



# **Lacunes dans la surveillance de l'Impôt fédéral direct et de l'harmonisation des impôts directs**

Consolidation de rapports antérieurs,  
Administration fédérale des contributions  
(AFC)



## **Impressum**

<b>Adresse de commande</b>	Contrôle fédéral des finances (CDF)
<b>Bestelladresse</b>	Monbijoustrasse 45, CH - 3003 Berne
<b>Indirizzo di ordinazione</b>	<a href="http://www.cdf.admin.ch">http://www.cdf.admin.ch</a>
<b>Order address</b>	
<b>Numéro de commande</b>	1.15639.605.00203.007
<b>Bestellnummer</b>	
<b>Numero di ordinazione</b>	
<b>Order number</b>	
<b>Complément d'informations</b>	E-Mail: <a href="mailto:info@efk.admin.ch">info@efk.admin.ch</a>
<b>Zusätzliche Informationen</b>	Tel. +41 58 463 11 11
<b>Informazioni complementari</b>	
<b>Additional information</b>	
<b>Texte original</b>	Français
<b>Originaltext</b>	Französisch
<b>Testo originale</b>	Francese
<b>Original text</b>	French
<b>Résumé</b>	Français (« L'essentiel en bref »)
<b>Zusammenfassung</b>	Deutsch (« Das Wesentliche in Kürze »)
<b>Riassunto</b>	Italiano (« L'essenziale in breve »)
<b>Summary</b>	English (« Key facts »)
<b>Reproduction</b>	Autorisée (merci de mentionner la source)
<b>Abdruck</b>	Gestattet (mit Quellenvermerk)
<b>Riproduzione</b>	Autorizzata (indicare la fonte)
<b>Reproduction</b>	Authorized (please mention the source)

## **Lacunes dans la surveillance de l'Impôt fédéral direct et de l'harmonisation des impôts directs**

### **Consolidation de rapports antérieurs adressés à l'Administration fédérale des contributions**

#### **L'essentiel en bref**

---

L'Impôt fédéral direct (IFD) est perçu par les cantons pour le compte et sous la surveillance de la Confédération. Il rapporte environ 20 milliards de francs chaque année. Il existe par ailleurs une Loi fédérale qui règle l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Elle occupe une place importante dans la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), en particulier en regard de la suppression des statuts fiscaux spéciaux.

Le Contrôle fédéral des finances (CDF) rassemble dans ce rapport, à la demande de la Délégation parlementaire des finances, les constats relatifs aux lacunes de la surveillance dans ces deux domaines. Ces constats émanent aussi bien des audits réalisés auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), que de ceux qui ont été effectués dans le cadre de la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT).

La surveillance de la perception de l'IFD s'est considérablement améliorée ces dernières années. Il subsiste des lacunes dans l'intensité de la surveillance de la taxation, ainsi que des pratiques très disparates en matière de contrôles externes des contribuables par les administrations fiscales cantonales.

S'agissant de la surveillance de l'application de la LHID, le CDF estime qu'il faut profiter de la RIE III pour corriger une situation insatisfaisante. En effet, depuis son entrée en vigueur en janvier 1993, aucune autorité ne surveille l'application correcte de la LHID. Une motion déposée en 2009 par la Commission des redevances pour corriger cette situation a été acceptée par le Conseil des Etats avant d'être finalement rejetée vu l'opposition des cantons. Les audits du CDF montrent qu'il existe un risque important que des pratiques cantonales s'écartent de la LHID, en particulier dans le domaine des statuts fiscaux spéciaux et des répartitions fiscales pour les sociétés principales. Mettre en œuvre la RIE III sans veiller à son application, c'est courir le risque de perpétuer les problèmes qui ont conduit à la réforme.



## **Lücken in der Aufsicht über die direkte Bundessteuer und die Harmonisierung der direkten Steuern**

### **Konsolidierung bisheriger Berichte an die Eidgenössische Steuerverwaltung**

#### **Das Wichtigste in Kürze**

---

Die direkte Bundessteuer (dBSt) wird durch die Kantone für den Bund erhoben und ist der Aufsicht des Bundes unterstellt. Ihr Ertrag beläuft sich auf rund 20 Milliarden Franken pro Jahr. Es gibt zudem ein Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), das für die dritte Unternehmenssteuerreform (USR III), speziell im Hinblick auf den Wegfall der besonderen Steuerstatus, von Bedeutung ist.

Auf Ersuchen der Finanzdelegation der eidgenössischen Räte listet der Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK) alle Feststellungen zu bestehenden Lücken in der Aufsicht über diese beiden Bereiche auf. Die Feststellungen stammen aus Prüfungen, die sowohl bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als auch im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA) durchgeführt wurden.

Eine deutliche Verbesserung ist in den letzten Jahren bei der Überwachung der Erhebung der direkten Bundessteuer festzustellen. Lücken und Schwachstellen bestehen hingegen noch hinsichtlich der Intensität der Veranlagungsaufsicht und der sehr heterogenen Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen bei der externen Kontrolle ihrer Steuerpflichtigen.

Die USR III sollte aus Sicht der EFK dazu genutzt werden, um die derzeit unbefriedigende Situation in der Aufsicht über die Anwendung des StHG zu überwinden. Tatsächlich wird seit seinem Inkrafttreten im Januar 1993 die korrekte Anwendung dieses Gesetzes von keiner Behörde überwacht. 2009 reichte die Kommission für Wirtschaft und Abgaben eine Motion zur Bereinigung dieser Situation ein. Sie wurde vom Ständerat zwar entgegengenommen, scheiterte dann aber am Widerstand der Kantone. Die Prüfungen der EFK zeigen, dass ein erhebliches Risiko besteht, die Praxis der Kantone könne vor allem im Bereich der besonderen Steuerstatus und der speziellen Ausscheidung bei Prinzipalgesellschaften vom StHG abweichen. Die USR III umzusetzen, ohne ihre Anwendung zu überwachen, birgt die Gefahr, genau die Probleme zu zementieren, die Anlass zur Reform gegeben haben.

#### **Originaltext in Französisch**

## **Lacune nella vigilanza sull'imposta federale diretta e sull'armonizzazione delle imposte dirette**

### **Sintesi dei precedenti rapporti trasmessi all'Amministrazione federale delle contribuzioni**

#### **L'essenziale in breve**

---

I Cantoni riscuotono l'imposta federale diretta (IFD) per conto della Confederazione e sotto la sua vigilanza. Questa imposta frutta 20 miliardi di franchi all'anno. Esiste peraltro una legge federale che disciplina l'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). La LAID riveste un ruolo importante nella terza Riforma dell'imposizione delle imprese (RI imprese III), in particolare per quanto concerne l'abolizione degli statuti fiscali speciali.

Su richiesta della Delegazione delle finanze delle Camere federali, il Controllo federale delle finanze (CDF) ha riunito nel presente rapporto le osservazioni relative alle lacune nella vigilanza in questi due settori raccolte nel corso di verifiche svolte presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) nel quadro della Nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC).

Negli ultimi anni la vigilanza sulla riscossione dell'IFD è migliorata notevolmente. Sussistono tutt'ora lacune per quanto concerne l'intensità della vigilanza sulla tassazione e prassi molto diverse tra loro nei controlli esterni dei contribuenti operati dalle autorità fiscali cantonali.

In merito alla vigilanza sull'applicazione della LAID, il CDF ritiene che occorra sfruttare la RI imprese III per correggere una situazione insoddisfacente. Dall'entrata in vigore della LAID nel mese di gennaio 1993, nessuna autorità si è impegnata concretamente nella vigilanza sulla sua corretta applicazione. Nel 2009 il Consiglio degli Stati ha accolto una mozione depositata dalla Commissione dell'economia e dei tributi che mirava alla risoluzione di questa situazione. A seguito dell'opposizione da parte dei Cantoni, la mozione è stata infine respinta nel corso del successivo iter parlamentare. Secondo le verifiche del CDF vi è il serio rischio che alcune prassi cantonali divergano dalla LAID, in particolare nell'ambito degli statuti fiscali speciali e delle ripartizioni fiscali per le società principali. Attuare la RI imprese III senza vigilare sulla sua applicazione, significa rischiare di perpetuare le medesime problematiche all'origine della riforma.

#### **Testo originale in francese**



## **Shortcomings in the supervision of direct federal tax and of direct taxation harmonisation**

### **Consolidation of previous reports addressed to the Federal Tax Administration**

#### **Key points**

---

Direct federal tax (DFT) is collected by the cantons on behalf of and under the supervision of the Confederation. This tax brings in some CHF 20 billion every year. Moreover, there is a federal act which governs the harmonisation of direct taxation at cantonal and communal levels (DTHA). It is of key importance in the third series of corporate tax reforms (CTR III), particularly with regard to the elimination of cantonal tax status.

At the request of the Finance Delegation, the Swiss Federal Audit Office (SFAO) has summarised in this report the findings relating to the shortcomings in the supervision of these two areas. These findings come from both the audits carried out at the Federal Tax Administration (FTA) and those conducted as part of the reform of fiscal equalization and the division of tasks between the Confederation and the cantons (NFE).

The supervision of DFT collection has improved significantly in recent years. Shortcomings still remain in the intensity of tax supervision, and there are very disparate practices in the external auditing of taxpayers by the cantonal tax offices.

With regard to the supervision of DTHA application, the SFAO believes that CTR III should be exploited to remedy an unsatisfactory situation. Since it came into force in January 1993, no authority is actually supervising the correct application of the DTHA. A motion tabled in 2009 by the Taxation Committee to correct the situation was accepted by the Council of States before ultimately being rejected in view of the cantons' opposition. The SFAO's audits show that there is considerable risk that cantonal practices deviate from the DTHA, particularly in the area of cantonal tax status and tax allocation for principal companies. Implementing CTR III without monitoring its application is running the risk of perpetuating the problems that led to the reforms.

**Original text in French**

## **Prise de position de l'administration fédérale des contributions (AFC)**

Bei der direkten Bundessteuer hat der Gesetzgeber mit Artikel 2 DBG die Kompetenz sowohl zur Veranlagung wie auch zum Bezug der direkten Bundessteuer vollumfänglich den Kantonen übertragen. Die Aufsicht des Bundes über die Steuererhebung wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement ausgeübt (Art. 102 Abs. 1 DBG). Diese Aufsicht wird im DBG in Artikel 102 Absatz 2 weiter konkretisiert. Dabei hat die ESTV für die einheitliche Anwendung des DBG zu sorgen. Sie erlässt Vorschriften für die richtige und korrekte Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer. Sie kann die Verwendung bestimmter Formulare vorschreiben. Die gesetzliche Regelung im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sieht eine sehr eingeschränkte Bundesaufsicht vor (Rechtsmittel gegen letztinstanzlichen kantonalen Entscheid). Keine speziellen Vorschriften bezüglich Aufsicht der ESTV sind für Steuererleichterungen vorhanden (Ziffer 3.2 des vorliegenden Berichts).

Die unmittelbare Aufsicht in den Kantonen wird durch die Abteilung Aufsicht Kantone (AAK) der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben ausgeübt. Die Aufsichtstätigkeit der AAK über die direkte Bundessteuer bezieht sich insbesondere auf die einheitliche Veranlagung (vgl. Art. 102 Abs. 2 DBG) sowie die Oberaufsicht im Zusammenhang mit der von den unabhängigen kantonalen Finanzaufsichtsorganen durchgeführten jährlichen Prüfung der Ordnungs- und Rechtmässigkeit der Erhebung der direkten Bundessteuer und der Ablieferung des Bundesanteils (vgl. Art. 104a DBG). Aufgrund des klaren gesetzlichen Wortlauts von Artikel 104a Absatz 1 DBG ist die materielle Prüfung der Veranlagungen durch ein unabhängiges kantonales Aufsichtsorgan von der Prüfpflicht ausgenommen.

Die gesetzlichen Grundlagen im DBG haben zur Konsequenz, dass fehlerhafte Bundessteuer-Veranlagungen zu definitiven Verlusten für den Bund führen und die Kantone dafür finanziell nicht belangt werden können. Deshalb legt die AAK den Schwerpunkt ihrer Aufsichtstätigkeiten auf die Prävention. Die Prävention erfolgt entweder generell-abstrakt oder individuell-konkret. Das Risiko von fehlerhaften Veranlagungen kann insbesondere durch folgende Massnahmen reduziert werden: Aufsichtsrechtliche Mitwirkung in besonderen Einzelfällen und im Rahmen von einzelnen Veranlagungen (individuell-konkret), gemeinsame Praxisfestsetzung mit den Kantonen sowie Ausbildung des Personals der kantonalen Steuerverwaltungen (generell-abstrakt).

Die AAK verfügt im Bereich der Aufsicht über die direkte Bundessteuer zur Zeit über 14.5 FTE für 26 Kantone. Die AAK setzt deshalb mit Blick auf die Anzahl Steuer-pflichtige Schwerpunkte. Für die Ausrichtung der Aufsichtstätigkeit wird dabei ein risikoorientierter Ansatz verfolgt. Je nach Risiko wird ein Mix von Massnahmen geplant und umgesetzt. Die Vorbereitung und Nachbearbeitung von Einzelfällen erfolgen mehrheitlich vom Standort Bern aus, da dort die dafür erforderlichen Ressourcen sind.

Hinsichtlich der im vorliegenden Prüfbericht erwähnten Rotation der Inspektorinnen und Inspektoren (Ziffer 2.1) ist die ESTV der Ansicht, dass die Nachteile einer fixen Rotationsregel der Kantonzuständigkeiten die möglichen Vorteile überwiegen und dadurch die Aufsichtstätigkeiten negativ beeinflussen können. Die ESTV ist weiter der Ansicht, dass durch sogenannte kompensatorische Kontrollen einer Gefahr der Vertrautheit zielgerichteter begegnet werden kann.



Im Zusammenhang mit den Schweizer Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften (Ziffer 2.3) führte die ESTV im Jahr 2013 eine gesamtschweizerische Erhebung durch. Im Jahr 2014 wurde ein Follow-up gemacht. Ziel dieser Erhebung war es, stichprobenweise zu kontrollieren, ob solche Veranlagungen den Ausführungen des DBG entsprachen. Die Feststellungen wurden mit den kantonalen Steuerbehörden besprochen und deren Umsetzung im Einzelfall überwacht. Die EFK äussert im vorliegenden Bericht die Ansicht, dass dieser Bereich wieder zu prüfen sei. Nach Ansicht der ESTV ist zum heutigen Zeitpunkt eine erneute gesamtschweizerische Kontrolle nicht notwendig.



## **Table des matières**

<b>1</b>	<b>Mission et déroulement de la mission</b>	<b>10</b>
1.1	Contexte	10
1.2	Objectifs et questions d'audit	10
1.3	Etendue de l'audit et documentation	10
<b>2</b>	<b>Surveillance de la perception de l'Impôt fédéral direct</b>	<b>10</b>
2.1	La surveillance exercée directement par l'AFC est en nette amélioration mais présente encore des lacunes	10
2.2	La nouvelle tâche des contrôles cantonaux des finances comble une lacune sauf dans le domaine de la surveillance des taxations	11
2.3	Doutes sur la question des établissements stables étrangers en Suisse	11
2.4	Lacunes dans les contrôles externes auprès des contribuables	12
<b>3</b>	<b>Surveillance de l'harmonisation des impôts directs</b>	<b>13</b>
3.1	Concurrence fiscale par des statuts fiscaux contraires à la LHID	13
3.2	D'autres règles de la LHID sont susceptibles de poser problème	13
3.3	La RIE III ouvre de nouvelles portes à la sous-enchère entre cantons	13
3.4	Lacunes dans les dossiers de taxation de certaines sociétés	14
3.5	Echange d'information entre autorités fiscales cantonales	14
3.6	Conclusion	14
<b>4</b>	<b>Entretien final</b>	<b>16</b>
	<b>Annexe: Bases légales</b>	<b>17</b>



## **1 Mission et déroulement de la mission**

### **1.1 Contexte**

La sous-commission des finances 1 du Conseil national a souhaité que le Contrôle fédéral des finances (CDF) éclaircisse certaines questions relatives à la surveillance des cantons dans le domaine de la fiscalité directe. Lors de sa séance du 31 août 2015, la Délégation parlementaire a formellement confié ce mandat au CDF qui l'a accepté.

### **1.2 Objectifs et questions d'audit**

Dans la perspective du projet de la Réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), il s'agit d'établir un inventaire sommaire des lacunes dans la surveillance de la perception de l'Impôt fédéral direct (IFD, RS 642.11) et de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14).

### **1.3 Etendue de l'audit et documentation**

Ce rapport se fonde sur des rapports du CDF déjà effectués (liste en annexe 1), ainsi que sur les deux avis de droit récemment commandés par la commission des finances du Grand Conseil bernois. Ces deux expertises sont publiées sur Internet:

„Aufsicht im Bereich der direkten Steuern bei Bund und Kantonen“,  
erstellt von Prof. Dr., Urs R. Behnisch:

<https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/de/2015/04/2015-04-09-behnisch-gutachten-de.pdf>

„Aufsicht im Bereich der Steuern bei Bund und Kantonen“,  
erstellt von Prof. Dr., Felix Uhlmann:

<https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/de/2015/04/2015-04-09-uhlmann-gutachten-de.pdf>

## **2 Surveillance de la perception<sup>1</sup> de l'Impôt fédéral direct**

### **2.1 La surveillance exercée directement par l'AFC est en nette amélioration mais présente encore des lacunes**

Le CDF a examiné la surveillance exercée par la Division surveillance cantons de l'Administration fédérale des contributions (AFC) sur les administrations fiscales cantonales en novembre 2007, puis en janvier 2010. La plupart des recommandations du CDF ont été mises en place et la situation s'est considérablement améliorée.

---

<sup>1</sup> Le thème « perception » couvre en français toutes les activités de l'administration fiscale cantonale (tenue du rôle, taxation et encaissement)

Un nouvel état de situation a été fait cet automne (rapport 15 176). Il montre qu'une ancienne recommandation n'a pas été mise en place : la rotation des inspecteurs. Sur un total de 26 cantons, douze d'entre eux sont inspectés par le même inspecteur depuis plus de huit ans.

L'affectation des ressources de la division est par ailleurs orientée sur la prévention et le conseil. Selon le CDF, elle ne laisse que trop peu de place au contrôle matériel des taxations. En moyenne, ce ne sont que 2.6 personnes (ETP) qui contrôlent matériellement et sur place les taxations IFD faites par les 26 administrations fiscales. Selon l'AFC, ce chiffre est incomplet et il faut également considérer les contrôles effectués avant la taxation, en les distinguant cependant des activités de conseil.

## **2.2 La nouvelle tâche des contrôles cantonaux des finances comble une lacune sauf dans le domaine de la surveillance des taxations**

L'introduction dans la Loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) d'un nouvel article 104a devrait permettre de combler une lacune dans l'audit des comptes du compte d'Etat de la Confédération. Bien que la Confédération présente des recettes d'IFD de l'ordre de 20 milliards de francs, le CDF ne dispose en effet pas de la base légale lui permettant de vérifier la régularité de la perception de cet impôt dans les cantons. Depuis janvier 2014, cette tâche doit être assurée par un organe de surveillance cantonal indépendant.

Ceci constitue une indéniable amélioration. Deux ombres subsistent au tableau :

- A la demande explicite des cantons, le contrôle matériel des taxations IFD a été exclu de cette nouvelle surveillance. Dans plusieurs cantons, la taxation cantonale n'est d'ailleurs pas soumise à la surveillance du Contrôle cantonal des finances. Cette lacune est à mettre en relation avec les ressources insuffisantes consacrées par l'AFC à la surveillance des taxations IFD (voir ci-dessus).
- Le domaine informatique ne sera probablement pas non plus surveillé de manière très efficace puisque plusieurs organes de surveillance cantonaux ne disposent pas des ressources techniques nécessaires. Les audits de la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT) ont souvent mis en lumière des erreurs de programmation dans les applications informatiques, montrant que ces risques ne devraient pas être sous-estimés.

## **2.3 Doutes sur la question des établissements stables étrangers en Suisse**

Le CDF a constaté lors de ses audits RPT que certains cantons n'annoncent aucun établissement stable étranger. Cette situation ne semble pas plausible au vu du profil de l'économie de ces cantons. Même si les définitions fiscales et juridiques ne sont pas totalement identiques, les écarts entre le nombre total d'établissements stables enregistré et annoncé à l'AFC par les administrations fiscales cantonales et le nombre total d'établissements stables étrangers selon le Registre de commerce ([www.zefix.ch](http://www.zefix.ch)) sont troublants. En fonction des prescriptions légales à venir avec la RIE III, cette situation pourrait avoir un impact sur les recettes de l'IFD, notamment dans le domaine de l'imputation forfaitaire d'impôts si les conditions d'octroi ne sont pas correctement examinées pour les établissements stables étrangers.



L'AFC a procédé en 2013 à un examen ciblé dans ce domaine. Selon les rapports de la division « surveillance cantons », ce domaine ne présenterait pas de problèmes particuliers. Le CDF est d'avis qu'il mérite d'être réexaminé.

#### **2.4 Lacunes dans les contrôles externes auprès des contribuables**

Des administrations fiscales cantonales effectuent régulièrement des contrôles sur place, dans les entreprises ou auprès des mandataires des contribuables. D'autres ne disposent pas des ressources nécessaires ou décident pour d'autres raisons de ne jamais faire de contrôles externes. Tel était un des premiers résultats de l'enquête qu'avait commencée le CDF en 2009 avant que comité de la Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances n'interrompe cette évaluation.

Ces cantons se privent ainsi, eux et la Confédération, d'un instrument efficace pour détecter certaines erreurs ou fraudes. Outre le risque de perte fiscale, ces divergences dans le degré de contrôle peuvent constituer une distorsion dans la concurrence fiscale entre les cantons. Le choix de s'implémenter dans un canton, ne présentant certes pas un taux d'imposition particulièrement avantageux, mais dans lequel le contribuable aura l'assurance de n'être imposé que selon ses déclarations, peut être tentant pour un contribuable peu honnête.

L'AFC aurait la possibilité de compenser ces lacunes dans les contrôles externes cantonaux. L'article 103, alinéa 1, lettre c de la LIFD lui donne en effet la compétence de « *prendre des mesures d'instruction, dans des cas d'espèce, de son propre chef* ». Ce n'est aujourd'hui le cas que lorsqu'une enquête est ouverte par la division Affaires pénales et enquêtes.

*Recommandation 1 (priorité 1):*

*Le CDF recommande à la Division « surveillance cantons » d'effectuer, sur la base de son analyse des risques, des contrôles externes auprès des contribuables IFD lorsque les cantons n'effectuent pas les contrôles externes nécessaires.*

Prise de position de l'administration fédérale des contributions AFC:

Die Befugnisse im Rahmen der Aufsichtstätigkeit der ESTV (d.h. der Abteilung Aufsicht Kantone) im Bereich der direkten Bundessteuer sind in Artikel 103 DBG festgehalten. Dieser nicht abschliessende Katalog sieht unter anderem vor, dass die ESTV im Einzelfalle Untersuchungsmassnahmen anordnen oder nötigenfalls selber durchführen kann (vgl. Art. 103 Abs. 1 Bst. c DBG). Bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass die ESTV erst dann eigene Untersuchungsmassnahmen durchführen kann, wenn die entsprechende Veranlagungsbehörde ihren gesetzlichen Pflichten nicht in genügendem Masse nachgekommen ist. Zudem sind solche Untersuchungsmassnahmen der ESTV stets auf einzelne Veranlagungen beschränkt. Die ESTV kann daher nicht systematisch Untersuchungshandlungen bei den Steuerpflichtigen vornehmen. Mit dieser Konzeption wird dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismässigkeit (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) entsprochen.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass das Verhältnis zwischen der ESTV als Aufsichtsbehörde des Bundes für die Belange der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuerbehörden nicht hierarchisch zu verstehen ist. Deshalb ist es aufgrund der Konzeption von Artikel 103 Absatz 1 Buchstabe c DBG auch nicht möglich, die Kantone anzuweisen, systematisch externe Buchprüfungen vorzunehmen.

### **3 Surveillance de l'harmonisation des impôts directs**

#### **3.1 Concurrence fiscale par des statuts fiscaux contraires à la LHID**

Un des objectifs de la LHID est d'éviter une concurrence fiscale occulte entre les cantons et la sous-enchère qui y est liée. La concurrence doit être ouverte et s'exercer à travers les taux d'imposition qui peuvent varier entre cantons. L'assiette fiscale devrait en revanche être la même entre les cantons.

Le domaine des statuts fiscaux spéciaux est réglé de manière exhaustive à l'article 28 de la LHID. Cet article n'est pas toujours respecté.

Dès 2012, le canton de Nidwald a mis en place le modèle des licences-box, bien que l'article 28 de la LHID ne prévoit pas un tel modèle et que son alinéa 6 précise clairement « *qu'il ne peut être prévu d'autres dérogations au régime ordinaire du calcul de l'impôt.* ».

Pour les sociétés de domicile, les cantons ne prennent pas tous en compte les bénéfices liés à l'activité étrangère sur des bases uniformes.

Des répartitions fiscales des sociétés principales prennent en compte des taux de répartition différents au niveau fédéral et cantonal, ce qui n'est pas correct.

#### **3.2 D'autres règles de la LHID sont susceptibles de poser problème**

La LHID contient à son article 5 une disposition qui précise que « *Les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes* ». Cette définition répond à des critères plus généreux que ceux de la Loi sur la Nouvelle politique régionale (LPR, RS 901.0). La formulation de l'article 5 s'éloigne par ailleurs des critères de la Commission européenne, qui limite également de telles aides d'Etat (Journal officiel n° C 384 du 10/12/1998 p. 0003 – 0009).

Outre les conditions très larges qui permettent l'octroi d'un allègement, la formulation « *nouvellement créée* » peut donner lieu en pratique à des interprétations extensives. Une réorganisation interne ou un déménagement dans un autre canton pourraient suffire. Cet article 5 est une porte ouverte à une potentielle sous-enchère occulte entre cantons

#### **3.3 La RIE III ouvre de nouvelles portes à la sous-enchère entre cantons**

La déduction des frais de recherche prévue dans le projet de RIE III offre de nouvelles possibilités à une sous-enchère au niveau de l'assiette fiscale.

Selon le nouvel article 25a al. 1 « *Die Kantone können Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus zum Abzug ziehen* ». Le Message précise au chiffre 2.4 qu'il appartient aux cantons de définir les frais entrant dans cette catégorie et que „*Die Aufwendungen für F&E sind zu mehr als 100 % abzugsfähig*“. Un canton pourrait ainsi accepter une déduction des frais de recherche et développement à hauteur de 300 %, 10 000 % ou plus. Le risque est grand qu'on soit là en présence d'une définition artificielle de la base d'imposition au sens de l'OCDE.



La mise en œuvre des licences-box laisse également aux cantons une grande marge de manœuvre. Une ordonnance devrait fixer les détails.

Dans le domaine du retraitement des réserves latentes, la mise en application des nouveaux articles 24b, 24c et 78g LHID, ainsi que 61a et 61b LIFD aura une incidence fiscale considérable, en particulier pour les sociétés qui passent d'une taxation spéciale à une taxation ordinaire. L'application des règles régissant cette transition peut se révéler complexe et dépend de chaque canton. Là aussi une ordonnance, une directive ou une circulaire devrait fixer les détails.

La prise de position d'un canton dans le cadre de la procédure de consultation est symptomatique « *Kanton X regt eine Überarbeitung von Art. 28 StHG an, damit es für Kantone möglich wird, in gewissen Fällen von der streng geregelten Steuerberechnung des ordentlichen Regimes abzuweichen* ».

### **3.4 Lacunes dans les dossiers de taxation de certaines sociétés**

Les examens du CDF ont montré que dans certains cantons la taxation de quelques sociétés à statut spécial repose sur un dossier incomplet. Certains documents importants comme les tableaux de répartition entre les activités suisse et étrangère sont incomplets, ne sont pas signés ou font défaut.

### **3.5 Echange d'information entre autorités fiscales cantonales**

Selon l'article 39, al.2, LHID « *Les autorités fiscales se communiquent gratuitement toutes informations utiles et s'autorisent réciproquement à consulter leurs dossiers.* ».

Selon nos informations, les autorités fiscales cantonales ne semblent cependant pas toutes appliquer ce principe de transparence. En pratique, dans des cas isolés et pour autant que l'IFD soit concerné, ce sont parfois les inspecteurs de l'AFC qui interviennent comme médiateur entre deux administrations fiscales cantonales qui ne veulent pas communiquer sur un dossier. En cas de déménagement d'un important contribuable d'un canton à l'autre, la consultation du nouveau dossier de taxation est essentielle pour vérifier que la nouvelle taxation est bien conforme à la LHID et ne constitue pas une sous-enchère fiscale interdite.

L'OCDE a développé plusieurs mesures dans le cadre du projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques) qui vise à enrayer l'évasion fiscale légale des multinationales. L'échange automatique d'informations sur les rulings figure au nombre de ces mesures. Il est difficile à concevoir que l'échange automatique d'information soit adopté par la Suisse sur le plan international, sans pouvoir être mis en œuvre entre administrations fiscales cantonales.

### **3.6 Conclusion**

Un des buts de la troisième réforme de l'imposition des entreprises est la suppression définitive des statuts fiscaux cantonaux. Pour ce faire, les administrations fiscales cantonales devront appliquer sans exceptions les nouvelles dispositions de la LHID.

Depuis plusieurs années, le CDF constate des écarts entre certaines pratiques cantonales et la LHID et déplore l'absence de partenaires à qui il pourrait signaler ces cas. Il estime qu'une surveillance devrait être mise en place, selon la volonté clairement exprimée en 2009 par la Commission des redevances du Conseil des Etats (motion 09.3738<sup>2</sup>). Une telle surveillance permettrait d'éviter de perpétuer les problèmes qui ont conduit à la réforme.

L'article 74 LHID donne par ailleurs explicitement au Conseil fédéral la compétence d'édicter les dispositions nécessaires à l'application de la présente loi, compétence restée inutilisée à ce jour. Cette voie est nécessaire pour canaliser l'exécution de la LHID, afin de limiter les écarts dans la définition de l'assiette fiscale entre les cantons et de lutter efficacement contre la sous-enchère fiscale.

Le projet de modification de la LHID est actuellement en discussion aux Chambres fédérales. Le CDF renonce donc à formuler une recommandation formelle à l'attention du Conseil fédéral.

---

<sup>2</sup> « Les lacunes que présente la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) en matière de surveillance et d'application doivent être comblées et des mesures doivent être prises en vue de faire respecter l'obligation d'appliquer le droit fédéral prévue à l'article 72, alinéas 2 et 3 LHID. »



#### **4 Entretien final**

Les résultats de la révision ont été discutés le 9 octobre 2015 avec Messieurs Adrian Hug, directeur, Marc Bugnon, directeur suppléant, Ralph Theiler, chef de la division « Surveillance cantons », et Norbert Gschwandner, responsable de l'audit interne.

Le CDF était représenté par Messieurs Michel Huissoud, directeur, Jean-Marc Blanchard, responsable de mandat, et David Ingen Housz, expert en révision.

Le CDF remercie les personnes interrogées pour leur attitude coopérative et rappelle qu'il appartient aux directions d'office, respectivement aux secrétariats généraux, de surveiller la mise en œuvre des recommandations.

CONTROLE FEDERAL DES FINANCES



## **Annexe:**

### **Bases légales**

Loi sur le Contrôle des finances (LCF, RS 614.0)

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11)

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14)

Loi sur la Nouvelle politique régionale (LPR, RS 901.0)

### **Priorité des recommandations du CDF:**

Le CDF priorise ses recommandations en se fondant sur des risques définis (1 = élevés, 2 = moyens, 3 = faibles). Comme risques, on peut citer par exemple les cas de projets non-rentables, d'infractions contre la légalité ou la régularité, de responsabilité et de dommages de réputation. Les effets et la probabilité de survenance sont ainsi considérés. Cette appréciation se fonde sur les objets d'audit spécifiques (relatif) et non sur l'importance pour l'ensemble de l'administration fédérale (absolu).