



## Botschaft 2015-DFIN-43

6. Oktober 2015

### des Staatsrats an den Grossen Rat zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern und gewisser anderer steuerrechtlicher Bestimmungen

Wir unterbreiten Ihnen hiermit einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern, des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuern, des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern und des Gesetzes über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes. Nach einer kurzen Einleitung gehen wir in dieser Botschaft auf die Gründe, die Tragweite und die Folgen der Revision ein. Sie enthält ebenfalls einen Kommentar der geänderten Bestimmungen.

#### 1. Einleitung

Diese Revision bezweckt hauptsächlich die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), die folgende Punkte betreffen:

- > Abzug der Ausbildungskosten;
- > Anpassungen ans neue Rechnungslegungsrecht;
- > Steuererlass.

Weiter werden neue Rechtsmittelverfahren gegen die Steuererlassentscheide eingeführt, um der jüngsten Rechtsprechung des Steuergerichtshofs zu entsprechen.

#### 2. Behandelte Auftrag

Mit einem am 16. Mai 2014 eingereichten und begründeten Auftrag verlangten Grossrätin Giovanna Garghentini Python und neun Mitunterzeichnerinnen und Mitunterzeichner vom Staatsrat, den Steuerfreibetrag für die Entschädigungen für die Hilfe und Pflege zu Hause zu erhöhen und dem Steuerfreibetrag für den Feuerwehrsold von 9000 Franken jährlich anzugleichen (Auftrag 2014-GC-105 Höherer Steuerfreibetrag für Pauschalentschädigungen für die Hilfe und Pflege zu Hause). Den Unterzeichnerinnen und Unterzeichnern zufolge könnte mit dieser Angleichung eine Gleichbehandlung mit den Feuerwehrleuten gewährleistet werden, und sie wäre eine Anerkennung für die Personen, die sich um ihre betagten, kranken oder behinderten Angehörigen kümmern. Der Staatsrat erklärte, dass die Umsetzung des Auftrags angesichts des geltenden rechtlichen Rahmens gegen das StHG verstossen würde, und befand den Auftrag in seiner

Stellungnahme vom 14. Oktober 2014 für unzulässig.<sup>1</sup> Der Grosse Rat erklärte den Auftrag am 21. November 2014 mit 71 zu 15 Stimmen (3 Enthaltungen) dennoch für zulässig.<sup>2</sup>

In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass diese Frage in der Vergangenheit schon in der Motion Claire Peiry-Kolly (1096.10) thematisiert worden ist mit dem Begehren, die Pauschalentschädigung für die Hilfe und Pflege zu Hause von den Steuern zu befreien. Anders als vom Staatsrat am 26. Oktober 2010 beantragt, beschloss der Grosse Rat am 7. Dezember 2010 die Motion gutzuheissen (Amtliches Tagblatt der Sitzungen des Grossen Rates [TGR] vom Dezember 2010, S. 2176). So bereitete der Staatsrat einen Gesetzesentwurf für die Steuerbefreiung dieser Entschädigung vor. In der Botschaft zum Gesetzesentwurf (Botschaft Nr. 11 vom 17. April 2012, TGR 2012, S. 2351ff.) lud der Staatsrat den Grossen Rat jedoch ein, auf seinen Entscheid zurückzukommen, mit dem Hinweis darauf, dass die Einführung einer solchen Steuerbefreiung in die freiburgische Steuergesetzgebung bundesrechtswidrig wäre. Der Grosse Rat lehnte es schlussendlich ab auf den Entwurf einzutreten (TGR 2012, S. 2344), soweit der Staatsrat sich verpflichtete, einerseits ab 1. Januar 2013 den maximalen Pauschalabzug für die Entschädigung für die Hilfe und Pflege zu Hause auf 3600 Franken festzusetzen und andererseits die freiburgische Gesetzgebung unverzüglich an jegliche einschlägige Änderung der Bundesgesetzgebung anzupassen (TGR 2012, S. 2337).

Somit gilt seit dem 1. Januar 2013 die Pauschalentschädigung bis maximal 3600 Franken jährlich steuerlich gesehen als Kostenvergütung und nicht als steuerbares Einkommen. Nur die Entschädigungen, die über diesen Betrag hinausgehen, sind einkommenssteuerpflichtig.

Seit dieser Änderung ist der bundesrechtliche Rahmen nicht angepasst worden. So kann im gegenwärtigen Stand der Gesetzgebung der Auftrag nicht über einen allgemeinen Steuerabzug oder einen weiteren Steuerbefreiungsfall umgesetzt werden, da dies dem StHG zuwiderlaufen würde. Die einzige mit dem Bundesrecht zu vereinbarende Möglichkeit wäre die Einführung eines neuen Sozialabzugs. Er könnte in Artikel 36 Abs. 1 Bst. j des Gesetzes über die

<sup>1</sup> TGR 2014, S. 2638

<sup>2</sup> TGR 2014, S. 2476

direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) mit folgendem Wortlaut eingefügt werden:

[*Vom Reineinkommen werden abgezogen:*]

*j. die effektiv erhaltenen Pauschalentschädigungen für die Hilfe und Pflege zu Hause, bis zum Betrag von jährlich 9000 Franken.*

Eine solche Lösung wäre allerdings in verschiedener Hinsicht diskutabel. Erstens lässt sich der Abzug aufgrund seiner Art schwerlich als «Sozialabzug» qualifizieren. Mit einem Sozialabzug soll nämlich bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens und Vermögens der besonderen Situation der steuerpflichtigen Person Rechnung getragen werden, insbesondere bescheidenem Einkommen oder Vermögen, einkommensmindernden Mehraufwendungen aufgrund von Kindern, die minderjährig oder in Ausbildung sind, des Doppelverdienerstatus oder der Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person). Die Sozialabzüge sind also nicht dafür gedacht, eine Steuerneutralisierung für eine besondere Einkommensart zu ermöglichen. Der Staatsrat bestreitet nicht, dass es sich bei den Pauschalentschädigungen an Hilfe leistende Nahestehende und Angehörige um etwas Besonderes handelt, und er anerkennt durchaus das Verdienst dieser Personen, weshalb er sich zu der von der KSTV seit der Steuerperiode 2013 praktizierten oben erwähnten Anerkennung als Kostenvergütung verpflichtet hat. Die Aufnahme der Pauschalentschädigung in die Sozialabzüge würde nach Auffassung des Staatsrats diese Art von Abzug allerdings verfälschen. Mit der Einführung einer solchen Art von Sozialabzug würde zudem ein folgenreicher Präzedenzfall geschaffen, der zahlreiche Anträge von Interessengruppen auf den Plan rufen könnte. Auf lange Sicht gesehen, könnte er die von Artikel 129 der Bundesverfassung vorgeschriebene Harmonisierung der Bemessungsgrundlage gefährden.

Es sei auch daran erinnert, dass eine parlamentarische Initiative Steiert (12.453) zu diesem Thema bei den eidgenössischen Räten hängig ist (ihre Behandlung wurde von der WAK-S im Oktober 2014 sistiert). Sie verlangt die Einführung eines neuen Steuerbefreiungstatbestands. Wird der Initiative Folge gegeben, könnte ein mit dem Bundesrecht übereinstimmender neuer Steuerbefreiungstatbestand in Artikel 25 DStG aufgenommen werden.

Aufgrund des Gesagten schlägt der Staatsrat vor, mit der Umsetzung des Auftrags Garghentini zuzuwarten, bis man weiss, ob der parlamentarischen Initiative Steiert Folge gegeben wird. Er wird in dieser Sache am Ball bleiben.

### **3. Anpassung ans Bundesrecht, beantragte Änderungen**

#### **3.1. Abzug der Ausbildungskosten**

Mit den Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und des StHG wird ein neues Konzept des Aus- und Weiterbildungskostenabzugs eingeführt. Im Gegensatz zum geltenden Recht handelt es sich bei diesen Kosten nicht mehr um mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehende Gewinnungskosten (organischer Abzug), sondern der Abzug ist neu als allgemeiner Abzug konzipiert. Der direkte ursächliche Zusammenhang zwischen den Ausgaben und der Einkommenserzielung ist nicht mehr zwingend. Hingegen sind die Kosten für Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen, weiterhin nicht abzugsfähig. Was als Erstausbildung gilt, bestimmt sich nach der Bundesgesetzgebung über die Berufsbildung. Nach diesen neuen Kriterien können die Ausbildungskosten künftig leichter in Abzug gebracht werden. Hingegen wird der Abzug betragsmässig begrenzt. Nach DBG beträgt der Abzug maximal 12 000 Franken. Der Staatsrat beantragt, diesen Betrag auch auf kantonaler Ebene vorzusehen.

Diese bundesrechtlichen Änderungen haben zur Folge, dass die Artikel 18, 27, 28, 34, 35 und 101 DStG geändert werden müssen.

#### **3.2. Anpassungen ans neue Rechnungslegungsrecht**

Die Änderungen, mit denen der neuen Möglichkeit der vereinfachten Buchführung (Art. 957 Abs. 2 OR) Rechnung getragen wird, sind formeller Art.

Sie betreffen die Artikel 29, 104 und 158 DStG.

#### **3.3. Erlass der Steuer**

Mit den bundesrechtlichen Änderungen bezüglich Steuererlass wird der Aufhebung der Eidgenössischen Erlasskommission für die direkte Bundessteuer Rechnung getragen. Bis 31. Dezember 2015 bearbeitet diese Kommission die Gesuche um Erlass der direkten Bundessteuer (DBSt) im Umfang von mindestens 25 000 Franken. Künftig sind die Kantone für alle Gesuche um Erlass der DBSt zuständig. Jeder Kanton bestimmt die dafür zuständige Behörde und das anwendbare Verfahren.

Nach geltendem Recht ist die Beschwerde beim Bundesgericht in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten bei Entscheiden über die Stundung oder den Erlass von Abgaben unzulässig (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]). Mit der Revision soll die Beschwerdeführung in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim

Bundesgericht auch auf Steuererlassentscheide ausgedehnt werden, die die direkte Bundessteuer oder die kantonale oder kommunale Einkommens- und Gewinnsteuer betreffen, sofern es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Diese Änderung soll als Entsprechung zur Aufhebung der Eidgenössischen Erlasskommission eine gewisse Einheitlichkeit der Rechtsprechung bei Steuererlassen gewährleisten.

Die Steuererlassbestimmungen wurden überdies weiter gefasst. Mit diesen Anpassungen wird nicht die geltende Regelung geändert, sondern es sollen gewisse wichtige Bestimmungen, die gegenwärtig in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) verankert sind, auf Gesetzesstufe angehoben werden.

Der Staatsrat beantragt, der Direktorin/dem Direktor der für die Finanzen zuständigen Direktion die Kompetenz zu erteilen, über Gesuche um Erlass der DBSt zu entscheiden, in Anwendung der Bestimmungen, die für die Erlassgesuche für die Kantons- und Gemeindesteuer gelten. Zudem beantragt der Staatsrat, den Wortlaut der Bestimmungen des DBG zu übernehmen, um Auslegungsprobleme zu vermeiden. Diese Anpassungen führen zu keiner Änderung der heute geltenden Regelung, allerdings unter folgendem Vorbehalt: Gemäss geltendem DStG sind die Entscheide über den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuer endgültig. Es handelt sich hier um eine Besonderheit des Kantons Freiburg, da der Bund und die anderen Kantone ihre Gesetzgebung im Zuge der Umsetzung von Artikel 29a BV – der den Bürgerinnen und Bürgern die Rechtsweggarantie gewährt – und dem Inkrafttreten der neuen Organisation der Bundesrechtspflege im Jahr 2007 angepasst hatten.

Das Kantonsgericht hat trotzdem in seinem Urteil 607 2014 36 vom 15. April 2015 über ein Steuererlassgesuch befunden. In seinen Erwägungen legte es dar, dass die massgebliche Bestimmung des DStG (Art. 212 Abs. 4 erster Satz) Artikel 29a BV zuwiderläuft. Angesichts dieses Urteils und nach dem oben Gesagten ist der Staatsrat der Auffassung, dass man die Gelegenheit der vorliegenden Revision nutzen sollte, um die Anfechtung von Steuererlassentscheiden zu ermöglichen. Da die von der Direktion erlassenen Verfügungen bereits begründet sind (im Gegensatz etwa zu den Veranlagungsanzeigen), beantragt der Staatsrat, auf die Einspruchsmöglichkeit zu verzichten. Die Steuererlassentscheide können somit direkt mit Beschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden.

Der Staatsrat schlägt auch vor, den juristischen Rahmen anderer steuerrechtlicher Gesetze, die die Endgültigkeit der Erlassentscheide vorsehen, anzupassen. Konkret handelt es sich um das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, das Gesetz über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuer sowie um das Gesetz über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes.

## 4. Kommentar der Bestimmungen

### 4.1. DStG

#### 4.1.1. Ausbildungskosten

##### **Art. 18 Abs. 1<sup>bis</sup> (neu)**

Dieser Artikel konkretisiert Artikel 7 Abs. 1 StHG. Nach dieser Bestimmung gelten die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung nicht als von den begünstigten Mitarbeitenden zu versteuernde Einkünfte. Nach dem Willen des eidgenössischen Gesetzgebers kommt die Obergrenze von 12 000 Franken bei einer Kostenbeteiligung des Arbeitgebers nicht zum Tragen.

##### **Art. 27 Abs. 1 Bst. c und d in Verbindung mit Art. 34 Abs. 1 Bst. j sowie Art. 35 Bst. b**

Wie unter Ziffer 3.1 gesagt, wird mit dem neuen Ausbildungskostenkonzept ein neuer allgemeiner Abzug eingeführt und der gegenwärtige Gewinnungskostenabzug bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit aufgehoben. Neu können die berufsorientierten Ausbildungskosten bis zum Gesamtbetrag von 12 000 Franken von den Einkünften abgezogen werden, sofern die steuerpflichtige Person einen ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II erlangt hat oder das 20. Lebensjahr vollendet hat und einen Abschluss anstrebt, bei dem es sich nicht um einen ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Zu den Ausbildungen auf Sekundarstufe II zählen die allgemeinbildenden Ausbildungsgänge (Gymnasien und Fachmittelschulen) und die berufsbildenden Ausbildungsgänge (betriebliche Berufslehre mit Berufsfachschule oder Lehrwerkstätten/berufliche Vollzeitschulen).<sup>1</sup> Nach diesen Kriterien sind die Kosten der Erstausbildung bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II weiterhin nicht abziehbar. Hingegen sind die Kosten einer Hochschulausbildung neu abzugsfähig.

##### **Art. 28 Abs. 2 Bst. e und 101 Abs. 1 Bst. e**

Diese Bestimmung ist das Gegenstück zu Artikel 18 Abs. 1<sup>bis</sup> und sieht vor, dass die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, die Selbstständigerwerbende und juristische Personen für ihr eigenes Personal (einschliesslich der/des Selbstständigerwerbenden oder Lohnbezüger-Aktionärs selber) tragen, zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählen, sofern sie in Zusammenhang mit der Ausübung der selbständigen Tätigkeit oder der Tätigkeit der juristischen Person stehen.

<sup>1</sup> Botschaft des Bundesrats vom 4. März 2011 zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (BBl 2011 2607 2616 und 2617)

#### 4.1.2. Anpassungen ans neue Rechnungslegungsrecht

##### **Art. 29 Abs. 1, 104 Abs. 1, 158 Abs. 2, 159 Abs. 3 zweiter Satz**

Zur Erläuterung der Anpassungen dieser Artikel wird auf Ziffer 3.2 verwiesen.

#### 4.1.3. Erlass der Steuer

##### **Art. 212**

Angesichts der grossen Regelungsdichte der Steuererlassbestimmungen können diese nicht mehr in einem einzelnen Artikel untergebracht werden. Artikel 212 wird somit aufgehoben und durch einen neuen Abschnitt ersetzt, der nach Artikel 213 eingefügt wird.

##### **Art. 213a**

Mit den Änderungen, die die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses betreffen, geht es lediglich darum, Vorschriften, die bisher in der Verordnung des EFD enthalten waren, neu im Gesetz zu verankern.

##### **Art. 213b**

Dieser Artikel erweitert die Kompetenzen der für die Finanzen zuständigen Direktion. Diese wird auch über die Erlassgesuche für die DBSt entscheiden.

##### **Art. 213c**

Sofern sie relevant sind, wird die kantonale Steuererlassbehörde die bundesrechtlichen Bestimmungen, namentlich was die Ablehnungsgründe, die Verfahrensrechte und -pflichten, die Untersuchungsmittel und das anwendbare Verfahren betrifft, sinngemäss anwenden.

##### **Art. 213d**

Dieser Artikel führt eine wichtige materielle Änderung ein, da künftig gegen einen Steuererlassentscheid Beschwerde erhoben werden kann. Näheres dazu siehe unter Ziffer 3.3.

##### **Art. 248c**

Dieser Artikel regelt das Übergangsverfahren für den Steuererlass. So ist vorgesehen, dass die für die Finanzen zuständige Direktion über Gesuche um den Erlass der DBSt entscheidet (die im Kanton Freiburg steuerpflichtige Personen betreffen), die bei der Aufhebung der Eidgenössischen Erlasskommission noch bei ihr hängig sind.

#### 4.2. Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Gesetz über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern, Gesetz über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes

Zur Erläuterung dieser Bestimmungen wird auf die Ausführungen zu den Artikeln 213d und 248c DStG verwiesen.

### 5. Finanzielle Folgen der Gesetzesänderungen

#### 5.1. Ausbildungskosten

Das neue Berufskostenabzugssystem wird Steuermindereinnahmen bei den Gemeinwesen (Staat, Gemeinden, Pfarreien/Kirchgemeinden) zur Folge haben. Aufgrund des geänderten Berufskostenabzugskonzepts lassen sich diese jedoch nicht objektiv beziffern. Mit der neuen Regelung lassen sich nämlich Kosten in Abzug bringen, die heute im Veranlagungsverfahren nicht berücksichtigt sind und deren Höhe somit nicht geschätzt werden kann. Da aber der Kostenabzug für die steuerpflichtige Person betragsmässig begrenzt ist, sollten sich die Einnahmeneinbussen im Rahmen halten.

#### 5.2. Neues Rechnungslegungsrecht

Die Änderungen bezüglich des neuen Rechnungslegungsrechts wirken sich nicht auf die Steuereinnahmen aus.

#### 5.3. Erlass der Steuer

Die Beschwerdefähigkeit von abgelehnten Steuererlassgesuchen könnte in den Fällen, in denen das Gericht die Beschwerde gutheisst, zu geringfügigen Einnahmenausfällen führen.

### 6. Weitere Folgen

Die Zahl der Gesuche um Erlass der direkten Steuern ist relativ stabil. 2014 lehnte die für die Finanzen zuständige Direktion in 150 Fällen einen Steuererlass ab. Es ist allerdings schwierig abzuschätzen, wie viele steuerpflichtige Personen vom neuen Rechtsmittel Gebrauch machen werden. Gegebenenfalls würden maximal 150 Fälle ans Kantonsgericht weitergezogen. Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuer erlässt die für die Finanzen zuständige Direktion im Durchschnitt zwei negative Steuererlassentscheide pro Jahr. Seit Inkrafttreten der Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes wurde hier kein einziges Steuererlassgesuch eingereicht.

Die Dienststellen, die über Steuererlasse entscheiden, könnten sich mit Mehrarbeit aufgrund der Bearbeitung der

Beschwerden konfrontiert sehen, die aber mit den vorhandenen Ressourcen abgedeckt werden kann.

## **7. Verfassungsmässigkeit und Vereinbarkeit mit dem Bundesrecht**

Mit dieser Revision soll das kantonale Recht an die Änderung des StHG angepasst werden, entsprechend dem Harmonisierungsauftrag gemäss Artikel 129 BV. Mit der Einführung des Rechtsmittelverfahrens für die Steuererlassentscheide soll das kantonale Recht mit Artikel 29a BV in Übereinstimmung gebracht werden.

## **8. Nachhaltige Entwicklung**

Diese Gesetzesrevision hat keinerlei erkennbare Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.

---