



Message 2022-DFIN-12

23 août 2022

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant l'avant-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 (LICD). 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 la révision du droit de la société anonyme (SA) ainsi que sur l'exonération des prestations transitoires en faveur des chômeurs et chômeuses âgé-e-s. La présente révision vise en outre à mettre en œuvre les motions Schneuwly/Dafflon 2021-GC-91 et Collomb/Deferrard 2021-GC-128 ainsi que le rapport du Conseil d'Etat du 8 mars 2022 concernant la compensation des effets de la progression à froid. Elle règle enfin la suppression des intérêts compensatoires et précise la question des intérêts applicables dans les procédures de rappel d'impôt.

L'imposition minimale prévue par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) n'est pas réglée dans le présent projet: la loi fédérale pertinente sera soumise en votation populaire en juin 2023 et entrera en principe en vigueur en janvier 2024. Compte tenu des incertitudes liées à ce projet, les modifications législatives nécessaires au niveau cantonal seront prévues dans la révision de l'année prochaine.

2. Consultation et suivi

2.1. Contenu de l'avant-projet

L'avant-projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs envoyé en consultation correspondait largement au présent projet et portait sur les éléments suivants:

- > Adaptation du droit cantonal afin de tenir compte de l'introduction des marges de fluctuation du capital-actions mais aussi pour régler la question des comptes établis en monnaie étrangère en lien avec la révision du droit de la société anonyme approuvée par le Parlement le 19 juin 2020;

- > Refonte du barème d'impôt des prestations en capital en exécution de la motion du 24 juin 2021 (2021-GC-91) Achim Meuwly et Hubert Dafflon adoptée par le Grand Conseil le 2 février 2022;
- > Extension du champ d'application de la déduction sociale pour personnes nécessiteuses et augmentation de son montant en faveur du parent séparé, divorcé ou non marié qui verse des pensions alimentaires à son enfant majeur, en exécution de la motion 2021-GC-12, Eric Collomb et Francine Defferrard adoptée à une large majorité le 2 février 2022;
- > Compensation des effets de la progression à froid, conformément à la proposition faite dans le rapport du Conseil d'Etat du 8 mars 2022 sur cette question;
- > Suppression de l'intérêt compensatoire.

2.2. Procédure

L'avant-projet de loi 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 15 mars et le 17 juin 2022.

Au total, 45 avis ont été déposés:

- > 12 autorités cantonales
- > 18 communes, l'Association des communes fribourgeoises (ACF) et l'Association des syndicats des chefs-lieux et des grandes communes du canton de Fribourg
- > 3 paroisses
- > 6 partis politiques
- > 4 organisations et entreprises privées

Le détail des prises de position et la liste des participant-e-s à la consultation se trouvent dans le rapport sur le résultat de la consultation visualisable sur le site des consultations cantonales. En substance, les participant-e-s à la consultation soutiennent largement l'avant-projet. Les critiques formulées sont relevées ci-après:

2.3. Résultat de la consultation

2.3.1. Adaptation du droit de la SA

Aucun-e participant-e à la consultation ne critique l'adaptation au droit de la société anonyme induite par une modification au niveau du droit de la SA.

2.3.2. Déduction sociale pour les parents divorcés, séparés et non mariés d'enfants majeurs

Plusieurs participant-e-s à la consultation ont critiqué la proposition visant à étendre la déduction pour personnes nécessiteuses aux parents divorcés, séparés et non mariés d'enfants majeurs. Le Service de législation (SLeg) propose d'introduire dans le projet quelques exemples concrets présentant les différentes situations dans lesquelles les parents peuvent obtenir dans certains cas pour leurs enfants non seulement une déduction pour enfant à charge mais également une déduction pour personne nécessiteuse. Il relève également que cette déduction supplémentaire génère une inégalité de traitement avec les parents mariés qui peuvent revendiquer une seule déduction pour leurs enfants majeurs. Dès lors, le SLeg se pose la question de savoir s'il serait contraire à la Constitution d'inscrire cette inégalité dans la loi. Selon lui, il serait souhaitable que le rapport explicatif se prononce sur la compatibilité de cette inégalité de traitement avec la Constitution.

Le Bureau pour l'égalité hommes-femmes et de la famille (BEF) est d'avis que cette déduction ne sera accordée qu'au parent divorcé, séparé ou non marié qu'il ou elle vive seule avec l'enfant ou en concubinage. Il sera alors possible que deux concubin-e-s bénéficient de deux déductions sociales pour le ou la même enfant alors que cette possibilité n'existera pas pour les couples mariés. Cette différence de traitement semble au BEF particulièrement problématique.

Le Parti socialiste fribourgeois (PSF) constate que la déduction sociale pour parents divorcés, séparés ou non mariés d'enfants majeurs creuse encore davantage l'inégalité de traitement entre couples mariés et couples non-mariés, entre parent gardien et parent non-gardien et entre enfant majeur et enfant mineur et s'oppose à ce volet de la révision en raison de la violation du principe d'égalité.

Le parti Le Centre exprime un avis partagé sur la question de la déduction sociale en faveur des parents divorcés, séparés ou non mariés avec des enfants majeurs.

Les Libéraux-Radicaux Fribourg (PLRF) estime que l'introduction d'une déduction sociale pour les parents divorcés d'enfants majeurs est intéressante. Il propose qu'en cas de pension alimentaire versée par un parent à un enfant majeur, la totalité du montant soit déductible chez le parent qui paie

la pension et ce montant devrait cependant être imposé chez l'enfant majeur qui en bénéficie. Parallèlement, la déduction sociale demeurerait chez l'autre parent qui héberge l'enfant majeur.

La modification proposée suscite de nombreuses interrogations. Avant de prendre position au sujet des différentes observations, il paraît donc utile de rappeler le régime fiscal en vigueur. Pour les parents d'enfants mineurs avec versement de contributions alimentaires, le régime fiscal est en principe le suivant: le parent «payeur» peut déduire le montant de la contribution d'entretien qu'il verse. Le parent «bénéficiaire» se voit imposer le montant de la contribution alimentaire mais peut faire valoir **la déduction sociale pour enfants**. Avec l'accord des deux parents contribuables, le service cantonal des contributions (SCC) entre toutefois en matière sur un partage de la déduction par moitié. Dès que l'enfant atteint la majorité, le système fiscal change. En vertu du droit fédéral harmonisé, la contribution alimentaire est exonérée fiscalement chez le ou la jeune bénéficiaire. En contrepartie le parent «payeur» ne peut plus déduire la contribution qu'il paie. Le parent qui bénéficiait de la contribution alimentaire peut continuer à revendiquer **la déduction sociale pour enfant**. En principe, il ou elle a droit à la déduction entière. Avec l'accord des deux contribuables le SCC entre toutefois en matière sur le partage de cette déduction.

La motion Collomb/Defferrard demande au Conseil d'Etat de tenir compte de la péjoration de la situation du parent payeur au moment de la majorité de l'enfant et de s'inspirer, pour ce faire, de la pratique bernoise. Cette dernière correspond à la pratique fribourgeoise susmentionnée. Le canton de Berne prévoit toutefois aussi que le parent «payeur» peut faire valoir une **déduction sociale pour personnes nécessiteuses** qui s'élève à Fr. 4000.– dans ce canton. Le parent qui bénéficiait de la contribution alimentaire continue lui de bénéficier de la **déduction sociale pour enfant**.

La disposition légale proposée s'inscrit dans le cadre de la mise en œuvre de la motion adoptée à une large majorité. Le Conseil d'Etat a proposé un régime qui reprend entièrement la pratique bernoise susmentionnée. Il en découle qu'un enfant pourra effectivement donner droit à deux déductions pleines, la déduction pour enfants d'une part et la déduction pour personnes nécessiteuses d'autres part. Etant donné que chaque parent pourra faire valoir sa propre déduction entière, il n'est plus nécessaire de prévoir des demi-déductions. En revanche, il est utile de préciser qu'un couple de concubins ne pourra en principe pas bénéficier de la «double déduction» pour un enfant commun étant donné que le SCC n'admet en principe pas le versement de contributions d'entretien dans ce cas de figure. La disposition trouvera principalement application pour les enfants majeurs de parents séparés ou divorcés ou, dans le cas de concubins, pour leurs enfants non communs. Dans son rapport explicatif, le Conseil d'Etat a également thématiquement les problèmes d'égalité de traitement

relevés notamment par le SLeg. Cette «double déduction» existe toutefois déjà dans plusieurs cantons ainsi qu’au niveau de l’impôt fédéral direct. Elle n’a jusqu’à présent pas été contestée. La proposition formulée par le PLRF ne saurait être suivie, étant donné que la non-imposition des contributions d’entretien reçues par l’enfant majeur découle du droit fiscal fédéral harmonisé. Un changement dans le sens proposé nécessiterait dès lors une modification légale au niveau fédéral.

A ce stade, le Conseil d’Etat propose de maintenir la disposition proposée en exécution de la motion largement plébiscitée par le Grand Conseil.

2.3.3. Refonte du barème d’impôt sur les prestations en capital

Le PSF et le parti Centre-Gauche PCS s’opposent à la refonte du barème de l’impôt sur les prestations en capital notamment en raison du petit nombre de contribuables que cette mesure concerne par rapport à son coût. En outre, l’ACF demande que l’institution qui verse la prestation en capital soit tenue de retenir l’impôt cantonal et communal à la source, et de le reverser aux cantons et aux communes.

La refonte du barème de l’impôt sur les prestations en capital a fait régulièrement l’objet d’interventions parlementaires au cours des dernières années. La demande se justifie par le fait que le canton de Fribourg se positionne en avant-dernière position dans les comparaisons intercantionales de la charge fiscale pour certaines catégories de contribuables.

La motion demandant la refonte du barème a également été approuvée à une grande majorité par le Grand Conseil et la baisse requise reste modérée. Pour ces raisons, le Conseil d’Etat entend maintenir cette modification dans le cadre du message.

La demande de l’ACF de prévoir une imposition à la source de toutes les prestations en capital ne peut pas être retenue puisqu’elle s’avère contraire au droit fédéral harmonisé, comme le Conseil d’Etat a eu l’occasion de le relever dans sa réponse au postulat 2015-GC-161 Schnyder/de Weck. Le législateur fribourgeois ne dispose pas de la compétence d’étendre l’imposition à la source des prestations en capital aux personnes de nationalité suisse ou au bénéficiaire d’un permis d’établissement domiciliées ou en séjour en Suisse.

2.3.4. Adaptations aux effets de la progression à froid (art. 36 al. 1, 2)

Le Centre-gauche PCS s’interroge sur l’opportunité de différer cette adaptation d’un ou deux ans afin de pouvoir la faire en tenant compte d’une stabilisation des indices économiques.

L’ACF souhaite que la mise en œuvre de cette mesure soit reportée d’au moins deux ans afin de protéger les communes des effets impactant les prestations communales. De plus, elle fait part d’une autre solution qui pourrait apporter un soutien aux contribuables qui serait de permettre la possibilité d’introduire 12 tranches mensuelles pour le paiement des impôts ce qui permettrait de lisser les factures d’acomptes sur l’année.

Le Conseil d’Etat reconnaît que le renchérissement de la vie au 31 décembre 2021 n’exige pas absolument de compenser les effets de la progression à froid. En revanche, et c’est un fait avéré, l’inflation connue depuis le début 2022 dépasse les 3%. Certaines voix s’élèvent pour prendre des mesures immédiates pour les consommatrices et les consommateurs. Dans le contexte géopolitique et économique fébrile au niveau mondial, le Conseil d’Etat estime qu’il est opportun et nécessaire de procéder à cette compensation dès la période fiscale 2023.

La solution visant à lisser les acomptes sur 12 tranches mensuelles permet aux contribuables de mieux échelonner les versements, ce qui réduit le risque de perception des autorités fiscales. En revanche, cette mesure n’a pas d’impact sur la charge fiscale des contribuables et ne saurait constituer une mesure en vue de tenir compte du renchérissement de la vie. L’analyse de l’opportunité d’un passage à 12 tranches d’acomptes doit faire l’objet d’un projet séparé, comme discuté avec l’ACF.

2.3.5. Impact du projet

Le BEF est d’avis qu’il est difficile, sur la base du rapport explicatif, de se faire une idée précise du bénéfice réel pour les contribuables, notamment en termes de pouvoir d’achat pour les foyers les plus précaires, s’agissant de la refonte du barème d’impôt des prestations en capital provenant des piliers 2 et 3a, des effets de la progression à froid par une adaptation du barème et des déductions sociales ou celles en lien avec l’introduction d’une déduction sociale pour les parents divorcés, séparés ou non mariés d’enfants majeurs.

Bien qu’elle n’ait pas de remarque à formuler sur les modifications de la loi, l’Administration des finances (Afin) reste préoccupée par les pertes de recettes fiscales importantes qui découleront du projet pour les collectivités publiques. Elle estime que ces incidences, qui viennent s’ajouter à celles de diverses baisses fiscales entrées en vigueur récemment, sont de nature à compliquer le respect des règles d’équilibre budgétaire dans les années à venir.

L’ACF a formulé diverses remarques et propositions relatives aux modifications de la loi. Elle relève plusieurs conséquences financières négatives pour les communes en lien avec certaines modifications de la loi. L’ACF est d’avis que la refonte du barème de l’impôt sur les prestations en capital,

la déduction sociale pour les parents divorcés, séparés ou non mariés d'enfants majeurs et l'adaptation aux effets de la progression à froid auront un effet financier considérable sur les finances communales qu'elle estime à plusieurs millions de francs pour chaque modification en cause. Elle précise que la souveraineté de chaque autorité doit être respectée et, dès lors, considère que le législateur communal doit pouvoir décider lui-même des baisses d'impôt selon la santé et la planification de ses finances. Elle relève la différence de structure des recettes cantonales et communales. L'ACF est d'avis qu'il serait contreproductif que les baisses fiscales nécessitent, par la suite, des augmentations d'impôts communaux ou entraînent la suppression de prestations communales. Dans le cadre de sa prise de position, l'ACF a formulé diverses propositions. S'agissant des deux motions, l'ACF propose que les autorités qui décident les baisses fiscales, à savoir le Grand Conseil, supportent les effets financiers des décisions sur les autres collectivités publiques, qui, elles ne décident pas, mais subissent les conséquences.

Les communes de La Roche, de St-Sylvestre, de Guin, de Grandvillard, de Neyruz, de Broc, la Ville de Fribourg, la commune de Sorens, de Rechthalten, d'Avry, de Châtel- St-Denis, de Vaulruz, de Planfayon, de Le Pâquier ainsi que de l'Association des syndicats des chefs-lieux et des grandes villes soutiennent la prise de position de l'ACF. La commune de Cugy soutient la prise de position de l'ACF à l'exception de deux éléments. Elle n'est pas favorable au report de deux ans pour adapter les conséquences de la compensation à froid ni à l'introduction de paiement de l'impôt en 12 acomptes.

Le PSF regrette la perte fiscale des communes engendrée par la révision.

Le Conseil d'Etat est conscient des pertes de recettes fiscales non négligeables induites par la présente révision. Il rappelle cependant que la majorité des adaptations est proposée dans le cadre de la mise en œuvre de motions approuvées, respectivement dans le cadre des mécanismes de contrôle prévus dans la LICD (adaptation aux effets de la progression à froid). Le cadre légal en vigueur dans la loi sur les impôts communaux, la loi sur les finances de l'Etat, la loi sur les finances communales ou encore la loi sur la péréquation intercommunale ne prévoient aucun mécanisme de prise en charge des pertes fiscales communales par le canton. La procédure législative actuelle permet toutefois d'apporter les correctifs nécessaires dans un processus démocratique. Dans les messages qu'il édicte, le Conseil d'Etat mentionne toujours l'estimation des conséquences financières globales sur les communes (une appréciation par commune et/ou par catégorie de contribuables n'est en revanche pas envisageable). Il appartient au législateur, le cas échéant, de renoncer aux modifications proposées s'il estime que l'impact fiscal est trop important pour les collectivités publiques.

La péréquation financière n'apparaît pas non plus être l'instrument adéquat pour procéder aux compensations dont devraient bénéficier les communes. On rappellera en effet que la péréquation vise à compenser partiellement les disparités du potentiel fiscal des communes et de compenser partiellement les besoins financiers des communes évalués au moyen d'un indice synthétique des besoins. Il s'agit de **compensations de disparités financières entre les communes** et aucunement de demander à l'Etat de régler des problématiques financières consécutives aux décisions politiques. La péréquation a justement la souplesse de prendre en compte les effets des modifications et réformes fiscales (certes avec un décalage).

2.3.6. Impôt minimal

Le Conseil d'Etat avait mentionné le projet fédéral dans son rapport explicatif par souci d'exhaustivité, compte tenu des incertitudes qui existaient au niveau de la mise en œuvre du projet fédéral. Aucune mesure ne doit toutefois être prévue dans le cadre de la présente révision. Le Conseil d'Etat prend toutefois note du fait que plusieurs participant-e-s à la consultation souhaitent que les (éventuelles) recettes fiscales supplémentaires qui pourraient être engendrées par l'introduction de l'impôt minimal soit réparties entre les communes et l'Etat selon une clé de répartition à définir.

2.3.7. Prestations transitoires pour les chômeurs âgés

La loi fédérale sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés (RS 837.2; LPtra) est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2021. Cette loi règle principalement le mécanisme de calcul et d'attribution de ces nouvelles prestations. Elle modifie aussi la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LICD; RS) ainsi que la loi fédérale du 14 décembre 199 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS) de manière à prévoir l'exonération fiscale des revenus perçus en vertu de la loi fédérale du 19 juin 2020 sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés. La loi est entrée en vigueur immédiatement sans aménager le délai habituel de mise en œuvre de deux ans au niveau fiscal. Depuis l'entrée en vigueur de la loi, ces prestations sont donc exonérées directement sur la base de la LHID. Il y a lieu d'assainir le cadre juridique cantonal en prévoyant l'exonération également dans la LICD.

3. Modifications proposées

3.1. Adaptations à la révision du droit de la société anonyme (art. 21 al. 8, 132, al. 1^{bis}, 133 al. 2)

Les modifications apportées visent à tenir compte de l'introduction du capital de fluctuation et de la possibilité, pour les entreprises, de tenir leurs comptes en monnaie étrangère.

3.2. Refonte du barème de l'impôt sur les prestations en capital (art. 39 et art. 84)

Par motion du 24 juin 2021 (2021-GC-91), les députés Achim Schneuwly et Hubert Dafflon demandent une réduction fiscale sur les prestations en capital provenant des piliers 2 et 3a. Cette requête est notamment motivée par le fait qu'en comparaison intercantonale le canton de Fribourg impose lourdement les prestations en capital.

Le Grand Conseil a adopté ladite motion le 2 février 2022. Le projet propose la refonte du barème d'impôt des prestations en capital conformément à la proposition des motionnaires.

3.3. Exonération des prestations transitoires en faveur des travailleurs et travailleuses âgés (art. 25 al.1, let. k)

La modification vise à adapter le droit cantonal à la modification de la LHID entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2021.

3.4. Adaptation aux effets de la progression à froid (art. 36 al. 1, 2, 37 al. 1)

La progression à froid est le phénomène de l'augmentation de la charge fiscale réelle, due à l'augmentation du revenu nominal et à l'application d'un barème fiscal rigide. L'augmentation de la charge fiscale résulte du passage dans un échelon supérieur du barème progressif sans qu'il y ait pour autant une amélioration réelle du pouvoir d'achat. Les barèmes d'impôt sur le revenu et la fortune ainsi que les déductions sociales doivent être adaptés lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté d'au moins 5% depuis la dernière adaptation mais au moins tous les trois ans. Compte tenu de la très faible augmentation de l'indice suisse des prix, la dernière adaptation des effets de la progression à froid a eu lieu en 2008 avec effet au 1^{er} janvier 2009.

Selon le rapport du Conseil d'Etat du 8 mars 2022, si l'on compare l'indice 2007 (indice de référence) à celui de 2021, on constate une augmentation de l'IPC de 1,1327%. Bien que le taux de 5% ne soit pas du tout atteint, la comparaison entre les déductions actuelles et celles après compensation des effets de la progression à froid démontre qu'avec un arrondi à la centaine la plus proche, la plupart des montants doivent

être adaptés. La compensation des effets de la progression à froid aurait ainsi un impact pour la majorité des contribuables concernés par ces déductions même s'il est difficile d'effectuer des projections dans les cas individuels.

La compensation se justifie également et particulièrement au regard de la situation géopolitique et économique mondiale qui a entraîné une inflation de l'ordre de 3% depuis le début de l'année. Les annonces peu optimistes en matière d'approvisionnement énergétique, l'enlisement de la guerre en Ukraine ou encore la situation sanitaire toujours instable sont autant d'éléments qui vont continuer à contribuer à l'augmentation des prix.

3.4.1. Introduction d'une déduction sociale pour les parents divorcés, séparés ou non mariés d'enfants majeurs (art. 36 al. 1 let. c)

Par motion du 9 septembre 2021 (2021-GC-12), les député-e-s Eric Collomb et Francine Defferrard demandent au Conseil d'Etat de proposer une modification de la LICD de manière à prévoir une déduction fiscale pour le parent séparé, divorcé ou non marié qui verse des pensions alimentaires à son enfant majeur. Selon les motionnaires, le parent qui continue de verser une contribution d'entretien pour un enfant majeur ne peut plus faire valoir de déductions sociales. Les motionnaires proposent de s'inspirer de la notice n° 12 édictée par le canton de Berne. Cette dernière permet une déduction fiscale pour le parent séparé, divorcé ou non marié qui verse des pensions alimentaires à l'enfant majeur.

Dans sa réponse du 21 décembre 2021, le Conseil d'Etat a expliqué, en substance, que le canton de Fribourg applique déjà (largement) la pratique bernoise susmentionnée. Il est en outre possible pour les parents de définir une répartition différente de la déduction sociale, notamment une répartition par moitié de la déduction sociale pour les enfants.

Lors des débats au Grand Conseil, il s'est avéré que le débat ne porte pas véritablement sur la déduction sociale pour enfants – dont le parent payeur peut bénéficier dès que l'enfant est majeur – mais de l'introduction d'une seconde déduction sociale, pour personne nécessiteuse, dont pourrait bénéficier le parent qui obtient la contribution alimentaire. Cette seconde déduction n'est pas abordée dans la motion mais figure également dans la notice n° 12 du canton de Berne. Elle s'élève aujourd'hui à 4600 francs, alors que la déduction sociale pour enfant se monte elle à 8000 francs.

Concrètement, la mise en œuvre de cette mesure revient à accorder deux déductions sociales (déduction pour enfant et déduction pour personnes nécessiteuses) pour tenir compte des «coûts» engendrés par un enfant. Cette seconde déduction est accordée au parent divorcé, séparé ou non marié qu'il

ou elle vive seul-e avec l'enfant ou en concubinage. Comme déjà indiqué, dans la plupart des cas la déduction ne pourra pas être revendiquée par les concubins pour leurs enfants majeurs communs, étant donné que les contributions alimentaires ne sont en principe pas admises dans ce type de constellation. Il n'en demeure pas moins qu'avec cette nouvelle déduction, il sera possible de faire valoir deux déductions pour un seul enfant. Cette possibilité n'existe pas pour les couples mariés.

Le Grand Conseil a adopté la motion à une large majorité le 2 février 2022. La présente révision met en œuvre la motion selon les lignes directrices qui seront exposées au ch. 4.

3.5. Suppression de l'intérêt compensatoire (art. 206 al. 1)

L'intérêt compensatoire est l'intérêt qui est perçu entre le terme général d'échéance (en principe le 30 avril N+1) et la date du décompte de la période fiscale N, si les acomptes payés sont inférieurs au montant du décompte. Initialement, le délai de dépôt de la déclaration d'impôt était fixé au 1^{er} mars N+1 (aujourd'hui 31 mars). Sur la base de la déclaration d'impôt, le ou la contribuable était en mesure de déterminer si les acomptes facturés par le SCC étaient suffisants par rapport aux revenus et à la fortune effectivement obtenus durant l'année fiscale considérée. Dans la négative, il ou elle était en mesure de s'acquitter du solde par le biais de l'acompte volontaire (bulletin de versement vierge). Cet intérêt s'est longtemps élevé à 1,5%. Il pouvait être cumulé avec la perception d'intérêts moratoires sur acomptes et d'intérêts moratoires sur décompte.

La situation a évolué: depuis 2014, les contribuables ont la possibilité d'obtenir une ou plusieurs prolongations du délai de dépôt de la déclaration d'impôt en s'acquittant d'un émolument. Le délai peut être prolongé à fin juin, fin août, fin octobre ou jusqu'au 15 décembre au plus tard. On rappellera également que les indépendants disposent d'un délai de dépôt au 30 juin et les cadres d'entreprises au 31 août. Si le ou la contribuable dispose d'un délai supplémentaire pour déposer sa déclaration d'impôt, il ou elle n'est pas en mesure d'estimer jusqu'au 30 avril le montant d'impôt encore dû après paiement des acomptes facturés. La perception des intérêts compensatoires est donc devenue incohérente: d'un côté le ou la contribuable a la possibilité de repousser le dépôt de la déclaration d'impôt moyennant émolument, mais s'il ou elle en profite, il ou elle peut se voir infliger un intérêt compensatoire s'il s'avère a posteriori que les acomptes acquittés n'étaient pas suffisants. A cela s'ajoute le fait que l'intérêt compensatoire est souvent mal compris et accepté par les contribuables qui se sont acquittés de tous les acomptes qui leur ont été facturés et qui n'ont aucune marge de manœuvre sur l'avancement des travaux de taxation du SCC.

On relèvera enfin que la Direction des finances (DFIN) a fixé le taux de l'intérêt compensatoire à 0% en 2020 en raison de la pandémie puis dès 2022 pour tenir compte d'une modification intervenue dans le système de remboursement de l'impôt anticipé. Dès 2022, l'impôt anticipé est imputé sur le décompte des impôts cantonaux de l'année courante (et non de l'année suivante). Cette modification permet au canton de Fribourg d'aligner sa pratique de remboursement sur celle d'une vingtaine de cantons. Or, la fixation de l'intérêt compensatoire à 0% constitue une condition nécessaire au nouveau système, l'impôt anticipé ne pouvant pas porter intérêt.

Compte tenu de tous les éléments qui précèdent, le projet de révision propose de modifier la LICD de manière à supprimer la mention de la perception de l'intérêt compensatoire. Les intérêts moratoires sur acomptes (lorsque le ou la contribuable ne s'acquitte pas ou tardivement des acomptes facturés) et les intérêts moratoires sur décomptes (lorsque le ou la contribuable ne s'acquitte pas du solde d'impôt fixé dans le décompte dans le délai imparti) sont en revanche maintenus.

La suppression de l'intérêt compensatoire nécessite d'adapter la pratique en matière de rappels d'impôt: selon la pratique appliquée en cas de rappel d'impôt, le SCC prélevait un intérêt compensatoire (1,5%) sur les montants rappelés (la disposition légale prévoit uniquement l'obligation de prélever un intérêt sans mentionner lequel). En matière d'impôt fédéral direct, un intérêt moratoire est perçu. On rappellera que l'obligation de prélever un intérêt en cas de rappel d'impôts découle du droit harmonisé (art. 53 et 53a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [RS 642.14; LHID]).

Avec la suppression de l'intérêt compensatoire, la pratique du SCC ne peut être maintenue. Dorénavant, en cas de rappels d'impôt, un intérêt moratoire sera perçu. Pour des questions de sécurité juridique, la précision est apportée dans la loi.

4. Commentaire des dispositions proposées (LICD)

Art. 21 al. 8

Les modifications apportées suivent le droit fédéral. Ces deux alinéas sont modifiés en raison de l'introduction de la marge de fluctuation du capital dans le code des obligations.

Art. 34 al. 1 let. k

La nouvelle disposition légale aménage l'exonération fiscale des prestations transitoires en faveur des chômeurs et chômeuses âgé-e-s.

Art. 36 al. 1 et 2

Les déductions sociales pour enfant mineur ou faisant un apprentissage ainsi que pour les orphelins sont augmentées conformément aux propositions et conclusions du rapport du Conseil d'Etat du 8 mars 2022 sur les effets de la progression à froid. Le revenu à partir duquel la déduction sociale est réduite est également augmenté (alinéa 1 let. a et b). Il en va de même des déductions sociales pour les contribuables de condition modeste (alinéa 2).

L'alinéa 1 let. c permet en outre de mettre en œuvre la motion Collomb/Defferrard. La déduction pour personnes nécessiteuses existe déjà dans la LICD. Contrairement au montant applicable à l'impôt fédéral direct (6500 francs ou dans le canton de Berne 4600 francs) le montant déductible à Fribourg est modique puisqu'il s'élève à 1000 francs. Jusqu'à présent cette déduction n'était en principe pas accordée aux parents divorcés, séparés ou non mariés.

Avec l'augmentation de la déduction, le nouveau régime applicable est le suivant: le parent qui verse la contribution d'entretien pour l'enfant majeur sans pouvoir la déduire pourra faire valoir la déduction sociale de 8600 francs (alinéa 1 let. a). Il n'est plus nécessaire que l'enfant en apprentissage ou aux études soit *exclusivement* à la charge du ou de la contribuable. Avec la double déduction, on pose en effet la présomption que les deux parents subviennent, dans une certaine mesure, à l'entretien de l'enfant. La déduction sociale pour enfant ne sera donc plus partagée entre les deux parents d'un enfant majeur. Le parent qui ne bénéficie pas de la déduction sociale pourra faire valoir la déduction pour personne nécessiteuse dans la mesure où l'on considère qu'il ou elle supporte également la charge d'entretien. Dans le canton de Berne, cette déduction s'élève à 4600 francs et la déduction pour enfant s'élève à 8000 francs. Afin de garder la même proportion, il est proposé de relever la déduction pour personnes nécessiteuses à 5000 francs par an, étant donné que la déduction sociale pour enfant se monte à 8600 francs. La déduction pour personnes nécessiteuses ne pourra être revendiquée que par les contribuables qui versent une contribution d'entretien pour l'enfant et qui voient leur situation se péjorer suite à la majorité de l'enfant. Les parents non mariés qui ne versent pas de contribution d'entretien peuvent quant à eux faire valoir chacun la moitié de la déduction sociale pour enfant.

Différentes autres options ont été analysées dans le cadre de l'évaluation du coût de cette mesure. Les explications à ce sujet se trouvent au chapitre 5.

Les dispositions légales restent générales et abstraites afin de pouvoir continuer à s'appliquer à différents cas de figure; il paraît en effet problématique de régler le seul cas des parents d'enfants majeurs divorcés, séparés ou non mariés dont l'un d'eux verse des contributions d'entretien.

Art. 37 al. 1

Le barème d'impôt sur le revenu est refondu afin de tenir compte du rapport sur les effets de la progression à froid.

Art. 39

Le barème et les déductions applicables en matière d'impôt sur les prestations en capital sont adaptés conformément à la motion Schneuwly/Dafflon.

Art. 84 al. 3 et 3^{bis}

Le barème d'impôt des prestations en capital imposées à la source doit être adapté conformément aux modifications de l'art. 39 LICD, tout en tenant compte du fait que la retenue à la source comporte également l'impôt communal et l'impôt ecclésiastique.

Art. 132 al. 1^{bis}

Avec le nouveau droit comptable, les personnes morales peuvent tenir leurs comptes annuels en monnaie étrangère. Dans ce cas de figure, il y a lieu de déterminer la manière dont le bénéfice net – établi en francs suisse – doit être défini. Dans ces cas de figure la disposition légale précise que l'on appliquera le taux annuel moyen.

Art. 133 al. 2 (nouveau)

Cette disposition constitue le parallèle de l'art. 132 al. 1^{bis} pour l'impôt sur le capital.

Art. 192 al. 1

La disposition légale prévoit dorénavant expressément qu'en cas de rappel d'impôt un intérêt moratoire doit être perçu (voir ch. 2.3).

Art. 206 al. 1

La modification proposée supprime la possibilité de percevoir un intérêt compensatoire. La décision de fixer l'intérêt compensatoire à 0% dans l'ordonnance DFIN est ainsi ancrée dans la loi.

Entrée en vigueur

La loi n'est pas soumise au référendum financier. En revanche elle est soumise au référendum législatif.

Le Conseil d'Etat propose une entrée en vigueur au 1.1.2023.

5. Incidences de la révision

5.1. Incidences financières de la révision pour l'Etat

5.1.1. Refonte du barème de l'impôt sur les prestations en capital

La mise en œuvre du nouveau barème d'impôt sur les prestations en capital entraînera des pertes de recettes fiscales estimées entre 9,1 et 10,6 mios de francs par période fiscale (sur la base des périodes fiscales 2018, 2019 et 2020).

5.1.2. Compensation des effets de la progression à froid

L'incidence financière de la compensation des effets de la progression à froid déterminée selon les modalités de calcul exposées dans le rapport du Conseil d'Etat du 8 mars 2022 au titre de l'impôt cantonal de base, sur la base des statistiques fiscales officielles au 30.06.2021, est la suivante:

a) Sur le revenu:

> Barème de l'impôt sur le revenu	4,9 mios
> Déductions sociales pour enfants	0,8 mio
> Déductions sociales pour revenus modestes	0,7 mio
> Coût total modifications sur le revenu	6,6 mios

Le coût total de 6,6 mios de francs ne correspond pas exactement à la somme des coûts de chaque mesure (4,9 + 0,8 + 0,0 + 0,7 = 6,4 mios) en raison de la progressivité des déductions et des interactions entre ces dernières.

Les incidences financières ci-dessus sont exprimées en impôt cantonal de base. Le coefficient cantonal de l'impôt sur le revenu doit être appliqué sur les montants ci-dessus. Ainsi, avec le coefficient actuel de 96%, le coût total pour le canton est estimé à 6,3 mios de francs.

b) Sur la fortune:

Comme le barème de l'impôt sur la fortune et les déductions ont été adaptés en 2021, aucune compensation des effets de la progression à froid n'est calculée.

5.1.3. Déduction pour personnes nécessiteuses

Aujourd'hui, la déduction pour personnes nécessiteuses ne s'applique en principe pas aux parents pour le soutien de leurs enfants. Avec la présente révision, il est prévu que le parent d'un enfant majeur qui pourvoit à son entretien et reçoit une contribution d'entretien de l'autre conjoint-e puisse revendiquer cette déduction. Il est proposé de fixer cette déduction à 5000 francs (voir ch. 2.2.3). Pour le calcul de l'impact financier de l'augmentation de la déduction pour personnes nécessiteuses et l'extension de son application aux parents divorcés,

séparés et non mariés, le SCC a dû tenir compte de plusieurs hypothèses de travail:

- > Tous les enfants majeurs (nés avant le 30.12.2001) avec un parent ni marié, ni en partenariat enregistré ont été sélectionnés;
- > Les doublons (même prénom et même date de naissance) ont été neutralisés manuellement;
- > La sélection a été faite sur la base des enfants annoncés dans la déclaration d'impôt (5858 enfants) et ceux retenus dans l'avis de taxation (5194 enfants). Pour la simulation, le nombre d'enfants annoncés dans la déclaration d'impôt a été retenu. Le SCC a en effet considéré que la différence constatée entre déclaration et taxation concerne vraisemblablement des cas dans lesquels le SCC a biffé la déduction car elle était revendiquée par le deux parents. A l'avenir ce sont justement les situations qui doivent être corrigées.
- > Le taux d'imposition cantonal moyen retenu pour la simulation s'élève à 8,35%.

Les simulations ont été effectuées en tenant compte de différents montants de déductions. Le coût peut être estimé comme suit:

Coût de la nouvelle déduction pour enfant (la déduction a été appliquée pour les 5858 enfants identifiés):

Nouvelle déduction par enfant	Total montant imposable déduit	Total cote déduite
1000	5 858 000	489 346
2000	11 716 000	978 693
3000	17 574 000	1 468 039
4000	23 432 000	1 957 386
4600	26 946 800	2 250 994
5000	29 290 000	2 446 732
6000	35 148 000	2 936 079
6500	38 077 000	3 180 752
7000	41 006 000	3 425 425

Coût de l'augmentation de la déduction pour personnes nécessiteuses existante:

Déduction pour personne nécessiteuse	Coût
1000	-
2000	70 009
3000	190 633
4000	310 154
4600	380 964
5000	428 571
6000	545 805
6500	603 974
7000	661 976

Le coût total de la mesure s'élève dès lors à environ 2,9 mios de francs (2 446 732 + 428 571) pour une déduction augmentée à 5000 francs. Le coefficient cantonal actuel de 96% doit être appliqué sur ce montant. Le coût total est ainsi estimé à 2,8 mios de francs.

5.1.4. Suppression de l'intérêt compensatoire

La suppression de l'intérêt compensatoire entraîne une diminution des recettes fiscales de l'ordre de 0,9 mio de francs.

Cette suppression implique la modification de la pratique du SCC en matière de rappels d'impôt. Le fait de prélever dorénavant un intérêt moratoire au lieu d'un intérêt compensatoire sur les montants rappelés générera des recettes supplémentaires qui sont toutefois négligeables (de l'ordre de 100 000 francs) et ne sont dès lors pas reprises dans le tableau figurant sous le ch. 5.1.5.

5.1.5. Incidence fiscale totale pour l'Etat

Mesure	Incidence fiscale annuelle en cote cantonale de base (100%, en mios)	Entrée en vigueur
Barème prestations en capital	10,0	2023
Compensation des effets de la progression à froid	6,6	2023
Déduction sociale personnes nécessiteuses	2,9	2023
Suppression de l'intérêt compensatoire	0,9	2023
Total	20,4	2023

5.2. Incidences financières pour les communes et les paroisses

5.2.1. Refonte du barème de l'impôt sur les prestations en capital

Pour les communes, la mise en œuvre et l'application du barème proposé pour l'imposition des prestations en capital entraînera des pertes de recettes fiscales estimées entre 7,3 et 8,5 mios de francs par période fiscale.

Elles sont estimées entre 0,9 et 1 mio de francs pour les paroisses.

5.2.2. Compensation des effets de la progression à froid

L'incidence financière de la compensation des effets de la progression à froid s'élève, pour les communes, au montant suivant:

> Barème de l'impôt sur le revenu	3,9 mios
> Déductions sociales pour enfants	0,6 mio
> Déduction sociales pour revenus modestes	0,6 mio
> Coût total modifications sur le revenu	5,3 mios

Le coût total de 5,3 mios de francs ne correspond pas exactement à la somme des coûts de chaque mesure (3,9 + 0,6 + 0,6 = 5,1 mios) en raison de la progressivité des déductions et des interactions entre ces dernières.

Pour les paroisses, l'adaptation des barèmes et des déductions sociales aux effets de la progression à froid entraîne une perte de recettes fiscales de l'ordre de 0,7 mio de francs.

5.2.3. Déduction pour personnes nécessiteuses

L'augmentation de la déduction pour personnes nécessiteuses de 1000 francs à 5000 francs entraîne un coût pour les communes de l'ordre de 2,3 mios de francs.

Pour les paroisses le coût de cette mesure est estimé à 0,3 mio de francs.

5.2.4. Suppression de l'intérêt compensatoire

L'intérêt compensatoire n'est pas forcément perçu par les communes. Sa suppression devrait entraîner un coût négligeable pour celles qui le connaissent.

5.2.5. Incidence fiscale totale pour les communes et les paroisses

Mesure	Incidence fiscale communes (en mios)	Incidence fiscale paroisses (en mio)	Entrée en vigueur
Barème prestations en capital	8	1,0	2023
Compensation des effets de la progression à froid	5,3	0,7	2023
Déduction sociale personnes nécessiteuses	2,3	0,3	2023
Total	15,6	2,0	2023

5.3. Incidences informatiques

Des modifications informatiques sont nécessaires dans les applications de taxation des personnes physiques. Des adaptations seront aussi nécessaires dans le logiciel FriTax pour le dépôt de la déclaration.

Le coût de ces modifications est toutefois insignifiant dès lors qu'elles porteront principalement sur des paramètres.

6. Aspects juridiques

La présente révision vise à adapter le droit cantonal aux modifications de la LHID, conformément au mandat d'harmonisation prévu à l'article 129 de la Constitution fédérale (Cst.; RS 101).

Les mesures visant à alléger la charge fiscale des personnes physiques s'inscrivent dans le cadre de l'article 81 de la Constitution cantonale (Cst.; RSF 10.1). La mesure visant à permettre au parent divorcé, séparé ou non marié d'un enfant majeur bénéficiaire de contributions d'entretien de bénéficier de la déduction pour personnes nécessiteuses vise à établir une certaine égalité de traitement entre les deux parents dès la majorité de l'enfant. Les deux parents divorcés, qu'ils vivent seul-e ou en concubinage, peuvent alors bénéficier de deux déductions pour le même enfant. Cette déduction supplémentaire génère en revanche une certaine inégalité de traitement avec les parents mariés qui peuvent revendiquer une seule déduction pour leurs enfants majeurs.

6.1. Referendum

La question du referendum financier est réglée aux articles 45 et 46 de la Constitution cantonale. L'art. 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.

7. Développement durable

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



Botschaft 2022-DFIN-12

23. August 2022

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

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

1. Einleitung

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) angepasst werden, die die Revision des Aktienrechts sowie die Steuerbefreiung der Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose betreffen. Mit dieser Revision sollen auch die Motionen Schneuwly/Dafflon 2021-GC-91 und Collomb/Defferrard 2021-GC-128 sowie der Bericht des Staatsrats vom 8. März 2022 zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression umgesetzt werden. Sie regelt schliesslich die Aufhebung der Ausgleichszinsen und geht näher auf die Frage der in Nachsteuerverfahren anwendbaren Zinsen ein.

Die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECD) vorgesehene Mindestbesteuerung ist in diesem Entwurf nicht geregelt: Das entsprechende Bundesgesetz kommt im Juni 2023 vor das Stimmvolk und soll im Januar 2024 in Kraft treten. Aufgrund der damit verbundenen Unsicherheiten werden die erforderlichen kantonalen Gesetzesänderungen in die Revision vom nächsten Jahr aufgenommen.

2. Vernehmlassungsergebnisse und weiteres Vorgehen

2.1. Gesetzesvorentwurf

Der in die Vernehmlassung geschickte Gesetzesvorentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern entsprach weitgehend dem vorliegenden Entwurf und umfasste folgende Punkte:

- > Anpassung des kantonalen Rechts, um der Einführung des Rechtsinstituts des Kapitalbands Rechnung zu tragen, aber auch um die Frage der Buchführung in ausländi-

scher Währung in Zusammenhang mit der vom Bundesparlament am 19. Juni 2020 beschlossenen Aktienrechtsrevision zu regeln;

- > Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen in Umsetzung der am 24. Juni 2021 eingereichten und vom Grossen Rat am 2. Februar 2022 gutgeheissenen Motion Schneuwly Achim und Dafflon Hubert (2021-GC-91);
- > Ausweitung des Geltungsbereichs des Sozialabzugs für unterstützungsbedürftige Personen und Erhöhung des Betrags zugunsten des getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteils, der seinem volljährigen Kind weiterhin Unterhaltsbeiträge zahlt, in Umsetzung der am 2. Februar 2022 mit grosser Mehrheit angenommenen Motion 2021-GC-12, Eric Collomb und Francine Defferrard;
- > Ausgleich der Folgen der kalten Progression gemäss Vorschlag des Staatsrats in seinem diesbezüglichen Bericht vom 8. März 2022;
- > Aufhebung des Ausgleichszinsens.

2.2. Verfahren

Der Gesetzesvorentwurf wurde vom 15. März bis 17. Juni 2022 in eine externe Vernehmlassung gemäss Artikel 22 Abs. 1 des Reglements vom 24. Mai 2005 über die Ausarbeitung der Erlasse (AER) geschickt.

Insgesamt gingen 45 Stellungnahmen ein von:

- > 12 kantonalen Behörden
- > 18 Gemeinden, dem Freiburger Gemeindeverband (FGV) und der Konferenz der Ammänner der Hauptorte und der grossen Gemeinden des Kantons Freiburg
- > 3 Pfarreien
- > 6 politischen Parteien
- > 4 privaten Organisationen und Privatunternehmen

Die Einzelheiten der Stellungnahmen und die Liste der Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer finden sich im Bericht über das Ergebnis der Vernehmlassung, der auf der Website der kantonalen Vernehmlassungen eingesehen werden kann (auf Französisch). Im Wesentlichen befürworteten die Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer

den Vorentwurf weitgehend. Die Kritikpunkte werden im Folgenden aufgeführt:

2.3. Vernehmlassungsergebnisse

2.3.1. Anpassung des Aktienrechts

Zur Anpassung des Aktienrechts infolge einer eidgenössischen Aktienrechtsrevision wurde keine Kritik geäußert.

2.3.2. Sozialabzug für getrennt lebende, geschiedene oder unverheiratete Elternteile volljähriger Kinder

Zur geplanten Ausweitung des Sozialabzugs für unterstützungsbedürftige Personen auf geschiedene, getrennt lebende und unverheiratete Elternteile volljähriger Kinder wurde von verschiedenen Vernehmlassungsteilnehmenden Kritik geäußert. Das Amt für Gesetzgebung (GeGA) schlägt vor, einige konkrete Beispiele in den Entwurf aufzunehmen, die die verschiedenen Situationen aufzeigen, in denen Eltern in bestimmten Fällen für ihre Kinder nicht nur einen Kinderabzug, sondern auch einen Abzug für unterstützungsbedürftige Personen geltend machen können. Weiter gibt das GeGA auch zu bedenken, dass dieser zusätzliche Abzug zu einer Ungleichbehandlung gegenüber verheirateten Eltern führt, die nur einen Abzug für ihre volljährigen Kinder beanspruchen können, und stellt sich die Frage, ob die gesetzliche Verankerung dieser Ungleichbehandlung nicht verfassungswidrig ist. Nach Ansicht des GeGA sollte dem erläuternden Bericht entnommen werden können, ob diese Ungleichbehandlung mit der Verfassung vereinbar ist.

Das Büro für die Gleichstellung von Frau und Mann und für Familienfragen (GFB) ist der Auffassung, dass dieser zweite Abzug nur dem getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteil gewährt werden soll, der allein mit dem Kind oder im Konkubinat lebt. Es kann also der Fall eintreten, dass zwei Konkubinatspartner/innen für dasselbe Kind zwei Sozialabzüge geltend machen können, während diese Möglichkeit für verheiratete Paare nicht besteht. Diese Ungleichbehandlung erachtet das GFB als besonders problematisch.

Die sozialdemokratische Partei (SP) stellt fest, dass der Sozialabzug für geschiedene, getrennt lebende oder unverheiratete Eltern volljähriger Kinder die Ungleichbehandlung zwischen verheirateten und unverheirateten Paaren, zwischen sorgeberechtigtem und nicht sorgeberechtigtem Elternteil sowie zwischen volljährigen und minderjährigen Kindern weiter verstärkt, und lehnt diesen Teil der Revision aufgrund der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ab.

Die Mitte ist zur Frage des Sozialabzugs für geschiedene, getrennt lebende oder unverheiratete Eltern mit volljährigen Kindern geteilter Meinung.

Die Liberalen (FDP) finden die Einführung eines Sozialabzugs für geschiedene Eltern volljähriger Kinder interessant. Die FDP schlägt vor, dass im Falle von Unterhaltszahlungen eines Elternteils an ein volljähriges Kind der gesamte Betrag beim unterhaltszahlenden Elternteil abzugsfähig sein soll, dieser Betrag jedoch beim volljährigen Kind, das die Unterhaltszahlungen erhält, zu besteuern wäre. Gleichzeitig würde der Sozialabzug beim anderen Elternteil, der das volljährige Kind beherbergt, bestehen bleiben.

Die vorgeschlagene Änderung wirft zahlreiche Fragen auf. Vor einer Stellungnahme zu den einzelnen Bemerkungen ist ein Blick auf das geltende Steuerrecht sinnvoll. Für Elternteile minderjähriger Kinder mit Unterhaltszahlungen gilt grundsätzlich folgende Steuerregelung: Der «zahlende» Elternteil kann den Betrag seiner geleisteten Unterhaltszahlungen abziehen. Der «begünstigte» Elternteil muss den Unterhaltsbeitrag versteuern, kann aber den **Sozialabzug für Kinder** geltend machen. Mit dem Einverständnis beider steuerpflichtigen Elternteile tritt die Kantonale Steuerverwaltung (KSTV) jedoch auf eine hälftige Aufteilung des Abzugs ein. Sobald das Kind volljährig wird, ändert sich das Steuersystem. Nach dem harmonisierten Bundesrecht ist der Unterhaltsbeitrag bei der jungen Empfängerin/beim jungen Empfänger steuerfrei. Im Gegenzug kann der «zahlende» Elternteil seine geleisteten Unterhaltsbeiträge nicht mehr in Abzug bringen. Derjenige Elternteil, der den Unterhaltsbeitrag erhalten hat, kann weiterhin den **Sozialabzug für Kinder** geltend machen und hat grundsätzlich Anspruch auf den vollen Abzug. Mit dem Einverständnis beider steuerpflichtigen Elternteile tritt die KSTV jedoch auf eine hälftige Aufteilung des Abzugs ein.

Die Motion Collomb/Defferrard verlangt vom Staatsrat, der Verschlechterung der Situation des zahlenden Elternteils bei Erreichen der Volljährigkeit des Kindes Rechnung zu tragen und sich dabei an der Berner Praxis zu orientieren. Diese entspricht der oben erwähnten Freiburger Praxis. Der Kanton Bern sieht jedoch auch vor, dass der «zahlende» Elternteil einen **Sozialabzug für unterstützungsbedürftige Personen** geltend machen kann, der sich dort auf 4000 Franken beläuft. Derjenige Elternteil, der den Unterhaltsbeitrag erhalten hat, erhält weiterhin den **Sozialabzug für Kinder**.

Die vorgeschlagene Gesetzesbestimmung ist Teil der Umsetzung der mit grosser Mehrheit angenommenen Motion. Der Staatsrat hat eine Regelung vorgeschlagen, die die oben erwähnte Berner Praxis vollständig übernimmt. Daraus ergibt sich, dass ein Kind tatsächlich zu zwei vollen Abzügen berechtigen kann, zum einen zum Kinderabzug und zum anderen zum Abzug für unterstützungsbedürftige Personen. Da jeder Elternteil seinen eigenen vollen Abzug geltend machen kann, ist es nicht mehr notwendig, halbe Abzüge

vorzusehen. Hingegen ist es sinnvoll, darauf hinzuweisen, dass ein Konkubinatspaar grundsätzlich keinen «doppelten Abzug» für ein gemeinsames Kind geltend machen kann, da die KSTV in diesem Fall grundsätzlich keine Unterhaltszahlungen zulässt. Die Bestimmung wird hauptsächlich für volljährige Kinder von getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern oder, im Falle von Konkubinatspaaren, für deren nicht gemeinsamen Kinder zur Anwendung kommen. Der Staatsrat hat in seinem erläuternden Bericht auch auf die namentlich vom GeGA angesprochenen Gleichbehandlungsprobleme hingewiesen. Einen solchen «Doppelabzug» gibt es jedoch bereits in mehreren Kantonen und bei der direkten Bundessteuer, was bisher nicht angefochten wurde. Dem Vorschlag der FDP kann nicht gefolgt werden, da sich die Steuerfreiheit der Unterhaltszahlungen, die volljährige Kinder erhalten, aus dem harmonisierten Steuerrecht des Bundes ergibt. Eine Änderung in die vorgeschlagene Richtung würde daher eine Gesetzesänderung auf Bundesebene erfordern.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt schlägt der Staatsrat vor, die in Umsetzung der vom Grossen Rat weitgehend befürworteten Motion vorgeschlagene Bestimmung beizubehalten.

2.3.3. Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen

Die SP und die Mitte Links CSP lehnen die Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen insbesondere aufgrund der geringen Anzahl von Steuerpflichtigen, die diese Massnahme im Vergleich zu ihren Kosten betrifft, ab. Der FGV fordert, dass die Einrichtung, die die Kapitaleistung auszahlt, verpflichtet wird, die Quellensteuer für den Kanton und die Gemeinde einzubehalten und an diese zu überweisen.

Es wurden in den letzten Jahren regelmässig Vorstösse zur Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen eingereicht, eine Forderung, die dadurch gerechtfertigt ist, dass der Kanton Freiburg bei interkantonalen Vergleichen der Steuerbelastung für bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen an zweitletzter Stelle steht.

Der Grosse Rat hat die Motion zur Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen mit grosser Mehrheit angenommen, und die geforderte Senkung bleibt moderat. Aus diesen Gründen wird der Staatsrat diese Änderung im Rahmen der Botschaft beibehalten.

Die Forderung des FGV nach einer Quellenbesteuerung aller Kapitaleistungen kann nicht berücksichtigt werden, da sie dem harmonisierten Bundesrecht zuwiderläuft, wie der Staatsrat in seiner Antwort auf das Postulat 2015-GC-161 Schnyder/de Weck ausgeführt hatte. Es ist nicht in der Kompetenz des Freiburger Gesetzgebers, die Quellenbesteuerung von Kapitaleistungen auf Personen mit Schweizer Staatsbürgerschaft oder einer Niederlassungsbewilligung,

die in der Schweiz wohnen oder sich dort aufhalten, auszu dehnen.

2.3.4. Ausgleich der Folgen der kalten Progression (Art. 36 Abs. 1, 2)

Die Mitte Links CSP fragt sich, ob dieser Ausgleich nicht um ein oder zwei Jahre aufgeschoben werden sollte, damit sie mit stabilisierten Wirtschaftskennzahlen vorgenommen werden kann.

Der FGV spricht sich für eine mindestens zweijährige Verschiebung der Umsetzung dieser Massnahme aus, um die Gemeinden vor den Auswirkungen zu schonen, die sich auf ihre Leistungen niederschlagen werden. Ausserdem bringt sie eine andere Lösung ins Spiel, die den Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern entgegenkommen könnte, nämlich die Einführung von 12 Monatsraten, wodurch die Akontozahlungen über das Jahr besser verteilt würden.

Der Staatsrat räumt ein, dass die Teuerung per 31. Dezember 2021 nicht unbedingt einen Ausgleich der Folgen der kalten Progression erfordert. Andererseits liegt die bekannte Inflation seit Anfang 2022 bei über 3%. Es gibt Stimmen, die sofortige Massnahmen für die Konsumentinnen und Konsumenten fordern. Angesichts des weltweit unruhigen geopolitischen und wirtschaftlichen Umfelds ist ein Ausgleich der Folgen der kalten Progression ab der Steuerperiode 2023 sinnvoll und notwendig.

Mit einer Verteilung der Akontozahlungen auf 12 Monatsraten können die Steuerpflichtigen ihre Zahlung besser staffeln, was das Bezugsrisiko der Steuerbehörden verringert. Diese Massnahme führt aber nicht zu einer Senkung der Steuerlast der Steuerpflichtigen und stellt keine Massnahme zur Berücksichtigung der steigenden Lebenshaltungskosten dar. Die Prüfung, ob ein Wechsel zu 12 Akontozahlungen zweckmässig wäre, sollte wie mit dem FGV besprochen Gegenstand eines separaten Projekts sein.

2.3.5. Auswirkungen des Entwurfs

Das GFB ist der Auffassung, dass es auf der Grundlage des erläuternden Berichts schwierig ist, sich ein klares Bild vom tatsächlichen Nutzen für die Steuerpflichtigen zu machen, insbesondere mit Blick auf die Kaufkraft für die prekärsten Haushalte punkto Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen aus der 2. Säule und der Säule 3a, Folgen der kalten Progression durch eine Tarifstufenanpassung oder Einführung eines Sozialabzugs für geschiedene, getrennt lebende oder unverheiratete Elternteile von volljährigen Kindern.

Obwohl die Finanzverwaltung (FinV) keine Bemerkungen zu den Gesetzesänderungen an sich hat, ist sie weiterhin besorgt über die erheblichen Steuerausfälle, die sich aus dieser Vorlage für die öffentliche Hand ergeben. Sie ist der Ansicht,

dass diese Steuerausfälle zusätzlich zu den Auswirkungen der kürzlich in Kraft getretenen Steuersenkungen die Einhaltung des vorgeschriebenen ausgeglichenen Voranschlags in den kommenden Jahren erschweren dürften.

Der FGV hat verschiedene Bemerkungen und Vorschläge zu den Gesetzesänderungen gemacht. Er nennt verschiedene negative finanzielle Auswirkungen für die Gemeinden im Zusammenhang mit bestimmten Gesetzesänderungen. Seiner Ansicht werden die Anpassung des Tarifs der Steuer auf Kapitalleistungen, der Sozialabzug für geschiedene, getrennt lebende oder unverheiratete Eltern volljähriger Kinder und der Ausgleich der Folgen der kalten Progression erhebliche, für jede fragliche Änderungen auf mehrere Millionen Franken geschätzte finanzielle Auswirkungen auf die Gemeindefinanzen haben. Er stellt klar, dass die Souveränität jeder Behörde respektiert werden muss, und ist daher der Auffassung, dass kommunale Gesetzgeber nach Massgabe ihrer Gemeindefinanzen und ihrer Finanzplanung selber über Steuersenkungen entscheiden können müssen. Er verweist auf die unterschiedliche Struktur der Kantons- und Gemeindeeinnahmen. Der FGV hält es für kontraproduktiv, wenn es in der Folge von Steuersenkungen zu kommunalen Steuererhöhungen oder einem Abbau kommunaler Leistungen kommen würde. Der FGV hat in seiner Stellungnahme verschiedene Vorschläge formuliert. In Bezug auf die beiden Motionen schlägt er vor, dass die Behörden, die die Steuersenkungen beschliessen, das heisst der Grosse Rat, die finanziellen Auswirkungen der Beschlüsse auf die anderen Gemeinwesen tragen sollen, die ihrerseits nicht entscheiden, aber die Konsequenzen tragen müssen.

Die Gemeinden La Roche, St. Silvester, Düdingen, Grandvillard, Neyruz, Broc, Stadt Freiburg, Sorens, Rechthalten, Avry, Châtel- St-Denis, Vaulruz, Plaffeien, Le Pâquier sowie die Konferenz der Ammänner der Hauptorte und der grossen Gemeinden unterstützen die Stellungnahme des FGV. Die Gemeinde Cugy unterstützt die Stellungnahme des FGV mit Ausnahme von zwei Punkten. Sie ist gegen eine Verschiebung des Ausgleichs der Folgen der kalten Progression und gegen die Einführung von 12 Akontozahlungen.

Die SP bedauert die Steuereinbussen, die die Vorlage für die Gemeinden zur Folge hat.

Der Staatsrat ist sich im Klaren, dass die vorliegende Revision zu beträchtlichen Steuereinbussen führt. Er erinnert jedoch daran, dass die Mehrheit der Anpassungen im Rahmen der Umsetzung von angenommenen Motionen bzw. im Rahmen der im DStG vorgesehenen Kontrollmechanismen (Ausgleich der Folgen der kalten Progression) vorgeschlagen wird. Der geltende gesetzliche Rahmen im Gesetz über die Gemeindesteuern, im Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates, im Gesetz über die Gemeindefinanzen oder auch im Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich sieht keinen Mechanismus zur Übernahme von kommunalen Steuerausfällen

durch den Kanton vor. Das aktuelle Gesetzgebungsverfahren ermöglicht es jedoch, in einem demokratischen Prozess die notwendigen Korrekturen vorzunehmen. Die begleitenden Botschaften des Staatsrats enthalten stets eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen auf die Gemeindefinanzen insgesamt (eine Aufschlüsselung nach Gemeinden und/oder Kategorien von Steuerpflichtigen ist hingegen nicht möglich). Es ist Sache des Gesetzgebers, gegebenenfalls auf die vorgeschlagenen Änderungen zu verzichten, wenn er die fiskalischen Auswirkungen für die Gemeinwesen als zu gross einschätzt.

Der Finanzausgleich scheint auch nicht das geeignete Instrument zu sein, um die Kompensationen zugunsten der Gemeinden vorzunehmen. Mit dem Finanzausgleich sollen nämlich die Unterschiede im Steuerpotenzial der Gemeinden und der anhand eines synthetischen Bedarfsindex ermittelte Finanzbedarf der Gemeinden teilweise ausgeglichen werden. Es handelt sich um den **Ausgleich finanzieller Disparitäten zwischen den Gemeinden**, und es geht keineswegs darum, dass der Staat finanzielle Probleme infolge politischer Entscheidungen lösen soll. Der Finanzausgleich ist gerade so flexibel, dass er den Auswirkungen von Steueränderungen und -reformen Rechnung trägt, wenn auch zeitlich verzögert.

2.3.6. Minimalsteuer

Der Staatsrat hatte die Vorlage des Bundes in seinem erläuternden Bericht der Vollständigkeit halber erwähnt, angesichts der Unsicherheiten über die Umsetzung der Vorlage auf eidgenössischer Ebene. Im Rahmen der vorliegenden Revision sind jedoch keinerlei Massnahmen vorzusehen. Der Staatsrat nimmt jedoch zur Kenntnis, dass mehrere Vernehmlassungsteilnehmende wünschen, dass (allfällige) Steuermehreinnahmen aufgrund der Einführung der Minimalsteuer nach einem noch zu bestimmenden Verteilschlüssel zwischen Staat und Gemeinden aufgeteilt werden sollen.

2.3.7. Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose

Das Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG; SR 837.2) ist am 1. Juli 2021 in Kraft getreten. Es regelt hauptsächlich den Mechanismus zur Berechnung und Gewährung dieser neuen Leistungen. Es ändert auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) dahingehend, dass Einkünfte aufgrund des Bundesgesetzes vom 19. Juni 2020 über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose steuerfrei sind. Das Gesetz ist sofort und ohne die übliche zweijährige Umsetzungsfrist zur Anpassung der Steuergesetzgebung in Kraft getreten. Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes sind diese Leistungen daher direkt auf der

Grundlage des StHG steuerbefreit. Der kantonale Rechtsrahmen ist somit zu bereinigen und diese Steuerbefreiung auch im DStG vorzusehen.

3. Beantragte Änderungen

3.1. Anpassungen an die Aktienrechtsrevision (Art. 21 Abs. 8, 132 Abs. 1^{bis}, 133 Abs. 2)

Mit den Anpassungen soll dem neu eingeführten Rechtsinstitut des Kapitalbands und der Buchführung in ausländischer Währung Rechnung getragen werden.

3.2. Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleleistungen (Art. 39 und 84)

Mit einer Motion vom 24. Juni 2021 (2021-GC-91) verlangten die Grossräte Achim Schneuwly und Hubert Dafflon eine Steuerreduktion auf Kapitalabfindungen bei den Kapitaleleistungen aus der Vorsorge (2. und 3. Säule). Dieser Forderung lag insbesondere die Tatsache zugrunde, dass der Kanton Freiburg im interkantonalen Vergleich Kapitaleleistungen stark besteuert.

Der Grosse Rat hat diese Motion am 2. Februar 2022 gutgeheissen. Mit dem vorliegenden Entwurf soll der Tarif der Steuer auf Kapitaleleistungen wie von den Motionären vorgeschlagen angepasst werden.

3.3. Steuerbefreiung der Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (Art. 25 Abs. 1 Bst. k)

Mit der Änderung soll das kantonale Recht an die am 1. Januar 2021 in Kraft getretene Änderung des StHG angepasst werden.

3.4. Ausgleich der Folgen der kalten Progression (Art. 36 Abs. 1, 2, 37 Abs. 1)

Kalte Progression ist die Steuermehrbelastung, die dann eintritt, wenn der Steuertarif nicht an die Entwicklung des Nominaleinkommens angepasst wird. Die höhere Steuerbelastung entsteht dadurch, dass die Steuerprogression zunimmt, ohne dass sich die Kaufkraft erhöht. Die Einkommens- und Vermögenssteuertarife sowie die Sozialabzüge müssen angepasst werden, wenn der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um mindestens 5% gestiegen ist, mindestens aber alle drei Jahre. Da der Landesindex der Konsumentenpreise kaum gestiegen ist, sind die Folgen der kalten Progression letztmals 2008 mit Wirkung auf den 1. Januar 2009 ausgeglichen worden.

Gemäss Bericht des Staatsrats vom 8. März 2022 ist im Vergleich des Indexes von 2007 (Referenzindex) mit dem von

2021 eine Zunahme des Konsumentenpreisindex um 1,1327% festzustellen. Obschon die 5% überhaupt nicht erreicht sind, zeigt der Vergleich zwischen den derzeitigen Abzügen und denjenigen nach Ausgleich der Folgen der kalten Progression, dass – gerundet auf die nächsten hundert Franken – die meisten Beträge angepasst werden müssen. Der Ausgleich der Folgen der kalten Progression würde sich somit für die meisten von diesen Abzügen betroffenen Steuerpflichtigen auswirken, selbst wenn Schätzungen im Einzelfall schwierig sind.

Der Ausgleich rechtfertigt sich auch und insbesondere angesichts der geopolitischen und weltwirtschaftlichen Lage, die seit Jahresbeginn zu einer Inflation von rund 3% geführt hat. Wenig optimistische Ankündigungen zur Energieversorgung, der festgefahrene Krieg in der Ukraine und auch die weiterhin instabile Gesundheitssituation sind Faktoren, die weiterhin die Preise in die Höhe treiben werden.

3.4.1. Einführung eines Sozialabzugs für den getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteil eines volljährigen Kindes (Art. 36 Abs. 1 Bst. c)

Mit ihrer am 9. September 2021 (2021-GC-12) eingereichten und begründeten Motion verlangten Grossrat Eric Collomb und Grossrätin Francine Defferrard vom Staatsrat einen Vorschlag zur Änderung des DStG dahingehend, dass ein Steuerabzug für den getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteil, der seinem volljährigen Kind Unterhaltsbeiträge zahlt, eingeführt wird. Ihnen zufolge kann ein solcher Abzug nicht mehr geltend gemacht werden, wenn ein Elternteil für ein volljähriges Kind weiterhin Unterhaltsbeiträge zahlt. Sie schlugen vor, sich am im Kanton Bern geltenden Merkblatt Nr. 12 zu orientieren, das einen Steuerabzug für den getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteil vorsieht, der seinem volljährigen Kind Unterhaltsbeiträge zahlt.

In seiner Antwort vom 21. Dezember 2021 erklärte der Staatsrat im Wesentlichen, der Kanton Freiburg wende die von den Motionären angesprochene bernische Praxis bereits (weitgehend) an. Ausserdem können die Eltern den Sozialabzug auch anders aufteilen, so ist namentlich eine hälftige Aufteilung des Sozialabzugs für Kinder möglich.

Bei den Beratungen im Grossen Rat stellte sich heraus, dass es in der Debatte nicht wirklich um den Sozialabzug für Kinder ging – den der zahlende Elternteil in Anspruch nehmen kann, sobald das Kind volljährig ist –, sondern um die Einführung eines zweiten Sozialabzugs für unterstützungsbedürftige Personen, den der Elternteil in Anspruch nehmen könnte, der die Unterhaltszahlungen erhält. Von einem solchen Zweitabzug ist in der Motion nicht die Rede, er kommt aber auch im Merkblatt Nr. 12 des Kantons Bern vor. Dieser

Unterstützungsabzug beträgt heute 4600 Franken, der Sozialabzug für Kinder 8000 Franken.

Konkret bedeutet die Umsetzung dieser Massnahme, dass zwei Sozialabzüge (Kinderabzug und Abzug für unterstützungsbedürftige Personen) gewährt werden, um den «Kosten» Rechnung zu tragen, die ein Kind verursacht. Dieser zweite Abzug wird dem getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteil gewährt, der allein mit dem Kind oder im Konkubinat lebt. Wie schon gesagt, wird der Abzug in den meisten Fällen nicht von Konkubinatspartnerinnen und -partnern für ihre gemeinsamen volljährigen Kinder geltend gemacht werden können, da Unterhaltszahlungen in einer solchen Konstellation grundsätzlich nicht zulässig sind. Nichtsdestotrotz wird es mit diesem neuen Abzug möglich sein, zwei Abzüge für ein einziges Kind geltend zu machen. Diese Möglichkeit besteht nicht für Verheiratete.

Der Grosse Rat hat die Motion am 2. Februar 2022 mit grosser Mehrheit gutgeheissen. Die vorliegende Revision setzt die Motion nach den Richtlinien um, die in Kap. 4 erläuterte werden.

3.5. Aufhebung des Ausgleichszinses (Art. 206 Abs. 1)

Der Ausgleichszins ist der Zins, der zwischen dem allgemeinen Fälligkeitstermin (in der Regel der 30. April N+1) und dem Datum der Abrechnung für die Steuerperiode N erhoben wird, wenn die geleisteten Anzahlungen niedriger sind als der Abrechnungsbetrag. Ursprünglich war die Frist für das Einreichen der Steuererklärung auf den 1. März N+1 festgesetzt (heute 31. März). Anhand der Steuererklärung konnte die steuerpflichtige Person feststellen, ob die von der KSTV in Rechnung gestellten Akontozahlungen im Verhältnis zum tatsächlich erzielten Einkommen und Vermögen im betreffenden Steuerjahr ausreichend waren. Falls nicht, konnte sie den Restbetrag mit einer freiwilligen Akontozahlung begleichen (leerer Einzahlungsschein), was lange mit 1,5% verzinst wurde. Der Ausgleichszins betrug lange 1,5% und konnte mit Verzugszinsen auf Akontozahlungen und auf der Steuerabrechnung kumuliert werden.

Die Situation hat sich geändert: Seit 2014 haben die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, gegen Bezahlung einer Gebühr eine oder mehrere Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärung zu erhalten. Die Frist kann auf Ende Juni, Ende August, Ende Oktober oder bis spätestens 15. Dezember verlängert werden. Übrigens müssen die Selbstständigerwerbenden ihre Steuerklärung bis 30. Juni einreichen, die Kader von Unternehmen bis 31. August. Wenn die steuerpflichtige Person eine längere Frist hat, um ihre Steuererklärung einzureichen, kann sie bis zum 30. April nicht abschätzen, wie viel Steuern nach Zahlung der in Rechnung gestellten Akontozahlungen noch fällig sind. Die Erhebung von Ausgleichszinsen

ist daher nicht mehr stimmig: Einerseits hat die steuerpflichtige Person die Möglichkeit, die Abgabe der Steuererklärung gegen eine Gebühr aufzuschieben, tut sie dies aber, muss sie womöglich Ausgleichszinsen zahlen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die geleisteten Akontozahlungen nicht ausreichend waren. Dazu kommt, dass der Ausgleichszins von den Steuerpflichtigen, die alle ihnen in Rechnung gestellten Vorauszahlungen geleistet und keinen Einfluss auf den Fortschritt der Veranlagungsarbeiten der KSTV haben, oft missverstanden und schlecht akzeptiert wird.

Die Finanzdirektion (FIND) hat den Ausgleichszinssatz 2020 aufgrund der Coronapandemie und ab 2022 im Zuge einer Änderung im System zur Verrechnungssteuerrückerstattung auf 0% festgesetzt. Ab 2022 wird die Verrechnungssteuer auf die Abrechnung der Kantonssteuern des laufenden Jahres geschlagen (und nicht des Folgejahres). Damit kann der Kanton Freiburg seine Rückerstattungspraxis an diejenige von rund zwanzig anderen Kantonen anpassen. Die Festlegung des Ausgleichszinses auf 0% ist auch eine notwendige Bedingung für das neue System, da die Verrechnungssteuer nicht verzinst werden kann.

Unter Berücksichtigung all dessen schlägt der Revisionsentwurf vor, das DStG so zu ändern, dass der Passus über die Erhebung des Ausgleichszinses gestrichen wird. Verzugszinsen auf Akontozahlungen (wenn der Steuerpflichtige die in Rechnung gestellten Akontozahlungen nicht oder verspätet bezahlt) und Verzugszinsen auf Abrechnungen (wenn der Steuerpflichtige den in der Abrechnung festgesetzten Steuersaldo nicht innerhalb der gesetzten Frist bezahlt) bleiben hingegen bestehen.

Die Abschaffung des Ausgleichszinses erfordert eine Anpassung der Praxis bei den Nachsteuern: Nach der bisherigen Nachsteuerpraxis hat die KSTV einen Ausgleichszins (1,5%) auf den nachbesteuerten Beträgen erhoben (die gesetzliche Bestimmung sieht nur die Pflicht zur Erhebung eines Zinses ohne Angabe eines Satzes vor). Bei der direkten Bundessteuer wird ein Verzugszins erhoben. Die Pflicht, einen Zins auf Nachsteuern zu erheben, ergibt sich aus dem harmonisierten Recht (Art. 53 und 53a des Gesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14; StHG]).

Mit der Aufhebung des Ausgleichszinses lässt sich nicht an der Praxis der KSTV festhalten. Künftig wird bei Nachsteuern ein Verzugszins erhoben. Aus Gründen der Rechtssicherheit wird diese Präzisierung im Gesetz vorgenommen.

4. Kommentar der einzelnen Bestimmungen (DStG)

Art. 21 Abs. 8

Die Änderungen wurden aus dem Bundesrecht übernommen. Die beiden Absätze werden aufgrund der Einführung des Kapitalbands ins Obligationenrecht geändert.

Art. 34 Abs. 1 Bst. k

Die neue Bestimmung regelt die Steuerbefreiung der Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose.

Art. 36 Abs. 1 und 2

Die Sozialabzüge für Kinder oder Vollwaisen, die minderjährig sind oder sich in der Lehre oder im Studium befinden, werden entsprechend den Vorschlägen und Schlussfolgerungen im Bericht des Staatsrats vom 8. März 2022 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression erhöht. Das Einkommen, ab dem der Sozialabzug reduziert wird, wird ebenfalls erhöht (Absatz 1 Bst. a und b). Dies gilt auch für die Sozialabzüge für Steuerpflichtige in bescheidenen Verhältnissen (Absatz 2).

Absatz 1 Bst. c ermöglicht auch die Umsetzung der Motion Collomb/Defferrard. Der Abzug für Unterstützungsbedürftige existiert schon im DStG. Anders als der geltende Betrag für die direkte Bundessteuer (6500 Franken oder im Kanton Bern 4600 Franken) ist der abzugsfähige Betrag in Freiburg mit 1000 Franken bescheiden. Bis jetzt ist dieser Abzug den getrennt lebenden, geschiedenen oder unverheirateten Elternteilen nicht gewährt worden.

Mit der Erhöhung des Abzugs gilt neu folgende Regelung: der Elternteil, der den Unterhaltsbeitrag für das volljährige Kind leistet, ohne ihn abziehen zu können, kann den Sozialabzug von 8600 Franken geltend machen (Absatz 1 Bst. a). Es ist nicht mehr erforderlich, dass das Kind in der Lehre oder im Studium *ausschliesslich* von der steuerpflichtigen Person unterhalten wird. Mit dem doppelten Abzug wird nämlich die Vermutung aufgestellt, dass beide Elternteile in gewissem Umfang für den Unterhalt des Kindes aufkommen. Der Sozialabzug für Kinder wird also nicht mehr zwischen den beiden Elternteilen eines volljährigen Kindes aufgeteilt. Der Elternteil, der nicht in den Genuss des Sozialabzugs kommt, kann den Abzug für unterstützungsbedürftige Personen geltend machen, insofern davon ausgegangen wird, dass er oder sie auch die Unterhaltslast trägt. Im Kanton Bern beträgt dieser Abzug 4600 Franken und der Kinderabzug 8000 Franken. Um das gleiche Verhältnis beizubehalten, wird vorgeschlagen, den Abzug für Unterstützungsbedürftige auf 5000 Franken jährlich zu erhöhen, nachdem der Sozialabzug für Kinder 8600 Franken beträgt. Der Sozialabzug für unterstützungsbedürftige Personen kann nur von Steuerpflichtigen

geltend gemacht werden, die einen Unterhaltsbeitrag für das Kind zahlen und deren Situation sich durch die Volljährigkeit des Kindes verschlechtert. Unverheiratete Eltern, die keinen Unterhaltsbeitrag leisten, können jeweils die Hälfte des Sozialabzugs für Kinder geltend machen.

Im Rahmen der Kostenschätzung für diese Massnahme wurden auch verschiedene andere Optionen geprüft. Mehr dazu ist in Kapitel 5 zu finden.

Die gesetzlichen Bestimmungen bleiben generell und abstrakt, damit sie weiterhin auf verschiedene Fallkonstellationen angewendet werden können; tatsächlich scheint es problematisch, nur den Fall geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Eltern volljähriger Kinder zu regeln, von denen ein Elternteil Unterhaltszahlungen leistet.

Art. 37 Abs. 1

Der Einkommenssteuertarif wird überarbeitet, um dem Bericht über die Auswirkungen der kalten Progression Rechnung zu tragen.

Art. 39

Der Tarif und die Abzüge der Steuer auf Kapitalleistungen werden entsprechend der Motion Schneuwly/Dafflon angepasst.

Art. 84 Abs. 3, Abs. 3^{bis}

Der Steuertarif für an der Quelle besteuerte Kapitalleistungen muss an die Änderungen von Artikel 39 DStG angepasst werden, wobei zu berücksichtigen ist, dass der Quellensteuerabzug auch die Gemeinde- und Kirchensteuern umfasst.

Art. 132 Abs. 1^{bis}

Nach dem neuen Rechnungslegungsrecht können die juristischen Personen ihre Jahresrechnung auch in ausländischer Währung führen. In diesem Fall muss bestimmt werden, wie der Reingewinn umgerechnet werden soll, da die Erhebung der Gewinnsteuer weiterhin in Schweizer Franken erfolgt. Laut Gesetzesbestimmung ist der Reingewinn mittels des durchschnittlichen Devisenkurses umzurechnen.

Art. 133 Abs. 2 (neu)

Diese Bestimmung ist das Gegenstück von Artikel 132 Abs. 1^{bis} für die Kapitalsteuer.

Art. 192 Abs. 1

Die Gesetzesbestimmung sieht künftig ausdrücklich vor, dass im Fall einer Nachsteuer ein Verzugszins zu erheben ist (siehe Ziff. 2.3).

Art. 206 Abs. 1

Nach dem Änderungsvorschlag wird die Möglichkeit aufgehoben, einen Ausgleichszins zu erheben. Der Beschluss, den Ausgleichszins in der Verordnung FIND auf 0% festzusetzen, ist damit gesetzlich verankert.

Inkrafttreten

Das Gesetz untersteht nicht dem Finanzreferendum, aber dem Gesetzesreferendum.

Der Staatsrat schlägt eine Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2023 vor.

5. Auswirkungen der Revision

5.1. Finanzielle Auswirkungen der Revision für den Staat

5.1.1. Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitalleistungen

Die Umsetzung des neuen Tarifs der Steuer auf Kapitalleistungen wird Einnahmehäufungen von schätzungsweise 9,1 bis 10,6 Millionen Franken pro Steuerperiode zur Folge haben (auf der Grundlage der Steuerperioden 2018, 2019 und 2020).

5.1.2. Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Finanziell wirkt sich der nach den im Bericht des Staatsrats vom 8. März 2022 dargelegten Modalitäten errechnete Ausgleich der Folgen der kalten Progression auf der Grundlage der amtlichen Steuerstatistiken per 30. Juni 2021 wie folgt auf die einfache Kantonssteuer aus:

a) Einkommenssteuer:

> Einkommenssteuertarif	4,9 Mio.
> Sozialabzüge für Kinder	0,8 Mio.
> Sozialabzüge für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen	0,7 Mio.
> Gesamtkosten Änderungen Einkommenssteuer	6,6 Mio.

Die Gesamtkosten von 6,6 Millionen Franken entsprechen nicht genau der Summe der Kosten der einzelnen Massnahmen (4,9 + 0,8 + 0,0 + 0,7 = 6,4 Mio.), und zwar aufgrund der Progressivität der Abzüge und der Wechselwirkungen zwischen diesen Abzügen.

Diese finanziellen Auswirkungen beziehen sich auf den Betrag der einfachen Kantonssteuer. Der kantonale Einkommenssteuerfuss muss auf die oben stehenden Beträge angewandt werden. So belaufen sich die Gesamtkosten für den Kanton mit dem derzeitigen Steuerfuss von 96% auf schätzungsweise 6,3 Millionen Franken.

b) Vermögenssteuer:

Da der Vermögenssteuertarif und die Abzüge 2021 angepasst wurden, wird kein Ausgleich der Folgen der kalten Progression berechnet.

5.1.3. Abzug für unterstützungsbedürftige Personen

Heute findet der Abzug für unterstützungsbedürftige Personen grundsätzlich keine Anwendung auf Eltern für die Unterstützung ihrer Kinder. Mit der jetzigen Revision ist vorgesehen, dass der Elternteil eines volljährigen Kindes, der für dessen Unterhalt aufkommt und einen Unterhaltsbeitrag vom anderen Ehepartner erhält, diesen Abzug geltend machen kann. Dieser Abzug soll 5000 Franken betragen (siehe Ziff. 2.2.3). Für die Berechnung der finanziellen Auswirkungen der Erhöhung des Abzugs für unterstützungsbedürftige Personen und der Ausweitung seiner Anwendung auf geschiedene, getrennt lebende und unverheiratete Eltern musste die KSTV mehrere Arbeitshypothesen berücksichtigen:

- > Alle volljährigen Kinder (vor dem 30.12.2001 geboren) mit einem weder unverheirateten noch in eingetragener Partnerschaft lebenden Elternteil wurden herangezogen.
- > Doppelerfassungen (gleicher Vorname und gleiches Geburtsdatum) wurden manuell ausgeschieden.
- > Die Auswahl erfolgte auf der Grundlage der in der Steuererklärung angegebenen Kinder (5858 Kinder) und der in der Veranlagungsanzeige berücksichtigten Kinder (5194 Kinder). Für die Simulation wurde auf die in der Steuererklärung angegebenen Kinder abgestellt. Die KSTV geht nämlich davon aus, dass die festgestellte Differenz zwischen Steuererklärung und Veranlagung wahrscheinlich Fälle betrifft, in denen die KSTV den Abzug gestrichen hat, weil er von beiden Elternteilen beansprucht wurde. In Zukunft sind es gerade diese Situationen, die korrigiert werden müssen.
- > Der für die Simulation berücksichtigte durchschnittliche kantonale Steuersatz beträgt 8,35%:

Die Simulationen wurden unter Berücksichtigung verschiedener Abzugsbeträge durchgeführt. Die Kosten lassen sich wie folgt veranschlagen:

Kosten des neuen Kinderabzugs (der Abzug wurde für die 5858 ermittelten Kinder zur Anwendung gebracht):

Neuer Abzug pro Kind	Total Steuerabzüge	Total in Steuerbetrag
1000	5 858 000	489 346
2000	11 716 000	978 693
3000	17 574 000	1 468 039
4000	23 432 000	1 957 386
4600	26 946 800	2 250 994
5000	29 290 000	2 446 732
6000	35 148 000	2 936 079
6500	38 077 000	3 180 752
7000	41 006 000	3 425 425

Kosten des höheren Abzugs für unterstützungsbedürftige Personen:

Abzug für unterstützungsbedürftige Personen	Kosten
1000	-
2000	70 009
3000	190 633
4000	310 154
4600	380 964
5000	428 571
6000	545 805
6500	603 974
7000	661 976

Die Gesamtkosten belaufen sich also auf rund 2,9 Millionen Franken (2 446 732 + 428 571) für die Erhöhung des Abzugs auf 5000 Franken. Der derzeitige Kantonssteuerfuss von 96% muss auf diesem Betrag angewendet werden. Die Gesamtkosten belaufen sich damit auf schätzungsweise 2,8 Millionen Franken.

5.1.4. Aufhebung des Ausgleichszinses

Mit der Aufhebung des Ausgleichszinses gehen die Steuereinnahmen um rund 0,9 Millionen Franken zurück.

Diese Aufhebung setzt eine Praxisänderung punkto Nachsteuern bei der KSTV voraus. Die Tatsache, dass künftig Verzugszinsen statt Ausgleichszinsen auf die nachgeforderten Beträge erhoben werden, wird zu zusätzlichen Einnahmen führen, die jedoch vernachlässigbar sind (rund 100 000 Franken) und daher nicht in der Tabelle unter Ziff. 5.1.5.

5.1.5. Steuerliche Auswirkungen insgesamt für den Staat

Massnahme	Steuerliche Auswirkungen jährlich einfacher Kantonssteuerbetrag (100%, in Mio.)	Inkrafttreten
Steuertarif Kapitaleistungen	10,0	2023
Ausgleich der Folgen der kalten Progression	6,6	2023
Sozialabzug unterstützungsbedürftige Personen	2,9	2023
Aufhebung des Ausgleichszinses	0,9	2023
Total	20,4	2023

5.2. Finanzielle Folgen für die Gemeinden und die Pfarreien/Kirchgemeinden

5.2.1. Änderung des Tarifs der Steuer auf Kapitaleistungen

Für die Gemeinden wird die Umsetzung und die Anwendung des für die Besteuerung der Kapitaleistungen vorgeschlagenen Tarifs Einnahmeneinbussen von schätzungsweise 7,3 bis 8,5 Millionen Franken pro Steuerperiode zur Folge haben.

Für die Pfarreien und Kirchgemeinden werden es schätzungsweise 0,9 bis 1 Million Franken sein.

5.2.2. Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Finanziell wird sich der Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die Gemeinden folgendermassen auswirken:

- > Einkommenssteuertarif 3,9 Mio.
- > Sozialabzüge für Kinder 0,6 Mio.
- > Sozialabzüge für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen 0,6 Mio.
- > Gesamtkosten Änderungen Einkommenssteuer 5,3 Mio.

Die Gesamtkosten von 5,3 Millionen Franken entsprechen nicht genau der Summe der Kosten der einzelnen Massnahmen (3,9 + 0,6 + 0,6 = 5,1 Mio.), und zwar aufgrund der Progressivität der Abzüge und der Wechselwirkungen zwischen diesen Abzügen.

Für die Pfarreien und Kirchgemeinden hat die Anpassung der Tarife und der Sozialabzüge an die Auswirkungen der kalten Progression eine Einnahmeneinbusse von rund 0,7 Millionen Franken zur Folge.

5.2.3. Abzug für unterstützungsbedürftige Personen

Die Erhöhung des Abzugs für unterstützungsbedürftige Personen von 1000 auf 5000 Franken kostet die Gemeinden rund 2,3 Millionen Franken

Die Pfarreien und Kirchgemeinden ihrerseits kostet sie schätzungsweise 0,3 Millionen Franken.

5.2.4. Aufhebung des Ausgleichszinses

Der Ausgleichszins wird nicht unbedingt von den Gemeinden erhoben. Seine Aufhebung dürfte die Gemeinden, die ihn erheben, nicht viel kosten.

5.2.5. Steuerliche Auswirkungen insgesamt für die Gemeinden und Pfarreien/ Kirchgemeinden

Massnahme	Steuerliche Auswirkungen Gemeinden (in Mio.)	Steuerliche Auswirkungen Pfarreien/ Kirchgemeinden (in Mio.)	Inkrafttreten
Steuertarif Kapitalleistungen	8	1,0	2023
Ausgleich der Folgen der kalten Progression	5,3	0,7	2023
Sozialabzug unterstützungsbedürftige Personen	2,3	0,3	2023
Total	15,6	2,0	2023

5.3. Auswirkungen in Bezug auf die IT

Es werden IT-seitige Änderungen in den Veranlagungsapplikationen für die natürlichen Personen notwendig sein und auch Anpassungen der Software FriTax für das Einreichen der Steuererklärung.

Die Kosten dieser Änderungen sind jedoch vernachlässigbar, da es sich vorwiegend um die Anpassung von Konfigurationen handelt.

6. Juristische Aspekte

Mit dieser Revision soll das kantonale Recht an die StHG-Änderungen angepasst werden, entsprechend dem Harmonisierungsauftrag gemäss Artikel 129 der Bundesverfassung (BV; SR 101).

Die auf eine steuerliche Entlastung der natürlichen Personen zielenden Massnahmen fussen auf Artikel 81 der Kantonsverfassung (KV; SGF 10.1). Die Massnahme, die es dem geschiedenen, getrennt lebenden oder unverheirateten

Elternteil eines volljährigen Kindes, das Unterhaltszahlungen erhält, ermöglichen soll, den Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in Anspruch zu nehmen, zielt darauf ab, eine gewisse Gleichbehandlung zwischen beiden Elternteilen ab der Volljährigkeit des Kindes herzustellen. Die beiden geschiedenen Elternteile, unabhängig davon, ob sie allein oder im Konkubinat leben, können dann für dasselbe Kind je einen Abzug geltend machen. Dieser zusätzliche Abzug führt hingegen zu einer gewissen Ungleichbehandlung gegenüber verheirateten Eltern, die nur einen Abzug für ihre volljährigen Kinder beanspruchen können.

6.1. Referendum

Die Frage des Finanzreferendums ist in den Artikeln 45 und 46 der Kantonsverfassung 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 $\frac{1}{4}$ 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.

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 2022-DFIN-12 du Conseil d'Etat du 23 août 2022;
Sur la proposition de cette autorité,

Décrète:

I.

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

Art. 21 al. 8 (nouveau)

⁸ L'alinéa 3 ne s'applique aux apports et aux agios qui sont versés pendant la durée d'une marge de fluctuation du capital au sens des articles 653ss du code des obligations que dans la mesure où ils dépassent les remboursements de réserves dans le cadre de ladite marge de fluctuation du capital.

Art. 25 al. 1

¹ Sont exonérés de l'impôt:

- j) (*inchangé*) [DE: (*modifié*)] les gains unitaires jusqu'à concurrence d'un montant de 1000 francs provenant d'un jeu d'adresse ou d'une loterie destinés à promouvoir les ventes qui ne sont pas soumis à la LJAr selon l'article 1 al. 2 let. d et e de cette loi.

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 2022-DFIN-12 des Staatsrats vom 23. August 2022;
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. 21 Abs. 8 (neu)

⁸ Absatz 3 gilt für Einlagen und Aufgelder, die während eines Kapitalbands nach den Artikeln 653 ff. des Obligationenrechts geleistet werden, nur soweit sie die Rückzahlungen von Reserven im Rahmen dieses Kapitalbands übersteigen.

Art. 25 Abs. 1

¹ Steuerfrei sind:

- j) (*geändert*) [FR: (*unverändert*)] die einzelnen Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nach Artikel 1 Abs. 2 Bst. d und e BGS diesem nicht unterstehen, sofern die Grenze von 1000 Franken nicht überschritten wird;

k) (*nouveau*) les revenus perçus en vertu de la loi fédérale du 19 juin 2020 sur les prestations transitoires pour les chômeurs âgés.

Art. 36 al. 1, al. 2

¹ Sont déduits du revenu net:

- a) (*modifié*) 8600 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, si l'enfant est à la charge du contribuable et que le revenu net n'excède pas la limite déterminante; la déduction est portée à 9600 francs dès et y compris le troisième enfant. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu dépassant la limite déterminante; elle ne peut toutefois être inférieure à 7100 francs pour chaque enfant, montant porté à 8100 francs dès et y compris le troisième enfant. La limite de revenu déterminante est de 62 700 francs pour le premier enfant; elle est augmentée de 10 100 francs pour chaque enfant supplémentaire;
- b) (*modifié*) 8600 francs du revenu de l'orphelin de père et mère, s'il est mineur, aux études ou en apprentissage et que son revenu net n'excède pas 62 700 francs. La déduction est réduite de 100 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus. La déduction ne peut toutefois être inférieure à 7100 francs;
- c) (*modifié*) 5000 francs pour toute autre personne incapable de subvenir à ses besoins, dont le contribuable supporte la charge d'entretien;

² Sont en outre déductibles:

- a) (*modifié*) un montant de 4100 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 20 300 francs. La déduction est réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;
- b) (*modifié*) un montant de 5100 francs pour tout contribuable ayant 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 24 300 francs. La déduction est réduite de 200 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;
- c) (*modifié*) un montant de 9100 francs pour tout bénéficiaire de prestations AVS/AI n'ayant pas de charge d'entretien, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 24 300 francs. La déduction est réduite de 300 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus;

k) (*neu*) die Einkünfte aufgrund des Bundesgesetzes vom 19. Juni 2020 über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose.

Art. 36 Abs. 1, Abs. 2

¹ Vom Reineinkommen werden abgezogen:

- a) (*geändert*) 8600 Franken für jedes Kind, das minderjährig ist oder sich in der Lehre oder im Studium befindet, wenn das Kind ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person unterhalten wird und deren Reineinkommen den anrechenbaren Grenzbetrag nicht übersteigt. Dieser Abzug beträgt für das dritte und jedes weitere Kind 9600 Franken. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken, das den anrechenbaren Grenzbetrag übersteigt, um 100 Franken gekürzt. Er beträgt jedoch für das erste und zweite Kind mindestens 7100 Franken und 8100 Franken für das dritte und jedes weitere Kind. Die anrechenbare Einkommensgrenze beträgt 62 700 Franken für das erste Kind; sie erhöht sich für jedes zusätzliche Kind um 10 100 Franken;
- b) (*geändert*) 8600 Franken vom Einkommen der Vollwaise, die minderjährig ist oder sich in Lehre oder Studium befindet und deren Reineinkommen 62 700 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken um 100 Franken gekürzt. Der Abzug beträgt jedoch mindestens 7100 Franken;
- c) (*geändert*) 5000 Franken für jede andere erwerbsunfähige Person, für deren Unterhalt die steuerpflichtige Person hauptsächlich aufkommt;

² Zusätzlich werden abgezogen:

- a) (*geändert*) ein Betrag von 4100 Franken für jede steuerpflichtige Person ohne Unterhaltslast, mit Ausnahme der Empfänger von AHV/IV-Leistungen, deren Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Absatz 1, 20 300 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken um 200 Franken gekürzt;
- b) (*geändert*) ein Betrag von 5100 Franken für jede steuerpflichtige Person mit Unterhaltslast, mit Ausnahme der Empfänger von AHV/IV-Leistungen, deren Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Absatz 1, 24 300 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken um 200 Franken gekürzt;
- c) (*geändert*) ein Betrag von 9100 Franken für jeden Empfänger von AHV/IV-Leistungen ohne Unterhaltslast, dessen Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Absatz 1, 24 300 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird um 300 Franken für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken gekürzt;

d) (*modifié*) un montant de 11 100 francs pour tout bénéficiaire de prestations AVS/AI ayant charge d'entretien, dont le revenu, après déduction des montants selon l'alinéa 1 ci-dessus, n'excède pas 30 300 francs. La déduction est réduite de 400 francs pour chaque tranche de 1000 francs de revenu en plus.

Art. 37 al. 1

¹ L'impôt sur le revenu est fixé par classes, selon un barème détaillé établi par le Service cantonal des contributions et comprenant les taux suivants:

Tableau modifié: cellules blanches modifiées

	%	Fr.
	de 1,0000 à 4,1598	de 5 200 à 17 499
	de 4,1745 à 6,2031	de 17 500 à 31 399
	de 6,2139 à 8,0283	de 31 400 à 48 299
	de 8,0352 à 9,0978	de 48 300 à 63 799
	de 9,1042 à 9,981	de 63 800 à 77 599
	de 9,9846 à 10,8630	de 77 600 à 102 099
	de 10,8662 à 11,7142	de 102 100 à 128 699
	de 11,7172 à 12,5332	de 128 700 à 155 999
	de 12,5355 à 13,1082	de 156 000 à 180 999
	de 13,1097 à 13,4997	de 181 000 à 207 099
	13,5000	de 207 100 et au-delà

Art. 39 al. 2, al. 2^{bis} (modifié), al. 4 (modifié)

² L'impôt se monte à:

- a) (*modifié*) 1% pour les premiers 50 000 francs;
- b) (*modifié*) 2% pour les prochains 50 000 francs;
- c) (*modifié*) 3% pour les prochains 50 000 francs;
- d) (*modifié*) 4% pour les prochains 50 000 francs;
- e) (*modifié*) 5% pour tous les autres montants.

d) (*geändert*) ein Betrag von 11 100 Franken für jeden Empfänger von AHV/IV-Leistungen mit Unterhaltslast, dessen Einkommen, nach Abzug der Beträge nach Absatz 1, 30 300 Franken nicht übersteigt. Der Abzug wird um 400 Franken für jedes zusätzliche Einkommen von 1000 Franken gekürzt.

Art. 37 Abs. 1

¹ Die Einkommenssteuer wird für jede Einkommensklasse gemäss einer detaillierten, von der Kantonalen Steuerverwaltung veröffentlichten Tabelle nach folgenden Sätzen berechnet:

Tabelle geändert: weisse Zellen geändert

	%	Fr.
	von 1,0000 bis 4,1598	von 5 200 bis 17 499
	von 4,1745 bis 6,2031	von 17 500 bis 31 399
	von 6,2139 bis 8,0283	von 31 400 bis 48 299
	von 8,0352 bis 9,0978	von 48 300 bis 63 799
	von 9,1042 bis 9,981	von 63 800 bis 77 599
	von 9,9846 bis 10,8630	von 77 600 bis 102 099
	von 10,8662 bis 11,7142	von 102 100 bis 128 699
	von 11,7172 bis 12,5332	von 128 700 bis 155 999
	von 12,5355 bis 13,1082	von 156 000 bis 180 999
	von 13,1097 bis 13,4997	von 181 000 bis 207 099
	13,5000	für 207 100 und mehr

Art. 39 Abs. 2, Abs. 2^{bis} (geändert), Abs. 4 (geändert)

² Die Steuer beträgt:

- a) (*geändert*) 1% für die ersten 50 000 Franken;
- b) (*geändert*) 2% für die nächsten 50 000 Franken;
- c) (*geändert*) 3% für die nächsten 50 000 Franken;
- d) (*geändert*) 4% für die nächsten 50 000 Franken;
- e) (*geändert*) 5% für die übrigen Beträge.

^{2bis} Une déduction de 10 000 francs est accordée sur les prestations en capital versées à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des 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.

⁴ Toutes les prestations en capital acquises pendant la même année civile sont additionnées. Les prestations en capital dont le total annuel net est inférieur à 10 000 francs sont exonérées d'impôt.

Art. 84 al. 3, al. 3^{bis} (modifié)

³ Le taux de l'impôt pour les rentes s'élève à 9% du revenu imposable. S'il s'agit de prestations en capital, l'impôt s'élève à:

- a) (modifié) 2% pour les premiers 50 000 francs;
- b) (modifié) 4% pour les prochains 50 000 francs;
- c) (modifié) 6% pour les prochains 50 000 francs;
- d) (modifié) 8% pour les prochains 50 000 francs;
- e) (modifié) 10% pour tous les autres montants.

^{3bis} Une déduction de 10 000 francs est accordée sur les prestations en capital versées à des personnes mariées vivant en ménage commun ou à des 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.

Art. 132 al. 1a (nouveau)

^{1a} Si les comptes annuels sont établis dans une monnaie étrangère, le bénéfice net imposable doit être converti en francs. Le taux de change moyen (vente) de la période fiscale est déterminant.

Art. 133 al. 2 (nouveau)

² Si les comptes annuels sont établis dans une monnaie étrangère, le capital propre imposable doit être converti en francs suisses. Le taux de change (vente) à la fin de la période fiscale est déterminant.

^{2bis} Ein Abzug von 10 000 Franken wird gewährt auf den Kapitalleistungen, die an Ehegatten, 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, ausgezahlt werden.

⁴ Alle Kapitalleistungen, deren Ausrichtung innerhalb eines gleichen Ziviljahres erfolgt, werden zusammengerechnet. Kapitalleistungen, die gesamthaft jährlich unter 10 000 Franken liegen, werden nicht besteuert.

Art. 84 Abs. 3, Abs. 3^{bis} (geändert)

³ Die Steuer beträgt bei Renten 9% der steuerbaren Einkünfte. Bei Kapitalleistungen beträgt die Steuer:

- a) (geändert) 2% für die ersten 50 000 Franken;
- b) (geändert) 4% für die nächsten 50 000 Franken;
- c) (geändert) 6% für die nächsten 50 000 Franken;
- d) (geändert) 8% für die nächsten 50 000 Franken;
- e) (geändert) 10% für die übrigen Beträge.

^{3bis} Ein Abzug von 10 000 Franken wird gewährt auf den Kapitalleistungen, die an Ehegatten, 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, ausgezahlt werden.

Art. 132 Abs. 1a (neu)

^{1a} Lautet der Geschäftsabschluss auf eine ausländische Währung, so ist der steuerbare Reingewinn in Franken umzurechnen. Massgebend ist der durchschnittliche Devisenkurs (Verkauf) der Steuerperiode.

Art. 133 Abs. 2 (neu)

² Lautet der Geschäftsabschluss auf eine ausländische Währung, so ist das steuerbare Eigenkapital in Franken umzurechnen. Massgebend ist der Devisenkurs (Verkauf) am Ende der Steuerperiode.

Art. 192 al. 1 (modifié)

¹ Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts moratoires.

Art. 206 al. 1

¹ La Direction fixe les taux des intérêts suivants:
d) *Abrogé*

II.

Aucune modification d'actes dans cette partie.

III.

Aucune abrogation d'actes dans cette partie.

IV.

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

Elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2023.

Art. 192 Abs. 1 (geändert)

¹ Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Verzugszins als Nachsteuer eingefordert.

Art. 206 Abs. 1

¹ Die Direktion setzt folgende Zinssätze fest:
d) *Aufgehoben*

II.

Keine Änderung von Erlassen in diesem Abschnitt.

III.

Keine Aufhebung von Erlassen in diesem Abschnitt.

IV.

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

Es tritt am 1. Januar 2023 in Kraft.