

¹ Es wird ein Fonds zur Förderung der Berufsbildung und der höheren Berufsbildung errichtet. Dieser Fonds kann mit den verfügbaren Mitteln insbesondere Folgendes mitfinanzieren:

- a) die überbetrieblichen Kurse;
- b) das Forum der Berufe START!;
- c) Lehrbetriebsverbünde;
- d) Bau- und Sanierungsarbeiten an den Gebäuden, die der Berufsbildung dienen;
- e) Massnahmen für Jugendliche mit Schwierigkeiten.

² Die Finanzierung des Fonds richtet sich nach dem Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform.

2. Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (SGF 631.1)

Art. 19b Abs. 1

Den Satz «50%» durch «70%» ersetzen.

Art. 20a (nouveau) Produit de l'activité indépendante – Résultat provenant de brevets et de droits comparables

Les articles 103a et 103b s'appliquent par analogie aux revenus provenant de brevets et de droits comparables en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 21 al. 1^{bis} et 3 et al. 4, 5, 6 et 7 (nouveaux)

1^{bis} Remplacer le taux de «50%» par «70%».

³ Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (réserves issues d'apports de capital) effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social. L'alinéa 4 est réservé.

⁴ Si lors du remboursement de réserves issues d'apports de capital conformément à l'alinéa 3, une société de capitaux ou une société coopérative cotée dans une bourse suisse ne distribue pas d'autres réserves au moins pour un montant équivalent, le remboursement est impossible à hauteur de la moitié de la différence entre le remboursement et la distribution des autres réserves, mais au plus à hauteur du montant des autres réserves pouvant être distribuées en vertu du droit commercial qui sont disponibles dans la société.

⁵ L'alinéa 4 ne s'applique pas aux réserves issues d'apports de capital:

- a) qui ont été constituées après le 24 février 2008 dans le cadre de concentrations équivalant économiquement à des fusions, par l'apport de droits de participation ou de droits de sociétariat dans une société de capitaux étrangère ou une société coopérative étrangère au sens de l'article 103 al. 1 let. c ou lors d'un transfert transfrontalier dans une société de capitaux suisse selon l'article 103 al. 1 let. d;
- b) qui existaient déjà au sein d'une société de capitaux ou d'une société coopérative étrangère au moment d'une fusion ou restructuration transfrontalière au sens de l'article 103 al. 1 let. b et al. 4 ou du déplacement du siège ou de l'administration effective après le 24 février 2008;
- c) en cas de liquidation de la société de capitaux ou de la société coopérative.

⁶ Les alinéas 4 et 5 s'appliquent par analogie en cas d'utilisation de réserves issues d'apports de capital pour l'émission d'actions gratuites ou l'augmentation gratuite de la valeur nominale.

Art. 20a (neu) Selbstständige Erwerbstätigkeit – Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten

Für das Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten bei selbstständiger Erwerbstätigkeit sind die Artikel 103a und 103b sinngemäss anwendbar.

Art. 21 Abs. 1^{bis} und 3 und Abs. 4, 5, 6 und 7 (neu)

1^{bis} Den Satz «50%» durch «70%» ersetzen.

³ Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Absatz 4 bleibt vorbehalten.

⁴ Schüttet eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, bei der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen nach Absatz 3 nicht mindestens im gleichen Umfang übrige Reserven aus, so ist die Rückzahlung im Umfang der halben Differenz zwischen der Rückzahlung und der Ausschüttung der übrigen Reserven steuerbar, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven.

⁵ Absatz 4 ist nicht anwendbar auf Reserven aus Kapitaleinlagen:

- a) die bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen durch Einbringen von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach Artikel 103 Abs. 1 Bst. c oder durch eine grenzüberschreitende Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft nach Artikel 103 Abs. 1 Bst. d nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind;
- b) die im Zeitpunkt einer grenzüberschreitenden Fusion oder Umstrukturierung nach Artikel 103 Abs. 1 Bst. b und Abs. 4 oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung nach dem 24. Februar 2008 bereits in einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vorhanden waren;
- c) im Falle der Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

⁶ Die Absätze 4 und 5 gelten sinngemäss auch für Reserven aus Kapitaleinlagen, die für die Ausgabe von Gratisaktien und für Gratisnennwerterhöhungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen verwendet werden.

⁷ Si, lors de la vente de droits de participation à une société de capitaux ou une société coopérative qui est cotée dans une bourse suisse et qui les a émis, le remboursement des réserves issues d'apports de capital ne correspond pas au moins à la moitié de l'excédent de liquidation obtenu, la part de cet excédent de liquidation imposable est réduite d'un montant correspondant à la moitié de la différence entre cette part et le remboursement, mais au plus au montant des réserves qui sont imputables à ces droits de participation et qui sont disponibles dans la société.

Art. 21a al. 1 let. b

[¹ Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 21 al. 1 let. c:]

- b) le produit du transfert d'une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50% au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la somme de la valeur nominale de la participation transférée et des réserves issues d'apports de capital visées à l'article 21 al. 3; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun.

Art. 32a (nouveau) Activité lucrative indépendante –
Dédution des dépenses de recherche
et de développement

L'article 101a s'applique par analogie à la déduction des dépenses de recherche et de développement en cas d'activité lucrative indépendante.

Art. 100 al. 1 let. c, 2^e phr.

Abrogée

⁷ Entspricht bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die an einer schweizerischen Börse kotiert ist, die Rückzahlung der Reserven aus Kapitaleinlagen nicht mindestens der Hälfte des erhaltenen Liquidationsüberschusses um die halbe Differenz zwischen diesem Anteil und der Rückzahlung, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen Reserven aus Kapitaleinlagen, die auf diese Beteiligungsrechte entfallen.

Art. 21a Abs. 1 Bst. b

[¹ Als Ertrag aus beweglichem Vermögen in Sinne von Artikel 21 Abs. 1 Bst. c gilt auch:]

- b) der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50% am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung die Summe aus dem Nennwert der übertragenen Beteiligung und den Reserven aus Kapitaleinlagen nach Artikel 21 Abs. 3 übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

Art. 32a (neu) Selbstständige Erwerbstätigkeit – Abzug
von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Für den Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbstständiger Erwerbstätigkeit ist Artikel 101a sinngemäss anwendbar.

Art. 100 Abs. 1 Bst. c, 2. Satz

Aufgehoben

Art. 101a (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Dédution supplémentaire des dépenses
de recherche et de développement

¹ Sur demande, les dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers, sont déductibles à hauteur d'un montant dépassant de 50% au plus les dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial.

² Sont réputées recherche et développement la recherche scientifique et l'innovation fondée sur la science au sens de l'article 2 de la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation.

³ Une déduction augmentée est admissible pour:

- a) les dépenses de personnel directement imputables à la recherche et au développement, plus un supplément équivalant à 35% de ces dépenses, mais jusqu'à concurrence des dépenses totales du contribuable;
- b) 80% des dépenses pour les travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

⁴ Si le mandant des travaux de recherche et de développement est habilité à effectuer la déduction, le mandataire n'a droit à aucune déduction à ce titre.

Art. 103 al. 2, 1^{re} phr., et al. 4 let. b

² Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation à une société du même groupe sise à l'étranger, l'imposition de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de la participation est différée. (...).

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

b) *abrogée*

Art. 101a (neu) Berechnung des Reingewinns – Zusätzlicher
Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

¹ Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, kann auf Antrag um höchstens 50% über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug gebracht werden.

² Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation.

³ Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- a) dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35% dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person;
- b) 80% des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

⁴ Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

Art. 103 Abs. 2, 1. Satz, und Abs. 4 Bst. b

² Überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft, so wird für die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der Beteiligung die Besteuerung aufgeschoben. (...).

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

b) *aufgehoben*

Art. 103a (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Brevets et droits comparables: définition

¹ Sont réputés brevets:

- a) les brevets au sens de la Convention du 5 octobre 1973 sur le brevet européen dans sa version révisée du 29 novembre 2000 désignant la Suisse;
- b) les brevets au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets;
- c) les brevets étrangers correspondant aux brevets visés aux lettres a et b.

² Sont réputés droits comparables:

- a) les certificats complémentaires de protection, au sens de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets, et la prolongation de leur durée;
- b) les topographies protégées en vertu de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les topographies;
- c) les variétés végétales protégées en vertu de la loi fédérale du 20 mars 1975 sur la protection des obtentions végétales;
- d) les données protégées en vertu de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur les produits thérapeutiques;
- e) les rapports protégés en vertu d'une disposition d'exécution de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture;
- f) les droits étrangers correspondant aux droits visés aux lettres a à e.

Art. 103b (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Brevets et droits comparables: imposition

¹ Si le contribuable en fait la demande, le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est pris en compte dans le calcul du bénéfice net imposable en proportion des dépenses de recherche et de développement éligibles par rapport aux dépenses totales de recherche et de développement par brevet ou droit comparable (quotient Nexus) avec une réduction de 90%.

² Le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables qui sont inclus dans les produits est déterminé en soustrayant du bénéfice net de chacun de ces produits 6% des coûts attribués à ces produits ainsi que la rémunération de la marque.

Art. 103a (neu) Berechnung des Reingewinns – Patente
und vergleichbare Rechte: Begriffe

¹ Als Patente gelten:

- a) Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 in seiner revidierten Fassung vom 29. November 2000 mit Benennung Schweiz;
- b) Patente nach dem Patentgesetz des Bundes vom 25. Juni 1954;
- c) ausländische Patente, die den Patenten nach den Buchstaben a oder b entsprechen.

² Als vergleichbare Rechte gelten:

- a) ergänzende Schutzzertifikate nach dem Patentgesetz des Bundes vom 25. Juni 1954 und deren Verlängerung;
- b) Topographien, die nach dem Topographengesetz des Bundes vom 9. Oktober 1992 geschützt sind;
- c) Pflanzensorten, die nach dem Sortenschutzgesetz des Bundes vom 20. März 1975 geschützt sind;
- d) Unterlagen, die nach dem Heilmittelgesetz des Bundes vom 15. Dezember 2000 geschützt sind;
- e) Berichte, für die gestützt auf Ausführungsbestimmungen zum Landwirtschaftsgesetz des Bundes vom 29. April 1998 ein Berichtsschutz besteht;
- f) ausländische Rechte, die den Rechten nach den Buchstaben a–e entsprechen.

Art. 103b (neu) Berechnung des Reingewinns – Patente
und vergleichbare Rechte: Besteuerung

¹ Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 90% in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen.

² Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6% der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.

³ Lorsque le bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables est imposé pour la première fois de façon réduite, les dépenses de recherche et de développement qui ont déjà été prises en compte lors de périodes fiscales antérieures, ainsi qu'une éventuelle déduction au sens de l'article 101a, sont ajoutées au bénéfice net imposable. Une réserve latente imposée doit être constituée dans la mesure du montant ajouté.

⁴ Les dispositions d'exécution du Conseil fédéral relatives notamment au calcul du bénéfice net provenant de brevets et de droits comparables de façon réduite (notamment le quotient Nexus), à l'application de la réglementation aux produits qui ne présentent que de faibles différences entre eux et se fondent sur les mêmes brevets et droits comparables, aux obligations en matière de documentation, au début et à la fin de l'imposition réduite ainsi qu'au traitement des pertes provenant de brevets et de droits comparables sont applicables.

Art. 103c (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Déclaration des réserves latentes
au début de l'assujettissement

¹ Si le contribuable déclare les réserves latentes au début de l'assujettissement, y compris la plus-value qu'il a créée lui-même, ces réserves ne sont pas soumises à l'impôt sur le bénéfice. Ne peuvent pas être déclarées les réserves latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative provenant de la possession de 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, ou d'une participation de 10% au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société.

² Sont considérés comme le début de l'assujettissement le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de l'étranger à une entreprise ou un établissement stable situé en Suisse, la fin d'une exonération prévue à l'article 97 ainsi que le transfert en Suisse du siège ou du lieu de l'administration effective.

³ Les réserves latentes déclarées doivent être amorties annuellement au taux appliqué sur le plan fiscal à l'amortissement des valeurs patrimoniales concernées.

⁴ La plus-value créée par le contribuable lui-même qui est déclarée doit être amortie dans un délai de dix ans.

³ Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie ein allfälliger Abzug nach Artikel 101a zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden.

⁴ Die Ausführungsbestimmungen des Bundesrats insbesondere zur Berechnung des ermässigt steuerbaren Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten, namentlich zum Nexusquotienten, zur Anwendung der Regelung auf Produkte, die nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und denen dieselben Patente und vergleichbaren Rechte zugrunde liegen, zu den Dokumentationspflichten, zum Beginn und Ende der ermässigten Besteuerung und zur Behandlung der Verluste aus Patenten sind anwendbar.

Art. 103c (neu) Berechnung des Reingewinns – Aufdeckung
stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

¹ Deckt die steuerpflichtige Person bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.

² Als Beginn der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung nach Artikel 97 sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz.

³ Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.

⁴ Der aufgedeckte selbst geschaffene Mehrwert ist innert zehn Jahren abzuschreiben.

Art. 103d (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Imposition des réserves latentes
à la fin de l'assujettissement

¹ Lorsque l'assujettissement à l'impôt prend fin, les réserves latentes qui n'ont pas été imposées et qui existent alors, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, sont imposées.

² Sont considérés comme la fin de l'assujettissement à l'impôt le transfert de valeurs patrimoniales, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ou de fonctions de Suisse à une entreprise ou un établissement stable situé à l'étranger, le passage à une exonération prévue à l'article 97 et le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective.

Art. 103e (nouveau) Détermination du bénéfice net –
Limitation de la réduction fiscale

¹ La réduction fiscale totale fondée sur les articles 101a, 103a et 103b ne doit pas dépasser 20% du bénéfice imposable avant compensation des pertes, à l'exclusion du rendement net des participations selon les articles 111 et 112 et avant déduction des réductions susdites.

² Ni les réductions fondées sur les articles 101a et 103b ni la réduction fiscale totale ne doivent entraîner de reports de pertes.

Art. 110 Sociétés de capitaux et coopératives

L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 4% du bénéfice net.

Art. 113 al. 1 et 2

¹ L'impôt sur le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales est de 4% du bénéfice net.

² *Abrogé*

Art. 114 Placements collectifs de capitaux

L'impôt sur le bénéfice des placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est de 4% du bénéfice net.

Art. 117

Abrogé

Art. 103d (neu) Berechnung des Reingewinns – Besteuerung
stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

¹ Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert.

² Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Artikel 97 sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Art. 103e (neu) Berechnung des Reingewinns –
Entlastungsbegrenzung

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung nach den Artikeln 101a, 103a und 103b darf nicht höher sein als 20% des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag nach den Artikeln 111 und 112 ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

² Es dürfen weder aus den Ermässigungen nach den Artikeln 101a und 103b noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren.

Art. 110 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt 4% des Reingewinns.

Art. 113 Abs. 1 und 2

¹ Die Gewinnsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen beträgt 4% des Reingewinns.

² *Aufgehoben*

Art. 114 Kollektive Kapitalanlagen

Die Gewinnsteuer der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz beträgt 4% des Reingewinns.

Art. 117

Aufgehoben

Art. 121 Sociétés de capitaux et coopératives

¹ L'impôt sur le capital est calculé au taux de 1‰.

² Il est calculé au taux de 0,1‰ pour le capital propre afférent aux droits de participation visés aux articles 111 et 112 et aux droits visés à l'article 103a.

³ L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier.

Art. 122 al. 1 et al. 3 (nouveau)

¹ L'impôt sur le capital des associations, fondations et autres personnes morales est calculé au taux de 1‰.

³ L'impôt sur le bénéfice dû par les associations, fondations et autres personnes morales est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier.

Art. 126 al. 1

¹ L'impôt minimal se calcule au taux de 0,25‰ sur les recettes brutes provenant du commerce en gros et des entreprises de fabrication et de 0,7‰ sur les autres recettes brutes.

Section 4.5 (art. 127 à 130)

Abrogée

Art. 158 al. 2, 2^e et 3^e phr. (nouvelles)

² (...). Les personnes morales doivent en outre indiquer, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, le montant de leur capital propre. Ce capital propre comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves issues d'apports de capital au sens de l'article 21 al. 3 à 7, portées au bilan commercial, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ainsi que la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre.

Art. 121 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

¹ Die Kapitalsteuer wird zum Satz von 1‰ berechnet.

² Für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Artikel 111 und 112 und auf Rechte nach Artikel 103a entfällt, wird sie zum Satz von 0,1‰ berechnet.

³ Die von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geschuldete Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer angerechnet, maximal bis zur Höhe des Kapitalsteuerbetrags.

Art. 122 Abs. 1 und Abs. 3 (neu)

¹ Die Kapitalsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen wird zum unveränderlichen Satz von 1‰ berechnet.

³ Die von den Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen geschuldete Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer angerechnet, maximal bis zur Höhe des Kapitalsteuerbetrags.

Art. 126 Abs. 1

¹ Die Minimalsteuer beträgt 0,25‰ für die steuerbaren Bruttoeinnahmen aus Engroshandel und für jene von Fabrikationsunternehmungen und 0,7‰ für alle übrigen Bruttoeinnahmen.

Abschnitt 4.5 (Art. 127–130)

Aufgehoben

Art. 158 Abs. 2, 2. und 3. Satz (neu)

² (...). Zudem haben die juristischen Personen das dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Reserven aus Kapitaleinlage im Sinne von Artikel 21 Abs. 3–7, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Art. 248d Disposition transitoire relative à la modification du ...

¹ Pour les personnes morales qui ont été imposées sur la base des articles 127 et 128 de l'ancien droit, les réserves latentes existant à la fin de cette imposition, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, doivent, lors de leur réalisation, être imposées séparément dans les cinq ans qui suivent, dans la mesure où elles n'ont pas été imposées jusqu'alors. Elles sont imposées au taux de 4%.

² Le montant des réserves latentes que le contribuable fait valoir, y compris la plus-value créée par le contribuable lui-même, est fixé par une décision de l'autorité de taxation.

3. Loi du 9 juin 2011 sur les structures d'accueil extrafamilial de jour (RSF 835.1)

Art. 10 al. 5 (nouveau)

⁵ Sont applicables par analogie les dispositions de la législation sur l'AVS concernant la responsabilité de l'employeur (art. 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants – LAVS), la compensation (art. 20 LAVS), le taux des intérêts moratoires et des intérêts rémunératoires, la réduction et la remise des cotisations (art. 11 LAVS) et la perception des cotisations (art. 14 à 16 LAVS).

Art. 10a (nouveau) Soutien financier – du Fonds «réforme fiscale»

¹ Il est institué un fonds visant à favoriser la conciliation entre la vie familiale et la vie professionnelle. Dans les limites des montants disponibles, ce fonds peut en particulier financer des mesures permettant:

- a) d'inciter la création de nouvelles places d'accueil extrafamilial;
- b) de baisser les tarifs des places d'accueil extrafamilial;
- c) de développer des modèles de prise en charge innovants.

² Le financement du fonds est réglé dans la loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale.

Art. 248d Übergangsbestimmung zur Änderung vom ...

¹ Wurden juristische Personen nach Artikel 127 und 128 bisherigen Rechts besteuert, so werden die bei Ende dieser Besteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert. Der Steuersatz beträgt 4%.

² Die Höhe der von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts wird von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festgesetzt.

3. Gesetz vom 9. Juni 2011 über die familienergänzenden Tagesbetreuungseinrichtungen (SGF 835.1)

Art. 10 Abs. 5 (neu)

⁵ Die Bestimmungen der AHV-Gesetzgebung über die Haftung des Arbeitgebers (Art. 52 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung – AHVG), die Verrechnung (Art. 20 AHVG), die Verzugszinsen und die Vergütungszinsen, die Herabsetzung und den Erlass von Beiträgen (Art. 11 AHVG) und den Bezug der Beiträge (Art. 14–16 AHVG) gelten sinngemäss.

Art. 10a (neu) Finanzieller Beitrag – des Steuerreform-Fonds

¹ Es wird ein Fonds zur Förderung der Vereinbarkeit von Berufs- und Familienleben eingerichtet. Im Rahmen der verfügbaren Mittel können insbesondere Massnahmen finanziert werden, die:

- a) einen Anreiz zur Schaffung von neuen familienergänzenden Betreuungsplätzen geben;
- b) die Senkung der Tarife der familienergänzenden Betreuungsplätze ermöglichen;
- c) die Entwicklung innovativer Betreuungsmodelle ermöglichen.

² Die Finanzierung des Fonds wird im Gesetz über die Umsetzung der Steuerreform geregelt.

4. Loi du 26 septembre 1990 sur les allocations familiales (RSF 836.1)

Art. 19 al. 1 et 2

[¹ L'allocation mensuelle pour enfant est fixée au minimum à:]

- a) *remplacer le montant de «245 francs» par «265 francs»;*
- b) *remplacer le montant de «265 francs» par «285 francs».*

[² L'allocation mensuelle de formation professionnelle est fixée au minimum à:]

- a) *remplacer le montant de «305 francs» par «325 francs»;*
- b) *remplacer le montant de «325 francs» par «345 francs».*

5. Loi du 6 octobre 2010 sur l'emploi et le marché du travail (RSF 866.1.1)

Art. 103 al. 1 let. g et let. h (nouvelle) et al. 2 let. e (nouvelle)

[¹ L'Etat de Fribourg dispose d'un Fonds cantonal de l'emploi. Le capital, les revenus et les intérêts de celui-ci sont affectés:]

- g) au financement des structures instituées pour les demandeurs et demandeuses d'emploi bénéficiant ou ayant bénéficié d'autres prestations sociales cantonales ou communales;
- h) au financement des structures instituées pour les demandeurs et demandeuses d'emploi âgés de 50 ans et plus ainsi que pour les jeunes en difficulté d'insertion professionnelle, sous réserve de leur financement par l'assurance-chômage.

[² Le Fonds de l'emploi est alimenté:]

- e) par un montant provenant de la taxe sur le financement des mesures d'accompagnement de la réforme fiscale en faveur des mesures prévues à l'alinéa 1 let. h.
-

4. Gesetz vom 26. September 1990 über die Familienzulagen (SGF 836.1)

Art. 19 Abs. 1 und 2

[¹ Die monatliche Kinderzulage beträgt mindestens:]

- a) *den Betrag «245 Franken» durch «265 Franken» ersetzen;*
- b) *den Betrag «265 Franken» durch «285 Franken» ersetzen.*

[² Die monatliche Ausbildungszulage beträgt mindestens:]

- a) *den Betrag «305 Franken» durch «325 Franken» ersetzen;*
- b) *den Betrag «325 Franken» durch «345 Franken» ersetzen.*

5. Gesetz vom 6. November 2010 über die Beschäftigung und den Arbeitsmarkt (SGF 866.1.1)

Art. 103 Abs. 1 Bst. g und Bst. h (neu) und Abs. 2 Bst. e (neu)

[¹ Der Kanton Freiburg verfügt über einen kantonalen Beschäftigungsfonds. Das Kapital, die Erträge und die Zinsen dieses Fonds werden verwendet für:]

- g) die Finanzierung der Einrichtungen für Stellensuchende, die andere Sozialleistungen des Kantons oder der Gemeinden beziehen oder bezogen haben;
- h) die Finanzierung der Einrichtungen für Stellensuchende ab 50 Jahren und für Jugendliche mit Schwierigkeiten bei der beruflichen Eingliederung, unter Vorbehalt der Finanzierung durch die Arbeitslosenversicherung.

[² Der Beschäftigungsfonds wird gespeist durch:]

- e) einen Betrag aus der Abgabe für die Finanzierung der Begleitmassnahmen zur Steuerreform. Dieser Betrag wird zugunsten der Massnahmen gemäss Absatz 1 Bst. h eingesetzt.
-

Décret

du

**relatif aux contributions financières transitoires de l'Etat
en faveur des communes et des paroisses dans le cadre
de la mise en œuvre de la réforme fiscale**

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu la loi du ... sur la mise en œuvre de la réforme fiscale;

Vu le message 2018-DFIN-67 du Conseil d'Etat du 8 octobre 2018;

Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

Art. 1 But et bénéficiaires

L'Etat verse aux communes ainsi qu'aux paroisses catholiques et réformées du canton des contributions financières uniques au titre de compensation transitoire des effets de la mise en œuvre de la réforme fiscale.

Art. 2 Contributions de base

¹ La contribution financière de base de l'Etat en faveur des communes s'élève à 59,5 millions de francs, soit 8,5 millions de francs par année en moyenne sur la période 2020–2026.

² La contribution financière de base de l'Etat en faveur des paroisses s'élève à 7,7 millions de francs, soit 1,1 million de francs par année en moyenne sur la période 2020–2026.

Dekret

vom

**über die finanziellen Übergangsbeiträge des Staates
für die Gemeinden sowie die Pfarreien und
Kirchgemeinden für die Umsetzung der Steuerreform**

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

gestützt auf das Gesetz vom ... über die Umsetzung der Steuerreform;

nach Einsicht in die Botschaft 2018-DFIN-67 des Staatsrats vom 8. Oktober 2018;

auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

Art. 1 Zweck und Nutzniesser

Der Staat leistet als Übergangsausgleich zur Abfederung der Auswirkungen der Umsetzung der Steuerreform einmalige finanzielle Beiträge an die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden des Kantons.

Art. 2 Basisbeitrag

¹ Der finanzielle Basisbeitrag des Staates an die Gemeinden beträgt 59,5 Millionen Franken, im Durchschnitt also 8,5 Millionen Franken pro Jahr für die Jahre 2020–2026.

² Der finanzielle Basisbeitrag des Staates an die Pfarreien und Kirchgemeinden beträgt 7,7 Millionen Franken, im Durchschnitt also 1,1 Millionen Franken pro Jahr für die Jahre 2020–2026.

Art. 3 Eventuelles contributions complémentaires

¹ Si le cumul des contributions prévues à l'article 2 aboutit à un montant annuel inférieur au tiers des revenus additionnels obtenus par l'Etat en raison de l'augmentation de la part des cantons à l'impôt fédéral direct décidée dans le cadre de la réforme fiscale, des contributions financières complémentaires sont accordées par l'Etat aux communes et aux paroisses.

² Les contributions complémentaires sont calculées sur une base annuelle, de manière que le montant total attribué aux communes et aux paroisses corresponde au tiers des revenus additionnels obtenus par l'Etat en raison de l'augmentation de la part des cantons à l'impôt fédéral direct décidée dans le cadre de la réforme fiscale.

³ Les contributions complémentaires font l'objet d'un plafonnement, de manière que le montant total attribué aux communes et aux paroisses, y compris les contributions de base prévues à l'article 2, ne dépasse pas 15 millions de francs par année.

Art. 4 Modalités d'octroi

¹ L'octroi des contributions financières est opéré par des versements annuels.

² La répartition des montants entre les communes et entre les paroisses est effectuée au prorata des pertes fiscales qu'elles subissent en raison de la réforme fiscale. Ces pertes sont estimées en cote cantonale de base.

³ Le Conseil d'Etat fixe par ordonnance les autres modalités d'octroi.

Art. 5 Crédit d'engagement

¹ Un crédit d'engagement de 67,2 millions de francs est ouvert auprès de l'Administration des finances au titre de compensation des incidences de la réforme fiscale pour les communes et les paroisses.

² Dans la mesure où les conditions relatives au versement des contributions complémentaires prévues à l'article 3 sont remplies, le Conseil d'Etat est autorisé à engager les montants additionnels requis.

³ Les crédits de paiement nécessaires seront inscrits aux budgets des années 2020 à 2029.

Art. 3 Ergänzungsbeiträge

¹ Ergibt die Summe der Beiträge gemäss Artikel 2 einen Jahresbetrag von weniger als einem Drittel der Mehreinnahmen, die der Staat erzielt, weil im Rahmen der Steuerreform beschlossen wurde, dass die Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer erhöht werden, so gewährt der Staat den Gemeinden sowie den Pfarreien und Kirchgemeinden finanzielle Ergänzungsbeiträge.

² Die Ergänzungsbeiträge werden jährlich so berechnet, dass der den Gemeinden sowie Pfarreien und Kirchgemeinden gewährte Gesamtbetrag einem Drittel der Mehreinnahmen entspricht, die der Staat erzielt, weil im Rahmen der Steuerreform beschlossen wurde, dass die Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer erhöht werden.

³ Es gilt eine Obergrenze für die Ergänzungsbeiträge, damit der den Gemeinden sowie Pfarreien und Kirchgemeinden zugewiesene Gesamtbetrag einschliesslich der Basisbeiträge nach Artikel 2 nicht höher ist als 15 Millionen Franken pro Jahr.

Art. 4 Modalitäten der Beitragsgewährung

¹ Die finanziellen Beiträge werden in Jahresraten ausbezahlt.

² Die Beträge werden unter den Gemeinden sowie unter den Pfarreien und Kirchgemeinden im Verhältnis zu ihren durch die Steuerreform bedingten Steuerausfällen aufgeteilt. Diese Steuerausfälle werden nach Massgabe des einfachen Kantonssteuerbetrags geschätzt.

³ Die übrigen Gewährungsmodalitäten legt der Staatsrat auf dem Verordnungsweg fest.

Art. 5 Verpflichtungskredit

¹ Bei der Finanzverwaltung wird ein Verpflichtungskredit im Betrag von 67,2 Millionen Franken zur Abfederung der Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden eröffnet.

² Soweit die Voraussetzung für die Ergänzungsbeiträge nach Artikel 3 erfüllt sind, wird der Staatsrat ermächtigt, die erforderlichen zusätzlichen Beträge festzulegen.

³ Die entsprechenden Zahlungskredite werden in den Voranschlägen 2020–2029 eingestellt.

Art. 6 Péréquation financière intercommunale

Les montants perçus par les communes au titre de compensation financière de l'Etat conformément au présent décret sont pris en compte dans les ressources fiscales concernées définies par l'article 4 de la loi du 16 novembre 2009 sur la péréquation financière intercommunale.

Art. 7 Relation avec la loi sur les subventions

Les contributions versées aux communes et aux paroisses sur la base du présent décret sont considérées comme des exceptions au sens de l'article 6 de la loi du 17 novembre 1999 sur les subventions.

Art. 8 Referendum et entrée en vigueur

¹ Le présent décret est soumis au referendum financier obligatoire.

² Il entre en vigueur à la même date que la loi du ... sur la mise en œuvre de la réforme fiscale et expire au plus tard le 31 décembre 2029.

Art. 6 Interkommunaler Finanzausgleich

Die Beträge, welche die Gemeinden als finanziellen Ausgleich nach diesem Dekret erhalten, fliessen in die Steuereinnahmen nach Artikel 4 des Gesetzes vom 16. November 2009 über den interkommunalen Finanzausgleich ein.

Art. 7 Bezug zum Subventionsgesetz

Die Beiträge zugunsten der Gemeinden sowie der Pfarreien und Kirchgemeinden gelten als Ausnahmen im Sinne von Artikel 6 des Subventionsgesetzes vom 17. November 1999.

Art. 8 Referendum und Inkrafttreten

¹ Dieses Dekret untersteht dem obligatorischen Finanzreferendum.

² Es tritt am gleichen Datum in Kraft wie das Gesetz vom ... über die Umsetzung der Steuerreform und gilt höchstens bis 31. Dezember 2029.

Annexe

Anhang

GRAND CONSEIL

2017-DFIN-79

Projet de loi

Mise en œuvre de la réforme fiscale Projet fiscal 17 (PF17)

Propositions de la Commission des finances et de gestion – CFG

Présidence : Claude Brodard

Membres : Mirjam Ballmer, Bruno Boschung, Dominique Butty, Claude Chassot, Laurent Dietrich, Raoul Girard, Nadine Gobet, Paul Herren-Schick, Gabriel Kolly, Ursula Krattinger-Jutzet, Stéphane Peiry, Benoît Piller

Entrée en matière

Par décision tacite (1 membre excusé), la commission propose au Grand Conseil d'entrer en matière sur ce projet de loi.

Propositions acceptées (projet bis)

La commission propose au Grand Conseil de modifier ce projet de loi comme suit :

Annexe – Modifications de lois

Les lois mentionnées à l'article 12 sont modifiées comme il suit :

2. Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD)

Art. 19b al. 1

Remplacer le taux de « 50% » par « 60 ~~70~~% ».

Art. 21 al. 1^{bis}

Remplacer le taux de « 50% » par « 60 ~~70~~% ».

Art. 248~~ed~~

A3

A4

A6

GROSSER RAT

2017-DFIN-79

Gesetzesentwurf

Umsetzung der Steuerreform Steuervorlage 17 (SV17)

Antrag der Finanz- und Geschäftsprüfungskommission – FGK

Präsidium: Claude Brodard

Mitglieder: Mirjam Ballmer, Bruno Boschung, Dominique Butty, Claude Chassot, Laurent Dietrich, Raoul Girard, Nadine Gobet, Paul Herren-Schick, Gabriel Kolly, Ursula Krattinger-Jutzet, Stéphane Peiry, Benoît Piller

Eintreten

Die Kommission beantragt dem Grossen Rat stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt), auf diesen Gesetzesentwurf einzutreten.

Angenommene Anträge (projet bis)

Die Kommission beantragt dem Grossen Rat, diesen Gesetzesentwurf wie folgt zu ändern:

Anhang – Gesetzesänderungen

Die in Artikel 12 genannten Gesetze werden wie folgt geändert:

2. Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG)

Art. 19b Abs. 1

Den Satz «50%» durch «60 ~~70~~%» ersetzen.

Art. 21 Abs. 1^{bis}

Den Satz «50%» durch «60 ~~70~~%» ersetzen.

Art. 248~~ed~~

Vote final

Par 6 voix contre 0 et 6 abstentions (1 membre excusé), la commission propose au Grand Conseil d'accepter ce projet de loi tel qu'il sort de ses délibérations (projet bis).

Catégorisation du débat

La commission propose au Bureau que l'objet soit traité par le Grand Conseil selon la catégorie I (débat libre).

Propositions refusées

Les propositions suivantes ont été rejetées par la commission :

Amendements

Art. 2 al. 1

¹ Le Conseil d'Etat présente au Grand Conseil un rapport sur la mise en œuvre et les effets de la présente loi cinq ~~sept~~ ans après son entrée en vigueur.

Annexe – Modifications de lois

Les lois mentionnées à l'article 12 sont modifiées comme il suit :

2. Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD)

Art. 19b al. 1

Remplacer le taux de « 50% » par « 80 ~~70~~% ».

Art. 110

L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 6 ~~4~~% du bénéfice net.

Schlussabstimmung

Mit 6 zu 0 Stimmen bei 6 Enthaltungen (ein Mitglied ist entschuldigt) beantragt die Kommission dem Grossen Rat, diesen Gesetzesentwurf in der Fassung, die aus ihren Beratungen hervorgegangen ist (Projet bis), anzunehmen.

Kategorie der Behandlung

Die Kommission beantragt dem Büro, dass dieser Gegenstand vom Grossen Rat nach der Kategorie I (freie Debatte) behandelt wird.

Abgelehnte Anträge

Folgende Anträge wurden von der Kommission verworfen :

Änderungsanträge

Art. 2 Abs. 1

¹ Der Staatsrat unterbreitet dem Grossen Rat fünf ~~sieben~~ Jahre nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes einen Bericht über seine Umsetzung und Wirkung.

Anhang – Gesetzesänderungen

Die in Artikel 12 genannten Gesetze werden wie folgt geändert:

2. Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG)

Art. 19b Abs. 1

Den Satz «50%» durch «80 ~~70~~%» ersetzen.

Art. 110

Die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt 6 ~~4~~% des Reingewinns.

Résultats des votes

Les propositions suivantes ont été mises aux voix :

Première lecture

La proposition A1, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est refusée par 7 voix contre 5 et 0 abstention (1 membre excusé).

**A1
CE**

La proposition A2, opposée à la proposition A3, est refusée par 8 voix contre 5 et 0 abstention.

**A2
A3**

La proposition A3, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée par 7 voix contre 6 et 0 abstention.

**A3
CE**

La proposition A4, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée tacitement.

**A4
CE**

La proposition A5, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est refusée par 8 voix contre 3 et 2 abstentions.

**A5
CE**

La proposition A6, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée tacitement.

**A6
CE**

Deuxième lecture

La proposition A2, opposée au résultat (A3) de la 1^{re} lecture, est refusée par 8 voix contre 4 et 0 abstention (1 membre excusé).

**A2
A3**

Le résultat (A3) de la 1^{re} lecture et la version initiale du Conseil d'Etat obtiennent chacun 6 voix (0 abstention ; 1 membre excusé).
Le président de la CFG départage cette égalité en se prononçant pour le résultat (A3) de la 1^{re} lecture (art. 21 al. 3 LGC).

**A3
CE**

Le résultat (A4) de la 1^{re} lecture et la version initiale du Conseil d'Etat obtiennent chacun 6 voix (0 abstention ; 1 membre excusé).
Le président de la CFG départage cette égalité en se prononçant pour le résultat (A4) de la 1^{re} lecture (art. 21 al. 3 LGC).

**A4
CE**

La proposition A5, opposée au résultat (version initiale du Conseil d'Etat) de la 1^{re} lecture, est refusée par 8 voix contre 4 et 0 abstention (1 membre excusé).

**A5
CE**

Le résultat (A6) de la 1^{re} lecture est confirmé tacitement (1 membre excusé).

**A6
CE**

Le 14 novembre 2018

Abstimmungsergebnisse

Die Kommission hat über folgende Anträge abgestimmt:

Erste Lesung

Die ursprüngliche Fassung des Staatsrats obsiegt gegen Antrag A1 mit 7 zu 5 Stimmen bei 0 Enthaltungen (ein Mitglied ist entschuldigt).

Antrag A3 obsiegt gegen Antrag A2 mit 8 zu 5 Stimmen bei 0 Enthaltungen.

Antrag A3 obsiegt gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats mit 7 zu 6 Stimmen bei 0 Enthaltungen.

Antrag A4 obsiegt stillschweigend gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats.

Die ursprüngliche Fassung des Staatsrats obsiegt gegen Antrag A5 mit 8 zu 3 Stimmen bei 2 Enthaltungen.

Antrag A6 obsiegt stillschweigend gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats.

Zweite Lesung

Das Ergebnis (A3) der ersten Lesung obsiegt gegen Antrag A2 mit 8 zu 4 Stimmen bei 0 Enthaltungen (ein Mitglied ist entschuldigt).

Das Ergebnis (A3) der 1. Lesung und die ursprüngliche Fassung des Staatsrats erhalten je 6 Stimmen (0 Enthaltungen; 1 Mitglied ist entschuldigt).
Der Präsident der FGK fällt den Stichentscheid und spricht sich für das Ergebnis (A3) der 1. Lesung aus (Art. 21 Abs. 3 GRG).

Das Ergebnis (A4) der 1. Lesung und die ursprüngliche Fassung des Staatsrats erhalten je 6 Stimmen (0 Enthaltungen; 1 Mitglied ist entschuldigt).
Der Präsident der FGK fällt den Stichentscheid und spricht sich für das Ergebnis (A4) der 1. Lesung aus (Art. 21 Abs. 3 GRG).

Das Ergebnis (ursprüngliche Fassung des Staatsrats) der 1. Lesung obsiegt gegen Antrag A5 mit 8 gegen 4 Stimmen bei 0 Enthaltungen (1 Mitglied ist entschuldigt).

Das Ergebnis (A6) der ersten Lesung wird stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt) bestätigt.

Den 14. November 2018

Annexe

GRAND CONSEIL

2018-DFIN-67

Projet de décret

Mise en œuvre de la réforme fiscale - contributions financières transitoires de l'Etat en faveur des communes et des paroisses (PF17)

Propositions de la Commission des finances et de gestion - CFG

Présidence : Claude Brodard

Membres : Mirjam Ballmer, Bruno Boschung, Dominique Butty, Claude Chassot, Laurent Dietrich, Raoul Girard, Nadine Gobet, Paul Herren-Schick, Gabriel Kolly, Ursula Krattinger-Jutzet, Stéphane Peiry, Benoît Piller

Entrée en matière

Par décision tacite (1 membre excusé), la commission propose au Grand Conseil d'entrer en matière sur ce projet de décret.

Propositions acceptées (projet bis)

La commission propose au Grand Conseil de modifier ce projet de décret comme suit :

Art. 4a (nouveau) Contribution pour les cas de rigueur

¹ Une contribution annuelle maximale de 7.86 millions de francs est versée en 2020 et 2021, en plus des contributions prévues aux articles 2 et 3, aux communes qui sont particulièrement touchées par la réforme fiscale (contribution pour cas de rigueur).

² Une commune peut bénéficier de la contribution pour cas de rigueur lorsque la perte financière estimée qu'elle subit en raison de la réforme fiscale est supérieure à 1.5% du total de ses produits du compte de fonctionnement de l'année 2015. Les cas de rigueur sont déterminés sur la base des estimations fondées sur les données statistiques de la période fiscale 2015.

Anhang

GROSSER RAT

2018-DFIN-67

Dekretsentswurf

Umsetzung der Steuerreform – finanzielle Übergangsbeiträge des Staates für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden

Antrag der Finanz- und Geschäftsprüfungskommission – FGK

Präsidium: Claude Brodard

Mitglieder: Mirjam Ballmer, Bruno Boschung, Dominique Butty, Claude Chassot, Laurent Dietrich, Raoul Girard, Nadine Gobet, Paul Herren-Schick, Gabriel Kolly, Ursula Krattinger-Jutzet, Stéphane Peiry, Benoît Piller

Eintreten

Die Kommission beantragt dem Grossen Rat stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt), auf diesen Dekretsentswurf einzutreten.

Angenommene Anträge (projet bis)

Die Kommission beantragt dem Grossen Rat, diesen Dekretsentswurf wie folgt zu ändern:

Art. 4a (neu) Härtefallbeitrag

A1

¹ Zusätzlich zu den Beiträgen nach den Artikeln 2 und 3 wird 2020 und 2021 den Gemeinden, die von der Steuerreform ausserordentlich betroffen werden, ein Höchstbeitrag von 7,86 Millionen Franken ausgerichtet (Härtefallbeitrag).

² Eine Gemeinde kann den Härtefallbeitrag in Anspruch nehmen, wenn der geschätzte finanzielle Verlust, den sie aufgrund der Steuerreform erleidet, mehr als 1,5 % der gesamten Erträge der Erfolgsrechnung des Jahres 2015 beträgt. Die Härtefälle werden aufgrund der Schätzungen auf der Grundlage der statistischen Daten der Steuerperiode 2015 bestimmt.

³ Für die Gemeinden, deren Gemeindesteuerfuss 2015 für die natürlichen

³ Pour les communes dont le coefficient communal d'impôt 2015 pour les personnes physiques ou morales était inférieur à 75%, les produits communaux considérés sont recalculés en tenant compte des recettes supplémentaires dont elles auraient pu bénéficier si leur coefficient avait été de 75%. Il en est de même pour les pertes fiscales estimées sur la base de 2015 qui sont prises en compte à hauteur du coefficient de 75%.

Art. 5 al. 1

¹ Un crédit d'engagement de 82,92 ~~67,2~~ millions de francs est ouvert auprès de l'Administration des finances au titre de compensation des incidences de la réforme fiscale pour les communes et les paroisses.

Art. 6

Les montants perçus par les communes au titre de compensation financière de l'Etat conformément aux articles 2 et 3 du ~~au~~ présent décret sont pris en compte dans les ressources fiscales concernées définies par l'article 4 de la loi du 16 novembre 2009 sur la péréquation financière intercommunale.

Vote final

Par 11 voix contre 0 et 1 abstention (1 membre excusé), la commission propose au Grand Conseil d'accepter ce projet de décret tel qu'il sort de ses délibérations (projet bis).

Catégorisation du débat

La commission propose au Bureau que l'objet soit traité par le Grand Conseil selon la catégorie I (débat libre).

und die juristischen Personen unter 75 % lag, werden die berücksichtigten Gemeindeerträge neu berechnet; dabei werden die zusätzlichen Einnahmen, die sie hätten erzielen können, wenn ihr Steuerfuss 75 % betragen hätte, in Betracht gezogen. Das gilt auch für die auf der Grundlage von 2015 geschätzten finanziellen Verluste, für die der Steuerfuss von 75 % berücksichtigt wird.

Art. 5 Abs. 1

A2 1 Bei der Finanzverwaltung wird ein Verpflichtungskredit im Betrag von 82,92 ~~67,2~~ Millionen Franken zur Abfederung der Auswirkungen der Steuerreform für die Gemeinden sowie die Pfarreien und Kirchgemeinden eröffnet.

Art. 6

A3 Die Beträge, welche die Gemeinden als finanziellen Ausgleich nach den Artikeln 2 und 3 dieses Dekrets erhalten, fliessen in die Steuereinnahmen nach Artikel 4 des Gesetzes vom 16. November 2009 über den interkommunalen Finanzausgleich ein.

Schlussabstimmung

Mit 11 zu 0 Stimmen bei 1 Enthaltung (ein Mitglied ist entschuldigt) beantragt die Kommission dem Grossen Rat, diesen Dekretsentwurf in der Fassung, die aus ihren Beratungen hervorgegangen ist (Projet bis), anzunehmen.

Kategorie der Behandlung

Die Kommission beantragt dem Büro, dass dieser Gegenstand vom Grossen Rat nach der Kategorie I (freie Debatte) behandelt wird.

Propositions refusées

Les propositions suivantes ont été rejetées par la commission :

Amendements

Art. 4a (nouveau), art. 5 al. 1 et art. 6

Biffage de l'art. 4a (nouveau) et retour à la version initiale des art. 5 al. 1 et art. 6.

A4

Résultats des votes

Les propositions suivantes ont été mises aux voix :

Deuxième lecture

La proposition A1, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée tacitement (1 membre excusé).

**A1
CE**

La proposition A2, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée tacitement (1 membre excusé).

**A2
CE**

La proposition A3, opposée à la version initiale du Conseil d'Etat, est acceptée tacitement (1 membre excusé).

**A3
CE**

La proposition A4, opposée aux propositions A1 à A3, est refusée par 11 voix contre 1 et 0 abstention (1 membre excusé).

**A4
A1 à A3**

Troisième lecture

Le résultat (A1 à A3) de la 2^e lecture est confirmé tacitement (1 membre excusé).

**A1 à A3
CE**

Le 14 novembre 2018

Abgelehnte Anträge

Folgende Anträge wurden von der Kommission verworfen :

Änderungsanträge

Art. 4a (neu), Art. 5 Abs. 1 und Art. 6

Streichen von Artikel 4a (neu) und zurück zur ursprünglichen Version von Artikel 5 Abs. 1 und Artikel 6.

Abstimmungsergebnisse

Die Kommission hat über folgende Anträge abgestimmt:

Zweite Lesung

Antrag A1 obsiegt stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt) gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats.

Antrag A2 obsiegt stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt) gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats.

Antrag A3 obsiegt stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt) gegen die ursprüngliche Fassung des Staatsrats.

Die Anträge A1 bis A3 obsiegen gegen Antrag A4 mit 11 zu 1 Stimme bei 0 Enthaltungen (ein Mitglied ist entschuldigt).

Dritte Lesung

Das Ergebnis (A1-A3) der zweiten Lesung wird stillschweigend (ein Mitglied ist entschuldigt) bestätigt.

Den 14. November 2018

RAPPORT

de la Commission interparlementaire ‘détention pénale’ aux parlements des cantons de Fribourg, de Vaud, du Valais, de Neuchâtel, de Genève, du Jura et du Tessin pour l’année 2017

La Commission interparlementaire (CIP) chargée du contrôle de l’exécution des concordats latins sur la détention pénale¹, composée des délégations des cantons de Fribourg, Vaud, Valais, Neuchâtel, Genève et Jura, réunie à Fribourg les 23 avril et 22 octobre 2018, vous transmet son rapport annuel.

Mission et mode de travail de la Commission interparlementaire

La Commission est chargée d’exercer la haute surveillance sur les autorités chargées de l’exécution des deux concordats. Pour accomplir ses tâches, la Commission se base en premier lieu sur un rapport qui lui est soumis chaque année par la Conférence latine des chefs des départements de justice et police (CLDJP). L’information véhiculée par le rapport est ensuite complétée par des questions orales adressées en cours de séance au représentant de la Conférence.

Rapport de la CLDJP du 23 avril 2018 et observations de la Commission interparlementaire

La Commission remercie la Conférence pour son rapport, qu’elle accueille favorablement et avec intérêt. Les points suivants ont spécialement retenu son attention :

A) Coordination nationale : surveillance électronique

Extraits du rapport de la CLDJP :

« Pour rappel, en automne 2013, la CCDJP² a mis en place un groupe de coordination EM [Electronic Monitoring] et lui a donné mandat pour l’harmonisation de la surveillance électronique dans toute la Suisse. [...]

Lors de son assemblée du printemps 2015, la CCDJP a décidé que les serveurs EM de la solution nationale définitive seront hébergés et gérés par le canton du Jura et qu’une association regroupant tous les cantons sera créée [pour cela]. [...]

La solution nationale définitive sera fonctionnelle à partir du 1^{er} janvier 2023 au plus tard. Dans l’intervalle, [...], une solution transitoire a été élaborée avec le canton de Zurich. Ce dernier met ainsi à disposition sa technique EM, les cantons lui louant les bracelets électroniques dont ils ont besoin. A noter que cinq cantons (TI, NE, FR, VS, JU) ne participent pas à la solution transitoire. »

➔ La CIP a pris acte du fait qu’une solution de surveillance électronique est maintenant opérationnelle dans l’ensemble des cantons suisses, même s’il n’y a pour l’instant pas de solution unifiée au niveau national.

¹ Concordat du 10 avril 2006 sur l’exécution des peines et mesures concernant les adultes et les jeunes adultes dans les cantons romands et du Tessin ; concordat du 24 mars 2005 sur l’exécution de la détention pénale des personnes mineures des cantons romands (et partiellement du Tessin).

² Conférence des directrices et directeurs des départements cantonaux de justice et police.

- Elle déplore cependant qu'il ait fallu cinq ans pour implémenter cette technologie et qu'il faudra encore cinq ans supplémentaires pour en arriver à une solution coordonnée au niveau national.

B) Concordat latin sur la détention pénale des adultes : prix de pension

Extraits du rapport de la CLDJP :

« [...], la Conférence latine avait adjugé, lors de sa séance du 21 octobre 2016, le mandat externe visant à établir un prix de pension s'approchant au maximum du coût réel en créant une méthode uniforme de calcul des coûts [...].

[...]

La [CLDJP] a adopté [de nouveaux] prix de pension lors de sa séance du 29 mars 2018. Ils entreront en vigueur de manière échelonnée sur trois ans, [...].

[...], la Conférence latine [va établir] un catalogue de prestations visant à établir des standards de prise en charge des personnes détenues afin de pouvoir affiner les coûts journaliers en tenant compte du niveau des prestations fournies et d'un taux d'encadrement standard ; [...]. »

- La CIP salue le choix de renoncer à un système de prix de pension « politiques » (ne couvrant pas les coûts effectifs) et de se rapprocher de la réalité des coûts. Cette décision lui paraît importante à trois égards :
1. Le système actuel est inéquitable en ce qu'il récompense les cantons « exportateurs nets » de personnes placées, lesquels, du moins en partie, font exécuter les sanctions dont ils ont la charge aux frais des cantons « importateurs ».
 2. Ce même système décourage la construction de nouveaux équipements pénitentiaires par les cantons partenaires, car, concernant les détenus placés par des cantons tiers, leur exploitation sera forcément déficitaire.
 3. Plus généralement, le système est contraire au principe des coûts réels en ce qu'il biaise le calcul des coûts de l'exécution des sanctions pénales, que ce soit dans les cantons exportateurs ou importateurs.
- Par souci d'économie, concernant le futur catalogue de prestations, la CIP invite la Conférence à arrêter pour chaque régime d'exécution une liste de prestations impératives et un taux d'encadrement requis, puis de fixer le prix de pension en fonction de ces termes-là. Les éventuelles prestations additionnelles ou en éventuel encadrement supérieur aux normes seraient alors à la charge du canton siège de l'établissement pénitentiaire.
- Toujours par souci d'économie, la CIP invite la Conférence à ne pas tenir compte d'éventuelles différences entre cantons relatives aux différents facteurs de coûts (prix des terrains, coûts de construction, niveau salarial, etc.). De cette manière, il sera plus intéressant, financièrement parlant, de construire les équipements pénitentiaires là où leur coût d'exploitation sera bas, ce qui allégera la facture de l'ensemble des cantons partenaires.
- Enfin, même si elle se réjouit de voir s'approcher la fin de ce processus de révision des prix de pension, la CIP regrette fortement qu'il ait fallu plus de dix ans pour traiter un dossier qui la préoccupe depuis son institution en 2008.

C) Planification pénitentiaire

A l'horizon 2030, la planification concordataire telle que présentée dans le rapport de la CLDJP fait état de projets de constructions totalisant des investissements pour près de 700 millions de francs permettant de créer presque mille places de détention.

- La CIP regrette que des places restent parfois inoccupées en raison de l'inadéquation entre les régimes d'exécution offerts par l'équipement en question et ceux requis pour les personnes à placer. Ce problème est d'autant plus saillant que la loi exige une séparation stricte entre personnes d'âges ou de sexes différents mais également en fonction du régime de détention (peines / mesures, détention avant jugement / exécution de peines, peines selon le code pénal / peines selon le droit pénal des mineurs, etc.) alors que la structure de la population pénitentiaire est appelée à fluctuer. Pour prévenir ce type de désagrément, elle invite les maîtres d'ouvrages à concevoir les futurs équipements de manière modulaire afin de faciliter la détention simultanée, dans un même établissement, de personnes ne pouvant être placées dans un même secteur.

D) Manque de place pour les mineurs

Extraits du rapport de la CLDJP :

« Sont en recrudescence [alors que le nombre total de condamnations est relativement stable au niveau national] les infractions au code pénal, en relation avec la violence [...].

Pour [ces] infractions [...], les juges des mineurs recourent davantage à des peines privatives de liberté et, parfois, déjà au cours de leur enquête, à la privation de liberté avant jugement. Ils prononcent également des mesures de placement en milieu fermé [...].

Il y a [...] une augmentation des demandes de placements en milieu fermé pour les garçons délinquants mineurs, pour [le Centre éducatif de] Pramont, dont la liste d'attente est passée de 10 à 16 jeunes, [cela représente] un important problème. [...]

Pour 2017, [au vu l'augmentation du nombre des infractions de violence, les] chiffres relatifs aux peines privatives de liberté vont être en augmentation de même que pour le premier trimestre 2018 [...].

[...], il n'y a toujours pas d'établissement fermé pour filles en Suisse latine, en ce qui concerne les mesures de placement pénal en milieu fermé pour celles, notamment, qui présentent de la dangerosité pour autrui. Cela est un véritable problème sociétal, [...]. »

- La CIP s'inquiète du constat que de nombreux jeunes, faute de place disponible pour l'exécution d'une mesure en milieu fermé, continuent d'être au bénéfice de solutions de fortune voire sont privés de l'accès à une mesure institutionnelle tout court.
- La Commission est convaincue qu'il convient actuellement de prendre des mesures urgentes et immédiates afin de pallier ces manquements. Elle invite fermement la Conférence à tout mettre en œuvre pour assurer l'exécution de sanctions prononcées à l'égard de jeunes filles mineures, puis de celles infligées à des garçons mineurs. Elle demande que les futurs rapports ne se contentent pas de dresser des constats d'impuissance mais fassent l'état des progrès accomplis.

- ➔ En particulier, la Commission est d'avis que la Conférence doit faire en sorte que soit construite une structure appropriée et raisonnable pour l'accueil des mineurs dans un délai de trois ans.

E) Remarques d'ordre général

- ➔ La CIP constate que de nombreux problèmes (adaptation des prix de pension, manque de places pour l'exécution de sanctions en général et pour l'exécution de mesures prononcées à l'encontre de mineurs en particulier, mise en œuvre de la surveillance électronique, etc.) occupent la Commission depuis de longues années, voire depuis sa création, et se retrouvent année après année dans son rapport aux parlements des cantons concordataires. Pour cette raison, elle invite la Conférence à se doter de structures et de procédures lui permettant de d'anticiper les défis futurs et de les adresser avec une plus grande réactivité.
- ➔ La Commission constate que, comme dans bien d'autres domaines, l'argent reste le nerf de la guerre. Convaincue du bienfondé de la planification pénitentiaire présentée par la Conférence, elle encourage vivement les gouvernements des cantons concordataires à réaliser les projets annoncés et leurs parlements, à approuver les crédits de construction y relatifs.

F) Conclusion

- ➔ La Commission prend acte du rapport de la CLDJP.
- ➔ Elle invite fermement la Conférence à mettre en place des structures appropriées en faveur des jeunes filles mineures et des mineurs en général dans un délai de trois ans.
- ➔ Elle invite la Conférence à lui faire part de l'avancement de ces projets dans son prochain rapport.

Villars-sur-Glâne/Fribourg, le 12 novembre 2018.

Au nom de la Commission interparlementaire 'détention pénale'

(Sig.) Marcel Cuenin (JU)
Président

(Sig.) Reto Schmid
Secrétaire

BERICHT

der interparlamentarischen Kommission 'strafrechtlicher Freiheitsentzug' an die Parlamente der Kantone Freiburg, Waadt, Wallis, Neuenburg, Genf, Jura und Tessin für das Jahr 2017

Die interparlamentarische Kommission (IPK), die mit der Kontrolle des Vollzugs der lateinischen Konkordate über den strafrechtlichen Freiheitsentzug¹ beauftragt ist und sich aus Delegationen aus den Kantonen Freiburg, Waadt, Wallis, Neuenburg, Genf und Jura zusammensetzt, hat sich am 23. April und am 22. Oktober 2018 in Freiburg versammelt und stellt Ihnen den Jahresbericht zu.

Aufgabe und Arbeitsweise der interparlamentarischen Kommission

Die Kommission hat die Aufgabe, die Oberaufsicht über die Behörden, die mit dem Vollzug der beiden Konkordate beauftragt sind, auszuüben. Damit die Kommission ihre Aufgaben erfüllen kann, stützt sie sich in erster Linie auf einen Bericht, der ihr jedes Jahr von der Westschweizer Justiz- und Polizeidirektorenkonferenz (LKJPD) unterbreitet wird. Die Informationen, die in diesem Bericht enthalten sind, werden dann an der Sitzung mit mündlichen Fragen an den Vertreter dieser Konferenz ergänzt.

Bericht der LKJPD vom 23. April 2018 und Bemerkungen der interparlamentarischen Kommission

Die Kommission bedankt sich bei der Konferenz für deren Bericht, den sie mit Interesse und zustimmend zur Kenntnis nimmt. Besondere Aufmerksamkeit hat die Kommission dabei folgenden Punkten geschenkt:

A) Nationale Koordination: elektronische Überwachung

Auszüge aus dem Bericht der LKJPD:

«Zur Erinnerung: Im Herbst 2013 hat die KKJPD² eine Koordinationsgruppe EM [Electronic Monitoring] geschaffen und ihr den Auftrag gegeben, die elektronische Überwachung in der ganzen Schweiz zu harmonisieren. [...]

In der Versammlung vom Frühling 2015 beschloss die KKJPD, dass die EM-Server der endgültigen nationalen Lösung vom Kanton Jura gehostet und betrieben werden und dass [dazu] ein Verband, dem alle Kantone angehören, geschaffen wird. [...]

Die definitive nationale Lösung ist spätestens ab 1. Januar 2023 betriebsbereit. In der Zwischenzeit [...] wird mit dem Kanton Zürich eine Übergangslösung erarbeitet. Dieser stellt damit seine EM-Technik zur Verfügung, und die Kantone mieten bei ihm die elektronischen Fussfesseln, die sie benötigen. Es sei darauf hingewiesen, dass 5 Kantone (TI, NE, FR, VS, JU) bei der Übergangslösung nicht mitwirken.»

¹ Konkordat vom 10. April 2006 über den Vollzug der Freiheitsstrafen und Massnahmen an Erwachsenen und jungen Erwachsenen in den Kantonen der lateinischen Schweiz (Konkordat über den strafrechtlichen Freiheitsentzug an Erwachsenen); Konkordat vom 24. März 2005 über den Vollzug der strafrechtlichen Einschliessung Jugendlicher aus den Westschweizer Kantonen (und teilweise aus dem Kanton Tessin).

² Konferenz der kantonalen Justiz- und Polizeidirektorinnen und -direktoren.

- ➔ Die IPK nahm zur Kenntnis, dass eine Lösung für die elektronische Überwachung jetzt in allen Schweizer Kantonen in Betrieb ist, selbst wenn es zurzeit auf Landesebene keine einheitliche Lösung gibt.
- ➔ Sie bedauert aber, dass es fünf Jahre brauchte, um diese Technologie zu implementieren, und dass es noch einmal fünf Jahre braucht, um zu einer koordinierten Lösung auf Landesebene zu gelangen.

B) Konkordat über den strafrechtlichen Freiheitsentzug an Erwachsenen: Pensionspreis

Auszüge aus dem Bericht der LKJPD:

«[...] die lateinische Konferenz hatte an der Sitzung vom 21. Oktober 2016 den externen Auftrag vergeben, der darin bestand, einen Pensionspreis, der sich so weit wie möglich den tatsächlichen Kosten annähert, festzusetzen und eine einheitliche Methode zur Berechnung der Kosten zu schaffen [...].

[...]

Die [LKJPD] erliess in der Sitzung vom 29. März 2018 [neue] Pensionspreise. Sie treten über drei Jahre gestaffelt in Kraft [...].

[...] die lateinische Konferenz [wird] einen Leistungskatalog [erstellen], mit dem Betreuungsstandards für inhaftierte Personen festgesetzt werden, um die Kosten pro Tag zu präzisieren, wobei das Niveau der erbrachten Leistungen und ein Standard-Betreuungsniveau berücksichtigt werden; [...].»

- ➔ Die IKP begrüsst den Entscheid, auf ein System von «politischen» Pensionspreisen (welche die tatsächlichen Kosten nicht decken) zu verzichten und sich den tatsächlichen Kosten anzunähern. Dieser Beschluss ist in dreifacher Hinsicht wichtig:
 1. Das gegenwärtige System ist unfair, weil es die «Nettoexport»-Kantone von eingewiesenen Personen belohnt, die, mindestens zum Teil, die Sanktionen, mit denen sie beauftragt sind, auf Kosten der «Import»-Kantone ausführen lassen.
 2. Dieses System lässt den Anreiz zum Bau von neuen Strafvollzugseinrichtungen durch die Partnerkantone wegfallen, denn bei den von Drittkantonen eingewiesenen Personen ist ihr Betrieb gezwungenermassen defizitär.
 3. Allgemeiner gesagt widerspricht dieses System dem Grundsatz der tatsächlichen Kosten, weil es die Berechnung der Kosten für den Vollzug von Sanktionen sowohl in den Export- als auch in den Import-Kantonen verfälscht.
- ➔ Im Bestreben um Wirtschaftlichkeit beim künftigen Leistungskatalog lädt die IKP die Konferenz ein, für jede Vollzugsart eine Liste absolut vorgeschriebener Leistungen und einen nötigen Betreuungssatz festzuhalten und dann den Pensionspreis aufgrund dieser Elemente festzusetzen. Allfällige Zusatzleistungen oder eine allfällige Betreuung über die Normen hinaus gingen dann zulasten des Kantons, in dem die Strafanstalt ihren Sitz hat.
- ➔ Ebenfalls im Bestreben um Wirtschaftlichkeit lädt die IKP die Konferenz ein, allfällige Unterschiede zwischen den Kantonen bei den verschiedenen Kostenfaktoren (Grundstückpreise, Baukosten, Lohnniveau usw.) nicht zu berücksichtigen. So ist es finanziell interessanter, Strafvollzugseinrichtungen dort zu bauen, wo die Betriebskosten tief sind, was die Rechnung für alle Partnerkantone billiger werden lässt.

- ➔ Selbst wenn die IKP sich schliesslich freut, dass das Verfahren zur Revision des Pensionspreises zu einem Ende kommt, bedauert sie sehr, dass es über 10 Jahre brauchte, um ein Dossier, das sie seit ihrer Schaffung 2008 beschäftigt, zu erledigen.

C) Gefängnisplanung

Bis 2030 weist die Konkordatsplanung, wie sie im Bericht der LKJPD vorgestellt wurde, Bauprojekte aus, die Investitionen von insgesamt 700 Millionen Franken mit sich bringen und mit denen fast 1000 Haftplätze geschaffen werden können.

- ➔ Die IPK bedauert, dass Plätze manchmal unbesetzt bleiben, weil die von der Einrichtung angebotenen Vollzugsarten nicht mit denjenigen, die es für die einzuweisenden Personen braucht, übereinstimmen. Dieses Problem sticht umso mehr hervor, als im Gesetz eine strenge Trennung zwischen Personen verschiedenen Alters und Geschlechts, aber auch aufgrund des Haftregimes (Strafen / Massnahmen, Untersuchungshaft / Strafvollzug, Strafen nach dem Strafgesetzbuch / Strafen nach dem Jugendstrafrecht usw.) gefordert wird, während es in der Struktur der Gefängnisbevölkerung gezwungenermassen zu Fluktuationen kommt. Um dieser Art von Unannehmlichkeit vorzubeugen, lädt sie die Bauherren ein, die künftigen Einrichtungen modular zu entwerfen, damit die Haft von Personen, die nicht in denselben Sektor eingewiesen werden können, in derselben Anstalt erleichtert wird.

D) Mangel an Platz für Minderjährige

Auszüge aus dem Bericht der LKJPD:

«[Während die Gesamtzahl der Verurteilungen auf nationaler Ebene relativ stabil ist], nehmen die Widerhandlungen gegen das Strafgesetzbuch im Zusammenhang mit der Gewalt zu [...].

Bei [diesen] Straftaten [...] verhängen die Jugendrichter häufig Freiheitsstrafen und manchmal schon während der Untersuchung den Freiheitsentzug vor dem Urteil. Sie sprechen auch Massnahmen der Einweisung in eine geschlossene Einrichtung aus [...].

Die [...] Gesuche um Einweisung in eine geschlossene Einrichtung nehmen für minderjährige straffällige Jungen beim [Erziehungszentrum] Pramont zu, so dass die Warteliste von 10 auf 16 Jugendliche anwuchs, [das stellt] ein bedeutendes Problem [dar]. [...]

Für 2017 werden die Zahlen zu den Freiheitsstrafen [angesichts der Zunahme der Zahl der gewalttätigen Straftaten] zunehmen, was auch auf das erste Quartal 2018 zutreffen dürfte [...].

[...] es gibt immer noch keine geschlossene Anstalt für Mädchen in der lateinischen Schweiz für Massnahmen zur strafrechtlichen Einweisung in eine geschlossene Einrichtung, namentlich für diejenigen, die eine Gefahr für andere darstellen. Das ist ein echtes gesellschaftliches Problem [...].»

- ➔ Die IPK ist aufgrund der Feststellung, dass zahlreiche Jugendliche in Ermangelung von verfügbaren Plätzen für den Vollzug einer Massnahme in einer geschlossenen Einrichtung mit behelfsmässigen Lösungen vorliebnehmen müssen oder einfach keinen Zugang zu einer Massnahme in einer Einrichtung haben, beunruhigt.

- ➔ Die Kommission ist überzeugt, dass Sofortmassnahmen ergriffen werden müssen, um diesem Mangel abzuhelpfen. Sie lädt die Konferenz entschieden ein, alles daran zu setzen, dass der Vollzug der Sanktionen, die gegen minderjährige Mädchen ausgesprochen werden, und derjenigen, die gegen minderjährige Jungen verhängt werden, sichergestellt wird. Sie verlangt, dass sich künftige Berichte nicht darauf beschränken, Machtlosigkeit festzustellen, sondern Fortschritte ausweisen.
- ➔ Die Kommission ist insbesondere der Meinung, dass die Konferenz dafür sorgen muss, dass innert drei Jahren eine geeignete und vernünftige Struktur für die Aufnahme von Minderjährigen gebaut wird.

E) Allgemeine Bemerkungen

- ➔ Die IPK stellt fest, dass zahlreiche Probleme (Anpassung der Pensionspreise, Fehlen von Plätzen für den Vollzug von Sanktionen im Allgemeinen und für den Vollzug von Massnahmen, die insbesondere gegen weibliche Minderjährige verhängt werden, Schaffung der elektronischen Überwachung usw.) die Kommission seit vielen Jahren oder sogar seit ihrer Schaffung beschäftigen und Jahr für Jahr in ihrem Bericht an die Parlamente der Konkordatskantone erscheinen. Aus diesem Grund lädt sie die Konferenz ein, sich die Strukturen und Verfahren zu geben, mit denen sie künftige Herausforderungen vorwegnehmen und besser darauf reagieren kann.
- ➔ Die Kommission stellt fest, dass das Geld wie in anderen Bereichen der wichtigste Faktor ist. Sie ist überzeugt, dass die Gefängnisplanung, die von der Konferenz vorgestellt wurde, richtig ist, und ermuntert die Regierungen der Konkordatskantone sehr, die angekündigten Projekte zu verwirklichen, und legt ihren Parlamenten nahe, die entsprechenden Baukredite zu genehmigen.

F) Schluss

- ➔ Die Kommission nimmt den Bericht der LKJPD zur Kenntnis.
- ➔ Sie lädt die Konferenz entschieden ein, innert 3 Jahren die geeigneten Strukturen für minderjährige Mädchen und für Minderjährige im Allgemeinen zu schaffen.
- ➔ Sie lädt die Konferenz ein, sie im nächsten Bericht über den Fortschritt dieser Projekte zu informieren.

Villars-sur-Glâne/Freiburg, 12. November 2018.

Im Namen der interparlamentarischen Kommission 'strafrechtlicher Freiheitsentzug'

(Sig.) Marcel Cuenin (JU)
Präsident

(Sig.) Reto Schmid
Sekretär



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Postulat Commission de justice CJ

2018-GC-96

Application de la loi concernant la protection de l'enfant et de l'adulte, plus spécifiquement dans le domaine des curatelles d'adultes

I. Résumé du postulat

Par postulat déposé le 27 juin 2018, la Commission de justice (CJ) demande un rapport sur la situation préoccupante des services officiels des curatelles (SOC) mis en place par les communes ou associations de communes, en application de la loi cantonale sur la protection de l'enfant et de l'adulte (LPEA). En effet, les SOC constatent un accroissement continu des mandats de curatelles qui leur sont confiés, en particulier dans le domaine des curatelles d'adultes et sont de ce fait, soit surchargés, soit contraints d'augmenter leurs ressources. Ce rapport doit en particulier déterminer les raisons de cet accroissement, suggérer des pistes pour développer une meilleure collaboration entre les SOC et les justices de paix (JP) et pour harmoniser les pratiques dans les arrondissements de JP, étudier la possibilité d'une cantonalisation des SOC, voire la création d'un pot commun pour l'ensemble du canton pour répartir plus équitablement le poids financier à la charge des SOC.

II. Réponse du Conseil d'Etat

En préambule, le Conseil d'Etat rappelle que selon l'article 12 de la loi du 15 juin 2012 concernant la protection de l'enfant et de l'adulte (LPEA), l'organisation des SOC est du ressort des communes.

La situation préoccupante de certains SOC, décrite par le postulat, trouve en partie sa source dans la genèse de l'article 9 al. 2 LPEA. A teneur de cette disposition, « *l'autorité nommée **en priorité** un collaborateur ou une collaboratrice du service officiel des curatelles de la commune du domicile de la personne faisant l'objet d'une mesure de protection, à moins que les intérêts de celle-ci ne s'y opposent* ».

Or le droit fédéral n'établit pas de hiérarchie entre les différentes catégories de personnes susceptibles d'être chargée d'une curatelle. Selon le message accompagnant le projet de révision du code civil, le mandat de curatelle peut être attribué à une personne exerçant la fonction à titre privé, un collaborateur d'un service social privé ou public ou une personne exerçant la fonction de curateur à titre professionnel. Cette absence de hiérarchie est expressément voulue par le législateur fédéral, car le critère déterminant pour la nomination d'une personne doit être son aptitude à accomplir les tâches qui lui seront confiées. Sans contester la nécessité de continuer à confier des curatelles à des personnes privées, le Conseil fédéral relève tout de même que la complexité de certaines tâches limite le recours à des non-professionnels¹.

¹ Message concernant la révision du code civil suisse (Protection de l'adulte, droit des personnes et droit de la filiation), du 28 juin 2006, FF 2006, p. 6682.

Le projet de LPEA, prévoyait à son article 9, les mêmes catégories de personnes que celles mentionnées par le message fédéral, sans établir une hiérarchie entre ces catégories². Cependant, lors de l'examen du projet par la Commission parlementaire, M^{me} la députée de Weck a proposé que cette disposition soit complétée par un second alinéa, à teneur duquel « *Si les avoirs et revenus de la personne protégée ne sont pas suffisants pour couvrir les frais de la curatelle, l'autorité nomme en priorité un collaborateur du service officiel des curatelles de la commune du domicile de la personne protégée, à moins que les intérêts de celle-ci ne s'y oppose* ». Cet amendement a été accepté, à l'unanimité, par la Commission parlementaire, laquelle l'a proposé en projet-bis au Grand Conseil.

Lors des débats au plenum, M. le député Piller a proposé un amendement qui consistait à reformuler cette disposition, en supprimant la référence à la situation financière de la personne protégée. Il a motivé son amendement dans les termes suivants : « ... *les communes vont mettre sur pied une structure professionnelle, elles devront [dès lors] investir pour du personnel, du matériel, des ressources, des locaux, soit tout ce que comporte un service digne de ce nom. Il est donc important de pouvoir planifier les ressources d'un tel service et ceci ne pourra se faire que si les communes peuvent compter sur l'arrivée dans ce service de tous les dossiers* ». Il a encore précisé qu'il ne s'agissait pas de « *supprimer le rôle du tuteur privé, mais tout simplement de garantir aux communes l'arrivée en priorité dans leur service de tous les dossiers, et pas seulement les 'mauvais dossiers'* ».

C'est ainsi qu'a trouvé sa place dans la LPEA le texte actuel de l'article 9 al. 2, lequel recommande aux JP de donner la priorité aux curateurs et curatrices professionnelles.

Cela dit, la quantité de dossiers attribués aux SOC n'explique pas, à elle seule, toutes les difficultés rencontrées par ces services dans l'accomplissement de leurs tâches. Dans le courant de 2017, le Service de la justice (SJ) a été abordé par un SOC pour savoir comment les compétences de contrôle du travail d'un curateur officiel et d'instructions à ce dernier devaient être réparties entre les chefs des SOC et les juges de paix. Le SJ a considéré, d'une part, que cette question n'était pas anodine, en particulier en raison des normes de responsabilité pour un manque de diligence dans la gestion des dossiers des personnes protégées et que, d'autre part, les difficultés rencontrées par le SOC en question pouvaient aussi concerner les autres SOC. De ce fait, le SJ a élaboré un questionnaire à l'attention de tous les SOC, afin d'identifier les difficultés rencontrées et de trouver des solutions pour y remédier. Les réponses à ce questionnaire devraient permettre de dégager les principes généraux, valables pour tout le canton, destinés à clarifier la répartition des responsabilités et compétences entre les chefs des SOC et les juges de paix en ce qui concerne la surveillance du travail des curateurs officiels. Le résultat de cette enquête sera prochainement communiqué aux SOC et aux JP.

Parallèlement, le SJ a obtenu de toutes les JP les directives et les processus établis par chaque autorité afin de les étudier et de proposer un modèle harmonisé à l'ensemble des JP. Sauf imprévu, ce travail sera aussi achevé d'ici la fin de cette année.

² Message N° 12 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi concernant la protection de l'enfant et de l'adulte (LPEA), du 23 avril 2012.

Favorable à l'étude requise par la CJ, le Conseil d'Etat se propose d'établir un rapport qui répondra de manière circonstanciée aux questions posées dans le texte du postulat. Le résultat des deux enquêtes précitées sera également intégré à ce rapport, dans la mesure du nécessaire.

En conclusion, le Conseil d'Etat propose la prise en considération du postulat.

13 novembre 2018



Antwort des Staatsrats auf einen parlamentarischen Vorstoss

Postulat Justizkommission JK

2018-GC-96

Anwendung des Gesetzes über den Kindes- und Erwachsenenschutz, insbesondere bei Beistandschaften für Erwachsene

I. Zusammenfassung des Postulats

Mit einem am 27. Juni 2018 eingereichten Postulat bittet die Justizkommission (JK) um einen Bericht über die Besorgnis erregende Lage der öffentlichen Berufsbeistandschaften (nachfolgend: ÖBB), die von den Gemeinden und Gemeindeverbänden in Anwendung des kantonalen Gesetzes über den Kindes- und Erwachsenenschutz (KESG) eingerichtet wurden. Die ÖBB stellen besonders im Bereich der Beistandschaften für Erwachsene eine kontinuierliche Zunahme der ihr übertragenen Mandate fest und sind deshalb überlastet oder sogar gezwungen, ihren Personalbestand aufzustocken. Der vorliegende Bericht soll insbesondere die Gründe für die Zunahme ermitteln, Lösungsmöglichkeiten für die Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den ÖBB und den Friedensgerichten (FG) und für eine Harmonisierung der Gerichtspraxis in den FG-Kreisen vorschlagen sowie die Möglichkeit einer Kantonalisierung der ÖBB oder die Schaffung eines Finanztopfs für den ganzen Kanton zu prüfen, damit die Finanzlast der ÖBB gerechter verteilt werden kann.

II. Antwort des Staatsrats

Einleitend erinnert der Staatsrat daran, dass die Organisation der ÖBB gemäss Artikel 12 des Gesetzes vom 15. Juni 2012 über den Kindes- und Erwachsenenschutz (KESG) Sache der Gemeinden ist.

Die im Postulat beschriebene, Besorgnis erregende Lage einiger ÖBB ist teilweise auf den neuen Artikel 9 Abs. 2 KESG zurückzuführen. Die Bestimmung besagt Folgendes: *«Die Behörde ernennt in erster Linie eine Mitarbeiterin oder einen Mitarbeiter der öffentlichen Berufsbeistandschaft der Wohnsitzgemeinde der Person, für die eine Schutzmassnahme angeordnet wurde, wenn deren Interessen dem nicht entgegenstehen.»*

Das Bundesrecht verzichtet auf eine Hierarchisierung der verschiedenen Kategorien von Personen, denen eine Beistandschaft übertragen werden kann. Laut der Botschaft zum Revisionsentwurf des Zivilgesetzbuchs können namentlich eine Privatperson, eine Fachperson eines privaten oder öffentlichen Sozialdienstes oder ein Berufsbeistand oder eine Berufsbeiständin ernannt werden. Die fehlende Hierarchie ist vom Bundesgesetzgeber ausdrücklich gewollt, weil die entscheidende Voraussetzung für die Ernennung einer Person ihre Eignung für die künftigen Aufgaben sein muss. Obwohl der Bundesrat die Notwendigkeit, dass auch in Zukunft Privatpersonen mit der Mandatsführung beauftragt werden, nicht bestreitet, weist er dennoch darauf hin, dass angesichts der Komplexität vieler Betreuungsaufgaben der Einsatz von Privatpersonen beschränkt bleibt¹.

¹ Botschaft vom 28. Juni 2006 zur Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht), BBl. 2006, S. 7049.

Der Entwurf des KESG sah in Artikel 9 dieselben Kategorien von Personen wie in der Botschaft des Bundesrats vor, ohne eine Hierarchie zwischen ihnen zu erstellen². Bei der Prüfung des Entwurfs durch die parlamentarische Kommission schlug Grossrätin de Weck allerdings vor, einen zweiten Absatz einzufügen, der wie folgt lauten sollte: *«Reichen das Vermögen und die Einkommen der Person, bei der eine Schutzmassnahme ergriffen wurde, nicht aus, um die Kosten der Beistandschaft zu decken, so ernennt die Behörde in erster Linie eine Mitarbeiterin oder einen Mitarbeiter der öffentlichen Berufsbeistandschaft der Wohnsitzgemeinde der betreffenden Person, wenn deren Interessen dem nicht entgegenstehen.»* Dieser Änderungsantrag wurde von der parlamentarischen Kommission einstimmig angenommen und dem Grossen Rat als «projet-bis» vorgeschlagen.

Bei der Debatte im Plenum schlug Grossrat Piller eine Änderung vor, mit der die Bestimmung so umformuliert wurde, dass nicht mehr auf die finanzielle Situation der betroffenen Person Bezug genommen wird. Er begründete seinen Änderungsantrag mit folgenden Worten (Übersetzung): *«...Die Gemeinden werden eine professionelle Struktur aufbauen. Sie werden [also] Investitionen tätigen für Personal, Material, Ressourcen, Räumlichkeiten, d. h. für alles, was es für einen Dienst, der diesen Namen verdient, braucht. Es ist also wichtig, die Ressourcen eines solchen Dienstes planen zu können, und das ist nur möglich, wenn sich die Gemeinden darauf verlassen können, dass alle Fälle bei ihrem Dienst eingehen.»* Er führte weiter aus, dass es nicht darum gehe *«Privatpersonen als Beistände abzuschaffen, sondern ganz einfach darum, den Gemeinden zu garantieren, dass alle und nicht nur die 'schwierigen' Fälle zuerst bei ihren Diensten eingehen.»*

So kam es zur aktuellen Form von Artikel 9 Abs. 2 KESG, der den FG empfiehlt, den Berufsbeiständinnen und -beiständen den Vorzug zu geben.

Die Zahl der Fälle, die den ÖBB anvertraut werden, erklären noch nicht alle Schwierigkeiten, mit denen die Dienste bei der Erfüllung ihrer Aufgaben konfrontiert sind. Das Amt für Justiz (AJ) wurde 2017 von einer ÖBB angefragt, wie die Kompetenz zur Kontrolle der Arbeit von Berufsbeiständinnen und -beiständen und die Kompetenz, diesen Anweisungen zu geben, zwischen den Leitungen der ÖBB und den Friedensgerichten aufgeteilt werden sollten. Das AJ vertrat die Ansicht, dass diese Frage einerseits nicht unbedeutend sei, insbesondere aufgrund der Haftungsbestimmungen, die bei mangelhafter Sorgfalt bei der Fallführung zur Anwendung kommen, und dass die Schwierigkeiten der betreffenden ÖBB andererseits auch andere ÖBB betreffen könnten. Deshalb erstellte das AJ einen Fragebogen für die ÖBB, um deren Schwierigkeiten zu ermitteln und entsprechende Lösungen zu finden. Die Antworten dürften es erlauben, allgemeine, für den ganzen Kanton gültige Grundsätze abzuleiten, die klären sollen, wie die Zuständigkeiten und Kompetenzen bei der Überwachung der Arbeit von Berufsbeiständinnen und -beiständen zwischen den Leitungen der ÖBB und den Friedensgerichten aufgeteilt werden sollen. Die ÖBB und FG werden demnächst über das Ergebnis der Umfrage informiert.

Gleichzeitig haben alle FG dem AJ ihre Richtlinien und Arbeitsabläufe eingereicht, damit das AJ diese studieren und den Friedensgerichten anschliessend ein vereinheitlichtes Modell vorschlagen kann. Wenn nichts Unvorhergesehenes geschieht, sollte diese Arbeit ebenfalls Ende Jahr abgeschlossen sein.

² Botschaft Nr. 12 des Staatsrats an den Grossen Rat zum Entwurf des Gesetzes über den Kindes- und Erwachsenenschutz (KESG) vom 23. April 2012.

Der Staatsrat befürwortet die von der JK gewünschte Studie und schlägt vor, einen Bericht zu erstellen, der die im Postulat gestellten Fragen ausführlich beantwortet. Die Ergebnisse der zwei erwähnten Befragungen werden wenn nötig ebenfalls in diesen Bericht einfließen.

Abschliessend empfiehlt der Staatsrat die Erheblicherklärung des Postulats.

13. November 2018