



## Botschaft 2023-DFIN-54

27. August 2024

### DStG 2025: Revision

*Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern. Nach einer kurzen Einleitung wird in dieser Botschaft auf die Gründe, die Tragweite und die Folgen der Revision eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Bestimmungen.*

*Dieses Dokument ist eine Folge der:*

---

Motion 2023-GC-32	Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern - Pflicht zur Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer
Urheber/in:	Brodard Claude / Beaud Catherine

---

## Inhaltverzeichnis

---

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Vernehmlassung und weiteres Vorgehen</b>	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>Inhalt des Gesetzesvorentwurfs</b>	<b>3</b>
<b>2.2</b>	<b>Verfahren</b>	<b>3</b>
<b>2.3</b>	<b>Vernehmlassungsergebnisse</b>	<b>4</b>
2.3.1	Flexible Besteuerung der Leibrenten	4
2.3.2	Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen	4
2.3.3	Steuergeheimnis für die Pfarreien	4
2.3.4	Elektronische Eröffnung	4
2.3.5	Veröffentlichung im Amtsblatt	4
2.3.6	Bescheinigungen der Arbeitslosenstellen	4
2.3.7	Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer	5
<b>3</b>	<b>Beantragte Änderungen</b>	<b>5</b>
<b>3.1</b>	<b>Flexible Besteuerung der Leibrenten</b>	<b>5</b>
<b>3.2</b>	<b>Aufhebung der Minimalsteuer</b>	<b>6</b>
<b>3.3</b>	<b>Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen</b>	<b>6</b>
<b>3.4</b>	<b>Steuergeheimnis für die Pfarreien</b>	<b>7</b>
<b>3.5</b>	<b>Elektronische Eröffnung</b>	<b>7</b>
<b>3.6</b>	<b>Veröffentlichung im Amtsblatt</b>	<b>7</b>

---

<b>3.7</b>	<b>Bescheinigungen der Arbeitslosenkassen</b>	<b>8</b>
<b>3.8</b>	<b>Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer</b>	<b>8</b>
<b>4</b>	<b>Kommentar der einzelnen Bestimmungen (DStG)</b>	<b>9</b>
<b>5</b>	<b>Auswirkungen der Revision</b>	<b>11</b>
<b>5.1</b>	<b>Finanzielle Auswirkungen</b>	<b>11</b>
5.1.1	Flexible Besteuerung der Leibrenten	11
5.1.2	Aufhebung der Minimalsteuer	11
5.1.3	Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen	12
<b>5.2</b>	<b>Personelle Auswirkungen</b>	<b>12</b>
<b>5.3</b>	<b>Auswirkungen in Bezug auf die IT</b>	<b>12</b>
<b>6</b>	<b>Juristische Aspekte</b>	<b>12</b>
<b>6.1</b>	<b>Referendum</b>	<b>12</b>
<b>7</b>	<b>Nachhaltige Entwicklung</b>	<b>12</b>

---

---

# 1 Einleitung

---

Mit dieser Revision sollen auf kantonaler Ebene die bundesrechtlichen Änderungen für die Besteuerung der Leibrenten sowie eine Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen eingeführt werden. Mit der Revision wird auch die Bestimmung über die Erhebung einer sogenannten Minimalsteuer aufgehoben. Sie befasst sich ausserdem näher mit dem Steuergeheimnis, das für die Pfarreien (Kirchgemeinden) beim Bezug der Kirchensteuer gilt. Sie geht auch auf die Einzelheiten bei den Veröffentlichungen der Steuerbehörde im Amtsblatt ein und führt für die Steuerbehörde die Möglichkeit ein, Verfügungen elektronisch zu eröffnen. Für die Arbeitslosenkassen wird die Verpflichtung eingeführt, der Kantonalen Steuerverwaltung (KSTV) eine Bescheinigung über die in Anwendung der Arbeitslosenversicherungsgesetzgebung ausgerichteten Leistungen zuzustellen. Auch wird mit der Revision die Motion umgesetzt, wonach die Notarinnen und Notare bei Grundstücksverkäufen einen Betrag als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer zurückbehalten.

## 2 Vernehmlassung und weiteres Vorgehen

---

### 2.1 Inhalt des Gesetzesvorentwurfs

Der in die Vernehmlassung geschickte Vorentwurf des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern entsprach weitgehend dem vorliegenden Entwurf und bezog sich auf folgende Punkte:

- > flexible Besteuerung der Leibrenten;
- > Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen
- > Steuergeheimnis für die Pfarreien (Kirchgemeinden);
- > elektronische Eröffnung der Veranlagungsverfügungen;
- > Präzisierungen bezüglich der Veröffentlichung im Amtsblatt;
- > Übermittlung von Bescheinigungen für ausgezahlte Leistungen durch die Arbeitslosenkassen;
- > Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer.

Der vorliegende Entwurf sieht zudem die Aufhebung der Minimalsteuer vor, gemäss dem vom Steuergerichtshof des Kantonsgerichts erlassenen Urteil vom Januar 2024, in dem diese Steuer als verfassungswidrig befunden wurde.

Formale Korrekturen, insbesondere die Nummerierung einiger Unterabschnitte, konnten vom Amt für Gesetzgebung im Verlauf des Vernehmlassungsverfahrens vorgenommen werden. Auf sie wird im Rahmen dieser Revision nicht weiter eingegangen.

### 2.2 Verfahren

Der Gesetzesvorentwurf wurde gemäss Artikel 22 Abs. 1 des Reglements vom 24. Mai 2005 über die Ausarbeitung der Erlasse (AER– SGF 122.0.21) vom 20. März bis 20. Juni 2024 in die externe Vernehmlassung geschickt.

Insgesamt gingen 46 Stellungnahmen ein:

- > 17 von kantonalen Organen;
- > 17 von Gemeinden, dem FGV sowie der Konferenz der Amtmänner der Hauptorte und der grossen Gemeinden;
- > 4 von Pfarreien;
- > 4 von politischen Parteien;
- > 2 von Privatorganisationen und -unternehmen.

---

Generell unterstützen die Vernehmlassungsteilnehmenden den Vorentwurf weitgehend. Der Freiburger Gemeindeverband, einige Gemeinden sowie die Evangelisch-reformierte Kirche des Kantons Freiburg bedauern, dass die Auswirkungen auf die kommunalen Steuereinnahmen bzw. die Kirchensteuer nicht geschätzt wurden, und fordern, dass diese berechnet und an jede betroffene Gemeinde weitergeleitet werden. Folgende Kritikpunkte wurden vorgebracht.

## **2.3 Vernehmlassungsergebnisse**

### **2.3.1 Flexible Besteuerung der Leibrenten**

Die Gemeinde Marly ist in Anbetracht der Einbussen bei den Steuern der natürlichen Personen gegen eine flexible Leibrentenbesteuerung.

Die FDP. Die Liberalen Freiburg fragt sich, ob der Kanton die aktuelle Besteuerung von Leibrenten beibehalten kann.

### **2.3.2 Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen**

Die Gemeinde Granges-Paccot verlangt nähere Angaben über die Steuerausfälle im Zusammenhang mit der Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen. Die Gemeinde Marly und einige andere Gemeinden sprechen sich gegen eine solche Änderung aus, aufgrund der dadurch verursachten Steuerausfälle bei der Kapitalsteuer. Die Stadt Freiburg schätzt den Steuerausfall auf 50 % der Einnahmen aus der Kapitalsteuer, obwohl die grössten Unternehmen auf ihrem Gebiet nicht betroffen sind.

Die Sozialdemokratische Partei Freiburg lehnt die Ausweitung der reduzierten Kapitalbesteuerung auf konzerninterne Darlehen entschieden ab und ist insbesondere der Ansicht, dass der Staatsrat mit diesem Vorschlag eine Situation der Rechtsunsicherheit schafft, die zudem seinen im Rahmen der STAF und der SV17 eingegangenen Verpflichtungen entgegensteht. In Anbetracht dessen, dass konzerninterne Darlehen nur einen bescheidenen Teil der Kapitalsteuer ausmachen, und angesichts ihrer Skepsis gegenüber der Gefahr der Abwanderung von Unternehmen erachtet es die Sozialdemokratische Partei Freiburgs als unverantwortlich, dass der Staatsrat den grossen Unternehmen des Kantons weitere Steuersenkungen gewährt, zumal er in letzter Zeit immer wieder auf alarmierende Finanzperspektiven hingewiesen hat.

### **2.3.3 Steuergeheimnis für die Pfarreien**

Die Evangelisch-reformierte Kirche des Kantons Freiburg weist darauf hin, dass das Steuergeheimnis im Rahmen des Kirchensteuerbezugs von den Pfarreien (Kirchgemeinden) schon jetzt eingehalten wird.

### **2.3.4 Elektronische Eröffnung**

Die kantonale Behörde für Öffentlichkeit, Datenschutz und Mediation (ÖDSMB) gibt zu bedenken, dass der Vorentwurf weder die Modalitäten der Bearbeitung und Beschaffung von Personendaten, die im Rahmen der elektronischen Zustellung von Veranlagungsverfügungen und Bussen gewonnen werden, noch die Frage der Zustimmung der steuerpflichtigen Person regelt, die frei, nach umfassender Aufklärung, eindeutig und vorzugsweise schriftlich erfolgen muss. Sie weist auch darauf hin, dass die IT-Lösung für die elektronische Eröffnung den Bestimmungen des Gesetzes über den Datenschutz (DSchG) sowie des Reglements über die Sicherheit der Personendaten (DSR) entsprechen muss.

Der Freiburger Gemeindeverband (FGV) stellt fest, dass das neue Verfahren zur Eröffnung der Veranlagungsverfügungen auf elektronischem Weg eine logische Folge der Initiative DIGI-FR ist, die vom Staat und den Gemeinden gemeinsam getragen wird, und dass diese auch davon profitieren werden.

### **2.3.5 Veröffentlichung im Amtsblatt**

Die ÖDSMB begrüsst die Präzisierungen in Bezug auf die Daten, die im Amtsblatt veröffentlicht werden müssen, was zu mehr Transparenz führen soll.

### **2.3.6 Bescheinigungen der Arbeitslosenkassen**

Die ÖDSMB weist darauf hin, dass die Personendaten der Steuerpflichtigen von den Arbeitslosenkassen in Einhaltung des DSchG und des DSR bearbeitet werden müssen.

---

### 2.3.7 Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer

Der FGV geht davon aus, dass aufgrund des Verweises des Gesetzes über die Gemeindesteuern (GStG) auf das DStG die im neuen Artikel 217a DStG vorgesehene Hinterlegung auch zur Deckung des Gemeindeanteils an der Grundstückgewinnsteuer verwendet werden muss.

Die Gemeinde Granges-Paccot stellt fest, dass die Hinterlegung als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer Fragen aufwirft, insbesondere danach, welche Behörde den Hinterlegungsbetrag erheben soll und welche grundstückgewinnsteuerpflichtigen Transaktionen nicht notariell beglaubigt würden (z. B. Verkauf von Aktien in einem interkantonalen Kontext). Sie befürwortet einen höheren Hinterlegungsprozentsatz.

Die Gemeinde Wünnewil-Flamatt weist darauf hin, dass in vielen Fällen die Notarin oder der Notar den Steuerbetrag relativ präzise berechnen können muss. Sie schlägt deshalb vor, dass die 8 % nur dann hinterlegt werden sollen, wenn keine genaue Berechnung möglich ist, und zwar auf einem eigens zu diesem Zweck eingerichteten Sperrkonto, um die Zuweisung unter unerwarteten Umständen zu erleichtern.

Die Stadt Freiburg stellt fest, dass der Hinterlegungsbetrag für einen Drittel der Immobilientransaktionen nicht ausreichen würde, beziehungsweise für die anderen zwei Drittel zu hoch angesetzt wäre. Sie ist der Ansicht, dass das Risiko von Streitfällen und der Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts, dadurch nicht verringert, sondern erhöht wird, da insgesamt weniger Immobilienverkäufe durch die Garantie abgedeckt würden.

Die FDP/Die Liberalen Freiburg begrüsst die Einführung einer Hinterlegung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer und hält den Satz von 8 % für akzeptabel, will aber, dass von einer solchen Garantie im Falle einer von der Steuerbehörde akzeptierten vollständigen Ersatzbeschaffung abgesehen wird.

## 3 Beantragte Änderungen

---

### 3.1 Flexible Besteuerung der Leibrenten

Zurzeit wird bei Leibrenten ein Anteil von 40 Prozent als pauschaler Ertragsanteil besteuert. Vor dem Hintergrund der künftigen Zinssätze führt dies zu einer Überbesteuerung. Der Bund<sup>1</sup> hat beschlossen, das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkten Bundessteuern (DBG – SR 642.11), das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG – SR 642.14) sowie das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG – SR 642.21) zu ändern und den steuerbaren Ertragsanteil der Leibrenten flexibel anzupassen. Die neuen bundesrechtlichen Bestimmungen werden am 1. Januar 2025 in Kraft treten.

Gemäss Artikel 72 Abs. 1 StHG müssen die Kantone ihre Gesetzgebung den Bestimmungen des StHG auf den Zeitpunkt von deren Inkrafttreten anpassen. Der Bund nimmt bei der Festlegung des Zeitpunkts der Inkraftsetzung Rücksicht auf die Kantone; er lässt ihnen in der Regel eine Frist von mindestens zwei Jahren für die Anpassung ihrer Gesetzgebung.

Die Artikel 23 Abs. 3, 34 Abs. 1 Bst. b und 160 Abs. 1 Bst. c des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern (DStG – SGF 631.1) sind dementsprechend anzupassen. Auf kantonaler Ebene gibt es keinen Spielraum. Wenn also die vorgeschlagenen Bestimmungen nicht in unser kantonales Gesetz aufgenommen würden, wären die Bestimmungen des StHG dann direkt anwendbar.

---

<sup>1</sup> Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2022/1566/de>  
Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen (BBl 2021 3028):  
<https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2021/3028/de>

---

## 3.2 Aufhebung der Minimalsteuer

Am 23. Januar 2024 stellte der Steuergerichtshof des Kantonsgerichts (KG - Urteil 604 2022 29/31) die Verfassungswidrigkeit von Artikel 37 Abs.5 DStG fest.

Nachdem das KG anerkannt hatte, dass die Erhebung einer sogenannten Minimalsteuer von 50 Franken das Legalitätsprinzip im Steuerbereich respektiert, stellte es fest, dass diese Steuer einerseits dem Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer nach Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) widerspricht, da sie darauf hinausläuft, nur für bestimmte Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen eine Art spezifischen Tarif einzuführen, der jegliche Berücksichtigung von Sozialabzügen ausschliesst. Andererseits wird der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht eingehalten, da Steuerpflichtige mit sehr unterschiedlichen Nettoeinkommen und steuerbaren Einkommen und Steuerpflichtige, deren Nettoeinkommen nicht ausreicht, um ihr Existenzminimum zu decken, und deren Mittel es ihnen zudem nicht erlauben, eine Steuerlast auf diesem Einkommen zu entrichten, auf einheitliche Weise behandelt werden.

Folglich hat die KSTV seit diesem Gerichtsurteil vom 23. Januar 2024 die Anwendung von Artikel 37 Abs. 5 DStG ausgesetzt, der infolge der vorliegenden Revision aufgehoben wird.

## 3.3 Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen

Seit der am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) können die Kantone gemäss StHG (Art. 29 Abs. 3) für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften (konzerninterne Darlehen) entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen. Mit der STAF hat der Kanton Freiburg eine Steuerermässigung nur für Beteiligungsrechte (Art. 111 und 112 DStG) und für Patente und vergleichbare Rechte (Art. 103a DStG) eingeführt.

Dies entsprach den Massnahmen, die ursprünglich in der Steuervorlage 17 (SV17) vorgesehen waren. Um einen breiteren Konsens zu erreichen, war diese Vorlage in mehreren Punkten geändert (und auch in STAF umbenannt) worden. Zwei Änderungen betrafen damals die Einführung des Abzugs für Eigenfinanzierung unter der Bedingung, dass der Gewinnsteuersatz für die Kantons-/Gemeinde-/Kirchensteuer nicht unter 13,5% liegt, sowie die Zulässigkeit konzerninterner Darlehen für die Kapitalsteuerermässigung.

Im interkantonalen Vergleich ist festzustellen, dass der Kanton Freiburg bei der Kapitalbesteuerung nicht gut dasteht. Unser Kanton ist ausserdem auch der Einzige, der konzerninterne Darlehen für die ermässigte Kapitalbesteuerung ausschliesst.

Der Staatsrat schlägt im Rahmen dieser Revision aus mehreren Gründen vor, die Kapitalsteuerermässigung auf die konzerninternen Darlehen auszudehnen. Zunächst wird unser Kanton damit punkto Kapitalsteuer attraktiver. Eine Schätzung der entsprechenden Kosten findet sich unten unter Ziffer 5.1.3.

Der zweite Grund ist im Zusammenhang mit dem Konstrukt der Steuerreform in unserem Kanton zu sehen. Die Abschaffung der kantonalen Steuerstatus sollte zu einer Erhöhung der Kapitalsteuer für alle Gesellschaften mit kantonalem Status führen. Bei der Schätzung der Gesamtkosten dieser Reform wurde damals festgestellt, dass die Erhöhung der Kapitalsteuer der 14 grössten Gesellschaften mit Holdingstatus zu Mehreinnahmen von rund 11,6 Millionen Franken führen würde. Für nur die drei grössten Unternehmen wurden die Mehreinnahmen auf 9 Millionen Franken geschätzt. Diese Schätzungen basierten auf einem Kapitalsteuersatz, der dem heutigen Stand entspricht (d.h. konzerninterne Darlehen kommen für eine Steuerermässigung nicht in Frage). Vorsichtshalber wurde beschlossen, von den zusätzlichen Einnahmen einen Betrag von 9 Millionen Franken abzuziehen (Beschränkung auf die drei grössten Unternehmen), davon ausgehend, dass diese Unternehmen umdisponieren würden. Schaut man sich die Situation dieser 14 Gesellschaften heute nochmals an, so ist festzustellen, dass sie den Kanton verlassen oder sich so reorganisiert haben, dass sie die Kapitalbesteuerung reduzieren konnten (hauptsächlich durch eine Verringerung ihres Eigenkapitals oder durch Einbringen von Gewinn generierenden Aktivitäten, die eine Anrechnung ermöglichen). Für die beiden grössten Unternehmen trat der Staatsrat auf eine zeitlich begrenzte Kapitalsteuererleichterung ein, mit der sich das Fehlen konzerninterner Darlehen für die Kapitalsteuerermässigung korrigieren lässt. Das dritte Unternehmen hat den Kanton Freiburg verlassen.

---

Die vorgesehene Massnahme wird längerfristige Rechtssicherheit verschaffen, unter anderem auch den beiden Unternehmen, die auch wichtige Arbeitgeber sind.

Artikel 121 Abs. 2 DStG wird daher dahingehend geändert, dass die Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen eingeführt wird.

### **3.4 Steuergeheimnis für die Pfarreien**

Nach Artikel 12 des Gesetzes vom 26. September 1990 über die Beziehungen zwischen den Konfessionsgemeinschaften und dem Staat (BKGSG– SGF 190.1 - früheres Gesetz über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat - KSG) verleiht die kantonale Gesetzgebung den Pfarreien (Kirchgemeinden) des Kantons Freiburg die Steuerhoheit. Die Steuer der natürlichen Personen kann von den Pfarreien bezogen werden, die den Steuerbezug aber auch an den Staat oder an eine Gemeinde delegieren können (Art. 17a Abs. 1 BKGSG). Für den Bezug der von den juristischen Personen geschuldeten Kirchensteuer ist nach Artikel 17a Abs. 2 BKGSG der Staat zuständig.

Zu diesem Zweck erteilt die KSTV als mit dem Vollzug des DStG betraute Behörde auf Ersuchen der zuständigen Behörden die für den Vollzug anderer kantonaler Steuerbestimmungen erforderlichen Auskünfte (Art. 141 Abs. 3 DStG). Ausserdem stellen nach Artikel 17 Abs. 1 BKGSG der Staat und die Gemeinden die zur Steuerveranlagung erforderlichen Angaben zur Verfügung. In Fällen, in denen der Kanton (oder eine Gemeinde) die Kirchensteuer erhebt, hat die betroffene Pfarrei ebenfalls das Recht, Einzelheiten über die veranlagten und/oder in Rechnung gestellten Beträge zu erfahren.

Das Steuergeheimnis ist ein qualifiziertes Amtsgeheimnis in dem Sinne, dass es aufgrund der besonderen Art der Beziehungen zwischen der steuerpflichtigen Person und der Verwaltung einen erhöhten Schutz der Privatsphäre des Steuerpflichtigen gegenüber Dritten gewährt.

Nach dieser Revision soll also im DStG die Pflicht für die Pfarreien (Kirchgemeinden) verankert werden, sich in Bezug auf die Informationen, in deren Kenntnis sie als Steuerbehörde gelangen, an das Steuergeheimnis zu halten.

### **3.5 Elektronische Eröffnung**

2021 haben die Eidgenössischen Räte das Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich verabschiedet. Nach Artikel 38b StHG und 104a DBG sehen die Kantone die Möglichkeit elektronischer Verfahren vor. Da es sich um zwingendes Bundesrecht handelt, muss der Kanton Freiburg nun das DStG ändern. Die Steuerpflichtigen können ihre Steuererklärung schon jetzt elektronisch einreichen und können sich künftig auch die Verfügungen der Steuerbehörde in elektronischer Form zustellen lassen, sofern sie vorher ausdrücklich und schriftlich ihre Zustimmung dazu erteilt haben.

Die elektronische Eröffnung fügt sich in die Entwicklung und die Erweiterung der Steuerdienstleistungen des virtuellen Schalters des Staates Freiburg ein. Diese werden jedoch je nach technischem Fortschritt, Budgetmitteln und Priorisierung der Projekte weiterentwickelt und ausgebaut. Die Modalitäten für die elektronische Übermittlung von Dokumenten, insbesondere von Verfügungen, durch die Steuerbehörde an die Steuerpflichtigen werden zu gegebener Zeit in einer Verordnung geregelt.

Die Änderung von Artikel 147 Abs. 1 DStG befolgt ausserdem die Gesetzgebung über den Datenschutz und die Datensicherheit.

Dabei gibt es eine terminologische Änderung bezüglich der Zustellung von Verfügungen per Post. So wird der Begriff der «gewöhnlichen Postzustellung», wie er derzeit in Artikel 147 Abs. 1 DStG steht, durch den Begriff «per Postzustellung» ersetzt. Dieser definiert sich als gedruckte Korrespondenz, die von einem Postdienstleistungsunternehmen zugestellt wird.

### **3.6 Veröffentlichung im Amtsblatt**

Das Gesetz über die Veröffentlichung der Erlasse und des Amtsblatts (VEG – SGF 124.1) ist am 1. Januar 2024 in Kraft getreten, im Zuge der Motion 2021-GC-116 von Grossrat Nicolas Kolly und Grossrätin Eliane Aebischer mit der Forderung nach einem kostenlosen Online-Zugang zum Amtsblatt für alle in Einhaltung der Datenschutzvorschriften. Das Amtsblatt gibt es also in elektronischer und in gedruckter Form. Die Bürgerinnen und Bürger haben kostenlosen Zugang zum Online-Amtsblatt, und das elektronische Format ist rechtsverbindlich.

---

Nach Artikel 147 Abs. 2 DStG wird einer steuerpflichtigen Person, deren Aufenthalt unbekannt ist oder die sich im Ausland befindet, ohne in der Schweiz eine Vertreterin oder einen Vertreter zu haben, eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im Amtsblatt eröffnet. Gemäss der Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)<sup>2</sup> zu den Bundesgerichtsentscheiden vom 26. Januar 2010<sup>3</sup> und 4. Oktober 2010<sup>4</sup> und zum Verwaltungsgerichtsentscheid (NE) vom 2. Juni 2010<sup>5</sup> unterliegt die Veröffentlichung von Veranlagungsverfügungen oder Urteilen im Amtsblatt dem Steuergeheimnis nach Artikel 139 DStG. Die SSK folgert daraus, dass nur bekanntgegeben werden darf, welche Behörde die Verfügung getroffen hat, was sie verfügt bzw. entschieden hat, und welches Rechtsmittel offensteht. Die Steuerfaktoren und die Begründung dürfen hingegen nicht in der Veröffentlichung im Amtsblatt enthalten sein.

Mit der Revision werden auch die Modalitäten der Veröffentlichung im Amtsblatt präzisiert.

### **3.7 Bescheinigungen der Arbeitslosenkassen**

Die Teilrevision des Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung (AVIG - SR 837.0) vom 19. Juni 2020 vereinfacht die Kurzarbeitsentschädigung (KAE), verringert den administrativen Aufwand für Unternehmen und ermöglicht die kantonale Zusammenarbeit zwischen den Invalidenversicherungsstellen und den Vollzugsstellen für die Arbeitslosenversicherung, schafft aber auch die notwendigen gesetzlichen Grundlagen für die aktuellen und künftigen Entwicklungen in der Kommunikation und Zusammenarbeit mit Behörden, Arbeitgebern und Versicherten.

Artikel 30 der Verordnung über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung (AVIV – SR 837.02) regelt die Auszahlung der Entschädigung. Nach dieser Bestimmung zahlt die Arbeitslosenkasse die Entschädigung für die abgelaufene Kontrollperiode in der Regel im Lauf des folgenden Monats aus und stellt der versicherten Person zuhanden der Steuerbehörden eine Bescheinigung über die erhaltenen Leistungen aus. In Kantonen, die eine direkte Übermittlung dieser Bescheinigung vorsehen, wird sie der kantonalen Steuerbehörde elektronisch übermittelt (Art. 30 Abs. 3 AVIV in Verbindung mit Artikel 97a Abs. 1 Bst. c<sup>bis</sup> und Abs. 8 AVIG). Artikel 97a Abs. 1 Bst. c<sup>bis</sup> AVIG gilt für die Übermittlung der Leistungsabrechnungen der Arbeitslosenkasse direkt an die kantonalen Steuerbehörden.

Dank dieser neuen Regelung können die Arbeitslosenkassen das einheitliche Lohnmeldeverfahren (ELM) für die direkte Übertragung ihrer Leistungsabrechnungen an die Steuerbehörde nutzen.

### **3.8 Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuer**

Mit der am 10. Februar 2023 eingereichten und begründeten Motion verlangten Grossrat Claude Brodard und Grossrätin Catherine Beaud vom Staatsrat die Änderung des DStG dahingehend, dass die jeweilige Urkundsperson verpflichtet wird, bei Grundstückverkäufen eine Rücklage - in Form eines Prozentsatzes des Veräusserungspreises - zu bilden, um die Zahlung der Grundstückgewinnsteuer zu gewährleisten. Der Motionärin und dem Motionär zufolge liesse sich mit einer solchen Verpflichtung für die Erwerberin oder den Erwerber eine Rechtsunsicherheit bei Nichtbezahlung der Steuer durch die Verkäuferin oder den Verkäufer vermeiden, wie sie derzeit mit der Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts besteht. Die Urkundsperson könnte jedoch auf diese Hinterlegung verzichten, wenn die kantonale Steuerbehörde bestätigt, dass die Verkäuferin oder der Verkäufer die vollständige Ersatzbeschaffung geltend gemacht hat und diese von der Steuerbehörde zugelassen wurde. Die Motionärin und der Motionär schlagen vor, sich an den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und der Praxis des Kantons Waadt zu orientieren und die Hinterlegung eines Prozentsatzes des Verkaufspreises als Zahlungsgarantie vorzusehen. Die Motion schlägt die Hinterlegung von 8 % des

---

<sup>2</sup> [https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/Doppel\\_analyse\\_Ungleichbehandlung\\_Quellensteuer\\_DE\\_2010.pdf](https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/Doppel_analyse_Ungleichbehandlung_Quellensteuer_DE_2010.pdf)

<sup>3</sup> [https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight\\_docid=aza%3A%2F%2F26-01-2010-2C\\_319-2009&lang=de&type=show\\_document&zoom=YES&](https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F26-01-2010-2C_319-2009&lang=de&type=show_document&zoom=YES&)

<sup>4</sup> [https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight\\_docid=aza%3A%2F%2F04-10-2010-2C\\_33-2010&lang=de&type=show\\_document&zoom=YES&](https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/de/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2F04-10-2010-2C_33-2010&lang=de&type=show_document&zoom=YES&)

<sup>5</sup> [https://entscheidsuche.ch/docs/NE\\_Omni/NE\\_TC\\_013\\_TA-2009-161\\_2010-06-02.html](https://entscheidsuche.ch/docs/NE_Omni/NE_TC_013_TA-2009-161_2010-06-02.html)



---

Kaufpreises bei Veräusserung durch natürliche Personen bzw. von 5-10 % bei Veräusserung durch juristische Personen vor.

In seiner Antwort vom 26. Juni 2023 weist der Staatsrat zunächst auf die Grundsätze und das Verfahren für die Grundstückgewinnsteuer hin und gibt zu bedenken, dass die Umsetzung dieser Motion die Arbeit der KSTV erheblich erschweren würde, ohne jedoch die Risiken für die Beteiligten, insbesondere für die Käuferin oder den Käufer, zu verringern. Ausserdem könnte sich der tatsächlich hinterlegte Betrag als unzureichend erweisen, um die gesamte geschuldete Steuer zu decken. Der Staatsrat beantragte deshalb die Ablehnung der Motion.

Der Grosse Rat hat die Motion am 6. September 2023 angenommen. Folglich wird die Bildung einer Zahlungsgarantierücklage für die Grundstückgewinnsteuer im DStG verankert.

## 4 Kommentar der einzelnen Bestimmungen (DStG)

---

### **Artikel 23 Abs. 3**

Die Bestimmung enthält keinen fixen Prozentsatz mehr. Sie hält lediglich fest, dass Leibrentenversicherungen sowie Leibrenten- und Verpfändungsverträge im Umfang ihres Ertragsanteils steuerbar sind. Neu werden die Leibrentenversicherungen ausdrücklich erwähnt. Die Bestimmung des Ertragsanteils für Leibrentenversicherungen und für Leibrenten folgt unterschiedlichen Regeln.

Gemäss Rechtsprechung sind temporäre Leibrenten (bzw. temporäre Leibrentenversicherungen) mit einer Laufzeit von bis zu fünf Jahren steuerlich als Zeitrenten zu behandeln. Die Besteuerung fällt damit unter Artikel 21 Abs. 1 Bst. a DStG. Demgegenüber werden temporäre Leibrenten mit einer Laufzeit von über fünf Jahren wie die lebenslänglichen Leibrenten nach Artikel 23 Abs. 3 DStG besteuert. Diese Abgrenzung rechtfertigt sich dadurch, dass temporäre Leibrenten eine Zwischenstellung zwischen lebenslänglichen Renten und Zeitrenten einnehmen.

*Die Buchstaben a-c* regeln die Bestimmung des steuerbaren Ertragsanteils für garantierte Leistungen aus inländischen Leibrentenversicherungen (Bst. a), Überschussleistungen aus inländischen Leibrentenversicherungen (Bst. b) sowie Leistungen aus ausländischen Leibrentenversicherungen, aus Leibrenten- und aus Verpfändungsverträgen (Bst. c).

Im Wesentlichen wird der steuerpflichtige Ertragsanteil der garantierten Leistungen aus Leibrentenversicherungen anhand einer Formel berechnet, die vom Höchstzinssatz abhängt, der von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) festgelegt wird. Allfällige Überschussleistungen sind zu 70 % steuerbar. Bei Leibrenten und Verpfändungen wird der steuerbare Ertragsanteil neu in Abhängigkeit von der Rendite zehnjähriger Bundesobligationen ermittelt.

Der vorgeschlagene neue Wortlaut von Artikel 23 Abs. 3 hat jedoch keine Auswirkungen auf die Besteuerungsmethode der Rückgewähr bei Tod sowie des Rückkaufs.

### **Artikel 34 Abs. 1 Bst. b**

Für Leibrenten im privaten Bereich gelten für die Rentengläubiger/innen und die Rentenschuldner/innen aufeinander abgestimmte Lösungen. Auf der einen Seite hat die Rentengläubigerin oder der Rentengläubiger gemäss Artikel 23 Abs. 3 Bst. c die Ertragskomponente, nicht aber die Kapitalrückzahlungskomponente der einzelnen Rente zu versteuern, auf der anderen Seite kann die private Rentenschuldnerin oder der private Rentenschuldner dieselbe Ertragskomponente von der Einkommenssteuer abziehen.

Wie bisher gilt diese Regelung nicht für geschäftliche Renten, die zulasten eines Unternehmens gehen, da die Einkommensermittlung bei selbstständiger Erwerbstätigkeit nach Artikel 28 erfolgt. Entsprechend ist der Barwert der Rente in der Bilanz zu passivieren.

Die Abzugsfähigkeit der dauernden Lasten bleibt unverändert bestehen.

---

### **Artikel 37 Abs. 5 (aufgehoben)**

Aufgrund der vom Steuergerichtshof des Kantonsgerichts festgestellten Verfassungswidrigkeit der sogenannten Minimalsteuer wird diese Bestimmung aufgehoben.

### **Artikel 121 Abs. 2**

Gemäss der Möglichkeit für die Kantone nach Artikel 29 Abs. 3 StHG für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorzusehen, wird mit dieser Bestimmung eine Steuerermässigung um 0,01 % auf dem steuerbaren Eigenkapital für konzerninterne Darlehen eingeführt.

### **Artikel 139 Abs. 3**

Nach Artikel 12 BKGSG können die Pfarreien (Kirchgemeinden) – die sich als durch die Verfassung des Kantons Freiburg öffentlich-rechtlich anerkannte, als kirchliche Körperschaften auf der Ebene der Pfarrei (Kirchgemeinde) organisierte Kirchen definieren (Art. 3 Abs. 1 BKGSG) - zur Erfüllung ihrer Aufgaben und ihrer finanziellen Verpflichtungen Steuern erheben. In diesem Zusammenhang müssen sie in ihrer Eigenschaft als Steuerbehörde die Tatsachen sowie alle Informationen, die ihnen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zur Kenntnis gebracht werden, geheim halten.

Entsprechend dem Steuergeheimnis, das für die kommunalen Steuerbehörden gilt (Art. 1 Abs. 4 des Gesetzes über die Gemeindesteuern (GStG – SGF 632.1), der auf Artikel 139 DStG verweist), wird mit Artikel 139 Abs. 3 die Pflicht der Pfarreien (Kirchgemeinden) verankert, alle Unterlagen und Auskünfte, die ihnen im Hinblick auf die Steuererhebung von Steuern übergeben werden, geheim zu halten.

### **Artikel 147 Abs. 1**

Die vorgeschlagene Änderung sieht vor, dass den Steuerpflichtigen nach ihrer ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung Veranlagungsverfügungen, einschliesslich Einspracheentscheiden und Bussenverfügungen, auf elektronischem Wege zugestellt werden können.

Der Ausdruck «gewöhnliche Postzustellung» wird durch «Postzustellung» ersetzt.

### **Artikel 147 Abs. 3**

Diese Bestimmung legt fest, was bei Veröffentlichungen von Veranlagungsentscheiden, Bussenverfügungen oder allen anderen von der Steuerbehörde erlassenen Verfügungen im Amtsblatt stehen muss, damit das Steuergeheimnis im Sinne von Artikel 139 DStG gewahrt bleibt.

Nach Artikel 136 DStG ist die KSTV die Veranlagungsbehörde für die durch das Gesetz über die direkten Kantonssteuern eingeführten Steuern. Im Amtsblatt wird veröffentlicht, dass die KSTV eine Verfügung erlassen hat, jedoch ohne Angabe des Bereichs (z. B. Steuerinspektion, Veranlagung usw.), von dem sie ausgegangen ist, und ohne Steuerbetrag.

Ausserdem werden die Art der betreffenden Steuer, die Steuerperiode(n), auf die sich die Verfügung bezieht, sowie die Rechtsmittel angegeben.

Die steuerpflichtige Person wird zudem darüber informiert, dass ein vollständiges Exemplar der Verfügung bei der KSTV erhältlich ist.

### **Artikel 160 Abs. 1 Bst. c**

Diese Bestimmung regelt die Bescheinigungspflicht Dritter gegenüber der steuerpflichtigen Person. Nach geltendem Recht müssen die Versicherer den steuerpflichtigen Personen eine Bescheinigung über den Rückkaufswert von Versicherungen und über die aus dem Versicherungsverhältnis ausbezahlten oder geschuldeten Leistungen ausstellen (s. Art. 160 Abs. 1 Bst. c DStG). Die Bestimmung umfasst die Leistungen der dem VVG unterstellten Leibrentenversicherungen, aber ihre künftige Besteuerung setzt voraus, dass die Versicherer die zusätzlichen Informationen bescheinigen, die noch in Artikel 160 Abs. 1 Bst. c DStG figurieren. Für die dem VVG unterstellten Leibrentenversicherungen muss der Versicherer zusätzlich das Abschlussjahr, die Höhe der garantierten Leibrente, den gesamten steuerbaren Ertragsanteil nach Artikel 23 Abs. 3 sowie die Überschussleistungen und den Ertragsanteil

---

aus diesen Leistungen nach Artikel 23 Abs. 3 Bst. b ausweisen. Artikel 160 Abs. 1 Bst. c DStG wird dementsprechend ergänzt.

### **Artikel 162 Abs. 1 Bst. f**

Zur Liste zur Meldepflicht Dritter, die der Veranlagungsbehörde für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen müssen, werden die Arbeitslosenkassen hinzugefügt, die damit gemäss Artikel 97a Abs.1 Bst. c<sup>bis</sup> AVIG befugt sind, die Bescheinigungen für die ausgerichteten Leistungen direkt der Veranlagungsbehörde zu übermitteln.

### **Artikel 217a**

Mit dieser Bestimmung wird eine Pflicht für die öffentliche Urkundsperson (Notar/in) eingeführt, 8 % des Veräusserungsgewinns bei privaten oder geschäftlichen Grundstückverkäufen zurückzubehalten, um die Zahlung der Grundstückgewinnsteuer zu gewährleisten. Für natürliche und juristische Personen ist für die Hinterlegung der gleiche Prozentsatz vorgesehen.

Laut diesem Artikel gelten die Vorschriften über die Verletzung von Verfahrenspflichten.

Zudem bleibt das Recht auf Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts für den unbezahlten Steuerbetrag vorbehalten.

Weiter sieht die Bestimmung vor, dass Veräusserungen, die in Anwendung der Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG - SR 281.1) vorgenommen werden, nicht der Hinterlegungspflicht unterliegen. Allerdings wird in diesen Fällen die Einkommens- oder Gewinnsteuer oder die Grundstückgewinnsteuer gegebenenfalls durch ein privilegiertes gesetzliches Grundpfandrecht gemäss den Bestimmungen von Artikel 836 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB - SR 210) sichergestellt.

### **Inkrafttreten**

Das Gesetz untersteht nicht dem Finanzreferendum, es untersteht aber dem Gesetzesreferendum.

Der Staatsrat schlägt ein Inkrafttreten auf den 1. Januar 2025 vor.

## **5 Auswirkungen der Revision**

---

### **5.1 Finanzielle Auswirkungen**

Die finanziellen Auswirkungen dieser Revision beschränken sich auf die kantonalen Steuereinnahmen, insbesondere aufgrund der Befugnisse und der Autonomie, die den Gemeinden und Pfarreien (Kirchgemeinden) im Rahmen der Gemeinde- und Kirchensteuern eingeräumt werden.

#### **5.1.1 Flexible Besteuerung der Leibrenten**

Der KSTV liegen keine Daten zu den Steuereinnahmen aus Leibrenten, Leibrentenversicherungen und Leibrenten- und Verpfändungsverträgen vor. Bei den Arbeiten des Bundes zur Flexibilisierung der Besteuerung von Leibrenten auf Bundesebene waren die Steuerausfälle durch diese Reform auf 44,144 Millionen Franken geschätzt worden. In Anbetracht der Tatsache, dass gemäss den Statistiken der ESTV die Steuereinnahmen des Kantons Freiburg 2,6 % der gesamten schweizerischen Steuereinnahmen ausmachen, kann der Einnahmefall durch die Änderung der Besteuerung von Leibrenten auf 1,15 Millionen Franken geschätzt werden.

#### **5.1.2 Aufhebung der Minimalsteuer**

Nach Schätzungen der KSTV mussten rund 9 000 Steuerpflichtige eine Minimalsteuer von 50 Franken zahlen, bis die Anwendung von 37 Abs. 5 DStG ausgesetzt worden ist. Dies bedeutet folglich eine Einnahmehinbusse von 450 000 Franken.

---

### 5.1.3 Kapitalsteuerermässigung bei konzerninternen Darlehen

Da konzerninterne Darlehen in der Steuererklärung nicht identifiziert werden können, weil sie für die Besteuerung nicht relevant sind, wurden die Kosten, die durch die Einbeziehung konzerninterner Darlehen in die Berechnung der differenzierten Kapitalbesteuerung entstehen, auf der Grundlage der Daten 2021 von 157 Unternehmen mit einem steuerpflichtigen Kapital von mehr als 30 Millionen Franken geschätzt. Die Steuerausfälle belaufen sich damit schätzungsweise auf 1,9-2,9 Millionen Franken.

## 5.2 Personelle Auswirkungen

Diese Revision hat keine personellen Auswirkungen. Allerdings könnte die Bildung einer Rücklage als Zahlungsgarantie für die Grundstückgewinnsteuern eine Praxisänderung für die KSTV erforderlich machen. Tatsächlich nimmt derzeit die Abteilung Grundstückgewinnsteuer auf Antrag der Notarinnen und Notare regelmässig die Schätzung der Grundstückgewinnsteuer vor. Mit der Hinterlegung von 8 % des Kaufpreises erwartet die KSTV, dass die Notarinnen und Notare oder auch die Steuerpflichtigen selber die Steuerbehörde in Fällen, in denen die Sicherheitsleistung den Betrag der geschätzten Steuer zu übersteigen scheint, um eine schnellere Veranlagung ersuchen. Daher könnte es sein, dass die KSTV die Schätzungen, die sie derzeit vornimmt, nicht mehr durchführen kann, um Ressourcen für die Veranlagungsarbeit bereitzustellen. Wenn die KSTV die derzeitige Praxis beibehält, würde aufgrund der zusätzlichen Arbeitsbelastung, die sich aus der Umsetzung der Sicherheitsleistung ergeben würde, ein entsprechender Personalbedarf entstehen.

## 5.3 Auswirkungen in Bezug auf die IT

Die in diesem Entwurf vorgeschlagenen Bestimmungen erfordern keine besonderen IT-Entwicklungen. Die Eröffnung der Verfügungen der KSTV auf elektronischem Weg fügt sich nämlich in die Entwicklung des virtuellen Schalters des Staates Freiburg ein.

# 6 Juristische Aspekte

---

## 6.1 Referendum

Das Finanzreferendum ist in Artikel 45 und 46 der Kantonsverfassung (KV) geregelt. Nach Artikel 45 Abs. 1 Bst. b 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 Abs. 1 Bst. b KV bestimmt, dass Erlasse des Grossen Rates, die eine neue Nettoausgabe zur Folge haben, die 0,25 % der Gesamtausgaben der letzten vom Grossen Rat genehmigten Staatsrechnung übersteigt, dem fakultativen Finanzreferendum unterliegen. Weder die kantonale Verfassung noch die kantonale Gesetzgebung sehen ein Finanzreferendum für Vorlagen vor, die keine neuen Ausgaben, sondern Mindereinnahmen zur Folge haben. Diese Revision hat geringere Steuereinnahmen, aber keine neuen Ausgaben zur Folge. und fällt deshalb nicht unter das Finanzreferendum, unterliegt jedoch dem Gesetzesreferendum.

# 7 Nachhaltige Entwicklung

---

Diese Revision hat keine Auswirkungen auf die nachhaltige Entwicklung.