

Erläuternder Bericht zum Gesetzesvorentwurf zur Änderung der Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesvorentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern. Nach einer kurzen Einleitung werden in diesem Bericht die Gründe, die Tragweite und die Folgen der Revision erläutert. Er enthält ebenfalls einen Kommentar der geänderten Bestimmungen.

1 Vorbemerkungen

Mit dieser Revision soll das kantonale Recht an die Änderungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, (StHG; SR 642.14), die umfassende Anpassungen bei der Quellenbesteuerung betreffen, angepasst werden. Mit dieser Revision werden auch verschiedene auf Kantonsebene gutgeheissene Motionen für Steuerentlastungen der natürlichen Personen (bei der Einkommens- und Vermögenssteuer) umgesetzt.

2 Beantragte Änderungen

2.1 Anpassung ans Bundesrecht: Revision der Quellenbesteuerung

Wer in der Schweiz ohne Niederlassungsbewilligung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, ist dem Quellensteuerverfahren unterstellt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat diese Besteuerungsmethode jahrzehntlang als grundsätzlich mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar angesehen. Mit Urteil vom 26. Januar 2010 überprüfte das Bundesgericht jedoch erstmals die schweizerische Quellensteuerordnung auf ihre Kompatibilität mit dem Personenfreizügigkeitsabkommen, das die Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft abgeschlossen hatte. Gemäss Bundesgericht liegt eine unzulässige Diskriminierung vor, wenn Nicht-Ansässige anders behandelt werden als Ansässige, sofern sich diese in einer vergleichbaren Situation befinden. Eine solche sei immer dann anzunehmen, wenn Nicht-Ansässige in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen und ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehen, die sie im Arbeitsortstaat ausüben. Mache dieser Anteil mehr als 90 % der weltweiten Einkünfte aus, so sei die nichtansässige Person als «Quasi-Ansässige» zu behandeln. Die Revision der Quellenbesteuerung folgt diesem Urteil und verfolgt zwei Ziele: zum einen die Beseitigung von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen und zum andern die Sicherstellung der Einhaltung internationaler Verpflichtungen der Schweiz. Mit der Gesetzesrevision ist auch eine in der ganzen Schweiz einheitliche Quellensteuerberechnung möglich.

Nach der neuen Regelung bleiben die Erhebung einer Quellensteuer und damit die Sicherung des Steuerbezugs für die betroffenen Personenkategorien bestehen. Im Vergleich zum geltenden Recht soll neu jedoch allen ansässigen Quellensteuerpflichtigen die nachträgliche ordentliche Veranlagung offenstehen. Wer einen bestimmten Betrag des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens erreicht oder überschreitet (120 000 Franken), wird obligatorisch der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterstellt. Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung ist auch für ansässige Quellensteuerpflichtige vorgesehen, die keine solche beantragt haben, aber über steuerbare Einkünfte oder Vermögen verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Alle andern können eine solche beantragen. Falls sie es tun, bleiben sie in den Folgejahren in diesem System eingebunden. Damit sind sie materiell-rechtlich den ordentlich Besteuerten gleichgestellt. Auch Quasi-Ansässige (Personen mit Wohnsitz

im Ausland, die aber die gesetzlichen Bedingungen erfüllen) können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Es können aber keine nachträglichen Abzüge im Rahmen einer Tarifkorrektur mehr beantragt werden.

2.2 Umsetzung verschiedener auf Kantonsebene gutgeheissener Motionen

Mit ihrer am 18. Mai 2017 eingereichten und am 20. Juni 2017 begründeten Motion (M 2017-GC-96) verlangten die Grossräte Markus Bapst und Thomas Rauber eine Senkung der Vermögenssteuern in den Bereich des schweizerischen Mittels durch eine Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern. Dieses Begehren wurde mit der im Kantonsvergleich sehr hohen Vermögensbesteuerung der natürlichen Personen begründet. Der Staatsrat beantragte die Motion insoweit anzunehmen, als sich ihre Umsetzung auf eine Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte (Schweizer) Wertschriften und die Senkung des Vermögenssteuertarifs beschränkt und die Kosten dieser Massnahmen (Steuereinbussen) auf 25 bis 30 Millionen Franken begrenzt werden. Er knüpfte diesen Antrag an die Bedingung, dass verschiedene andere Motionen, die alle eine steuerliche Entlastung der natürlichen Personen verlangten, abgelehnt werden. Der Grosse Rat hat die Motion im vom Staatsrat beantragten Sinn erheblich erklärt und die anderen Motionen am 21. März 2018 abgelehnt.

2019 wurden erneut mehrere Motionen zur Senkung der Steuerlast der natürlichen Personen eingereicht (Motion Pierre Mauron und Benoît Piller, Anpassung der Steuersätze und Steuertarife für die natürlichen Personen zur Entlastung der mittleren Einkommen und der Freiburger Familien [2019-GC-67], Motion Emanuel Waeber und Stéphane Peiry, Steuersenkung für den Mittelstand, die Familien und die Pensionierten [2019-GC-121], Motion Hubert Dafflon und Francine Defferrard, Änderung des Gesetzes über die Kantonssteuern (DStG): Steuersenkung für den Mittelstand und steuerliche Entlastung für das Energiesparen und die erneuerbaren Energien [2019-GC-152] und Motion Claude Brodard und Nadine Gobet Änderung des Gesetzes über die Kantonssteuern [2019-GC-136]). An seiner Sitzung vom 21. Dezember 2019 hat der Grosse Rat auf Antrag des Staatsrats die erste dieser Motionen abgelehnt. Er hat die anderen drei Motionen in ein und derselben Antwort behandelt, der vom Staatsrat beantragten Aufteilung der Motionen zugestimmt und die Umsetzung folgender Massnahmen gutgeheissen: Einkommenssteuerfussenkung um 2 %, teilweise Deblockierung der Abzugsbeschränkung, um einer Krankenkassenprämienhöhung um 15% Rechnung zu tragen, Erhöhung des Sozialabzugs für alleinstehende Steuerpflichtige und Erhöhung der Kinderdrittbetreuungskostenabzüge. Die letzten zwei Massnahmen werden im vorliegenden Gesetzesvorentwurf umgesetzt. Die Anpassung des kantonalen Steuerfusses wird im Rahmen des Gesetzes über den Steuerfuss der direkten Kantonssteuern für die Steuerperiode 2021 unterbreitet, wozu es eine eigene Botschaft geben wird. Die Deblockierung der Abzugsbeschränkung bei den Krankenkassenprämien liegt in der Zuständigkeit des Staatsrats und wird im Rahmen der Revision der Verordnung über den Abzug der Kranken- und Unfallversicherungsprämien umgesetzt.

3 Kommentar der einzelnen Bestimmungen (DStG)

Art. 34 Abs. 3

Der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten wird von 6000 Franken auf 10 100 Franken erhöht. Bei seinen Antworten auf verschiedene Motionen für eine Senkung der Steuerlast der natürlichen Personen hatte der Staatsrat von einer Erhöhung auf 8000 Franken gesprochen. Dieser Betrag nähme sich angesichts des Abzugs bei der direkten Bundessteuer, der heute 10 100 Franken beträgt und mit dem Gesetz vom 27. September 2019 über die direkte Bundessteuer (steuerliche Berücksichtigung der Kinderdrittbetreuungskosten) (BBl 2019, 6597), das zur Volksabstimmung kommen wird und mit dem dieser Betrag auf 25 000 angehoben werden soll, allerdings bescheiden aus.

Eine Erhöhung des maximalen Abzugs könnte die Frauen ermutigen, im Erwerbsleben zu bleiben oder ihren Beschäftigungsgrad sogar zu erhöhen, um dem drohenden Fachkräftemangel auf dem Arbeitsmarkt zu begegnen.

Art. 36 Abs. 2

Vergleiche der ESTV zeigen, dass alleinstehende Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen im Kanton Freiburg deutlich höhere Steuern bezahlen als in anderen Kantonen. Deshalb wird der Abzug für Alleinstehende mit bescheidenem Einkommen angepasst. Heute ist dieser degressive Abzug viel weniger hoch als für die anderen Kategorien von Steuerpflichtigen. Er wird Alleinstehenden bis zu einem Einkommen von 24 000 Franken gewährt; für ein Einkommen bis zu 12 000 Franken beträgt er 2500 Franken. Zum Vergleich: Alleinstehenden AHV/IV-Rentenbezügerinnen und -bezüger wird der Abzug bis zu einem Einkommen von 53 000 Franken gewährt. Der Unterschied zwischen diesen Kategorien von Steuerpflichtigen ist sehr gross. Um die aktiven alleinstehenden Steuerpflichtigen des Mittelstands steuerlich zu entlasten, schlägt der Staatsrat vor, den Abzug bis zu einem Einkommen von 39 000 Franken zu gewähren und ihn für tiefere Einkommen auf 4000 Franken zu erhöhen, wie in seiner Antwort auf die Motion Brodard/Gobet dargelegt.

Art. 61 Abs. 1 und 2, 62 Abs. 1 und 2

Ausgangslage

Mit diesen Bestimmungen wird die in der Motion Bapst/Rauber geforderte Vermögenssteuertarifänderung umgesetzt. Zur Festlegung des neuen Steuertarifs hat die Kantonale Steuerverwaltung (KSTV) den bisherigen Steuertarif mit den Tarifen der anderen Schweizer Kantone verglichen. Es zeigt sich, dass die meisten Kantone entweder einen Einheitssatz anwenden (8 Kantone¹) oder einen Steuertarif nach Vermögenstranchen (14 Kantone). 2 Kantone (FR und VS) haben Tarifstufen, und 2 Kantone (GE und BL) einen Tarif nach Vermögenstranchen mit Progressivität innerhalb der Vermögenstranchen.

Die meisten Kantone runden ausserdem das steuerbare Vermögen auf jeweils 1000 Franken. Heute wird nach dem Freiburger Steuertarif das steuerbare Vermögen auf 100 Franken gerundet.

Der geltende Steuertarif sieht eine Steuerfreigrenze bei 20 000 Franken für Alleinstehende und bei 35 000 Franken für Verheiratete oder Steuerpflichtige mit unterhaltspflichtigen Kindern vor. Diese Freigrenze schafft eine grosse Diskrepanz zwischen den Steuerpflichtigen knapp unter der Freigrenze und den Steuerpflichtigen, die etwas darüber liegen. Im ersten Fall werden nämlich gar keine Steuern erhoben, während im zweiten Fall der Satz auf dem gesamten steuerbaren Vermögen zur Anwendung kommt, wie hier zu sehen ist:

- > Ehepaar mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 34 900.-: Steuerbetrag = Fr. 0.00
- > Ehepaar mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 35 000.-: Steuerbetrag = Fr. 39.90

100 Franken mehr Vermögen kosten also Fr. 39.90.- einfache Kantonssteuern (Grenzsteuersatz).

Lösungsvorschlag

Um diesem Phänomen der Freigrenze entgegenzuwirken, muss das Vermögen ab 0 Franken besteuert werden.

Um allerdings die Steuerpflichtigen, die gegenwärtig von der Freigrenze profitieren, nicht zu benachteiligen, sollten die Sozialabzüge auf dem Vermögen um den gegenwärtigen Freigrenzbetrag

¹ Steuerinformationen: Die Vermögenssteuer natürlicher Personen (Ausgabe März 2018).

erhöht werden, wie in Tabelle 1. Dadurch wird ein gezielterer Abzug auf den tieferen steuerbaren Vermögen möglich.

Tabelle 1

Abzug Alleinstehende

Steuerbares Vermögen von	bis	bisheriger Abzug	vorgeschlagener Abzug
0	75 000	35 000	55 000
75 001	100 000	25 000	45 000
100 001	125 000	15 000	35 000
125 001	150 000	5 000	25 000
150 001	175 000	0	15 000
175 001	200 000	0	5 000
200 001		0	0

Abzug Verheiratete

Steuerbares Vermögen von	bis	Bisheriger Abzug	Vorgeschlagener Abzug
0	125 000	70 000	105 000
125 001	160 000	50 000	85 000
160 001	195 000	30 000	65 000
195 001	230 000	10 000	45 000
230 001	265 000	0	25 000
265 001	300 000	0	5 000
300 001		0	0

Weiter wird vorgeschlagen, die bisherige Struktur des Steuertarifs zu ändern und zu einem Tarif nach Vermögenstranchen zu wechseln, mit unterschiedlichen Steuersätzen nach den verschiedenen Vermögenstranchen. Im Gegensatz zum jetzigen Tarif entsteht so kein Schwelleneffekt, da die gleiche Vermögenstranche gleich besteuert wird, unabhängig vom steuerbaren Gesamtvermögen. Wie in der Antwort auf die Motion Bapst/Rauber angesprochen, kostet diese Änderung rund 15 Millionen Franken. Dieser Betrag wird erreicht, wenn der Tarif wie folgt angepasst wird:

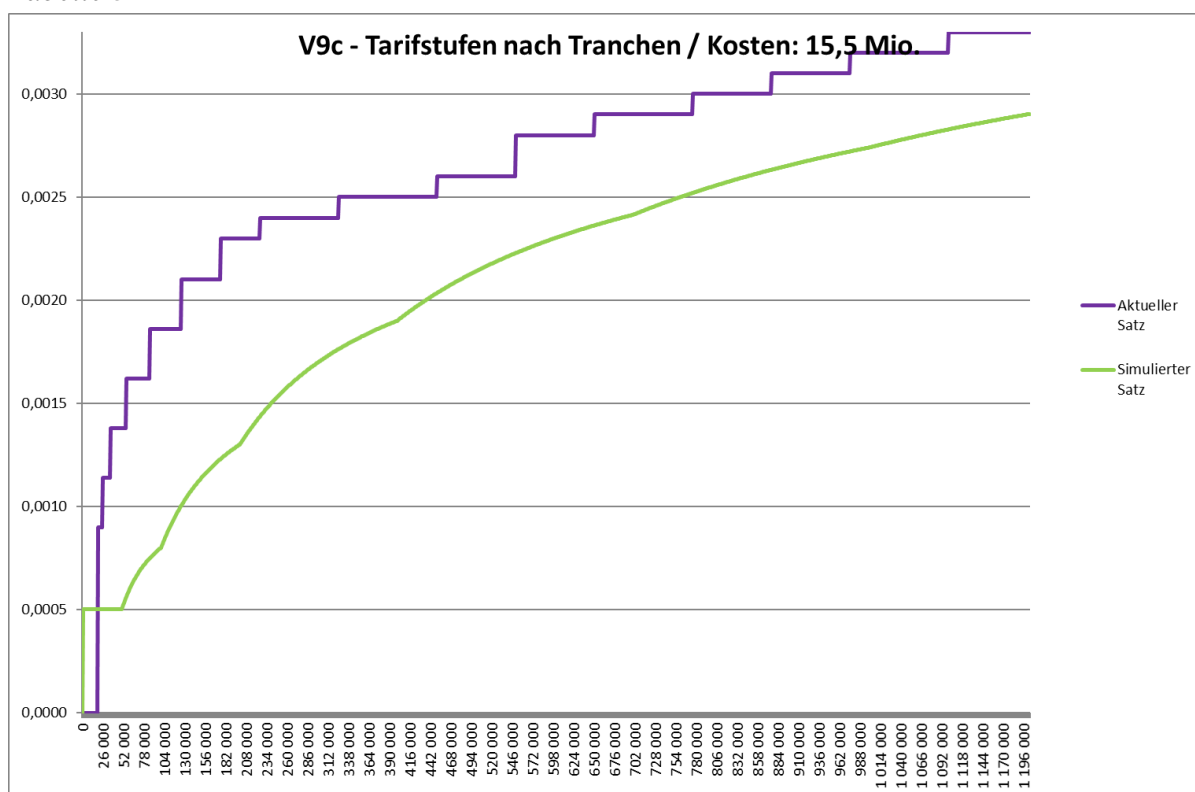
Tabelle 2

Steuerbares Vermögen	Steuerbetrag in Fr.	Aufschlag in Fr. pro Fr. 1000.-	Steuersatz in ‰
0	0.-	0.50	0,00
50 000	25.-	1.10	0,50
100 000	80.-	1.80	0,80
200 000	260.-	2.50	1,30
400 000	760.-	3.10	1,90
700 000	1 690.-	3.50	2,41
1 000 000	2 740.-	3.70	2,74
1 200 000	3 480.-	2.90	2,90

Mit den höheren Sozialabzügen sinkt die Vermögenssteuerbelastung für alle Kategorien von Steuerpflichtigen. Für die Steuerpflichtigen mit den höchsten Vermögen wird der maximale kantonale Steuersatz von 3,3 % auf 2,9 % gesenkt. Um diesen Höchstsatz von 2,9% zu erreichen, ist der Grenzsteuersatz progressiv und sinkt auf der letzten Vermögenstranche. Einige Kantone haben beschlossen, die Progressivität des Grenzsteuersatzes nicht zu brechen, so etwa der Kanton Waadt, mit einer Grenzsteuerbelastung von 3,39 Franken für die Vermögenstranche von über 670 000 Franken. Für ein steuerbares Vermögen in dieser Höhe liegt der Steuersatz jedoch bei 2,47 %. Der Staatsrat hält seine Art der Steuertarifpräsentation für transparenter.

Die Wirkung der Änderung lässt sich grafisch wie folgt darstellen:

Tabelle 3



Diese Lösung ist nicht nur sehr einfach, sondern hat verschiedene Vorteile: Der Schwelleneffekt verschwindet, da jede Vermögenstranche gleich besteuert wird, unabhängig von der steuerpflichtigen Person. Ausserdem ist der Steuersatz bis zum Höchstsatz progressiv.

Art. 62 Abs. 3

Im Grossen Rat ist die Motion Bapst/Rauber (2017-GC-96) insofern gutgeheissen worden, als sich ihre Umsetzung auf eine Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften und die Senkung des Vermögenssteuertarifs beschränkt (Art. 62 Abs. 1 und 2). Der Wert nicht kotierter Wertschriften bestimmt sich nach den von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebenen Empfehlungen. Der Wert dieser Titel basiert auf dem inneren Wert des Unternehmens, nach folgender Formel: $[(2 \times \text{Ertragswert}) + \text{Substanzwert}] / 3$. Vereinfacht gesagt ergibt sich der Ertragswert aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre $[(2 \times \text{Reingewinn der Steuerperiode } n + \text{Reingewinn der Steuerperiode } n_{21-13}) / 3]$.

Grundlage für die Bestimmung des Substanzwertes sind die Aktiven und Passiven der Jahresrechnung (n). Zum Zeitpunkt der Veranlagung der natürlichen Person fehlen oft die zur Unternehmensbewertung erforderlichen Jahresrechnungen. Um das Veranlagungsverfahren nicht zu verzögern, ist es üblich, auf den Verkehrswert der Vorsteuerperiode abzustellen (n-1). Wenn in diesem Fall Dividenden ausgeschüttet wurden, so sind diese vom Substanzwert in Abzug zu bringen. Daraus folgt, dass Unternehmer, die keine Dividenden ausschütten, um die Investitionsfähigkeit des Unternehmens zu erhalten oder zu steigern, mehr Vermögenssteuern zahlen müssen, obwohl sie damit mehr Wirtschaftsleistung erbringen wollen. Je nach Konstellation kommt es nicht selten vor, dass gerade bei Unternehmern, die jahrelang keine Dividenden ausschütten und deren Unternehmen floriert, die Vermögenssteuern einen Grossteil ihres steuerbaren Einkommens ausmachen oder sogar darüber hinausgehen. So kann es dazu kommen, dass die Betroffenen gezwungen sind Dividenden auszuschütten, um die Vermögenssteuern zu bezahlen. Einige Kantone haben diesen steuerlichen Negativeffekt auf das Wirtschaftswachstum erkannt und ihm entgegengewirkt, indem sie den Spielraum genutzt haben, den ihnen der eidgenössische Gesetzgeber und die Richtlinien der SSK in Bezug auf die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer gelassen haben.

So sieht der Kanton Neuenburg einen Abschlag von 60 % auf dem Steuerwert der Wertschriften vor. Massgebend für die Berechnung des Steuersatzes bleibt allerdings der Steuerwert vor dem Abschlag. Der Kanton Aargau sieht einen Abschlag von 50 % in Form eines Steuerfreibetrags vor und der Kanton Jura einen Abschlag von 30 % auf der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Wertschriften und ihrem Nennwert. Dies betrifft ausschliesslich Wertschriften von Schweizer Unternehmen, die nicht börsenkotiert sind und auch nicht regelmässig ausserbörslich gehandelt werden. Einige Kantone (Nidwalden, Wallis) wenden einen Vorzugssatz für die Wertschriftenbesteuerung an, sobald eine bestimmte Beteiligungsschwelle überschritten ist.

Angesichts der verschiedenen möglichen Massnahmen hat sich der Staatsrat schon für ein System ähnlich dem Neuenburger Modell ausgesprochen, jedoch vorzugsweise mit einem Abschlag auf dem Steuersatz für nicht kotierte Schweizer Wertpapiere statt einem Abschlag auf der Bemessungsgrundlage. Der Vorentwurf sieht für den Vermögensanteil an Beteiligungen aus nicht kotierten Wertschriften einer Schweizer Gesellschaft einen Abschlag auf dem Steuersatz von 40 % vor.

Anhand der verfügbaren Daten hat die KSTV versucht, die Kosten eines solchen Abschlags zu schätzen. Dies ist aber mit einem grossen Vorbehalt verbunden, da sich die nicht kotierten Wertpapiere in den Datenbanken der KSTV nicht getrennt vom anderen beweglichen Vermögen herausfiltern lassen. Deshalb wurden als Berechnungsgrundlage die bekannten Zahlen von rund zwanzig Steuerpflichtigen im Kanton, die Wertschriften der wichtigsten, nicht kotierten Schweizer Firmen halten, herangezogen. Bei diesen beträgt der Anteil nicht kotierter Titel am gesamten Wertschriftenbestand durchschnittlich 34,66 % (wobei dieser Anteil bei einigen aber über 80 % liegt). Die Vermögenssteuer dieser Steuerpflichtigen macht 11 % des gesamten kantonalen Vermögenssteuerertrags aus. Der Abschlag von 40 % auf dem für sie geltenden Steuersatz (mit einem Höchstsatz von 0,33 %) hätte eine Einnahmeneinbusse von etwa 1,7 Millionen Franken zur Folge, was 20 % der von ihnen generierten Vermögenssteuereinnahmen entspricht (diese Steuerpflichtigen zahlen gegenwärtig rund 9 Millionen Franken an Vermögenssteuern). Rechnet man dies auf das Total der Vermögenssteuereinnahmen hoch (ca. 84 Millionen Franken gemäss Steuerstatistik 2017), führt der Abschlag zu Einnahmeneinbussen von rund 16,3 Millionen Franken. Eine solche Extrapolation auf das gesamte steuerbare bewegliche Vermögen im Kanton ist jedoch heikel, weil der Anteil nicht kotierter Schweizer Wertpapiere am gesamten Wertschriftenbestand stark variieren kann und bei vielen Steuerpflichtigen wahrscheinlich niedriger ist als bei den Steuerpflichtigen im analysierten Sample. Ein Abschlag von 40 % auf der Bemessungsgrundlage Schweizer Wertschriften ohne

Kurswert dürfte eher Steuerausfälle im Umfang von 12 Millionen Franken zur Folge haben. Dieser Mechanismus lässt sich wie folgt veranschaulichen.

Veranschaulichung

Zusammensetzung des Vermögens

Nicht kotierte Wertschriften im Privatvermögen	1 000 000
Nicht kotierte Wertschriften im Geschäftsvermögen	500 000
Bruttovermögen (Code 3.910)	3 000 000
Steuerbares Vermögen	1 800 000
Für den Vorzugstarif qualifizierender Anteil:	$1\,000\,000 / 3\,000\,000 = 33,3\%$
Steuerbares Vermögen besteuert zum Vorzugssatz:	600 000
Vorzugssatz	$2,9\% \times 60\% = 1,74\%$

Vermögensbesteuerung:

Mit Abschlag:	$2,9\% \times 1\,200\,000 + 1,74\% \times 600\,000 = 3480 + 1044 = 4524$
Ohne Abschlag:	5220

Art. 71

Die Änderungen richten sich nach den bundesrechtlichen Änderungen: In Absatz 2 wird der Umkehrschluss betont: Die Quellenbesteuerung entfällt, sobald einer der Ehegatten das schweizerische Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung erhält. Das ordentliche Veranlagungsverfahren gilt dann für beide Ehegatten.

Art. 72

Die steuerbaren Einkünfte (aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit) sind bereits in Artikel 17-18c DStG definiert, die Wiederholung in Artikel 72 ist also nicht nötig und somit eine redaktionelle Straffung von Absatz 2 Bst. a und b angezeigt.

Art. 73

Neu werden die Grundlagen (bisher in Art. 73) und die Ausgestaltung des Quellensteuerabzugs (bisher in Art. 74 und 75) in einem Artikel vereint. Das Prinzip bleibt gleich: Der Quellensteuerabzug wird auf der Grundlage der für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuertarife festgesetzt; er umfasst die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie die direkte Bundessteuer. Für die Gemeinde- und Kirchensteuern wird auf die durchschnittliche Steuerbelastung abgestellt (bisheriger Art. 73 Abs. 2 und 3). Die Absätze 3 und 4 knüpfen an den bisherigen Artikel 74 an.

Nach Absatz 5 bleibt der Staatsrat für die Festsetzung der Quellensteuertarife und den Erlass der notwendigen Vorschriften zuständig (bisheriger Art. 73 Abs. 1). Dazu muss er sich allerdings nach den von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erlassenen Bestimmungen gemäss Artikel 85 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer und Artikel 33 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden richten.

Art. 73a

In diesem Artikel wird neu die obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung für ansässige Quellensteuerpflichtige geregelt. Eine solche wird durchgeführt, wenn ein bestimmtes jährliches Bruttoerwerbseinkommen erzielt wird. Der relevante Schwellenwert wird in der Verordnung des Staatsrats verankert, wobei die vom Eidgenössischen Finanzdepartement definierten Beträge übernommen werden (120 000 Franken gemäss eidgenössischer Verordnung). Auch quellensteuerpflichtige Personen, die diese Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens nicht überschreiten, aber über anderes nicht quellensteuerpflichtiges Einkommen und Vermögen verfügen, werden nachträglich ordentlich veranlagt. Sie haben in diesem Fall bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres Zeit, bei der zuständigen Veranlagungsbehörde das Formular für die Steuererklärung zu verlangen. Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

Bei nachträglicher ordentlicher Veranlagung wird die bereits bezogene Quellensteuer auf den gemäss der nachträglichen ordentlichen Veranlagung geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet. Wer eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt, muss jedes Jahr eine Steuererklärung ausfüllen und kann nicht mehr zur Quellensteuer mit Abgeltungswirkung zurückkehren, auch wenn die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt werden.

Art. 73b

Sind die Voraussetzungen für die obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung nicht erfüllt, so können quellensteuerpflichtige Ansässige dennoch einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung stellen. Der Antrag muss bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eingereicht werden.

Wer eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt, muss jedes Jahr eine Steuererklärung ausfüllen und kann nicht mehr zur Quellensteuer mit Abgeltungswirkung zurückkehren, auch wenn die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt werden.

Nach Absatz 4 hat die erhobene Quellensteuer für Personen, die keinen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung gestellt haben, abgeltende Wirkung, und die Geltendmachung zusätzlicher Abzüge ist nicht mehr möglich.

Art. 73c

Nach diesem Artikel ist die KSTV was die Ansässigen betrifft, lediglich für die Bearbeitung der nachträglichen ordentlichen Veranlagungen derjenigen Personen zuständig, die am Ende des Steuerjahres oder der Steuerpflicht im Kanton Wohnsitz oder Aufenthalt hatten.

Art. 74 und 75

Die Bestimmungen von Artikel 74 sind neu in Artikel 73 verankert. Artikel 74 wird daher aufgehoben. Artikel 75 Abs. 1 ist obsolet geworden, da alle Ansässigen nachträglich ordentlich veranlagt werden oder dies beantragen können. Die abgeltende Wirkung der Quellensteuer ist künftig in Artikel 73b Abs. 4 geregelt.

Die Bestimmung von Absatz 2, wonach die KSTV den bezahlten Betrag unter den verschiedenen Gemeinwesen aufteilen muss, ist neu in Artikel 170b verankert.

Art. 76

Absatz 1 Bst. e ist aufgehoben: nach Bundesrecht ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, nachträglich ordentlich veranlagte Quellensteuerpflichtige zu melden. Diese Bestimmung kommt übrigens nicht zur Anwendung.

Die Änderung in Absatz 2 ist rein redaktionell. Nach Absatz 4 bleibt der Staatsrat für die Festsetzung der Bezugsprovision zuständig. Für diese Provision, die aktuell 3 % beträgt, gilt jedoch neu eine Bandbreite von 1-2 % des gesamten Quellensteuerbetrags (Art. 37 Abs. 2 StHG).

Nach Artikel 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer kann die Bezugsprovision je nach der vom Schuldner der Leistung gewählten Abrechnungsart abgestuft werden. Wie im geltenden Recht kann ausserdem die Bezugsprovision gekürzt werden oder ganz entfallen, wenn der Schuldner seinen Pflichten nicht vollumfänglich nachkommt. Diese Möglichkeiten sollen in der Quellensteuerverordnung aufgegriffen werden, die der Staatsrat noch revidieren muss. So soll insbesondere die Bezugsprovision gekürzt werden, wenn der Schuldner die Abrechnung von Hand ausfüllt.

Art. 77

Artikel 77 ist in Artikel 170 verschoben worden und kann somit aufgehoben werden.

Art. 78

Der Inhalt dieses Artikels wird neu in Artikel 73a geregelt. Artikel 78 wird daher aufgehoben.

Gliederungstitel vor Artikel 79

Im Vergleich zum heutigen Gliederungstitel werden für eine Quellenbesteuerung der juristischen Personen die Anknüpfungspunkte hervorgehoben: Weder der Sitz noch die tatsächliche Verwaltung befinden sich in der Schweiz; diese Änderung entspricht der bundesrechtlichen Anpassung.

Art. 80

In Absatz 1 werden die Personenkategorien ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt genannt, die mit ihrem unselbstständigen Erwerbseinkommen aus der Schweiz nach den Artikeln 72 und 73 der Quellensteuer unterstellt sind. Dieser Artikel übernimmt das geltende Recht: obschon die leitenden Angestellten nicht mehr ausdrücklich erwähnt werden, fallen sie unter die allgemeine Qualifizierung der Personen, die im Kanton eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausüben.

Absatz 2 übernimmt den bisherigen Artikel 85. Die Ausnahme der Seeleute auf Hochseeschiffen muss gemäss Artikel 35. Abs. 1 Bst. h StHG übernommen werden. Im Kanton Freiburg ist niemand von dieser Vorschrift betroffen.

Art. 81

Nach Bundesgesetz können Künstler künftig ausdrücklich eine Gewinnungskostenpauschale von 50 % ihrer Bruttoeinkünfte abziehen. Sportler und Referenten können 20 % abziehen. Der Nachweis höherer Kosten entfällt künftig (ebenso gibt es keine Berichtigung der Abrechnung mehr).

Art. 82

Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder Mitarbeiterbeteiligungen, die einer Drittpersonen anstelle der Mitglieder des Verwaltungsrats oder der Geschäftsleitung zufließen, sind gemäss bundesrechtlicher Änderung künftig quellensteuerpflichtig.

Art. 85

Dieser Artikel wird aufgehoben, da sein Inhalt in Artikel 80 übernommen wird.

Art. 87 Abs. 1

Dieser Absatz wird dahingehend präzisiert, dass keine nachträglichen Korrekturen der Abrechnung möglich sind und Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen für die Quasi-Ansässigkeit erfüllen und besondere Abzüge geltend machen wollen, eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen müssen.

Zweierdienerehepaare können jedoch eine Korrektur des steuersatzbestimmenden Erwerbseinkommens für den Ehegatten beantragen, wenn das tatsächliche Einkommen des Ehegatten unter dem im Tarif eingerechneten Einkommen liegt.

Art. 87a

Mit diesem neuen Artikel wird die notwendige Norm in die Gesetzgebung eingefügt, um der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung zu tragen, wonach das geltende Recht dem Freizügigkeitsabkommen zuwiderläuft. Nach der neuen Regelung müssen Nicht-Ansässigen, die den überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte, einschliesslich der Einkünfte ihres Ehegatten, in der Schweiz erwirtschaften, die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuernten gewährt werden. Wenn eine Person diese Voraussetzung nicht erfüllt, jedoch aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig ist (und damit die persönliche Situation sowie der Familienstand im Wohnsitzstaat unberücksichtigt bleiben), muss der Arbeitsortstaat diese Abzüge übernehmen. In einem solchen Fall liegt eine mit Ansässigen vergleichbare Situation vor, weil die quellensteuerpflichtige Person ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit am Arbeitsortstaat erwirtschaftet hat.

Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung muss von den Quasi-Ansässigen schliesslich auch beantragt werden können, wenn sie erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Schweiz in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet hat, bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im andern Vertragsstaat analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen.

Die nachträgliche ordentliche Veranlagung muss bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres beantragt werden (Wirkungsfrist).

Die Freiburger Steuerbehörden sind zuständig für die Bearbeitung der Anträge auf nachträgliche ordentliche Veranlagung von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmenden, wenn diese am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht im Kanton erwerbstätig waren. Sie sind ebenfalls zuständig für die Bearbeitung der Anträge auf nachträgliche ordentliche Veranlagung von Wochenaufenthaltern, wenn diese am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht im Kanton Wochenaufenthalt hatten.

Im Falle einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung wird die an der Quelle abgezogene Steuer zinslos auf dem in der nachträglichen ordentlichen Veranlagung berechneten Steuerbetrag angerechnet.

Die Einzelheiten der nachträglichen ordentlichen Veranlagung für Quasi-Ansässige sind in der Verordnung des EFD enthalten.

Art. 87b

Nach Bundesgesetz haben die Steuerbehörden die Möglichkeit, bei stossenden Verhältnissen von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person zu verlangen. Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung kann von Amtes wegen erfolgen, wenn die Steuerbehörden über Informationen verfügen, wonach die steuerpflichtige

Person neben ihren Erwerbseinkommen über andere steuerbare Einkünfte verfügt, die bei der Satzbestimmung berücksichtigt werden müssen, damit die Besteuerung mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person übereinstimmt. Im Quellenbesteuerungsverfahren verfügen die Steuerbehörden jedoch in der Regel nicht über die Unterlagen, um Härtefälle erkennen zu können.

Art. 88

Es gelten die gleichen Bestimmungen über die Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistungen wie für Arbeitnehmende mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, was hier ausdrücklich erwähnt wird.

Der bisherige Absatz 1 ist bereits in Artikel 81 Abs. 4 geregelt. Diese Bestimmung ist also redundant und kann aufgehoben werden.

Art. 170a

Der neue Absatz 2 verpflichtet steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland, die eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, eine Zustelladresse in der Schweiz anzugeben. Ohne solche Adresse tritt die Quellensteuer an die Stelle der ordentlichen Steuer.

Art. 170b

Die Bestimmungen über die Pflichten der KSTV im Rahmen der Quellenbesteuerung (Erstellen der Abrechnungen und Aufteilung der Beträge an die Gemeinwesen) sind künftig zentral im Kapitel über die Quellenbesteuerung geregelt.

Art. 171

Die quellensteuerpflichtige Person kann jedoch die quellensteuerrelevanten Angaben der vom Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigung bestreiten oder geltend machen, vom Arbeiter gar keine Bescheinigung erhalten zu haben. In beiden Fällen kann sie von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen. Ist die quellensteuerpflichtige Person mit der von der Veranlagungsbehörde erstellten Verfügung nicht einverstanden, stehen ihr die ordentlichen Rechtsmittel offen.

Der Schuldner der steuerbaren Leistung kann von der Veranlagungsbehörde auch eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen, wobei er allerdings verpflichtet ist, während der ganzen Verfahrensdauer den umstrittenen Quellensteuerabzug weiterhin vorzunehmen.

Art. 172 Abs. 3

Der Artikel wird dahingehend ergänzt, dass der Steuerbezug sichergestellt ist, wenn der Schuldner der steuerbaren Leistung keinen Steuerabzug vorgenommen hat und die Quellensteuer nicht bei ihm eingefordert werden kann, wie etwa im Falle eines Konkurses. In einem solchen Fall muss der geschuldete Betrag gemäss Bundesrecht (Artikel 49 Abs. 5 StHG) direkt bei der quellensteuerpflichtigen Person bezogen werden.

Inkrafttreten

Der Staatsrat schlägt angesichts der umfangreichen Änderungen eine gestaffelte Inkraftsetzung der neuen Gesetzgebung vor. So sollen die Massnahmen für die nicht kotierten Wertschriften ein Jahr später als die anderen Änderungen in Kraft treten, das heisst am 1. Januar 2022.

4 Auswirkungen der Revision

4.1 Finanzielle Auswirkungen für den Staat

Abzug für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen: Diese Änderung kostet den Kanton 3,3 Millionen Franken.

Kinderdrittbetreuungskostenabzug: Die Anhebung des maximalen Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von 6000 auf 10 100 Franken führt zu Steuerausfällen von rund 0,5 Millionen Franken für den Kanton.

Änderung des Vermögenssteuertarifs und höhere Sozialabzüge auf dem Vermögen: Ausgehend von den Steuerstatistiken 2017 nach dem Stand per 30. Juni 2019 hätte die Vermögenssteuertarifänderung in der vorgeschlagenen Form Einnahmenausfälle von 15,5 Millionen Franken zu Folge. Darin eingeschlossen ist die Änderung der Sozialabzüge (Kosten von schätzungsweise 0,9 Mio. Franken). Ohne diese würden sich die Kosten somit auf 14,6 Millionen Franken belaufen, einige Steuerpflichtige müssten aber höhere Vermögenssteuern zahlen als heute.

Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften: Ausgehend von den Steuerstatistiken 2017 werden sich die Kosten für die Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften auf 12 Millionen Franken belaufen. Diese Anpassung erfolgt nach der Änderung des Vermögenssteuertarifs, so dass dies Kosten der Satzsenkung um rund 2 Millionen Franken zu hoch angesetzt sind.

Änderung der Quellenbesteuerung: Die finanziellen Auswirkungen der Änderungen des Quellenbesteuerungssystems lassen sich nicht schätzen, da man nicht weiss, wie viele quellenbesteuerte Personen (Ansässige und Quasi-Ansässige) (freiwillig) eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen werden. Personen, die einen solchen Antrag stellen, können a priori zusätzliche Abzüge geltend machen. Man kann also sagen, dass die Revision tendenziell zu Einnahmenausfällen führt. Ihr Umfang dürfte sich aber in Grenzen halten, da dieselben Personen heute eine Tarifkorrektur beantragen. Für alle Fälle von nachträglichen ordentlichen Veranlagungen werden hingegen die Quellensteuereinnahmen in die ordentlichen Steuereinnahmen überführt.

	Kosten	Umsetzung	Inkrafttreten
Änderung des Vermögenssteuertarifs	15,5 Millionen Franken	DStG	2021
Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften	12 Millionen Franken	DStG	2022
Abzug für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen	3,3 Millionen Frankens	DStG	2021
Kinderdrittbetreuungskostenabzug	0,5 Millionen Franken	DStG	2021
Einkommenssteuerfuss-senkung um 2 %	16 Millionen Franken	Gesetz über den Steuerfuss der direkten Kantonssteuern	2021
Teilweise Deblockierung der Abzugsbeschränkung, um einer Krankenkassenprämienhöhung um 15 % Rechnung zu tragen	10,8 Millionen Franken	Verordnung über den Abzug der Kranken- und Unfallversicherungsprämien	2021
Total	58,1 Millionen Franken		

4.2 Finanzielle Folgen für die Gemeinden und die Pfarreien/Kirchgemeinden

Abzug für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen: Die Kosten für die Gemeinden würden sich auf 2,6 Millionen Franken und die Kosten für die Pfarreien/Kirchgemeinden auf 0,3 Millionen Franken belaufen.

Kinderdrittbetreuungskostenabzug: Die Anhebung des maximalen Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von 6000 auf 10 100 Franken führt zu Steuerausfällen von rund 375 000 Franken für die Gemeinden und 50 000 Franken für die Pfarreien/Kirchgemeinden.

Änderung des Vermögenssteuertarifs und höhere Sozialabzüge auf dem Vermögen: Die Vermögenssteuertarifänderung in der vorgeschlagenen Form hätten Einnahmefälle von schätzungsweise 11,65 Millionen Franken für die Gemeinden und 1,5 Millionen Franken für die Pfarreien/Kirchgemeinden zur Folge.

Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften: Ausgehend von den Steuerstatistiken 2017 werden sich die Kosten für die Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften auf rund 9 Millionen Franken für die Gemeinden und 1,2 Millionen Franken für die Pfarreien/Kirchgemeinden belaufen (dieser Betrag ist jedoch um ca. 1,5 Million Franken zu hoch angesetzt, wie in Ziff. 4.1 erläutert).

Änderung der Quellenbesteuerung: Die finanziellen Folgen der Änderungen des Quellenbesteuerungssystems für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden lassen sich nicht schätzen; die Auswirkung auf die Steuereinnahmen dürften jedoch minim sein.

4.3 Weitere Auswirkungen

Die Änderungen bei der Quellenbesteuerung mit der Ausdehnung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung erhöhen den Verwaltungsaufwand der Kantonalen Steuerverwaltung. Von den im Kanton Freiburg rund 20 000 an der Quelle besteuerten Personen dürften schätzungsweise 10 000 in den Genuss einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung kommen oder eine solche beantragen. Diese Veranlagungen müssen von den Veranlagungssektoren Natürliche Personen bearbeitet werden.

Der Sektor Quellensteuer muss keine nachträglichen Tarifkorrekturen zur nachträglichen Berücksichtigung von zusätzlichen Abzügen mehr vornehmen, aber immer noch die Rückerstattung der Kirchensteuer oder die Kontrolle der Anträge auf nachträgliche ordentliche Veranlagung.

Für den Mehraufwand braucht es bei den natürlichen Personen das Pendant von drei zusätzlichen Einschätzerinnen und Einschätzern (VZÄ). Möglichkeiten von Umteilungen von Arbeitskräften werden geprüft, bevor wenn nötig Verstärkung beantragt wird.

Ausserdem müssen die entsprechenden Informatikanwendungen angepasst werden.

5 Verfassungsmässigkeit

Mit dieser Revision soll das kantonale Recht an die StHG-Änderungen angepasst werden, entsprechend dem Harmonisierungsauftrag gemäss Artikel 129 BV.

Die auf eine steuerliche Entlastung der natürlichen Personen zielenden Massnahmen fussen auf Artikel 81 der Kantonsverfassung.

6 Nachhaltige Entwicklung

Diese Gesetzesrevision hat keine Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.