



Message 2020-DFIN-5

17 août 2020

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs. Après une brève introduction, le message explique les motifs, l'étendue et les conséquences de la révision. Il commente également les dispositions modifiées.

1. Introduction

La présente révision vise à adapter la législation cantonale aux modifications apportées dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), modifications qui portent sur une refonte importante de l'imposition à la source. La présente révision met également en œuvre différentes motions adoptées au niveau cantonal et qui demandent une diminution de la charge fiscale des personnes physiques (au niveau de l'impôt sur le revenu et sur la fortune). Les abattements fiscaux qui découlent de cette révision et qui s'additionnent à d'autres projets de réduction de la charge fiscale cantonale, font partie intégrante de la stratégie du Conseil d'Etat en vue de soutenir les acteurs de l'économie cantonale et la population fribourgeoise face aux incidences de la crise du COVID-19. L'amélioration des conditions-cadres fiscales contribue directement au rétablissement de la situation économique et à l'édification des bases de son développement futur.

2. Evolution du projet

2.1. Contenu de l'avant-projet et procédure de consultation

L'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs a fait l'objet d'une consultation externe au sens de l'article 22 al. 1 du règlement du 24 mai 2005 sur l'élaboration des actes législatifs (REAL; RSF 122.0.21) entre le 3 février et le 4 mai 2020. La période de consultation a été marquée par la crise du COVID-19 et les craintes liées à cette situation extraordinaire se reflètent dans les prises de position reçues. Outre 9 autorités cantonales, 19 organismes consultés ont pris position: 6 communes et l'ACF, 3 paroisses et corporations ecclésiastiques, 5 partis politiques et 5 organisations ou entreprises privées. Le rapport sur le résultat de la consultation est publié sur le site de la Chancellerie.

2.2. Résultat de la consultation et suivi

Réforme de l'imposition à la source

La réforme de l'imposition à la source qui s'impose en vertu du droit fédéral harmonisé n'est pas contestée. Certains participants à la consultation souhaitent connaître le mécanisme de redistribution de l'impôt perçu à la source entre les différentes collectivités publiques et plus de transparence à ce sujet. Le message du Conseil d'Etat apporte des explications à ce sujet.

Le PLRF préconise le maintien de la commission de perception en faveur de l'employeur à 3%. Le droit harmonisé prévoyant un plafonnement de la commission à 2%, il ne peut être donné suite à cette demande.

Baisses fiscales en faveur des personnes physiques

Principe

L'Association des communes fribourgeoises (ACF) et les communes rejettent les modifications qui entraînent des baisses fiscales pour elles; dans sa prise de position, reprise par les communes, l'ACF conteste le fait que le législateur cantonal décide pour les communes, estimant que la souveraineté fiscale communale doit être respectée. Elle relève que les recettes fiscales des personnes physiques sont les seules recettes communales considérées comme stables et craint que la volatilité de ces recettes soit accentuée par l'incertitude liée à la réforme fiscale et aux conséquences de la crise sanitaire sur l'économie. Elle juge les baisses fiscales en faveur des contribuables contreproductives si elles nécessitent ensuite une augmentation des impôts communaux ou une suppression des prestations communales. Par conséquent, l'ACF demande à ce que les baisses d'impôts proposées par le législateur cantonal s'appliquent exclusivement au coefficient fiscal cantonal et que le législateur communal puisse décider en toute autonomie de la fiscalité communale. La FEDE et le PCS partagent les craintes des communes.

La majorité des autres participants à la consultation se prononce en principe favorablement sur les mesures en faveur des personnes physiques tout en soulevant la question de

l'opportunité d'une entrée en vigueur de ces mesures au 1^{er} janvier 2021, respectivement 2022, compte tenu de la situation de crise que nous vivons actuellement et des incertitudes qui y sont liées; plusieurs participants relèvent la situation financière tendue à laquelle les collectivités publiques vont devoir faire face et remettent en question le bien-fondé des mesures au regard de la situation actuelle.

Le PS regrette que le Conseil d'Etat n'ait pas saisi le projet pour proposer de modifier également les taux d'imposition sur le revenu des personnes physiques et estime que les mesures proposées ne concernent que les plus fortunés.

La CCIF estime que la diminution de 2% du coefficient est trop modeste au vu de la nouvelle situation économique.

S'agissant des critiques formulées par les communes, on rappellera tout d'abord le principe d'harmonisation fiscale prévu à l'article 129 de la Constitution fédérale et qui prévoit notamment que la base de calcul, les déductions fiscales et les exonérations soient harmonisées. La disposition porte certes principalement sur les rapports entre la Confédération et les cantons. La doctrine estime toutefois que l'obligation d'harmonisation s'applique également aux communes. On soulignera que les cantons ne sont pas non plus entièrement libres de légiférer, étant donné qu'ils sont soumis à la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs.

Actuellement, le régime en place au niveau cantonal/communal prévoit que les dispositions cantonales s'appliquent aux impôts communaux pour autant que la Loi sur les impôts communaux (LICO) ne prévoit pas de dispositions contraires (art. 1 al. 4). Selon l'article 41 al. 2 de cette loi, les communes établissent chaque année le rôle de perception et notifient les bordereaux d'impôt. La base de calcul, les revenus, fortune, bénéfice et capital imposables sont repris de la taxation cantonale (sous réserve des cas de répartition intercommunale). Etendre l'autonomie des communes à la détermination de la base imposable nécessiterait une modification de la LICO et dépasse donc le cadre de la présente révision. On relèvera dans la foulée qu'une telle réforme entraînerait une désharmonisation fiscale au sein du canton. Une telle désharmonisation est source de complications, au regard notamment des nombreux cas de répartitions intercommunales et intercantionales. Des règles complexes devraient alors être mises en œuvre par les communes pour régler ces cas de figure. Une diversification de la base imposable dans les différentes communes rendrait impossible la perception de l'impôt communal par le canton (ce dernier ne pourrait pas suivre et paramétrer les spécificités de chaque commune). La péréquation financière intercommunale serait compliquée. En outre, le canton ne souhaite pas limiter la marge de manœuvre dont il dispose en vertu de la Constitution fédérale (possibilité de fixer le montant des déductions, de régler les déductions sociales)

afin d'utiliser uniquement «l'outil du coefficient d'impôt» qui est, au demeurant, étroitement lié à la procédure budgétaire.

Le Conseil d'Etat est conscient des difficultés financières auxquelles les collectivités publiques vont être confrontées au cours des prochaines années en raison des conséquences liées au COVID-19, difficultés auxquelles l'Etat est aussi confronté. Il estime toutefois qu'il est important et urgent de prévoir des abattements fiscaux pour les personnes physiques également, en complément des mesures urgentes déjà prises en faveur de l'économie et qui seront renforcées prochainement par les dépenses prévues au niveau du plan de relance en préparation. Ces mesures fiscales ont été plébiscitées en 2017 déjà dans le cadre de plusieurs interventions parlementaires puis à nouveau en 2019. Le Conseil d'Etat estime que les abattements fiscaux en faveur des personnes physiques doivent être considérés dans le cadre des mesures de soutien à l'économie qu'il convient de mettre en œuvre dans le canton. C'est la raison pour laquelle il souhaite maintenir le paquet de mesures proposées dans l'avant-projet soumis en consultation; paquet qui renforce et complète les mesures actives (dépenses additionnelles) du plan de relance qui sera soumis au Grand Conseil prochainement. Il estime toutefois qu'il serait peu raisonnable de prévoir des mesures supplémentaires, tant fiscales qu'en termes de dépenses additionnelles, dans le contexte actuel. Les finances publiques seront en effet mises à l'épreuve durant les prochaines années. Les perspectives ont en effet été revues sensiblement à la baisse, en particulier en raison de la contraction de l'activité économique. Si l'Etat peut s'appuyer temporairement sur des moyens financiers épargnés durant les dernières années, l'évolution attendue parle en faveur d'une grande vigilance, afin de conserver la maîtrise des finances de l'Etat. Le Conseil d'Etat estime toutefois que les efforts proposés sont nécessaires pour que l'économie cantonale puisse retrouver le plus rapidement possible une croissance soutenue et durable.

Mesures spécifiques

Le PDC soutient les mesures proposées mais regrette que le dégel de la déduction pour les primes d'assurance-maladie ne soit que partiel. L'explication du dégel partiel découle de la réponse du Conseil d'Etat à la motion Gobet/Brodard; le Conseil d'Etat estime que les considérations apportées restent valables et qu'un dégel complet ne se justifie pas.

L'UDC soutient les propositions mais propose de prévoir un abattement sur l'imposition des titres non cotés de 50% au moins; comme la CCIF, il souhaite que cette mesure entre en vigueur au 1^{er} janvier 2021 également. Le PLRF souhaite un abattement de 50% sur la base de calcul. Le PS estime quant à lui que l'échantillonnage sur lequel l'estimation de l'incidence fiscale a été estimée est trop petit et souhaite un affinage des calculs et des explications sur le choix du Conseil d'Etat.

Le message apporte des précisions sur le choix de la mesure, la manière de définir son impact financier ainsi que sur les mesures appliquées dans d'autres cantons. L'abattement de 40% sur le taux d'imposition constitue une mesure modérée mais suffisante au vu de la situation actuelle et des évolutions qui pourraient survenir au cours des prochaines années dans l'évaluation des titres non cotés.

Le PS relève que dans la détermination de la déduction sociale pour les personnes seules de situation modeste il y a lieu de tenir compte des coûts à supporter par les personnes seules avec enfants. La CCIF estime que la déduction sociale pour les contribuables célibataires de condition modeste devrait être étendue jusqu'à un revenu de Fr. 53 000.–.

Le Conseil d'Etat rappelle que la situation particulière des personnes seules avec enfants est prise en compte par l'application du splitting au même titre que les couples mariés. En outre le message apporte quelques explications sur la manière dont le barème des déductions est établi.

Le PCS rejette la réforme de l'impôt sur la fortune (refonte du barème et abattement sur les titres non cotés), estimant que ces mesures favorisent les contribuables aisés; de telles mesures sont inopportunes dans le contexte actuel. Il approuve les autres mesures.

Quelques participants à la consultation souhaitent que la déduction maximale pour les frais de garde soit augmentée à Fr. 25 000.– comme cela est proposé pour l'impôt fédéral direct (votation en principe en septembre 2020). Le PS considère quant à lui que l'augmentation de la déduction des frais de garde laisse un grand nombre de familles sans soutien.

Avec une déduction à Fr. 10 100.–, le canton de Fribourg s'alignerait sur la plupart des cantons sans anticiper le résultat du vote fédéral. Le Conseil d'Etat est conscient que la mesure ne profitera qu'aux personnes qui paient plus de Fr. 6000.– de frais de garde.

Les propositions de modifications formelles du BEF et du SLeg ont été prises en compte dans la mesure du possible.

3. Modifications proposées

3.1. Adaptation au droit fédéral: révision de l'imposition à la source

Toutes les personnes sans permis d'établissement qui exercent en Suisse une activité lucrative dépendante sont soumises à l'imposition à la source. Le Tribunal fédéral considère depuis plusieurs décennies que cette méthode d'imposition est fondamentalement conforme au principe de l'égalité. Toutefois, dans le cadre d'un arrêt rendu le 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a examiné pour la première fois si le régime suisse d'imposition à la source respectait les dispositions de l'accord sur la libre circulation des personnes conclu entre la Suisse et

la Communauté européenne. Il a jugé qu'il y avait une discrimination inadmissible lorsque des non-résident-e-s ne sont pas traité-e-s de la même manière que des résident-e-s se trouvant dans une situation comparable. Il existe une situation comparable lorsque des non-résident-e-s ne réalisent que des revenus minimes dans leur Etat de domicile et retirent l'essentiel de leur revenu d'une activité lucrative exercée dans l'Etat de leur lieu de travail. Lorsque ce revenu constitue plus de 90% des revenus mondiaux du non-résident ou de la non-résidente, ce dernier ou cette dernière doit être traité-e comme un-e «quasi-résident-e». La révision de l'imposition à la source fait suite à cet arrêt et poursuit deux objectifs: d'une part éliminer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire et, d'autre part, garantir le respect des obligations internationales de la Suisse. La révision de loi permet également l'uniformisation du calcul de l'impôt à la source dans toute la Suisse.

Selon la nouvelle réglementation, la perception d'un impôt à la source – et par conséquent l'assurance du recouvrement de l'impôt – continuent d'avoir lieu pour les catégories de personnes concernées. Par rapport au droit actuel, la taxation ordinaire ultérieure doit toutefois être ouverte à tous les résidents et résidentes imposé-e-s à la source. Le résident ou la résidente dont le revenu annuel brut de l'activité lucrative atteint ou dépasse un certain montant (Fr. 120 000.–) est obligatoirement soumis-e à la taxation ordinaire ultérieure. Une taxation ordinaire ultérieure est également prévue pour les résident-e-s imposé-e-s à la source qui ne l'ont pas demandée mais qui disposent de revenus ou de fortune imposables qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source. Tous les autres peuvent demander une telle taxation. S'ils ou elles déposent cette demande, ils ou elles restent soumis-es à ce régime les années suivantes. D'un point de vue matériel, ils ou elles sont ainsi mis-es sur pied d'égalité avec les contribuables soumis à la procédure de taxation ordinaire. Les quasi-résident-e-s (personnes domiciliées à l'étranger mais qui répondent aux conditions légales) peuvent également demander une taxation ordinaire ultérieure. La revendication de déductions supplémentaires n'est plus possible dans le cadre d'une correction de barème.

3.2. Mise en œuvre de différentes motions approuvées au niveau cantonal

Par motion déposée le 18 mai 2017 et développée le 20 juin 2017 (M 2017-GC-96), les députés Markus Bapst et Thomas Rauber ont demandé une diminution de l'impôt sur la fortune au niveau de la moyenne suisse par une révision de la loi sur les impôts cantonaux directs. Cette demande était motivée par le fait que l'impôt sur la fortune est très élevé dans le canton de Fribourg en comparaison intercantonale. Le Conseil d'Etat a proposé d'accepter la motion dans la mesure où sa mise en œuvre se limite à un allègement du

taux d'imposition appliqué aux titres (suisses) non cotés et à la réduction du barème de l'impôt sur la fortune et que le coût de ces mesures soit plafonné à un montant de l'ordre de 25 à 30 millions de francs annuellement. Le Conseil d'Etat subordonnait cette proposition à la condition que différentes autres motions, demandant toutes une diminution de la charge fiscale des personnes physiques soient rejetées. Le Grand Conseil a adopté la motion dans le sens proposé par le Conseil d'Etat et a rejeté les autres motions le 21 mars 2018.

En 2019, plusieurs motions demandant une diminution de la charge fiscale des personnes physiques ont à nouveau été déposées (motion Pierre Mauron et Benoît Piller, ajustement des taux d'imposition et des barèmes de l'impôt sur les personnes physiques pour soulager les revenus moyens et les familles fribourgeoises [2019-GC-67], motion Emanuel Waeber et Stéphane Peiry, baisse d'impôt pour la classe moyenne, les familles et les retraités [2019-GC-121], motion Hubert Dafflon et Francine Defferrard, modification de la loi sur les impôts cantonaux: Diminution de la charge fiscale sur la classe moyenne et soutien fiscal aux économies d'énergie et aux énergies renouvelables [2019-GC-152] et motion Claude Brodard et Nadine Gobet, modification de la loi sur les impôts cantonaux [2019-C-136]). Lors de sa séance du 21 décembre 2019, le Grand Conseil, sur proposition du Conseil d'Etat, a rejeté la première motion en raison de son coût. Il a traité les trois autres dans le cadre d'une même réponse, accepté la proposition de fractionnement des motions du Conseil d'Etat et approuvé la mise en œuvre des mesures suivantes: diminution du coefficient cantonal de l'impôt sur le revenu de 2%, dégel partiel de la déduction pour l'assurance maladie d'environ 10%, augmentation de la déduction sociale pour les contribuables célibataires de condition modeste et augmentation de la déduction des frais de garde par des tiers. Les deux dernières mesures sont mises en œuvre dans le cadre du présent avant-projet. La modification du coefficient cantonal sera proposée dans la loi fixant le coefficient annuel des impôts cantonaux directs de la période fiscale 2021 qui fera l'objet d'un message séparé. Le dégel de la déduction pour l'assurance-maladie relève de la compétence du Conseil d'Etat et sera intégré dans le cadre de la révision de l'ordonnance concernant la déduction des primes d'assurance-maladie et accidents.

4. Commentaire des dispositions proposées (LICD)

Art. 34 al. 3

Le montant de la déduction pour les frais de garde extra-familiale est augmenté de Fr. 6000.– à Fr. 10 100.–, soit au niveau actuel de la déduction fédérale. La loi fédérale du 27 septembre 2019 sur la déduction fiscale des frais de garde des enfants par des tiers (FF 2019 6257) qui sera soumise en

votation populaire en septembre 2020 prévoit d'augmenter ce montant à Fr. 25 000.– sur le plan de l'impôt fédéral direct.

Art. 36 al. 2

Sur la base des comparaisons effectuées par l'AFC, on constate que les contribuables seul-e-s de condition modeste supportent comparativement une charge fiscale sensiblement plus élevée que dans les autres cantons. C'est la raison pour laquelle la déduction pour personnes seules à revenu modeste est remodelée. Aujourd'hui cette déduction dégressive est sensiblement moins élevée que pour les autres catégories de contribuables. Elle est accordée aux personnes seules et s'élève à Fr. 2500.– pour un revenu jusqu'à Fr. 12 000.–. Puis elle est dégressive jusqu'à un revenu de Fr. 24 000.–. En comparaison, les contribuables seul-e-s rentiers ou rentières AVS/AI bénéficient d'une déduction de Fr. 9000.– pour un revenu jusqu'à Fr. 24 000.–, puis de manière dégressive jusqu'à un revenu de Fr. 53 000.–. L'écart entre ces catégories de contribuables est très important. Afin de diminuer la charge fiscale des contribuables actifs et actives seul-e-s de la classe moyenne, le Conseil d'Etat propose d'augmenter la déduction complète de Fr. 2500.– à Fr. 4000.– et de l'accorder jusqu'à un revenu de Fr. 20 000.– contre Fr. 12 000.– actuellement. Cette déduction sera ensuite appliquée de manière dégressive jusqu'à un revenu de Fr. 39 000.–, contre Fr. 24 000.– actuellement, conformément au modèle illustré dans sa réponse à la motion Brodard/Gobet citée plus haut. Le nouveau barème des contribuables seul-e-s sans enfant à charge a été calculé en se basant sur les proportions retenues pour les barèmes de rentiers ou rentières AVS/AI. De cette manière, la déduction pour les contribuables seul-e-s représente environ 80% de la déduction pour les contribuables mariés, comme c'est le cas pour les rentiers et rentières AVS/AI.

De plus, avec cette uniformisation, la proportion entre contribuables non rentiers ou rentières et contribuables rentiers ou rentières est rétablie. Désormais, la déduction pour contribuables non rentiers ou rentières représente 45% de la déduction pour contribuables rentiers ou rentières, que les contribuables soient mariés ou non.

Art. 61 al. 1 et 2, 62 al. 1 et 2

Situation actuelle

Ces dispositions mettent en œuvre la modification du barème d'impôt sur la fortune telle que demandée par la motion Bapst/Rauber. Pour définir le nouveau barème, le Service cantonal des contributions (SCC) a comparé le barème actuel avec les barèmes en vigueur dans tous les autres cantons suisses. Il en ressort que la plupart des cantons appliquent soit un taux unique (8 cantons) soit un barème par tranche de fortune imposable (14 cantons). 2 cantons (FR et VS) ont un barème par paliers et 2 cantons (GE et BL) un taux par tranches, avec une progressivité dans chacune de ces tranches.

En outre, la grande majorité des cantons arrondissent la fortune imposable à Fr. 1000.–. Aujourd'hui, le barème fribourgeois arrondit la fortune imposable à Fr. 100.–.

Le barème en vigueur prévoit des seuils d'imposition à Fr. 20 000.– pour les contribuables célibataires et à Fr. 35 000.– pour les couples ou les contribuables ayant charge d'enfant. Ce seuil d'imposition crée une variation importante entre les contribuables étant à la limite inférieure du seuil d'imposition et ceux et celles le dépassant de peu. En effet, dans le premier cas, aucun impôt n'est perçu tandis que dans le deuxième, le taux est appliqué sur la totalité de la fortune imposable, conformément à l'illustration suivante:

- > Couple marié ayant une fortune imposable de Fr. 34 900.– : cote = Fr. 0
- > Couple marié ayant une fortune imposable de Fr. 35 000.– : cote = Fr. 39.90

Par conséquent, une augmentation de Fr. 100.– de fortune imposable coûte Fr. 39.90 d'impôt cantonal de base (taux marginal).

Solution préconisée

Pour pallier à ce phénomène du seuil d'imposition, il est nécessaire d'imposer la fortune dès Fr. 0.–.

Toutefois, pour ne pas prêter les contribuables bénéficiant du seuil d'imposition actuellement, il y a lieu d'augmenter les déductions sociales sur la fortune des seuils d'imposition actuelle, conformément au tableau 1, ce qui permet de cibler la déduction sur les fortunes imposables les plus modestes.

Tableau 1

Déduction célibataire

Fortune imposable De	A	Déduction actuelle	Déduction proposée
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

Déduction marié-e

Fortune imposable De	A	Déduction actuelle	Déduction proposée
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

Par ailleurs, il est proposé de modifier la structure actuelle du barème pour passer à un barème par tranche qui consiste à appliquer un taux d'imposition différent par tranche de fortune imposable. A la différence du barème actuel, il n'y a pas d'effet de seuil car la même tranche est imposée de la même manière indépendamment de la fortune imposable totale. Conformément à la proposition formulée dans la réponse à la motion Bapst/Rauber, le coût de cette modification est d'environ 15 millions de francs par année. Ce coût est atteint en adaptant le barème comme il suit:

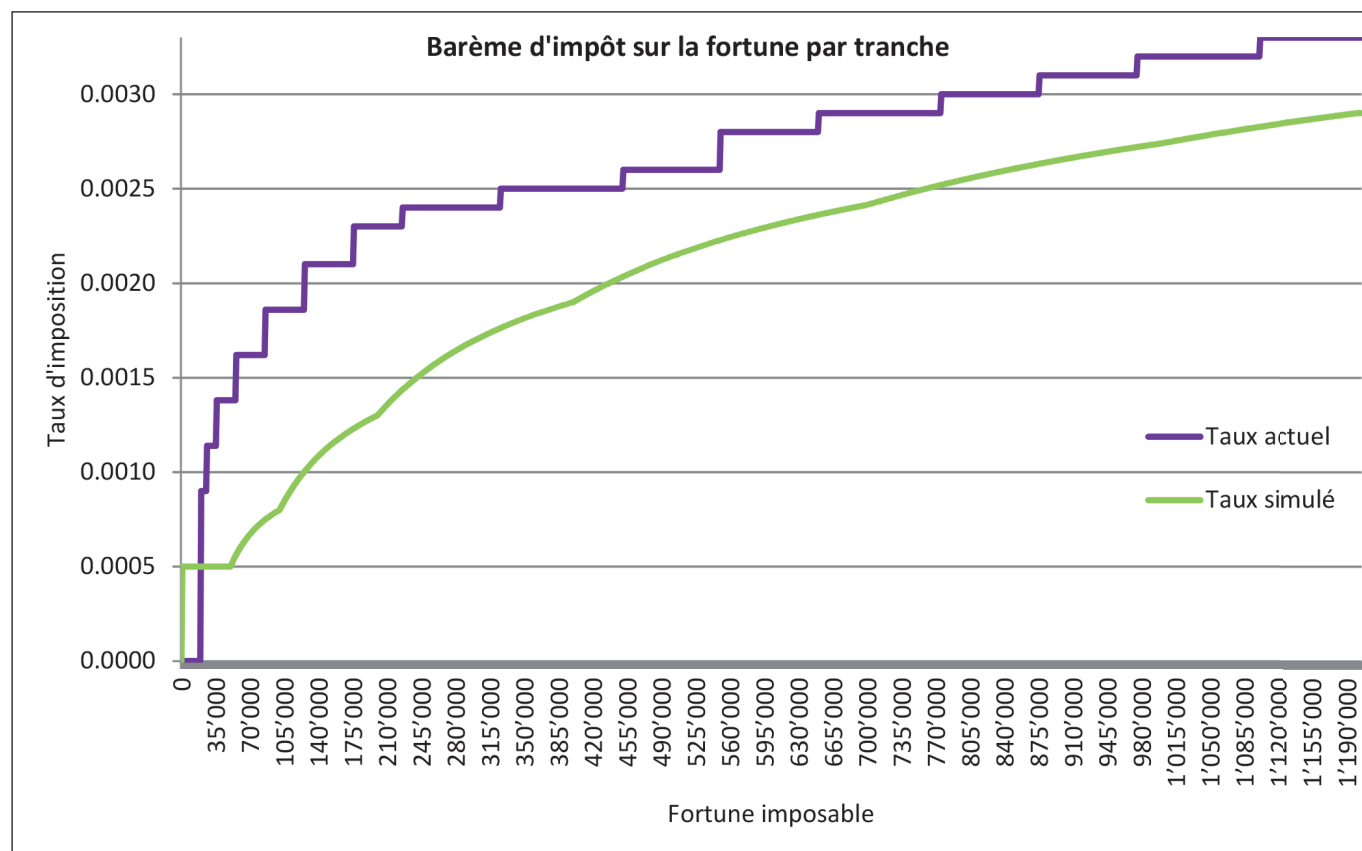
Tableau 2

Fortune imposable	Impôt en Fr.	Majoration en Fr. par Fr. 1000.–	Taux d'impôt en‰
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

Avec l'augmentation des déductions sociales, la charge fiscale de l'impôt sur la fortune est réduite pour toutes les catégories de contribuables. Pour les contribuables les plus fortuné-e-s, le taux cantonal maximal est réduit de 3,3‰ à 2,9‰. Pour atteindre ce taux maximum de 2,9‰, le taux marginal est progressif puis diminue sur la dernière tranche de fortune. Certains cantons ont choisi de ne pas casser la progressivité du taux fiscal marginal, à l'exemple du canton de Vaud, dont la charge fiscale marginale s'élève à Fr. 3.39 pour la tranche de fortune imposable supérieure à Fr. 670 000.–. Pour une fortune imposable de ce montant, le taux s'élève toutefois à 2,47‰. Le Conseil d'Etat estime sa manière de présenter le barème plus transparente.

L'effet de la modification est illustré comme suit:

Tableau 3



Cette solution, outre sa simplicité, présente différents avantages: elle supprime l'effet de seuil étant donné que chaque tranche de fortune imposable est imposée de la même manière, quel que soit le contribuable. En outre, le taux d'impôt est progressif jusqu'au taux maximum.

Art. 62 al. 3

Lors du traitement de la motion Bapst/Rauber (2017-GC-96), le Grand Conseil a approuvé cette dernière dans la mesure où sa mise en œuvre se limite à un allègement du taux d'imposition appliqué aux titres non cotés et à la réduction du barème de l'impôt sur la fortune (art. 62 al. 1 et 2). Pour rappel, la valeur des titres non cotés est déterminée sur la base des recommandations édictées par la Conférence suisse des impôts (CSI). La valeur de ces titres se fonde sur la valeur intrinsèque de la société, selon la formule suivante: $[(2 \times \text{valeur de rendement}) + \text{valeur substantielle}] : 3$. De manière simplifiée, la valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices concernés $(2 \times \text{le résultat de l'année N et } 1 \times \text{l'année N-1}) : 3$. La valeur substantielle est définie sur la base des actifs et passifs de la société à la fin de l'année N. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la pro-

cédure de taxation, il est courant de retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (N-1). Dans ce cas, si des dividendes ont été distribués, ces derniers doivent être déduits de la valeur substantielle. Il en découle que les personnes qui renoncent à la perception de dividendes pour maintenir ou améliorer la capacité d'investissement de la société se voient soumises à un impôt sur la fortune plus élevé quand bien même leur comportement vise à favoriser la création de valeur économique. Selon les constellations, particulièrement pour les personnes qui renoncent à percevoir des dividendes durant plusieurs années et dont la société connaît un essor important, il n'est pas rare que l'impôt sur la fortune dû représente une part importante, voire même supérieure aux revenus imposables de la personne concernée. Cas échéant, il peut arriver que les personnes concernées soient contraintes à prélever un dividende pour être en mesure de payer l'impôt sur la fortune. Plusieurs cantons ont reconnu les effets pervers de cette charge fiscale sur la croissance économique et les ont contrecarrés en utilisant la marge de manœuvre laissée par le législateur fédéral et les instructions de la CSI concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune.

Le canton de Neuchâtel prévoit ainsi un abattement de 60% sur la valeur fiscale des titres. La valeur fiscale calculée avant l'abattement reste toutefois déterminante pour le calcul du taux d'imposition. Le canton d'Argovie prévoit un abattement de 50% sous la forme d'une franchise d'impôt. Le canton du Jura prévoit quant à lui un abattement de 30% de la différence entre la valeur vénale des titres et leur valeur nominale. Ces mesures touchent exclusivement les titres de sociétés suisses qui ne sont pas cotés en bourses et qui ne sont pas non plus régulièrement négociés hors bourse. Deux cantons (Nidwald ou Valais) appliquent un taux privilégié à l'imposition des titres lorsqu'un certain seuil de participation est dépassé.

Parmi les différentes mesures envisageables, le Conseil d'Etat a d'ores et déjà indiqué être favorable à un système qui se rapprocherait du modèle neuchâtelois tout en privilégiant un abattement sur le taux d'impôt appliqué aux titres non cotés suisses plutôt qu'un abattement sur la base de calcul. Ce modèle lui semble en effet mieux à même de respecter l'harmonisation fiscale prévue dans la Constitution fédérale. Compte tenu des diverses discussions en cours au niveau fédéral au sujet de l'évaluation des titres non cotés (notamment les recommandations du rapport du 22 juin 2017 du Groupe de travail «Start-up» concernant l'évaluation des jeunes entreprises [start-up]¹; l'interpellation 16.3703, Trouver une solution pour le problème de l'estimation dans le cadre de l'impôt sur la fortune), il n'est pas exclu que la circulaire 28 de la CSI soit adaptée à moyen terme afin d'apporter certains correctifs à l'évaluation des titres non cotés. Tenant compte de ceci et de la situation financière tendue liée à la crise COVID-19, le Conseil d'Etat propose de prévoir un abattement du taux d'imposition de 40% pour la part de la fortune privée afférant aux participations provenant de titres non cotés d'une société suisse. Comme le Conseil d'Etat l'a relevé dans sa réponse à la motion Bapst/Rauber (2017-GC-96), il serait également envisageable de prévoir une mesure plus «ciblée» qui viserait à imposer la fortune investie dans l'outil de travail (quote-part de la fortune investie dans l'outil de travail par rapport à la fortune totale) à un taux réduit. Pour admettre l'application du taux réduit, le ou la contribuable devrait bénéficier d'une participation qualifiée et démontrer être lié-e par un contrat de travail à la personne morale. La mise en œuvre d'un tel système entraînerait toutefois plusieurs inconvénients: la vérification du respect des conditions s'avérerait très compliquée en procédure de taxation (il n'existe pas toujours de contrat de travail écrit entre la société et l'actionnaire-entrepreneur-e) et la fixation d'un seuil de participation pourrait entraîner des inégalités de traitement injustifiables dans certains cas.

Sur la base des données à sa disposition, le SCC a tenté d'estimer le coût d'un tel abattement. Ces estimations sont toutefois entachées d'une incertitude importante étant donné que *les bases de données du SCC ne permettent pas d'isoler les*

titres non cotés des autres éléments de fortune mobilière. Le calcul a dès lors été effectué sur la base des données connues d'une vingtaine de contribuables du canton qui détiennent les titres non cotés suisses les plus importants. Pour ces derniers et dernières, la part des titres suisses non cotés représente en moyenne 34,66% de l'état des titres total (sachant toutefois que pour certains d'entre eux ce ratio est supérieur à 80%). La cote d'impôt sur la fortune de ces contribuables représente 11% de la totalité de l'impôt sur la fortune du canton. L'abattement de 40% sur le taux d'imposition qui leur est appliqué (avec un taux maximum de 0,33%) générerait des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 1,7 million de francs ou une diminution des recettes de l'impôt sur la fortune de l'ordre de 20% (si l'on tient compte du fait que la cote d'impôt sur la fortune de ces contribuables s'élève à plus de 9 millions de francs). En extrapolant ces résultats sur les recettes totales d'impôt sur la fortune (env. 88 millions de francs pour la période fiscale 2017), les pertes de recettes fiscales annuelles induites par l'abattement s'élèvent à 16,3 millions de francs environ. Une extension de l'échantillonnage, telle que demandée par certains participants à la consultation ne permettrait vraisemblablement pas d'obtenir des résultats sensiblement différents.

Une extrapolation à l'ensemble de la fortune mobilière imposable dans le canton est toutefois délicate étant donné que le ratio entre les titres suisses non cotés et l'état des titres total peut fortement varier et qu'il est vraisemblablement moins élevé pour la majorité des contribuables qu'il ne l'est pour les contribuables retenu-e-s dans l'analyse. Dès lors, le coût précité est surestimé. On doit partir de l'idée qu'un abattement de 40% sur la base de calcul des titres suisses non cotés entraînerait des pertes de recettes fiscales qui seraient plutôt de l'ordre de 12 millions de francs par année au maximum. Le mécanisme prévu est illustré ci-après.

¹ <https://biblio.parlament.ch/e-docs/392621.pdf>

Illustration

Composition de la fortune

Titres non cotés détenus dans la fortune privée	1 000 000
Titres non cotés détenus dans la fortune commerciale	500 000
Fortune brute (code 3.910)	3 000 000
Fortune imposable	1 800 000
Quote-part éligible pour l'application du barème privilégié:	$1\,000\,000 : 3\,000\,000 = 33,3\%$
Fortune imposable imposée au taux privilégié:	$600\,000 (33,3\% \times 1\,800\,000)$
Taux privilégié	$2,9\text{‰} \times 60\% = 1,74\text{‰}$

Imposition de la fortune:

Avec l'abattement:	$2,9\text{‰} \times 1\,200\,000 + 1,74\text{‰} \times 600\,000 = 3480 + 1044 = 4524$
Sans l'abattement:	5220

Art. 71

Les modifications apportées suivent celles du droit fédéral: s'agissant de l'alinéa, 2 il est procédé à un raisonnement a contrario: il n'y a plus d'imposition à la source dès lors que l'un des époux obtient la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement. La procédure de taxation ordinaire s'applique alors aux deux époux.

Art. 72

Les revenus imposables (de l'activité lucrative dépendante) sont déjà définis aux articles 17 à 18c LICD et n'ont pas besoin d'être rappelés à l'article 72; la formulation de l'alinéa 2 let. a et b est simplifiée en conséquence.

Art. 73

Les bases régissant l'imposition à la source (art. 73 actuel) et les modalités de la retenue de l'impôt à la source (art. 74 et 75 actuels) ont été réunies dans le même article. Les principes restent identiques: les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts cantonaux, communaux, ecclésiastiques ainsi que l'impôt fédéral direct. Pour les impôts communaux et ecclésiastiques, on tient compte de la charge fiscale moyenne (art. 73 al. 2 et 3 actuels).

Chaque année, une nouvelle analyse de la charge fiscale est effectuée, sur la base des dernières statistiques fiscales officielles à disposition. Cette analyse tient compte des derniers coefficients communaux et ecclésiastiques connus. En substance, le calcul du taux de l'impôt à la source est effectué selon trois approches différentes:

- > A: taux moyen calculé par rapport aux cotes cantonales sur le revenu (cote cantonale * coefficient de chaque commune et paroisse),
- > B: taux moyen pondéré par le nombre de contribuables payant un impôt par commune,
- > C: taux moyen pondéré par rapport à la population légale par commune.

Le taux retenu est le résultat de la moyenne des trois approches décrites ci-dessus, arrondie à 0,5.

A titre d'exemple, pour l'année fiscale 2019, les taux de perception calculés pour l'impôt à la source s'établissent comme suit:

Statistiques	Période fiscale 2019			
	A	B	C	Décision
Charge cantonale	100,0	100,0	100,0	100,0
Charge communale	78,6	79,8	79,7	79,5
Charge paroissiale	8,6	8,2	8,1	8,0
Charge totale	187,2	188,0	187,8	187,5
Taux ISO retenus	ISO 2019			187,5

Lors de la répartition entre les différentes autorités fiscales, il y a encore lieu de tenir compte de la provision de 3% versée à l'employeur, ainsi que des provisions d'encaissement de 1,5% à la charge des communes et de 3% à la charge des paroisses.

Les alinéas 3 et 4 reprennent l'article 74 actuel.

Selon l'alinéa 5, le Conseil d'Etat reste compétent pour fixer les barèmes pour l'impôt à la source et édicter les prescriptions nécessaires (art. 73 al. 1 actuel). Pour ce faire, il doit toutefois tenir compte des règles édictées par l'AFC en vertu des articles 85 de la loi sur l'impôt fédéral direct et 33 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

Art. 73a

Ce nouvel article règle la taxation ordinaire ultérieure obligatoire pour les résident-e-s soumis-es à l'impôt à la source. Une telle taxation est effectuée si un certain revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative est obtenu; cette limite sera reprise dans l'ordonnance du Conseil d'Etat qui reprendra les montants définis par le Département fédéral des finances (DFP) (Fr. 120 000.- selon l'ordonnance fédérale). Même si la personne soumise à l'impôt à la source n'obtient

pas ce revenu annuel mais dispose d'autres revenus et fortune qui ne sont pas soumis à la retenue de l'impôt à la source, elle sera soumise à la taxation ordinaire ultérieure. Le ou la contribuable aura jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale pour demander à l'autorité de taxation compétente la déclaration d'impôt. La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement.

Dans les cas de taxation ordinaire ultérieure, l'impôt à la source retenu est imputé sans intérêt au montant de l'impôt déterminé selon la taxation ordinaire ultérieure. Dès lors que le ou la contribuable a demandé une taxation ordinaire ultérieure, il ou elle recevra chaque année une déclaration d'impôt à remplir et ne pourra pas retourner à l'impôt à la source libératoire même si les conditions ne sont par la suite plus remplies.

Art. 73b

Si les conditions à la taxation ordinaire ultérieure obligatoire ne sont pas remplies, le résident ou la résidente soumis-e à l'impôt à la source peut toutefois déposer une demande en vue d'obtenir une taxation ordinaire ultérieure. La demande doit être déposée jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée.

Dès lors que le ou la contribuable a demandé une taxation ordinaire ultérieure, il ou elle recevra chaque année une déclaration d'impôt à remplir et ne pourra pas retourner à l'impôt à la source libératoire, comme dans les cas de taxation ordinaire ultérieure d'office.

L'alinéa 4 précise que pour celui ou celle qui ne demande pas de taxation ordinaire ultérieure la perception à la source est libératoire: la possibilité de demander une rectification du décompte est supprimée.

Art. 73c

Cet article précise que, pour les résident-e-s, le SCC est compétent pour traiter des taxations ordinaires ultérieures uniquement pour les personnes qui étaient domiciliées ou en séjour dans le canton à la fin de l'année ou à la fin de leur assujettissement.

Art. 74 et 75

Les dispositions de l'article 74 sont reprises à l'article 73. L'article 74 est donc abrogé. L'article 75 al. 1 est obsolète car tous les résident-e-s seront soumis-es à la taxation ordinaire ultérieure ou pourront la demander. L'effet libératoire de l'impôt à la source est dorénavant réglé à l'article 73b al. 4.

La disposition de l'alinéa 2 qui prévoit l'obligation pour le SCC de répartir le montant payé entre les différentes collectivités publiques concernées est nouvellement réglée à l'article 170b.

Art. 76

L'alinéa 1 let. e est abrogé: selon le droit fédéral, l'employeur n'a pas l'obligation d'annoncer les personnes imposées à la source qui relèvent d'une taxation ordinaire ultérieure. Cette disposition n'est d'ailleurs pas appliquée.

La modification apportée à l'alinéa 2 est de nature purement rédactionnelle. Selon l'alinéa 4, le Conseil d'Etat reste compétent pour fixer la commission de perception. Toutefois, compte tenu de la LHID, cette commission doit nouvellement se trouver dans une fourchette se situant entre 1 et 2% du montant total de l'impôt à la source (art 37 al. 3 LHID) alors qu'elle s'élève actuellement à 3%.

L'article 6 de l'ordonnance du DFF sur l'impôt à la source prévoit la possibilité d'échelonner la commission de perception en fonction du mode de décompte choisi par le débiteur ou la débitrice de la prestation imposable. Il prévoit aussi la possibilité – comme dans le droit en vigueur – de réduire ou supprimer la commission de perception lorsque le débiteur ou la débitrice ne remplit pas ou pas entièrement ses obligations. Il est prévu de faire usage de ces possibilités dans l'ordonnance sur l'impôt à la source que le Conseil d'Etat devra réviser. Il est notamment prévu de réduire la commission de perception si le débiteur ou la débitrice remplit manuellement le décompte.

Art. 77

L'article 77 est déplacé à l'article 170; il peut donc être abrogé.

Art. 78

Le contenu de cet article est réglé à l'article 73a; il est donc abrogé.

Titre précédent l'article 79

Par rapport au titre actuel, les conditions de l'imposition à la source des personnes morales sont mises en évidence: ni le siège ni l'administration effective ne se trouvent en Suisse; cette modification est conforme à l'adaptation du droit fédéral.

Art. 80

L'alinéa 1 énumère les catégories de personnes qui ne sont pas domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et dont le revenu de l'activité lucrative dépendante en Suisse est soumis à l'impôt à la source conformément aux articles 72 et 73. L'article reprend le droit actuel: bien que les employé-e-s exerçant une activité dirigeante ne soit plus mentionné-e-s expressément, ils ou elles tombent sous la qualification générale des personnes qui exercent une activité lucrative dépendante dans le canton.

L'alinéa 2 reprend l'article 85 du droit actuel. L'exemption des marins qui travaillent à bord de navires de haute mer doit être reprise conformément à l'article 35 al. 1 let. h LHID. Cette norme ne concerne aucune personne contribuable dans le canton de Fribourg.

Art. 81

Le droit fédéral prévoit dorénavant expressément que les artistes peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire pour les frais d'acquisition du revenu égale à 50% de leurs revenus bruts. Pour les sportifs ou sportives et conférenciers ou conférencières, la déduction forfaitaire s'élève à 20%. La justification de frais plus élevés est supprimée (au même titre qu'il n'existe plus de rectification de décompte).

Art. 82

Les tantièmes, jetons de présences, indemnités fixes ou participations de collaborateurs qui sont versés à un tiers, au lieu d'être versés directement aux membres du conseil d'administration ou de la direction, sont nouvellement soumis à l'impôt à la source conformément à la modification apportée au droit fédéral.

Art. 85

Cet article est abrogé car son contenu est repris à l'article 80.

Art. 87 al. 1

Cet alinéa est précisé de manière à mentionner qu'aucune rectification du décompte n'est possible; le ou la contribuable qui répond aux conditions du quasi-résident ou de la quasi-résidente et souhaite que l'on tienne compte de déductions particulières devra déposer une demande de taxation ordinaire ultérieure.

Pour les couples à deux revenus, il sera en revanche possible de demander une correction du revenu déterminant lorsque le revenu du conjoint ou de la conjointe est inférieur au revenu retenu dans le calcul du barème.

Art. 87a

Ce nouvel article permet d'intégrer dans la législation la norme nécessaire pour tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle le droit en vigueur est contraire à l'Accord sur la libre circulation des personnes. Selon la nouvelle réglementation, si des non-résident-e-s réalisent en Suisse la majeure partie de leur revenu mondial (y compris celui du conjoint ou de la conjointe) ils ou elles doivent pouvoir bénéficier des mêmes déductions que les personnes soumises à la taxation ordinaire. En outre, si une personne ne remplit pas cette condition mais qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt selon le droit fiscal de son Etat de

domicile en raison d'un faible revenu global (et que sa situation familiale ne peut dès lors pas être prise en compte dans l'Etat de domicile), l'Etat du lieu de travail doit reprendre ces réductions. Il y a dans ce cas une situation comparable à celle des résident-e-s, parce que la personne soumise à l'imposition à la source retire l'essentiel de ses revenus imposables d'une activité dans l'Etat du lieu de travail.

Enfin, les quasi-résident-e-s doivent pouvoir déposer une demande de taxation ordinaire ultérieure si une telle taxation est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues dans une convention contre les doubles impositions. Cette norme est nécessaire pour tenir compte du fait que la Suisse s'est engagée, dans plusieurs conventions de double imposition, à accepter la déduction des cotisations aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant au même titre que les cotisations aux institutions de prévoyance suisses en ce qui concerne les travailleurs et travailleuses qui ne sont ni domicilié-e-s ni en séjour en Suisse.

La demande de taxation ordinaire ultérieure doit être déposée jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale par le travailleur ou la travailleuse; il s'agit d'un délai de péremption.

Les autorités fiscales fribourgeoises sont compétentes pour traiter les demandes de taxation ordinaire ultérieure provenant de travailleurs et travailleuses domicilié-e-s à l'étranger s'ils ou elles avaient leur activité dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement en Suisse. Elles sont également compétentes pour traiter les demandes de travailleurs et travailleuses séjournant à la semaine ou pour une courte période s'ils ou elles avaient leur lieu de séjour de courte durée dans le canton de Fribourg à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

En cas de taxation ordinaire ultérieure, le montant d'impôt retenu à la source est imputé sans intérêts sur le montant de l'impôt calculé dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure.

Les modalités de la taxation ordinaire ultérieure pour les quasi-résident-e-s sont précisées dans l'ordonnance du DFF.

Art. 87b

Le droit fédéral prévoit enfin la possibilité, pour les autorités fiscales, de demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du ou de la contribuable, en cas de situation problématique manifeste. Une taxation ordinaire ultérieure d'office peut par exemple être appliquée lorsque les autorités fiscales disposent d'informations prouvant que le ou la contribuable touche, en plus du revenu de son activité lucrative, d'autres revenus imposables qui doivent être pris en compte lors de la détermination du taux d'imposition pour garantir que l'imposition sera conforme à la capacité économique réelle du ou de la contribuable. En

exécutant la procédure d'imposition à la source, les autorités fiscales ne disposent cependant généralement pas des documents leur permettant de déceler les cas de rigueur.

Art. 88

Les dispositions portant sur les obligations du débiteur ou de la débitrice de la prestation imposable pour les travailleurs et travailleuses domicilié-e-s ou en séjour en Suisse sont applicables. L'article le mentionne expressément.

L'ancien alinéa 1 est déjà réglé à l'article 81 al. 4. La disposition est redondante et peut être abrogée.

Art. 170a

Le nouvel alinéa 2 impose au ou à la contribuable domicilié-e à l'étranger et qui demande une taxation ordinaire ultérieure, d'indiquer une adresse de notification en Suisse. Sans cela, la retenue à la source se substitue à l'impôt ordinaire.

Art. 170b

Les dispositions prévoyant les obligations du SCC dans le cadre de l'imposition à la source (établissement des décomptes et répartition des montants aux collectivités publiques) sont dorénavant réglées de manière centralisée dans le chapitre concernant la procédure d'imposition à la source.

Art. 171

Le ou la contribuable soumis-e à l'imposition à la source peut toutefois contester les données pertinentes pour l'impôt mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur ou lorsqu'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces cas, il ou elle peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. S'il ou elle n'est pas d'accord avec la décision notifiée par l'autorité de taxation, les voies de droit ordinaires sont applicables.

Le débiteur ou la débitrice de la prestation imposable peut aussi demander à l'autorité de taxation une décision relative à l'existence et à l'étendue de l'assujettissement; il ou elle est toutefois tenu-e d'opérer la retenue de l'impôt à la source durant toute la durée de la procédure.

Art. 172 al. 3

L'article est complété de manière à assurer le recouvrement de l'impôt dans les cas dans lesquels le débiteur ou la débitrice de la prestation imposable n'a pas procédé à la retenue d'impôt et qu'il est impossible de recouvrer l'impôt à la source auprès de ce dernier ou de cette dernière, notamment en cas de faillite. Dans ce cas, conformément au droit fédéral (art. 49 al. 5 LHID), le montant dû doit être recouvert directement auprès des contribuables soumis-es à l'impôt à la source.

Entrée en vigueur

Le Conseil d'Etat propose une entrée en vigueur échelonnée de la nouvelle législation compte tenu l'ampleur des modifications apportées. Ainsi, les mesures en faveur des titres non cotés devraient entrer en vigueur un an plus tard que les autres modifications, à savoir le 1.1.2022.

5. Incidences de la révision

5.1. Incidences financières de la révision pour l'Etat

Déduction pour personnes modestes: cette modification générera un coût annuel de 3,3 millions de francs pour le canton.

Déduction des frais de garde: l'augmentation de la déduction maximale des frais de garde des enfants de 6000 à 10 100 francs entraînera des pertes de recettes fiscales de l'ordre de 0,5 million de francs par année pour le canton.

Modification du barème de l'impôt sur la fortune et augmentation des déductions sociales sur la fortune: Sur la base des statistiques fiscales 2017 au 30.06.2019, la modification du barème telle que proposée engendrerait une diminution des recettes de 15.5 millions de francs annuellement. Ce montant inclut la modification du barème des déductions sociales (dont le coût est estimé à 0.9 million de francs). Sans ce changement, le coût serait ainsi de 14.6 millions de francs par an, mais quelques contribuables paieraient davantage d'impôt sur la fortune qu'aujourd'hui.

Abattement du taux pour les titres non cotés: sur la base des statistiques fiscales 2017, le coût de l'abattement des titres non cotés sera de l'ordre de 12 millions de francs par année. A noter que cette modification interviendra postérieurement à la modification du barème d'impôt sur la fortune ce qui implique que les incidences financières de l'abattement du taux sont surévaluées d'environ 2 millions de francs.

Modification de l'imposition à la source: il n'est pas possible d'estimer l'impact financier des modifications apportées au système d'imposition à la source étant donné que nous ne savons pas combien de personnes imposées à la source (résident-e-s ou quasi-résident-e-s) demanderont (volontairement) à bénéficier d'une imposition ordinaire ultérieure. Les personnes qui en feront la demande profiteront a priori de déductions supplémentaires. On peut donc estimer que la révision entraînera tendanciellement des pertes de recettes fiscales. L'impact devrait toutefois être limité étant donné que ces mêmes personnes demandent aujourd'hui une correction du barème¹. En revanche, pour tous les cas de taxation ordinaire ultérieure, les recettes de l'impôt à la source seront transférées dans les recettes de l'impôt ordinaire.

¹ L'impact retenu au budget 2021 au jour de la rédaction du message est de -2 millions de francs.

L'impact des mesures proposées dans le présent message est résumé dans le tableau qui suit. A noter que le dégel de la déduction pour les primes d'assurance maladie à hauteur de 10% et la baisse du coefficient d'impôt de 2% seront réglées dans des projets législatifs séparés qui devraient être adoptés cette année et dont l'effet financier pour l'Etat s'élève à une réduction de recettes de l'ordre de 26.8 millions de francs par année.

Mesure	Incidence fiscale annuelle	Entrée en vigueur
Déduction personnes modestes	3.3	2021
Déduction frais de garde	0.5	2021
Barème impôt sur la fortune	15.5	2021
Abattement du taux des titres non cotés	12.0	2022
Impôt à la source	2.0	2021
Total annuel dès 2022	33.3	

5.2. Incidences financières pour les communes et les paroisses

Déduction pour personnes modestes: Les communes seront affectées à hauteur de 2.6 millions de francs et les paroisses à 0.3 million de francs par année.

Déduction des frais de garde: l'augmentation de la déduction maximale des frais de garde des enfants de 6000 à 10 100 francs entraînera des pertes de recettes fiscales annuelles de l'ordre de 400 000 francs pour les communes et 50 000 francs pour les paroisses.

Modification du barème de l'impôt sur la fortune et augmentation des déductions sociales sur la fortune: Les mesures proposées sur le barème d'impôt sur la fortune entraîneront des pertes de recettes fiscales par année estimées à 12.4 millions de francs pour les communes et à 1.5 million de francs pour les paroisses.

Abattement du taux pour les titres non cotés: sur la base des statistiques fiscales 2017, le coût de l'abattement des titres non cotés sera de l'ordre de 9.6 millions de francs annuellement pour les communes et de 1.2 million de francs pour les paroisses (ce montant étant toutefois surestimé à hauteur d'environ 1.6 million de francs pour les communes et 0.2 million de francs pour les paroisses comme expliqué dans le chiffre précédent).

Modification de l'imposition à la source: il est difficile d'estimer l'impact financier des modifications apportées au système d'imposition à la source pour les communes et les paroisses; sur la base de l'impact retenu au budget de l'Etat 2021 (-2 millions de francs) l'impact sur les recettes peut être estimé respectivement à -1,6 million de francs et -200 000 francs.

L'incidence fiscale des mesures pour les communes et les paroisses est résumée dans le tableau qui suit:

Mesure	Incidence fiscale annuelle pour les communes	Incidence fiscale annuelle pour les paroisses	Entrée en vigueur
Déduction personnes modestes	2.60	0.30	2021
Déduction frais de garde	0.40	0.05	2021
Barème impôt sur la fortune	12.40	1.50	2021
Abattement du taux des titres non cotés	9.60	1.20	2022
Impôt à la source	1.60	0.20	2021
Total annuel dès 2022	26.60	3.25	

On rappelle que le dégel de la déduction pour les primes d'assurances maladie engendrera encore une réduction de recette de l'ordre de 8,6 millions de francs pour les communes et de 1,1 million de francs pour les paroisses.

5.3. Incidences informatiques

Des modifications informatiques seront nécessaires dans les applications de taxation des personnes physiques d'une part et de l'impôt à la source d'autre part. Des adaptations seront aussi nécessaires dans le logiciel FriTax pour le dépôt de la déclaration. Ces modifications devront être financées par le budget de maintenance adaptative.

5.4. Autres incidences

Les modifications apportées à l'imposition à la source avec l'élargissement des taxations ordinaires ultérieures alourdissent la charge administrative du SCC. Nous estimons que sur les 20 000 personnes imposées à la source dans le canton de Fribourg, environ 10 000 bénéficieront ou demanderont à bénéficier de l'imposition ordinaire ultérieure. Ces taxations devront être traitées par les secteurs de taxation des personnes physiques.

Le secteur de l'imposition à la source ne devra plus procéder aux corrections ultérieures du barème pour tenir compte de déductions supplémentaires mais devra toujours procéder au remboursement de l'impôt paroissial ou au contrôle des demandes de taxations ordinaires ultérieures.

La surcharge de travail nécessiterait l'engagement de trois taxateurs ou taxatrices (EPT) personnes physiques. Toutefois un projet d'optimisation des processus de taxation, notamment de la taxation automatique, annoncé au budget informatique 2021, devrait permettre la prise en charge d'une partie du travail supplémentaire. Le cas échéant une demande

de personnel additionnel serait formulée dans le cadre du budget 2022.

6. Aspects juridiques

6.1. Constitutionnalité et conformité au droit fédéral

La présente révision vise à adapter le droit cantonal aux modifications de la LHID, conformément au mandat d'harmonisation prévu à l'article 129 Cst.

Les mesures visant à alléger la charge fiscale des personnes physiques s'inscrivent dans le cadre de l'article 81 de la Constitution.

6.2. Referendum

La question du referendum financier est réglée aux articles 45 et 46 de la Constitution cantonale. L'article 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 referendum financier obligatoire. L'article 46 prévoit que les actes du Grand Conseil entraînant une dépenses nette nouvelle supérieure à 0,25% du total des dépenses des derniers comptes font l'objet d'un referendum financier facultatif. Ni la Constitution ni la législation cantonale ne prévoient de referendum financier pour les projets entraînant non pas des dépenses nouvelles mais des réductions de recettes. Le présent projet induit des diminutions de recettes fiscales et non de nouvelles dépenses. De ce fait, il n'est pas soumis au referendum financier. En revanche, il est soumis au referendum législatif.

En outre, dans la mesure où le projet induit, au cours des 5 premières années, des diminutions de recettes pour l'Etat et les communes (diminution globale de l'ordre de 277.9 millions de francs [estimation statique]) qui excèdent 1/8% du total des dépenses des derniers comptes arrêtés par le Grand Conseil (soit, sur la base des comptes 2018: 4 702 070 francs), le projet doit faire l'objet d'une décision à la majorité qualifiée du Grand Conseil conformément à l'article 141. al. 2 let. b de la loi sur le Grand Conseil.

7. Développement durable

La présente révision n'a pas d'impact sur le développement durable.



Botschaft 2020-DFIN-5

17. August 2020

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern. Nach einer kurzen Einleitung werden in dieser Botschaft 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. Die aus dieser Revision folgenden Steuererleichterungen, die zu weiteren Steuerentlastungsvorhaben hinzukommen, sind Teil der Strategie des Staatsrats zur Unterstützung der kantonalen Wirtschaftsakteure und der Freiburger Bevölkerung angesichts der Folgen der Coronakrise. Die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen trägt unmittelbar zur wirtschaftlichen Erholung und zur Schaffung der Grundlagen für die künftige wirtschaftliche Entwicklung bei.

2. Entwicklung der Vorlage

2.1. Inhalt des Vorentwurfs und Vernehmlassungsverfahren

Der Vorentwurf des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern ist vom 3. Februar bis 4. Mai 2020 in die externe Vernehmlassung gemäss Artikel 22 Abs. 1 des Reglements über die Ausarbeitung der Erlasse (AER; SGF 122.0.21) geschickt worden. Die Vernehmlassung ist in die Zeit der Coronakrise gefallen, und die eingegangenen Vernehmlassungsantworten sind von den Sorgen in Zusammenhang mit dieser ausserordentlichen Situation geprägt. Neben 9 kantonalen Behörden haben 19 weitere Organe Stellung genommen: 6 Gemeinden und der FGV, 3 Pfarreien und kirchliche Körperschaften, 5 politische Parteien und 5 private Organisationen und Unternehmen. Der

Bericht über das Ergebnis der Vernehmlassung ist auf der Website der Kanzlei aufgeschaltet.

2.2. Vernehmlassungsergebnisse und Nachbearbeitung

Reform der Quellenbesteuerung

Die gemäss harmonisiertem Bundesrecht erforderliche Quellenbesteuerungsreform ist unbestritten. Einige Vernehmlassungsteilnehmer möchten wissen, wie die an der Quelle erhobene Steuer unter den verschiedenen Gemeinwesen genau umverteilt wird und wünschen sich diesbezüglich mehr Transparenz. In der Botschaft des Staatsrats sind Erläuterungen dazu zu finden.

Die FDP ist für die Beibehaltung der Bezugsprovision zugunsten der Arbeitgeber von 3%. Da das harmonisierte Recht eine Deckelung der Provision bei 2% vorsieht, kann diesem Wunsch nicht entsprochen werden.

Steuerliche Entlastung der natürlichen Personen

Grundsätzliches

Der Freiburger Gemeindeverband (FGV) und die Gemeinden lehnen die Änderungen ab, die für sie Steuereinsparnisse zur Folge haben. Der FGV beanstandet in seiner Stellungnahme, dass der kantonale Gesetzgeber für die Gemeinden entscheidet, und findet, dass die Steuerhoheit der Gemeinden respektiert werden muss. Er gibt zu bedenken, dass die Einnahmen aus den Steuern der natürlichen Personen die einzigen als stabil zu bezeichnenden Einkünfte der Gemeinden sind und diese durch die Unsicherheit mit der Steuerreform und den wirtschaftlichen Folgen der Coronakrise noch unbeständiger werden könnten. Er hält die steuerliche Entlastung der Steuerpflichtigen für kontraproduktiv, wenn daraufhin die Gemeindesteuern erhöht oder Dienstleistungen der Gemeinden gestrichen werden müssen. Der FGV will deshalb, dass diese vom kantonalen Gesetzgeber vorgeschlagenen Steuersenkungen nur auf den kantonalen Steuerfuss angewendet werden und der kommunale Gesetzgeber ganz

autonom über die Gemeindesteuern entscheiden kann. Die FEDE und die CSP teilen die Befürchtungen der Gemeinden.

Die meisten anderen Vernehmlassungsteilnehmer sind grundsätzlich für die Massnahmen zur steuerlichen Entlastung der natürlichen Personen, werfen aber die Frage auf nach dem Inkrafttreten dieser Massnahmen am 1. Januar 2021 beziehungsweise 2022 in Anbetracht der aktuellen Coronakrise und der damit verbundenen Ungewissheit. Einige Vernehmlassungsteilnehmer weisen auf die angespannte finanzielle Lage hin, mit der die Gemeinwesen konfrontiert sein werden, und halten die Massnahmen angesichts der aktuellen Lage für unfundiert.

Die SP bedauert, dass es der Staatsrat verpasst hat, mit dieser Vorlage auch eine Änderung der Einkommenssteuersätze der natürlichen Personen vorzuschlagen, und findet, die vorgeschlagenen Änderungen betreffen nur die Wohlhabenderen.

Die HIKF hält die Steuerfussenkung um 2% angesichts der neuen wirtschaftlichen Situation für zu gering.

Im Hinblick auf die von den Gemeinden formulierten Kritikpunkte ist zunächst an den Grundsatz der Steuerharmonisierung nach Artikel 129 der Bundesverfassung zu erinnern, wonach insbesondere die Bemessungsgrundlage, die Steuerabzüge und die Steuerbefreiungen harmonisiert werden sollen. Die Bestimmung bezieht sich zwar primär auf die Beziehungen zwischen dem Bund und den Kantonen. Nach der Rechtslehre gilt das Harmonisierungsgebot aber auch für die Gemeinden. Die Kantone können allerdings nicht nach Belieben Recht setzen, da sie dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern unterliegen.

Gegenwärtig gelten nach der auf kantonaler/kommunaler Ebene bestehenden Regelung die kantonalen Bestimmungen auch für die Gemeindesteuern, sofern das Gesetz über die Gemeindesteuern (GStG) keine anderslautenden Bestimmungen vorsieht (Art. 1 Abs. 4). Nach Artikel 41 Abs. 2 dieses Gesetzes erstellen die Gemeinden alljährlich das Bezugsrodel und stellen den Steuerpflichtigen die Steuerrechnung zu. Die Bemessungsgrundlage, steuerbare Einkommen, Vermögen, Gewinn und Kapital werden aus der kantonalen Veranlagung übernommen (vorbehaltlich interkantonale Steuerauscheidungsfälle). Wollte man den Gemeinden die Autonomie für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage erteilen, bräuchte es eine Änderung des GStG, was den Rahmen dieser Revision sprengen würde. Dabei ist zu bedenken, dass eine solche Reform zu einer steuerlichen Entharmonisierung innerhalb des Kantons führen würde. Eine solche Entharmonisierung führt zu Komplikationen, insbesondere im Hinblick auf die vielen Fälle interkommunaler und interkantonaler Steuerauscheidungen. So müssten die Gemeinden komplizierte Vorschriften umsetzen, um diese Fälle zu regeln. Eine Diversifizierung der Besteuerungsgrundlage in den verschiedenen Gemeinden würde den Bezug der

Gemeindesteuer durch den Kanton verunmöglichen (er könnte die Besonderheiten der einzelnen Gemeinden nicht nachverfolgen und parametrieren). Der interkommunale Finanzausgleich wäre kompliziert. Ausserdem will der Kanton den Handlungsspielraum, über den er kraft der Bundesverfassung verfügt, nicht einschränken (Möglichkeit, die Höhe der Abzüge festzulegen, die Sozialabzüge zu regeln), um nur das Instrument des Steuerkoeffizienten zu nutzen, das im Übrigen eng mit dem Budgetverfahren verbunden ist.

Der Staatsrat ist sich der finanziellen Schwierigkeiten bewusst, mit denen die Gemeinwesen in den nächsten Jahren aufgrund der Folgen der Coronakrise konfrontiert sein werden; auch der Staat wird damit konfrontiert sein. Er hält es aber für wichtig und vordringlich, auch die natürlichen Personen steuerlich zu entlasten, zusätzlich zu den bereits für die Wirtschaft getroffenen Sofortmassnahmen, die demnächst durch die geplanten Ausgaben auf Ebene des Wiederankurbelungsplans, der in Arbeit ist, verstärkt werden. Solche Steuerentlastungsmassnahmen sind schon 2017 im Rahmen mehrerer parlamentarischen Vorstösse befürwortet worden, dann erneut im Jahr 2019. Nach Ansicht des Staatsrats sind diese Steuerermässigungen für die natürlichen Personen im Rahmen der vom Kanton umzusetzenden Wirtschaftsstützungsmassnahmen in Erwägung zu ziehen. Aus diesem Grund will er am Massnahmenpaket festhalten, das im in die Vernehmlassung geschickten Vorentwurf vorgeschlagen wird, einem Paket, das die aktiven Massnahmen (zusätzliche Ausgaben) des Wiederankurbelungsplans verstärkt und ergänzt, der dem Grossen Rat demnächst vorgelegt wird. Er ist jedoch der Ansicht, dass es unklug wäre, im gegenwärtigen Kontext zusätzliche Massnahmen – fiskalische oder in Form zusätzlicher Ausgaben – vorzusehen. Die öffentlichen Finanzen werden in der Tat in den kommenden Jahren auf eine harte Probe gestellt. Tatsächlich wurden die Aussichten deutlich nach unten revidiert, insbesondere als Folge des Rückgangs der Wirtschaftstätigkeit. Auch wenn der Staat vorübergehend auf die in den letzten Jahren eingesparten Finanzmittel zurückgreifen kann, erfordert die zu erwartende Entwicklung grosse Wachsamkeit, damit die Staatsfinanzen unter Kontrolle behalten werden können. Der Staatsrat ist jedoch der Ansicht, dass die vorgeschlagenen Anstrengungen notwendig sind, um sicherzustellen, dass die kantonale Wirtschaft so schnell wie möglich wieder kontinuierlich und nachhaltig wachsen kann.

Spezifische Massnahmen

Die CVP steht hinter den vorgeschlagenen Massnahmen, bedauert aber, dass die Wiederzulassung höherer Krankenversicherungsabzüge nur teilweise erfolgen soll. Die Erklärung der teilweisen Wiederzulassung gründet auf der Antwort des Staatsrats auf die Motion Gobet/Brodard; nach Ansicht des Staatsrats behalten diese Erwägungen ihre Gültigkeit, und eine vollumfängliche Wiederzulassung ist nicht gerechtfertigt.

Die SVP befürwortet die Vorschläge, schlägt aber eine Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften um mindestens 50% vor; wie die HIKF möchte sie, dass diese Massnahme ebenfalls am 1. Januar 2021 in Kraft gesetzt wird. Die FDP möchte eine Herabsetzung von 50% auf der Bemessungsgrundlage. Die SP ist ihrerseits der Ansicht, dass das Sample für die Schätzung der steuerlichen Auswirkungen zu klein war und fordert weitergehende Berechnungen und Erklärungen zur Entscheidung des Staatsrats.

In der Botschaft wird näher auf die Entscheidung für die Massnahme eingegangen und darauf, wie ihre finanzielle Auswirkung definiert wird, sowie auf die Massnahmen, die in den anderen Kantonen zur Anwendung gebracht werden. Die Herabsetzung des Steuersatzes um 40% ist eine moderate Massnahme, die aber angesichts der aktuellen Situation und der Entwicklungen, die sich in den nächsten Jahren bei der Bewertung nicht kotierter Wertschriften ergeben könnten, ausreichend ist.

Die SP gibt zu bedenken, dass bei der Bestimmung des Sozialabzugs für alleinstehende Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen die von Alleinstehenden mit Kindern zu tragenden Kosten zu berücksichtigen sind. Nach Ansicht der HIKF sollte der Sozialabzug für alleinstehende Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen auf ein Einkommen von 53 000.– Franken ausgedehnt werden.

Der Staatsrat weist darauf hin, dass den besonderen Verhältnissen Alleinstehender mit Kindern mit der Anwendung des Splittings wie bei den Verheirateten Rechnung getragen wird. Die Botschaft enthält ausserdem einige Erklärungen dazu, wie die Abzugsskala aufgestellt wird.

Die CSP lehnt die Vermögenssteuerreform ab (Senkung des Vermögenssteuertarifs und Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften), weil sie findet, diese Massnahmen begünstigen die wohlhabenden Steuerpflichtigen und dies im aktuellen Kontext unangebracht ist. Sie befürwortet aber die anderen Massnahmen.

Einige Vernehmlassungsteilnehmer möchten, dass der maximale Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten auf 25 000.– Franken erhöht wird, wie dies für die direkte Bundessteuer vorgeschlagen wird (Abstimmung im Prinzip im September 2020). Die SP ist ihrerseits der Ansicht, dass bei Erhöhung des Kinderbetreuungsabzugs viele Familien ohne Unterstützung bleiben.

Mit einem Abzug von 10 100.– Franken würde sich der Kanton Freiburg den meisten Kantonen angleichen, ohne dem Ergebnis der eidgenössischen Abstimmung vorzugreifen. Der Staatsrat ist sich bewusst, dass von dieser Massnahme nur Personen profitieren werden, die mehr als 6000.– Franken an Betreuungskosten zahlen.

Den vom GFB und vom GeGA vorgeschlagenen formalen Änderungen ist soweit möglich Rechnung getragen worden.

3. Beantragte Änderungen

3.1. 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 jahrzehntelang 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.

3.2. 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 (Steuereinsparungen) auf 25 bis 30 Millionen Franken jährlich 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 aus Kostengründen 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 für Krankenkassenprämien im Umfang von rund 10%, 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.

4. Kommentar der einzelnen Bestimmungen (DStG)

Art. 34 Abs. 3

Der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten wird von 6000 Franken auf 10 100 Franken erhöht, was dem gegenwärtigen Abzug auf Bundesebene entspricht. Mit dem Gesetz vom 27. September 2019 zur Änderung des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (steuerliche Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten (BBl 2019, 6597)), das im September zur Volksabstimmung kommt, soll dieser Betrag auf 25 000 Franken bei der direkten Bundessteuer angehoben werden.

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 gewährt und beträgt 2500 Franken bis zu einem Einkommen von 12 000 Franken und ist anschliessend degressiv bis zu einem Einkommen von 24 000 Franken. Im Vergleich dazu wird alleinstehenden AHV/IV-Rentenbezügerinnen und -bezüger bis zu einem Einkommen von 24 000 Franken ein Abzug von 9000 Franken gewährt, der anschliessend bis zu einem Einkommen von 53 000 Franken degressiv ist. Der Unterschied zwischen diesen Kategorien von Steuerpflichtigen ist sehr gross. Um die aktiven alleinstehenden Steuerpflichtigen des Mittelstands zu entlasten, schlägt der Staatsrat vor, den vollständigen Abzug von 2500 auf 4000 Franken zu erhöhen und ihn neu bis zu einem Einkommen von 20 000 Franken statt wie bisher 12 000 Franken zu gewähren. Dieser Abzug wird dann bis zu einem Einkommen von 39 000 Franken (statt bisher 24 000 Franken) degressiv gewährt, wie in seiner weiter oben erwähnten Antwort auf die Motion Brodard/Gobet dargelegt. Der neue Tarif für die alleinstehenden Steuerpflichtigen mit Unterhaltspflicht für Kinder ist auf der Basis der für die Tarife der AHV/IV-Rentner/innen berücksichtigten Proportionen berechnet worden. So entspricht der Abzug für Alleinstehende rund 80% des Abzugs für Verheiratete, wie bei den AHV/IV-Rentner/innen.

Zudem wird mit dieser Vereinheitlichung das Verhältnis zwischen steuerpflichtigen Nichtrentner/innen und Rentner/innen wiederhergestellt. Künftig macht der Abzug für

steuerpflichtige Nichtrentner/innen 45% des Abzugs für steuerpflichtige Rentner/innen aus, ob verheiratet oder nicht.

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 Kantone) oder einen Steuertarif nach Vermögenstranchen (14 Kantone). 2 Kantone (FR und VS) haben Tarifestufen 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
- > 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 erhöht werden, wie in Tabelle 1. Dadurch wird ein gezielter 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 jährlich. Dieser Betrag wird erreicht, wenn der Tarif wie folgt angepasst wird:

Tabelle 2

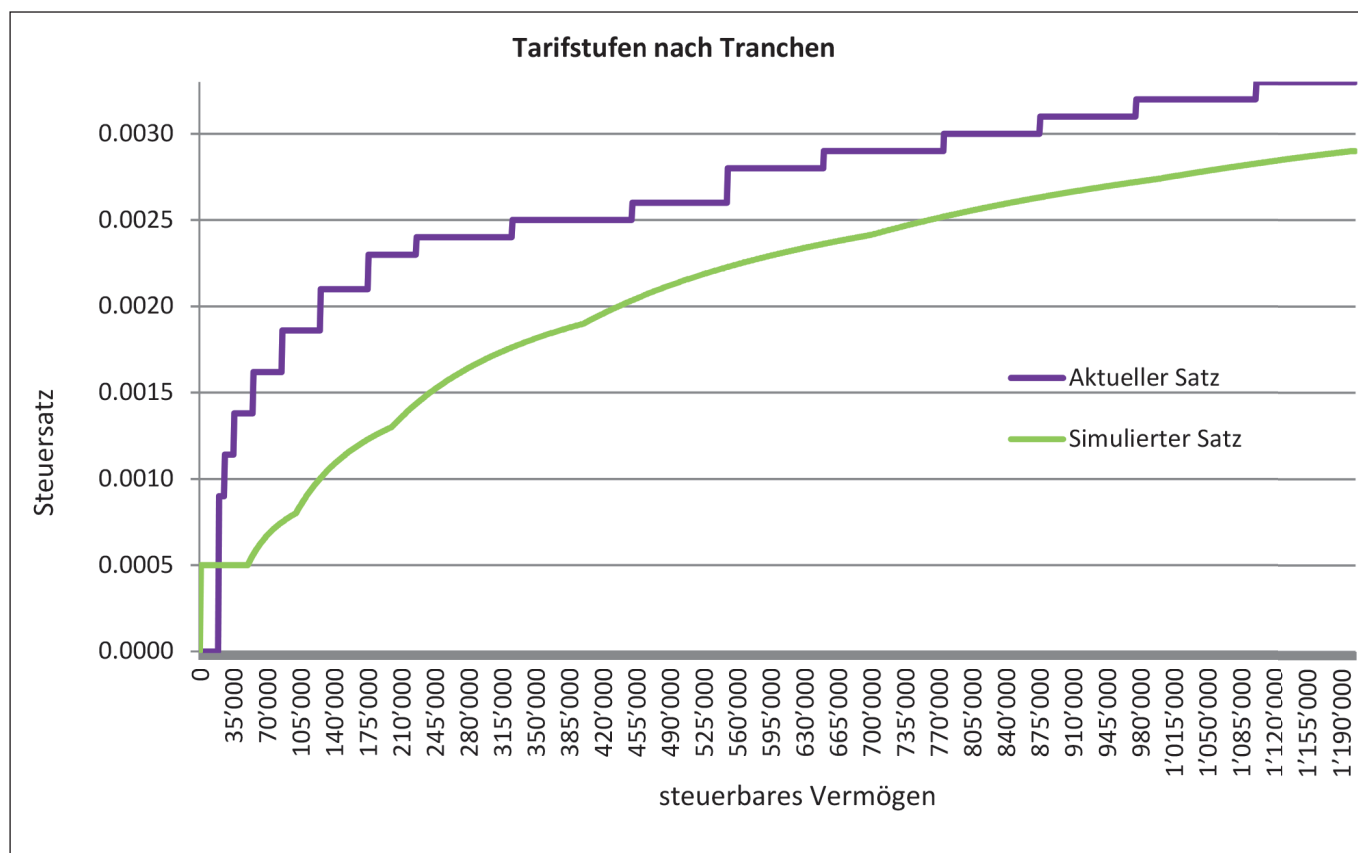
Steuerbares Vermögen	Steuerbetrag in Fr.	Aufschlag in Fr. pro Fr. 1000.-	Steuersatz in%
0	0.-	0.50	0,00
50 000	25.-	1.10	0,50
100 000	80.-	1.80	0,80
200 000	260.-	2.50	1,30
400 000	760.-	3.10	1,90
700 000	1 690.-	3.50	2,41
1 000 000	2 740.-	3.70	2,74
1 200 000	3 480.-	2.90	2,90

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 fällt weg, 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 $[(2 \times \text{Reingewinn der Steuerperiode } n + \text{Reingewinn der Steuerperiode } n-1) : 3]$. 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. Zwei 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. Dieses Modell scheint tatsächlich der in der Bundesverfassung verankerten Steuerharmonisierung besser zu entsprechen. Nach den verschiedenen Diskussionen, die auf Bundesebene über die Bewertung der nichtkотиerten Wertschriften im Gang sind (namentlich die Empfehlungen des Berichts vom 22. Juni 2017 der Arbeitsgruppe «Start-ups» zur Bewertung von Jungunternehmen [Start-ups]¹; Interpellation 16.3703, Lösung der Bewertungsproblematik bei der Vermögenssteuer für KMU) ist nicht auszuschliessen, dass das Kreisschreiben 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz mittelfristig angepasst wird und einige Korrekturen an der Bewertung nichtkотиerten Wertschriften angebracht werden. In Anbetracht dessen und der angespannten finanziellen Lage mit der Coronakrise schlägt der Staatsrat vor, für den Vermögensanteil an Beteiligungen aus nicht kotierten Wertschriften einer Schweizer Gesellschaft einen Abschlag auf dem Steuersatz von 40% vorzusehen. Wie der Staatsrat in seiner Antwort auf die Motion Bapst/Rauber (2017-GC-96) bemerkte, wäre es auch vorstellbar, eine «gezieltere» Massnahme ins Auge fassen, wonach das ins Unternehmen investierte Vermögen zu einem niedrigeren

Satz besteuert würde (ins Unternehmen investierte Vermögen im Verhältnis zum Gesamtvermögen). Damit der niedrigere Satz zur Anwendung kommt, müsste der/die Steuerpflichtige eine qualifizierte Beteiligung halten und nachweislich über einen Arbeitsvertrag an die juristische Person gebunden sein. Die Umsetzung eines solchen Systems hätte aber verschiedene Nachteile: Es wäre sehr kompliziert, im Veranlagungsverfahren zu prüfen, ob die Bedingungen erfüllt sind (es existiert nicht immer ein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen der Firma und dem Unternehmer-Aktionär), und die Festsetzung einer Beteiligungsschwelle könnte in gewissen Fällen zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen.

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. 88 Millionen Franken für die Steuerperiode 2017), führt der Abschlag zu jährlichen Einnahmeneinbussen von rund 16,3 Millionen Franken. Ein grösseres Sample wie von gewissen Vernehmlassungsteilnehmern verlangt, dürfte kaum zu signifikant anderen Ergebnissen führen.

Eine 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. Damit sind die oben genannten Kosten zu hoch geschätzt. Ein Abschlag von 40% auf der Bemessungsgrundlage Schweizer Wertschriften ohne Kurswert dürfte Steuerausfälle im Umfang von maximal 12 Millionen Franken jährlich zur Folge haben. Dieser Mechanismus lässt sich wie folgt veranschaulichen.

¹ <https://biblio.parlament.ch/e-docs/392620.pdf>

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:	$600\,000 (33,3\% \times 1\,800\,000)$
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).

Jedes Jahr wird die Steuerbelastung auf der Grundlage der letzten verfügbaren amtlichen Steuerstatistiken neu analysiert. Diese Analyse trägt den letzten bekannten Gemeinde- und Kirchensteuernkoeffizienten Rechnung. Substanziell berechnet sich der Quellensteuersatz nach drei verschiedenen Ansätzen:

- > A: Durchschnittssatz berechnet im Verhältnis zu den kantonalen Einkommenssteuerbeträgen (einfache Kantonssteuer * Koeffizient der einzelnen Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden),

- > B: Durchschnittssatz gewichtet nach Anzahl Steuerzahlende pro Gemeinde,
- > C: Durchschnittssatz gewichtet nach zivilrechtlicher Bevölkerung pro Gemeinde.

Der berücksichtigte Satz ergibt sich aus dem Durchschnitt dieser drei Ansätze, gerundet auf 0,5.

So lassen sich beispielsweise für das Steuerjahr 2019 die Quellensteuersätze wie folgt errechnen:

Statistiken	Steuerperiode 2019			
	A	B	C	Entscheid
Kantonssteuer	100.0	100.0	100.0	100.0
Gemeindesteuer	78.6	79.8	79.7	79.5
Kirchensteuer	8.6	8.2	8.1	8.0
Gesamtsteuerbelastung	187.2	188.0	187.8	187.5
Berücksichtigte QSt-Sätze	ISO 2019			187.5

Bei der Aufteilung zwischen den verschiedenen Steuerbehörden ist auch noch der Provision von 3% an den Arbeitgeber sowie den Bezugsprovisionen von 1,5% zulasten der Gemeinden und von 3% zulasten der Pfarreien und Kirchgemeinden Rechnung zu tragen.

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 ESTV 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 neuen Artikel wird 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 betroffenen 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. 3 StHG).

Nach Artikel 6 der Verordnung des EFD über die Quellensteuer kann die Bezugsprovision je nach der von der Schuldnerin/vom Schuldner der Leistung gewählten Abrechnungsart abgestuft werden. Wie im geltenden Recht kann ausserdem die Bezugsprovision gekürzt werden oder ganz entfallen, wenn die Schuldnerin/der Schuldner den eigenen 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 die Schuldnerin/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/innen und Referentinnen 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 statt direkt den Verwaltungsrats- oder Geschäftsleitungsmitgliedern 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.

Zweiverdienerehepaare können jedoch eine Korrektur des steuersatzbestimmenden Erwerbseinkommens für die Ehegattin/den Ehegatten beantragen, wenn das tatsächliche Einkommen der Ehegattin/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 ihrer Ehegattin/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 Amts 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 Arbeitgeber 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.

Die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung kann von der Veranlagungsbehörde auch eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen, wobei sie oder 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 die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung keinen Steuerabzug vorgenommen hat und die Quellensteuer nicht bei ihr oder 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.

5. Auswirkungen der Revision

5.1. Finanzielle Auswirkungen für den Staat

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

Kinderdrittbetreuungskostenabzug: Die Anhebung des maximalen Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von 6000 auf 10 100 Franken führt zu Steuerausfällen von jährlich 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 jährlich 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 jährlich 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 jährlich 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 Einnahmehausfällen führt. Ihr Umfang dürfte sich aber in Grenzen halten, da dieselben Personen heute eine Tarifkorrektur beantragen¹. Für alle Fälle von nachträglichen ordentlichen Veranlagungen werden hingegen die Quellensteuereinnahmen in die ordentlichen Steuereinnahmen überführt.

Die Auswirkungen der in der vorliegenden Botschaft vorgeschlagenen Massnahmen sind in der folgenden Tabelle zusammengefasst. Es ist zu beachten, dass die Deblockierung der Abzugsbeschränkung für die Krankenkassenprämien im Umfang von 10% sowie die Steuerfusssenkung um 2% in separaten Erlassen geregelt werden, die dieses Jahr verabschiedet werden sollten und für den Staat finanziell ein Einnahmenminus von rund 26,8 Millionen Franken jährlich zur Folge haben werden.

Massnahme	Steuerausfall jährlich	Inkraft-treten
Abzug für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen	3,3	2021
Kinderbetreuungskostenabzug	0,5	2021
Vermögenssteuertarif	15,5	2021
Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften	12,0	2022
Quellensteuer	2,0	2021
Total jährlich ab 2022	33,3	

5.2. 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 jährlich belaufen.

Kinderdrittbetreuungskostenabzug: Die Anhebung des maximalen Kinderdrittbetreuungskostenabzugs von 6000 auf 10 100 Franken führt zu Steuerausfällen von jährlich rund 400 000 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 hätte Einnahmehausfälle von jährlich schätzungsweise 12,4 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 jährlich rund 9,6 Millionen Franken für die Gemeinden und 1,2 Millionen Franken für die Pfarreien/Kirchgemeinden belaufen (dieser Betrag ist jedoch für die Gemeinden um ca. 1,6 Mio. Franken und für die Pfarreien/Kirchgemeinden um 0,2 Mio. Franken zu hoch angesetzt, wie in Ziff. 5.1 erläutert).

Änderung der Quellenbesteuerung: Die finanziellen Auswirkungen der Änderungen bei der Quellensteuer auf die Gemeinden und die Pfarreien/Kirchgemeinden lassen sich schwer schätzen. Ausgehend von der im Voranschlag eingestellten Einnahmehausbusse (-2 Mio. Franken) kann für die Gemeinden mit Mindereinnahmen von -1,6 Millionen Franken und für die Pfarreien/Kirchgemeinden mit Mindereinnahmen von -200 000 Franken gerechnet werden.

Die Steuerausfälle der Massnahmen für die Gemeinden und Pfarreien/Kirchgemeinden sind in der folgenden Tabelle zusammengefasst:

Massnahme	Steuerausfall jährlich für die Gemeinden	Steuerausfall jährlich für die Pfarreien/KG	Inkraft-treten
Abzug für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen	2,60	0,30	2021
Kinderbetreuungskostenabzug	0,40	0,05	2021
Vermögenssteuertarif	12,40	1,50	2021
Herabsetzung des Steuersatzes für nicht kotierte Wertschriften	9,60	1,20	2022
Quellensteuer	1,60	0,20	2021
Total jährlich ab 2022	26,60	3,25	

Es sei daran erinnert, dass die Deblockierung der Abzugsbeschränkung für die Krankenkassenprämien zu einer weiteren Einnahmehausbusse von rund 8,6 Millionen Franken für die Gemeinden und von 1,1 Millionen Franken für die Pfarreien/Kirchgemeinden führen wird.

¹ Im Zeitpunkt des Verfassens der Botschaft im Staatsvoranschlag 2021 eingestellter Betrag von - 2 Millionen Franken.

5.3. Auswirkungen in Bezug auf die IT

Es werden IT-Änderungen in den Veranlagungsapplikationen für die natürlichen Personen einerseits und für die Quellensteuer andererseits notwendig sein und auch Anpassungen der Software FriTax für das Einreichen der Steuererklärung. Diese Änderungen müssen über das für Anpassungen vorgesehene Wartungsbudget finanziert werden.

5.4. Weitere Auswirkungen

Die Änderungen bei der Quellenbesteuerung mit der Ausdehnung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung erhöhen den Verwaltungsaufwand der KSTV. 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 würde es bei den natürlichen Personen drei zusätzliche Einschätzer/innen brauchen (3 VZÄ). Mit einem im Rahmen des IT-Budgets 2021 angekündigten Projekt zur Optimierung der Veranlagungsprozesse, namentlich der automatischen Veranlagung, sollte sich ein Teil des Mehraufwands bewältigen lassen. Zusätzliches Personal würde gegebenenfalls im Rahmen des Voranschlags 2021 beantragt.

6. Juristische Aspekte

6.1. Verfassungsmässigkeit und Übereinstimmung mit dem Bundesrecht

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 fassen auf Artikel 81 der Kantonsverfassung.

6.2. Referendum

Die Frage des Finanzreferendums ist in den Artikeln 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 ¼% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem fakultativen Finanzreferendum unterliegen. Weder die Verfassung noch die kantonale Gesetzgebung sehen ein Finanzreferendum für Vorlagen vor, die keine neuen Ausgaben, sondern Mindereinnahmen zur Folge haben. Die vorliegende Vorlage führt zu geringeren Steuereinnahmen und nicht zu neuen Ausgaben und fällt deshalb nicht unter das Finanzreferendum; sie unterliegt hingegen dem Gesetzesreferendum.

Insofern als die Vorlage in den ersten fünf Jahren für den Staat und die Gemeinden Einnahmeherausfälle (Gesamteinkünfte von 277,9 Mio. Franken [statische Schätzung]) von mehr als 1/8% der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung zur Folge haben wird (d.h. auf der Grundlage der Rechnung 2018: 4 702 070 Franken), muss sie ausserdem gemäss Artikel 141 Abs. 2 Bst. b des Grossratsgesetzes vom Grossen Rat mit qualifiziertem Mehr angenommen werden.

7. Nachhaltige Entwicklung

Diese Gesetzesrevision hat keine Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.

Loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

du...

Actes concernés (numéros RSF):

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

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu le message 2020-DFIN-5 du Conseil d'Etat du 17 août 2020;
Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

I.

L'acte RSF 631.1 (Loi sur les impôts cantonaux directs (LICD), du 06.06.2000) est modifié comme il suit:

Art. 34 al. 3 (modifié)

³ Un montant de 10 100 francs au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers est déduit du revenu si l'enfant a moins de 14 ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde, documentés, ont un lien de causalité direct avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

vom...

Betroffene Erlasse (SGF Nummern):

Neu: –
Geändert: **631.1**
Aufgehoben: –

Der Grosse Rat des Kantons Freiburg

nach Einsicht in die Botschaft 2020-DFIN-5 des Staatsrats vom 17. August 2020;
auf Antrag dieser Behörde,

beschliesst:

I.

Der Erlass SGF 631.1 (Gesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG), vom 06.06.2000) wird wie folgt geändert:

Art. 34 Abs. 3 (geändert)

³ Von den Einkünften werden die nachgewiesenen Kosten abgezogen, jedoch höchstens 10 100 Franken, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.

Art. 36 al. 2

² Sont en outre déductibles:

- a) (*modifié*) un montant de 4000 francs pour tout contribuable n'ayant pas de charge d'entretien, à l'exclusion des bénéficiaires de prestations AVS/AI, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 20 000 francs. La déduction est réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;

Art. 61 al. 1 (*modifié*), **al. 2** (*modifié*)

¹ Pour les personnes mariées vivant en ménage commun et les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien, il est déduit 105 000 francs lorsque la fortune nette n'excède pas 125 000 francs. Cette déduction est réduite de 20 000 francs pour chaque tranche de 35 000 francs de fortune nette en plus.

² Pour les personnes seules, il est déduit 55 000 francs lorsque la fortune nette totale n'excède pas 75 000 francs. Cette déduction est réduite de 10 000 francs pour chaque tranche de 25 000 francs de fortune nette en plus.

Art. 62 al. 1 (*abrogé*), **al. 1a** (*nouveau*), **al. 2** (*modifié*), **al. 3** (*nouveau*)

¹ *Abrogé*

^{1a} L'impôt sur la fortune est calculé d'après l'échelle suivante, laquelle fixe le taux selon la grandeur de la fortune imposable:

- | | |
|--|------|
| a) pour les 50 000 premiers francs de fortune: | 0,5‰ |
| b) pour la tranche de fortune comprise entre 50 001 et 100 000 francs: | 1,1‰ |
| c) pour la tranche de fortune comprise entre 100 001 et 200 000 francs: | 1,8‰ |
| d) pour la tranche de fortune comprise entre 200 001 et 400 000 francs: | 2,5‰ |
| e) pour la tranche de fortune comprise entre 400 001 et 700 000 francs: | 3,1‰ |
| f) pour la tranche de fortune comprise entre 700 001 et 1 000 000 de francs: | 3,5‰ |
| g) pour la tranche de fortune comprise entre 1 000 000 et 1 200 000 francs: | 3,7‰ |
| h) pour les montants supérieurs à 1 200 000 francs: | 2,9‰ |

Art. 36 Abs. 2

² Zusätzlich werden abgezogen:

- a) (*geändert*) ein Betrag von 4000 Franken für jede steuerpflichtige Person ohne Unterhaltslast, mit Ausnahme der Empfänger von AHV/IV-Leistungen, deren Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Absatz 1, 20 000 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken um 200 Franken gekürzt;

Art. 61 Abs. 1 (*geändert*), **Abs. 2** (*geändert*)

¹ Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, wird ein Betrag von 105 000 Franken abgezogen, wenn das Reinvermögen 125 000 Franken nicht übersteigt. Dieser Abzug wird für jedes zusätzliche Reinvermögen von 35 000 Franken um 20 000 Franken gekürzt.

² Für alleinstehende Personen wird ein Betrag von 55 000 Franken abgezogen, wenn das Reinvermögen 75 000 Franken nicht übersteigt. Dieser Abzug wird für jedes zusätzliche Reinvermögen von 25 000 Franken um 10 000 Franken gekürzt.

Art. 62 Abs. 1 (*aufgehoben*), **Abs. 1a** (*neu*), **Abs. 2** (*geändert*), **Abs. 3** (*neu*)

¹ *Aufgehoben*

^{1a} Die Vermögenssteuer wird gemäss nachstehender Abstufung berechnet, wobei sich der Steuersatz nach dem gesamten steuerbaren Vermögen richtet:

- | | |
|--|------|
| a) für die erste Vermögenstranche bis 50 000 Franken: | 0,5‰ |
| b) für die Vermögenstranche von 50 001 bis 100 000 Franken: | 1,1‰ |
| c) für die Vermögenstranche von 100 001 bis 200 000 Franken: | 1,8‰ |
| d) für die Vermögenstranche von 200 001 bis 400 000 Franken: | 2,5‰ |
| e) für die Vermögenstranche von 400 001 bis 700 000 Franken: | 3,1‰ |
| f) für die Vermögenstranche von 700 001 bis 1 000 000 Franken: | 3,5‰ |
| g) für die Vermögenstranche von 1 000 000 bis 1 200 000 Franken: | 3,7‰ |
| h) für die Vermögensbeträge über 1 200 000 Franken: | 2,9‰ |

² Les fractions de fortune sont arrondies au millier inférieur.

³ Le taux d'impôt moyen déterminé conformément à l'alinéa 1a est réduit de 40% pour la part de la fortune privée afférant aux droits de participation du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse et dont les titres ne sont pas cotés en bourse ou régulièrement négociés hors bourse.

Art. 71 al. 1 (modifié), al. 2 (modifié)

Travailleurs soumis à l'impôt à la source (*titre médian modifié*)

¹ Les travailleurs sans permis d'établissement qui sont domiciliés ou en séjour dans le canton au regard du droit fiscal sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. En sont exclus les revenus soumis à la procédure simplifiée selon l'article 38a.

² Les époux qui vivent en ménage commun ne sont pas soumis à l'impôt à la source si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement.

Art. 72 al. 2, al. 3 (abrogé)

² Sont notamment imposables:

- a) (*modifié*) les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante au sens de l'article 71 al. 1, les revenus accessoires, tels les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur ainsi que les prestations en nature, exception faite des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés par l'employeur au sens de l'article 18 al. 1^{bis};
- b) (*modifié*) les revenus acquis en compensation.

³ *Abrogé*

Art. 73 al. 1 (modifié), al. 2 (modifié), al. 3 (modifié), al. 4 (nouveau), al. 5 (nouveau)

Retenue de l'impôt à la source (*titre médian modifié*)

¹ Les retenues d'impôt à la source sont fixées sur la base des barèmes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et comprennent les impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques ainsi que l'impôt fédéral direct.

² Vermögensbruchteile werden auf den nächst tieferen Betrag von 1000 Franken abgerundet.

³ Der nach Absatz 1a ermittelte mittlere Steuersatz wird um 40% herabgesetzt für den Anteil am Privatvermögen entsprechend den Beteiligungsrechten am Aktien- oder Gesellschaftskapital einer Schweizer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Wertschriften nicht börsenkotiert sind und nicht regelmässig ausserbörslich gehandelt werden.

Art. 71 Abs. 1 (geändert), Abs. 2 (geändert)

Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer (*Artikelüberschrift geändert*)

¹ Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, unterliegen für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einer Quellensteuer. Davon ausgenommen sind Einkommen, die der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach Artikel 38a unterstehen.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, unterliegen nicht der Quellensteuer, wenn einer der Ehegatten das Schweizer Bürgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung besitzt.

Art. 72 Abs. 2, Abs. 3 (aufgehoben)

² Steuerbar sind insbesondere:

- a) (*geändert*) die Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nach Artikel 71 Abs. 1, die Nebeneinkünfte wie geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sowie Naturalleistungen, nicht jedoch die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung nach Artikel 18 Abs. 1^{bis};
- b) (*geändert*) die Ersatzeinkünfte.

³ *Aufgehoben*

Art. 73 Abs. 1 (geändert), Abs. 2 (geändert), Abs. 3 (geändert), Abs. 4 (neu), Abs. 5 (neu)

Quellensteuerabzug (*Artikelüberschrift geändert*)

¹ Der Quellensteuerabzug wird auf der Grundlage der für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuertarife festgesetzt; er gilt für die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie für die direkte Bundessteuer.

² Les impôts communaux et ecclésiastiques correspondent à la charge fiscale moyenne des communes et paroisses du canton; le même barème s'applique dans tout le canton.

³ Lorsque des époux vivant en ménage commun exercent tous deux une activité lucrative, les retenues de l'impôt à la source sont calculées selon des barèmes qui tiennent compte du cumul des revenus des conjoints.

⁴ Les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charges de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux sont prises en considération forfaitairement. Le Service cantonal des contributions publie le montant des différents forfaits.

⁵ Le Conseil d'Etat fixe les barèmes pour l'impôt à la source en tenant compte des alinéas 1 à 4. Il définit en outre les prescriptions nécessaires, dans le respect des règles édictées par l'Administration fédérale des contributions en vertu de l'article 33 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

Art. 73a (nouveau)

Taxation ordinaire ultérieure obligatoire

¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 71 sont soumises à une taxation ordinaire ultérieure:

- a) si leurs revenus bruts atteignent ou dépassent un certain montant durant une année fiscale, ou
- b) si la fortune et les revenus dont elles disposent ne sont pas soumis à l'impôt à la source.

² Le montant visé à l'alinéa 1 let. a est fixé par le Département fédéral des finances et est repris par le Conseil d'Etat.

³ Sont également soumis à la taxation ordinaire ultérieure les conjoints des personnes définies à l'alinéa 1, dans la mesure où les époux vivent en ménage commun.

⁴ Les personnes qui disposent d'une fortune et de revenus visés à l'alinéa 1 let. b ont jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée pour demander la formule de déclaration d'impôt à l'autorité compétente.

² Die Gemeinde- und Kirchensteuern entsprechen der durchschnittlichen Steuerbelastung der Gemeinden und Pfarreien (Kirchgemeinden) des Kantons; es werden im ganzen Kanton dieselben Tarife angewandt.

³ Der Steuerabzug für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten, die beide erwerbstätig sind, richtet sich nach Tarifen, die ihrem Gesamteinkommen Rechnung tragen.

⁴ Berufskosten, Versicherungsprämien sowie der Abzug für Familienlasten und bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten werden pauschal berücksichtigt. Die Kantonale Steuerverwaltung veröffentlicht die Beträge der verschiedenen Pauschalen.

⁵ Der Staatsrat setzt die Quellensteuertarife entsprechend den Grundsätzen nach den Absätzen 1–4 fest. Er bestimmt auch die Vorschriften in Einhaltung der Bestimmungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung nach Artikel 33 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

Art. 73a (neu)

Obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung

¹ Personen, die nach Artikel 71 der Quellensteuer unterliegen, werden nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt, wenn:

- a) ihr Bruttoeinkommen in einem Steuerjahr einen bestimmten Betrag erreicht oder übersteigt; oder
- b) sie über Vermögen und Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen.

² Der Betrag nach Absatz 1 Bst. a wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgelegt und vom Staatsrat übernommen.

³ Der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegt auch, wer mit einer Person nach Absatz 1 in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

⁴ Personen mit Vermögen und Einkünften nach Absatz 1 Bst. b müssen das Formular für die Steuererklärung bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Behörde verlangen.

⁵ La taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement à la source.

⁶ Le montant de l'impôt perçu à la source est imputé sans intérêts.

Art. 73b (nouveau)

Taxation ordinaire ultérieure sur demande ¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 71 qui ne remplissent aucune des conditions fixées à l'article 73a al. 1 peuvent, si elles en font la demande, être soumises à une taxation ultérieure selon la procédure ordinaire.

² La demande s'étend également au conjoint qui vit en ménage commun avec la personne qui a demandé une taxation ordinaire ultérieure.

³ La demande doit avoir été déposée au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. Les personnes qui quittent la Suisse doivent avoir demandé la taxation ordinaire ultérieure au moment du dépôt de la déclaration de départ.

⁴ A défaut d'une taxation ordinaire ultérieure sur demande, l'impôt à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques ainsi qu'à l'impôt fédéral direct sur le revenu de l'activité lucrative perçus selon la procédure ordinaire. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée.

⁵ L'article 73a al. 5 et 6 est applicable.

Art. 73c (nouveau)

Compétence territoriale

¹ Le Service cantonal des contributions est compétent pour traiter les taxations ordinaires ultérieures si le contribuable était domicilié ou en séjour dans le canton de Fribourg à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

Art. 74

Abrogé

Art. 75

Abrogé

⁵ Die nachträgliche ordentliche Veranlagung gilt bis zum Ende der Quellensteuerpflicht.

⁶ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

Art. 73b (neu)

Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

¹ Personen, die nach Artikel 71 der Quellensteuer unterliegen und keine der Voraussetzungen nach Artikel 73a Abs.1 erfüllen, werden auf Antrag hin nachträglich im ordentlichen Verfahren veranlagt.

² Der Antrag erstreckt sich auch auf den Ehegatten, der mit dem Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

³ Er muss bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eingereicht werden. Für Personen, welche die Schweiz verlassen, endet die Frist für die Einreichung des Antrags zum Zeitpunkt der Abmeldung.

⁴ Erfolgt keine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag, so tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuer sowie direkten Bundessteuer auf dem Erwerbseinkommen. Nachträglich werden keine zusätzlichen Abzüge gewährt.

⁵ Artikel 73a Abs. 5 und 6 ist anwendbar.

Art. 73c (neu)

Örtliche Zuständigkeit

¹ Die Kantonale Steuerverwaltung ist für die Bearbeitung der nachträglichen ordentlichen Veranlagungen zuständig, wenn die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht im Kanton Freiburg steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte.

Art. 74

Aufgehoben

Art. 75

Aufgehoben

Art. 76 al. 1, al. 2 (modifié), al. 4 (modifié)

¹ Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de prendre toutes les mesures nécessaires à une perception correcte de l'impôt, notamment:

e) *Abrogé*

² Il doit également retenir l'impôt à la source lorsque le contribuable est assujéti à l'impôt dans un autre canton.

⁴ Le débiteur de la prestation imposable reçoit, pour sa collaboration, une commission de perception comprise entre 1 et 2% du montant total de l'impôt à la source. Pour les prestations en capital, la commission de perception s'élève à 1% du montant total de l'impôt à la source, mais au plus à 50 francs par prestation en capital. Le Conseil d'Etat fixe le taux et les modalités de perception de la commission. Il peut l'échelonner en fonction de la procédure de décompte choisie par le débiteur de la prestation imposable. Si le débiteur de la prestation imposable ne remplit pas ses obligations, le Service cantonal des contributions peut réduire le montant de la commission de perception. Si, à défaut de la remise d'un décompte, le Service cantonal des contributions doit procéder à une taxation par estimation, la commission de perception est supprimée.

Art. 77

Abrogé

Art. 78

Abrogé

Intitulé de section après Art. 78 (modifié)

3.2 Personnes physiques qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse

Art. 79

Abrogé

Art. 76 Abs. 1, Abs. 2 (geändert), Abs. 4 (geändert)

¹ Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist verpflichtet, sämtliche zur richtigen Steuererhebung notwendigen Massnahmen zu treffen, insbesondere:

e) *Aufgehoben*

² Er muss den Quellensteuerabzug auch dann vornehmen, wenn die steuerpflichtige Person in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist.

⁴ Der Schuldner der steuerbaren Leistung erhält für seine Mitwirkung eine Bezugsprovision von 1–2% des gesamten Quellensteuerbetrags. Für Kapitalleistungen beträgt die Bezugsprovision 1% des gesamten Quellensteuerbetrags, jedoch höchstens 50 Franken pro Kapitaleistung. Der Staatsrat setzt den Provisionssatz und die Bezugsmodalitäten fest. Er kann die Bezugsprovision je nach dem vom Schuldner der steuerbaren Leistung gewählten Abrechnungsverfahren abstufen. Verletzt der Schuldner der steuerbaren Leistung seine Verfahrenspflichten, so kann die Kantonale Steuerverwaltung die Bezugsprovision herabsetzen. Muss die Kantonale Steuerverwaltung eine Schätzung vornehmen, weil der Schuldner keine Abrechnung eingereicht hat, so entfällt die Bezugsprovision.

Art. 77

Aufgehoben

Art. 78

Aufgehoben

Abschnittsüberschrift nach Art. 78 (geändert)

3.2 Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz

Art. 79

Aufgehoben

Art. 80 al. 1 (modifié), **al. 2** (nouveau)

Travailleurs soumis à l'impôt à la source (*titre médian modifié*)

¹ Les frontaliers qui exercent une activité lucrative dépendante dans le canton ainsi que les personnes, travaillant en Suisse, domiciliées à l'étranger et qui résident à la semaine ou pour une courte durée dans le canton sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de cette activité, de même que sur les revenus acquis en compensation, conformément aux articles 71 et 72. En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon la procédure simplifiée de l'article 38a.

² Sont également soumises à l'impôt à la source selon les articles 71 et 72 les personnes domiciliées à l'étranger qui travaillent dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers et reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable dans le canton; les marins travaillant à bord de navires de haute mer sont exemptés de cet impôt.

Art. 81 al. 3 (modifié)

³ Les recettes journalières comprennent les recettes brutes, y compris tous les revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition. Ces derniers s'élèvent:

- a) (*nouveau*) à 50% des revenus bruts pour les artistes;
- b) (*nouveau*) à 20% des revenus bruts pour les sportifs et les conférenciers.

Art. 82 al. 1 (modifié)

¹ Les personnes domiciliées à l'étranger qui sont membres de l'administration ou de la direction:

... (*énumération inchangée*)

sont soumises à l'impôt à la source sur les tantièmes, les jetons de présence, les indemnités fixes, les participations de collaborateur et autres rémunérations qui leur sont versés. Il en va de même si ces rémunérations sont versées à un tiers.

Art. 85

Abrogé

Art. 80 Abs. 1 (geändert), **Abs. 2** (neu)

Der Quellensteuer unterworfenen Arbeitnehmer (*Artikelüberschrift geändert*)

¹ Im Kanton unselbstständig erwerbstätige Grenzgänger sowie in der Schweiz erwerbstätige im Ausland wohnhafte Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter unterliegen für ihr in der Schweiz erzieltetes Einkommen aus dieser Erwerbstätigkeit sowie für die an dessen Stelle tretenden Ersatzeinkünfte der Quellensteuer nach den Artikeln 71 und 72. Davon ausgenommen sind Einkommen, die der Besteuerung im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach Artikel 38a unterstehen.

² Ebenfalls der Quellensteuer nach den Artikeln 71 und 72 unterworfen sind Arbeitnehmer, die für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse für diese Leistungen Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten; davon ausgenommen bleibt die Besteuerung der Seeleute für Arbeit an Bord eines Hochseeschiffes.

Art. 81 Abs. 3 (geändert)

³ Als Tageseinkünfte gelten die Bruttoeinkünfte, einschliesslich aller Zulagen und Nebenbezüge, nach Abzug der Gewinnungskosten. Letztere betragen:

- a) (*neu*) 50% der Bruttoeinkünfte bei Künstlern;
- b) (*neu*) 20% der Bruttoeinkünfte bei Sportlern sowie Referenten.

Art. 82 Abs. 1 (geändert)

¹ Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung:

... (*Aufzählung unverändert*)

unterliegen für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen und ähnlichen Vergütungen einem Steuerabzug an der Quelle. Dies gilt auch, wenn diese Vergütungen einem Dritten zufließen.

Art. 85

Aufgehoben

Art. 87 al. 1 (modifié), **al. 2** (abrogé), **al. 3** (nouveau)

¹ L'impôt à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et ecclésiastiques taxés selon la procédure ordinaire; y sont ajoutés les montants correspondant à l'impôt fédéral direct. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée.

² *Abrogé*

³ Pour les couples mariés à deux revenus, il est possible de prévoir une correction du revenu déterminant pour le taux d'imposition du conjoint.

Art. 87a (nouveau)

Taxation ordinaire ultérieure sur demande ¹ Les personnes imposées à la source en vertu de l'article 80 peuvent demander, au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, une taxation ordinaire ultérieure pour chaque période fiscale dans un des cas suivants:

- a) une part prépondérante de leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de leur conjoint, est imposable en Suisse;
- b) leur situation est comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse, ou
- c) une taxation ordinaire ultérieure est nécessaire pour faire valoir leur droit à des déductions prévues dans une convention contre les doubles impositions.

² Le Service cantonal des contributions est compétent pour traiter les demandes de taxations ordinaires ultérieures:

- a) pour les travailleurs domiciliés à l'étranger, si le contribuable avait son activité dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement;
- b) pour les travailleurs qui résident à la semaine, si le travailleur avait son lieu de séjour à la semaine dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

³ Le montant retenu à la source est imputé sans intérêts.

⁴ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions d'exécution en se fondant sur l'ordonnance du Département fédéral des finances.

Art. 87b (nouveau)

Taxation ordinaire ultérieure d'office

Art. 87 Abs. 1 (geändert), **Abs. 2** (aufgehoben), **Abs. 3** (neu)

¹ Der Quellensteuerabzug tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern; er erhöht sich um die entsprechenden Sätze für die direkte Bundessteuer. Nachträglich werden keine zusätzlichen Abzüge gewährt.

² *Aufgehoben*

³ Bei Zweiverdienerehepaaren kann eine Korrektur des steuersatzbestimmenden Erwerbseinkommens für den Ehegatten vorgesehen werden.

Art. 87a (neu)

Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag

¹ Personen, die nach Artikel 80 der Quellensteuer unterliegen, können für jede Steuerperiode bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn:

- a) der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, einschliesslich der Einkünfte des Ehegatten, in der Schweiz steuerbar ist;
- b) ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist; oder
- c) eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind.

² Die Kantonale Steuerverwaltung ist zuständig für die Bearbeitung der Anträge auf nachträgliche ordentliche Veranlagung:

- a) für im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer: wenn sie am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht im Kanton erwerbstätig waren;
- b) für Wochenaufhalter: wenn sie am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht im Kanton Wochenaufenthalt hatten.

³ Die an der Quelle abgezogene Steuer wird zinslos angerechnet.

⁴ Der Staatsrat erlässt die Ausführungsbestimmungen gestützt auf die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements.

Art. 87b (neu)

Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen

¹ Aux conditions définies par le Département fédéral des finances, en cas de situation posant manifestement des problèmes, notamment en ce qui concerne les déductions forfaitaires calculées dans le taux d'imposition à la source, le Service cantonal des contributions peut demander d'office une taxation ordinaire ultérieure en faveur ou en défaveur du contribuable.

Art. 88 al. 1 (modifié), **al. 2** (modifié)

¹ Le débiteur des prestations imposables a les obligations prévues à l'article 76 al. 1 et 3 et reçoit une commission de perception. L'article 76 al. 4 est applicable par analogie.

² Il a en outre l'obligation de verser la part proportionnelle de l'impôt sur les options de collaborateur exercées à l'étranger. L'employeur doit la part proportionnelle de l'impôt, même si l'avantage appréciable en argent est versé par une société du groupe à l'étranger.

Art. 89

Abrogé

Art. 170a (nouveau)

Obligation d'être représenté

¹ Les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse.

² Les personnes qui demandent une taxation ordinaire ultérieure en application de l'article 87a doivent fournir les documents requis et indiquer une adresse de notification en Suisse. A défaut d'une telle adresse ou si l'adresse indiquée perd sa validité pendant la procédure de taxation, l'autorité compétente impartit au contribuable un délai approprié pour l'indication d'une nouvelle adresse de notification. Si ce délai échoit sans avoir été utilisé, l'impôt à la source se substitue à l'impôt sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire.

¹ Unter den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgelegten Voraussetzungen kann die Kantonale Steuerverwaltung bei stossenden Verhältnissen, insbesondere bei den im Quellensteuersatz einberechneten Pauschalabzügen, von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person verlangen.

Art. 88 Abs. 1 (geändert), **Abs. 2** (geändert)

¹ Dem Schuldner der steuerbaren Leistungen obliegen die Pflichten gemäss Artikel 76 Abs.1 und 3, und er erhält eine Bezugsprovision. Artikel 76 Abs. 4 gilt sinngemäss.

² Er ist ausserdem verpflichtet, die anteilmässigen Steuern auf im Ausland ausgeübten Mitarbeiteroptionen zu entrichten. Der Arbeitgeber schuldet die anteilmässige Steuer auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird.

Art. 89

Aufgehoben

Art. 170a (neu)

Notwendige Vertretung

¹ Die Steuerbehörden können von einer steuerpflichtigen Person mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet.

² Personen, die nach Artikel 87a eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, müssen die erforderlichen Unterlagen einreichen und eine Zustelladresse in der Schweiz bezeichnen. Wird keine Zustelladresse bezeichnet oder verliert die Zustelladresse während des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, so gewährt die zuständige Behörde der steuerpflichtigen Person eine angemessene Frist für die Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse. Läuft diese Frist unbenutzt ab, so tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuer auf dem Erwerbseinkommen.

Art. 170b (nouveau)

Décompte

¹ Le Service cantonal des contributions établit chaque année le décompte des parts respectives de la Confédération, des cantons, des communes et des paroisses.

² Il répartit le montant payé par le débiteur de la prestation imposable au canton, à la commune et à la paroisse, après déduction de l'impôt fédéral direct.

Art. 171 al. 1 (modifié), **al. 2** (modifié), **al. 3** (nouveau)

¹ Le contribuable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement:

- a) (nouveau) s'il conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation mentionnée aux articles 76 al. 1 let. d ou 88 al. 1, ou
- b) (nouveau) si l'employeur ne lui a pas remis l'attestation mentionnée aux articles 76 al. 1 let. d ou 88 al. 1.

² Le débiteur de la prestation imposable peut, jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation, exiger que le Service cantonal des contributions rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement.

³ Il est tenu d'opérer la retenue de l'impôt jusqu'à l'entrée en force de la décision.

Art. 172 al. 3 (nouveau)

³ Lorsque le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune et que l'autorité de taxation n'est pas en mesure de recouvrer ultérieurement cet impôt auprès du débiteur, elle peut obliger le contribuable à acquitter l'impôt à la source dû.

II.

Aucune modification d'actes dans cette partie.

Art. 170b (neu)

Abrechnung

¹ Die Kantonale Steuerverwaltung erstellt jedes Jahr die Abrechnung der Bundes-, Kantons-, Gemeinde- und Pfarreianteile.

² Sie teilt den vom Schuldner der steuerbaren Leistung bezahlten Betrag nach Abzug der direkten Bundessteuer unter Kanton, Gemeinde und Pfarrei beziehungsweise Kirchgemeinde auf.

Art. 171 Abs. 1 (geändert), **Abs. 2** (geändert), **Abs. 3** (neu)

¹ Die steuerpflichtige Person kann von der Veranlagungsbehörde bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen, wenn sie:

- a) (neu) mit dem Quellensteuerabzug gemäss Bescheinigung nach Artikel 76 Abs. 1 Bst. d oder 88 Abs. 1 nicht einverstanden ist; oder
- b) (neu) vom Arbeitgeber die Bescheinigung nach Artikel 76 Abs. 1 Bst. d oder 88 Abs. 1 nicht erhalten hat.

² Der Schuldner der steuerbaren Leistung kann von der Veranlagungsbehörde bis am 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen.

³ Er bleibt bis zum rechtskräftigen Entscheid verpflichtet, die Quellensteuer zu erheben.

Art. 172 Abs. 3 (neu)

³ Die steuerpflichtige Person kann von der Veranlagungsbehörde zur Nachzahlung der von ihr geschuldeten Quellensteuer verpflichtet werden, wenn die ausbezahlte steuerbare Leistung nicht oder nicht vollständig um die Quellensteuer gekürzt wurde und ein Nachbezug beim Schuldner der steuerbaren Leistung nicht möglich ist.

II.

Keine Änderung von Erlassen in diesem Abschnitt.

III.

Aucune abrogation d'actes dans cette partie.

IV.

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

Elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2021, à l'exception de l'article 62 al. 3 qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022.

III.

Keine Aufhebung von Erlassen in diesem Abschnitt.

IV.

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

Es tritt am 1. Januar 2021 in Kraft, mit Ausnahme von Artikel 62 Abs. 3, der am 1. Januar 2022 in Kraft tritt.