

**REGIERUNGSRAT**

11. September 2024

**BOTSCHAFT AN DEN GROSSEN RAT**

**24.273 (23.385)**

---

Steuergesetzrevision 2025; Erstes Umsetzungspaket Leitsätze  
Steuerstrategie 2022–2030; Steuergesetz (StG); Änderung

---

Bericht und Entwurf zur 2. Beratung

## Inhaltsverzeichnis

<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Ausgangslage</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Ergebnis der 1. Beratung</b> .....	<b>4</b>
<b>3. Aktualisierungen</b> .....	<b>6</b>
<b>4. Prüfungsaufträge</b> .....	<b>8</b>
4.1 Prüfungsaufträge zum Thema "keine Staffelung" .....	8
4.1.1 Haltung des Regierungsrats .....	11
4.1.2 Massnahmen des 2. Umsetzungspakets .....	12
4.1.2.1 Reduktion obere Tarifstufe (Abflachung der Tarifkurve) (Leitsatz 8).....	12
4.1.2.2 Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif (Leitsätze 8a und 9) .....	12
4.1.2.3 Angleichung Grundstückgewinnsteuer (Leitsatz 17) .....	15
4.1.3 Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen des 2. Umsetzungspakets .....	15
4.1.3.1 Vorbemerkungen .....	15
4.1.3.2 Massnahmen Einkommenssteuer (Leitsätze 7–9) .....	18
4.1.3.3 Angleichung Grundstückgewinnsteuer .....	19
4.2 Prüfungsauftrag "Transparenz Senkung der Einkommenssteuern" .....	19
4.3 Prüfungsauftrag zu Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 Abs. 5) .....	21
4.3.1 Rechtliche Grundlagen .....	21
4.3.2 Auswirkungen der Erhöhungen des Pauschalabzugs .....	22
4.3.3 Rechtliche Beurteilung .....	23
4.3.3.1 Erhöhung bei Liegenschaften bis zehn Jahre .....	23
4.3.3.2 Erhöhung bei Liegenschaften älter als zehn Jahre .....	23
4.3.3.3 Fazit .....	24
4.4 Prüfungsauftrag zu den Drittbetreuungskosten (§ 40 Abs 1 lit. n) .....	24
4.5 Prüfungsauftrag zum Kinderabzug (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1).....	25
<b>5. Anträge des Regierungsrats für die 2. Beratung</b> .....	<b>25</b>
<b>6. Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung</b> .....	<b>27</b>
<b>7. Auswirkungen</b> .....	<b>27</b>
7.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton.....	28
7.1.1 Finanzielle Auswirkungen gemäss Beschluss Grosse Rat 1. Beratung.....	28
7.1.2 Finanzielle Auswirkungen gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung .....	28
7.1.3 Dynamische Effekte.....	29
7.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft.....	30
7.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft .....	31
7.4 Auswirkungen auf die Umwelt und das Klima.....	31
7.5 Auswirkungen auf die Gemeinden .....	31
7.5.1 Finanzielle Auswirkungen gemäss Beschluss Grosse Rat 1. Beratung.....	31
7.5.2 Finanzielle Auswirkungen gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung .....	31
7.5.3 Allgemeine Bemerkungen zu den finanziellen Auswirkungen .....	33
7.6 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen .....	33
<b>8. Wirkungsprüfung</b> .....	<b>33</b>
<b>9. Weiteres Vorgehen</b> .....	<b>33</b>
<b>Antrag</b> .....	<b>34</b>

Sehr geehrte Frau Präsidentin  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Entwurf der Änderung des Steuergesetzes (StG) für die 2. Beratung zur Beschlussfassung und erstatten Ihnen dazu folgenden Bericht.

---

### **Zusammenfassung**

Mit der Steuergesetzrevision 2025 legt der Regierungsrat das erste Umsetzungspaket der Steuerstrategie 2022–2030 vor. Dieses enthält die Massnahmen zur Vermögenssteuer, die Erhöhung des Kinderabzugs, Massnahmen zu den Drittbetreuungskosten, Abzüge für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten sowie die Senkung der Gewinnsteuern für Vereine und Stiftungen. Die Umsetzung der Massnahmen Senkung des Einkommenssteuertarifs, Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif sowie die Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer sieht der Regierungsrat im zweiten Umsetzungspaket mit der Steuergesetzrevision 2027 vor.

Der Grosse Rat hat die Steuergesetzrevision 2025 am 26. März 2024 zum ersten Mal beraten (GRB Nr. 2024-1318). Im Rahmen der ersten Beratung wurden sechs Prüfungsaufträge überwiesen. Zudem hat der Grosse Rat Änderungen bei der Erhöhung des Kinderabzugs (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1–3) vorgenommen.

Zwei Prüfungsaufträge beziehen sich auf die Frage der Staffelung. Der erste Prüfungsauftrag fordert, dass dem Grossen Rat auf die zweite Beratung ein Vorschlag zu unterbreiten ist, der keine Staffelung der Revision auf 2025 und 2027 vorsieht, sondern eine Umsetzung aller Massnahmen auf den 1. Januar 2025. Beim zweiten Prüfungsauftrag wird ein Vorschlag erwartet, um bereits jetzt verbindliche Entscheidungen zu den Inhalten des zweiten Umsetzungspakets zu treffen, auch wenn die Umsetzung gestaffelt erfolgt. Der Regierungsrat kommt den Prüfungsaufträgen nach und zeigt auf, dass es grundsätzlich möglich ist, die Massnahmen des zweiten Umsetzungspakets in die vorliegende Gesetzesvorlage zu integrieren, da in der umfassenden Anhörungsvorlage bereits alle Massnahmen beider Umsetzungspakete dargestellt wurden. Dabei muss der Grosse Rat aber sicherstellen, dass das Gebot der zweimaligen Beratung von Gesetzen gemäss § 78 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Aargau (Kantonsverfassung, KV) erfüllt wird. Für jenen Fall, dass der Grosse Rat auf die Staffelung verzichten möchte und die von den Massnahmen des 2. Umsetzungspakets betroffenen Paragraphen des Steuergesetzes (StG) bereits im Rahmen der vorliegenden Vorlage ändern will, müsste er dazu mit zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder eine dritte Lesung des vorliegenden Geschäfts beschliessen, um dem Erfordernis der zweimaligen Beratung auch bezüglich der Massnahmen des ursprünglichen zweiten Umsetzungspakets Genüge zu tun. Im Rahmen dieser dritten Lesung des vorliegenden Geschäfts müsste die Inkraftsetzung rückwirkend auf den 1. Januar 2025 beschlossen werden. Der Regierungsrat hält aber weiterhin an der ursprünglichen Staffelung fest, auch wenn eine Zusammenführung der beiden Umsetzungspakete und eine Inkraftsetzung per 1. Januar 2025 aufgrund der in einer Gesamtbetrachtung geringen Mindereinnahmen möglich wäre. Dieses Vorgehen wird damit begründet, dass auf das zweite Umsetzungspaket die dann aktuellen Zahlen neu beurteilt werden können, dies besonders im Hinblick auf die Einhaltung des Leitsatzes 1 (ertragsneutrale Umsetzung). Mit der gestaffelten Umsetzung könnte zudem auf die neusten Entwicklungen, sei es national oder international reagiert werden. Zudem haben sich insbesondere die Gemeinden und die Gemeindeverbände in der Anhörung für eine Staffelung ausgesprochen, dies gilt es bei der Entscheidung ebenfalls zu berücksichtigen. Möchte der Grosse Rat keine Staffelung vornehmen, so präferiert der Regierungsrat aus Rücksicht auf die Gemeinden, die ihre Budgets 2025 (ohne Senkung der Einkommenssteuern) bereits erstellt haben, die Umsetzung des Prüfungsauftrags "keine Staffelung im Entscheid aber in der Umsetzung".

Aufgrund der Prüfungsaufträge ergeben sich keine Anpassungen an der Vorlage. Hingegen legt der Regierungsrat dem Grossen Rat eine moderatere Erhöhung des Kinderabzugs für Kinder bis zum

vollendeten 14. Altersjahr vor, als diese vom Grossen Rat in erster Lesung und in damaliger Unkenntnis der konkreten finanziellen Auswirkungen beschlossen worden sind. Damit wird sichergestellt, dass der Leitsatz 1 zur saldoneutralen Umsetzung eingehalten werden kann.

---

## **1. Ausgangslage**

Mit dem Planungsbericht Steuerstrategie 2022–2030 hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine Auslegeordnung möglicher Massnahmen mit dem Ziel vorgelegt, den Wohn- und Wirtschaftskanton zu stärken. Der Grosse Rat hat die darin enthaltenen Leitsätze beraten und mit Änderungen genehmigt. Der Planungsbericht mit den verabschiedeten Leitsätzen zeigt, wie die Steuerpolitik in den nächsten Jahren aussehen soll. Mit Leitsatz 1 ist festgelegt, dass die Steuerstrategie grundsätzlich ertragsneutral ausgestaltet sein soll. Das heisst, Mindereinnahmen in den einen Bereichen sollen mit Mehreinnahmen in anderen Bereichen gegenfinanziert werden beziehungsweise mit den Mehreinnahmen aus der Steuergesetzrevision Schätzungswesen jedenfalls gedeckt sein. Ziel der vorliegenden Steuergesetzrevision ist es, den Wohn- und Wirtschaftskanton Aargau zu stärken und damit auch das Ressourcenpotenzial zu verbessern. Diese übergeordneten Ziele geben zusammen mit den vom Grossen Rat genehmigten Leitsätzen die Leitplanken für die vorliegend vorgeschlagenen Massnahmen vor. Mit der Steuergesetzrevision 2025 werden auch die beiden überwiesenen Postulate vom 14. Juni 2022 (22.143) Postulat der Fraktionen der FDP (Sprecher Silvan Hilfiker, Oberlunkhofen) und der SVP vom 14. Juni 2022 betreffend Steuersenkung für natürliche Personen sowie (22.149) Postulat der Fraktion Die Mitte (Sprecherin Maya Bally, Hendschiken) vom 14. Juni 2022 betreffend Kompensation für natürliche Steuerpflichtige durch Mehreinnahmen Eigenmietwertbesteuerung/Schätzungswesen erfüllt. In diesen Postulaten wurde gefordert, dass die Mehreinnahmen aus der Steuergesetzrevision Schätzungswesen für Steuersenkungen bei den natürlichen Personen genutzt werden.

Mit der Botschaft zur 1. Beratung hat der Regierungsrat vorgeschlagen, die Massnahmen zur Vermögenssteuer (Leitsatz 10), Drittbetreuungskosten (Leitsatz 12), Abzüge für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten (Leitsatz 13), die Erhöhung des Kinderabzugs (Leitsatz 7a) sowie die Senkung der Gewinnsteuern für Vereine und Stiftungen (Leitsatz 6) bereits per 1. Januar 2025 umzusetzen und somit die Umsetzung aller Leitsätze aus der Steuerstrategie 2022–2030 zu staffeln.

## **2. Ergebnis der 1. Beratung**

Der Grosse Rat hat der Steuergesetzrevision 2025 am 26. März 2024 in erster Beratung mit 88 zu 39 Stimmen zugestimmt. Dabei hat er sechs Prüfungsaufträge überwiesen. Zudem hat der Grosse Rat Änderungen bei der vorgesehenen Erhöhung des Kinderabzugs (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1–3) vorgenommen (GRB Nr. 2024-1318). Gemäss Ergebnis der 1. Beratung sollen die Kinderabzüge nicht pauschal um Fr. 400.– erhöht werden, wie dies der Regierungsrat vorgeschlagen hatte, sondern je nach Alter der Kinder differenziert und stärker erhöht werden. Es wurde seitens des Grossen Rats folgender Vorschlag gemacht:

1. Erhöhung des Abzugs für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr auf Fr. 9'000.–
2. Erhöhung des Abzugs für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendenden 18. Altersjahr auf Fr. 10'000.–
3. Erhöhung des Abzugs für jedes volljähriges Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen, auf Fr. 12'000.–

Diese Anpassungen durch den Grossen Rat führen zu Mindererträgen pro Jahr in der Höhe von 14,5 Millionen Franken (im Vergleich zu Mindereinnahmen von 4 Millionen Franken gemäss Vorschlag des Regierungsrats gemäss Botschaft 1. Beratung, vgl. Tabelle 1).

## Effekt Ausgleich der kalten Progression

Mit der seit 2014 geltenden Regelung des Steuergesetzes (StG) gleicht der Regierungsrat die sogenannte kalte Progression jährlich aus, so auch beim Kinderabzug. In der Botschaft zur 1. Beratung wurde bereits erläutert, dass zum 1. Januar 2025 zuerst der jeweilige Ausgleich der kalten Progression und dann nachgelagert die vom Regierungsrat beantragte Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 400.– erfolgen soll. Da zum Zeitpunkt der Erarbeitung der 1. Botschaft noch nicht klar war, ob überhaupt ein Ausgleich der kalten Progression auf das Jahr 2025 nötig sein wird und wie hoch dieser Ausgleich ausfallen wird, wurde festgehalten, dass der Regierungsrat mit der Botschaft zur 2. Beratung im Herbst 2024 einen an die Teuerung angepassten Vermögenssteuertarif und Kinderabzug vorschlagen wird. Dieses Vorgehen stellt sicher, dass die Folgen der kalten Progression bis zum 31. Dezember 2025 ausgeglichen sind. Auch der Beschluss des Grossen Rats in 1. Beratung zur Erhöhung der Kinderabzüge wird dahingehend interpretiert, dass zuerst der Ausgleich der kalten Progression und erst danach die jeweilige Erhöhung des Kinderabzugs vorgenommen wird. Folglich wird in der untenstehenden Tabelle 1 in den Klammern angezeigt, wie hoch der Kinderabzug mit dem Ausgleich der kalten Progression für das Jahr 2025 ausfallen wird (in Kombination mit der vom Grossen Rat in 1. Beratung beschlossenen Erhöhung). Diese Zahlen in den Klammern entsprechen den Zahlen, welche auch in der Synopse (Beilage 2) ersichtlich sind.

**Tabelle 1:** Übersicht Kinderabzug gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung (für das Jahr 2025 in Klammern)

	<b>Kinderabzüge 2023 (per 2025 mit Ausgleich kalte Progres- sion)</b>	<b>Antrag RR 1. Botschaft (per 2025 mit Ausgleich kalte Progres- sion)</b>	<b>Beschluss GR (per 2025 mit Ausgleich kalte Progres- sion)</b>
für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr	Fr. 7'300.– (Fr. 7'500.–)	Fr. 7'700.– (Fr. 7'900.–)	Fr. 9'000.– (Fr. 9'300.–)
für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 18. Altersjahr	Fr. 9'300.– (Fr. 9'600.–)	Fr. 9'700.– (Fr. 10'000.–)	Fr. 10'000.– (Fr. 10'300.–)
für jedes volljährige Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen	Fr. 11'400.– (Fr. 11'800.–)	Fr. 11'800.– (Fr. 12'200.–)	Fr. 12'000.– (Fr. 12'400.–)
<b>Finanzielle Auswirkungen (Mindererträge pro Jahr)</b>	-	<b>-4 Millionen Franken</b>	<b>-14,5 Millionen Franken</b>

Lesebeispiel: Der Kinderabzug für jedes volljährige Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen, betrug im Jahr 2023 Fr. 11'400.–. Ohne Revision würde der Kinderabzug aufgrund des Ausgleichs der kalten Progression für das Jahr 2025 auf Fr. 11'800.– festgelegt werden. Der Grosse Rat hat beschlossen, diesen Kinderabzug auf Fr. 12'000.– zu erhöhen, abweichend zum Vorschlag des Regierungsrats, der eine Erhöhung auf Fr. 11'800.– vorschlug). Damit nicht ein Teil der beschlossenen Erhöhung durch die kalte Progression verloren geht, wird auch hier der Ausgleich der kalten Progression vorgenommen und somit der Abzug auf Fr. 12'400.– erhöht. Die geschätzten Mindereinnahmen ergeben sich aus der Differenz zwischen den Kinderabzügen 2023 und dem Beschluss des Grossen Rats in 1. Lesung, wobei es keine Rolle spielt, ob jeweils die Werte mit oder ohne kalte Progression betrachtet werden (Delta-Betrachtung). Die Mindereinnahmen aus dem reinen Ausgleich der kalten Progression werden nicht dazugezählt, da die Folgen der kalten Progression in jedem Fall gemäss § 57 Abs. 1 StG ausgeglichen werden müssen.

### 3. Aktualisierungen

Der Grosse Rat hat am 19. März 2024 die Steuergesetzrevision Schätzungswesen verabschiedet. Die Neuerungen werden per 1. Januar 2025 in Kraft treten. Da die Mehreinnahmen aus der Steuergesetzrevision Schätzungswesen gemäss Steuerstrategie 2022–2030 einer der Gegenfinanzierungsmassnahmen der vorliegenden Steuergesetzrevision 2025 sind, wurden die finanziellen Auswirkungen erneut auf die aktuellen Werte angepasst, wobei es sowohl für Kanton und Gemeinden nur geringfügige Änderungen gab (je +2 Millionen Franken).

Die Änderungen bei der Vermögenssteuer (höhere Bewertung der Liegenschaften) aufgrund der Steuergesetzrevision Schätzungswesen wirken sich zudem auch auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern aus. Diese Mehreinnahmen in der Höhe von 12 Millionen Franken für den Kanton und 6 Millionen Franken für die Gemeinden werden in die finanzielle Übersicht aufgenommen.

Auch die finanziellen Auswirkungen der vorliegenden Steuergesetzrevision 2025 wurden gegenüber der Botschaft 1. Beratung aktualisiert. Bei der tariflichen Massnahme Vermögenssteuer ist neu mit Mindereinnahmen von 60 Millionen Franken zu rechnen (bisher 56 Millionen Franken). Dies ist besonders auf die positiven Entwicklungen an der Börse zurückzuführen. Durch diese positiven Entwicklungen ist das Vermögen der Steuerpflichtigen gestiegen und die vorgesehene Entlastung des Vermögens führt folglich zu höheren Mindereinnahmen für den Kanton.

Mit der Einführung der OECD-Mindestbesteuerung per 1. Januar 2024 und deren Umsetzung in der Schweiz mittels einer schweizerischen Ergänzungssteuer fallen im Kanton Aargau Mehreinnahmen an. Für den Kanton Aargau werden die Mehreinnahmen auf rund 14 Millionen Franken und für die Gemeinden auf rund 6 Millionen Franken geschätzt. Die genaue Höhe der Mehreinnahmen ist von verschiedenen Faktoren abhängig, unter anderem auch von der Konzernstruktur im Kanton, welche erfahrungsgemäss laufenden Veränderungen unterliegt. Wie bereits in der Botschaft zur 1. Beratung ausgeführt, handelt es sich bei der Einführung der OECD-Mindestbesteuerung um eine Neuheit, welche die Steuerbehörden auf der ganzen Welt vor neue Herausforderungen stellt. Aus diesem Grund sind die Entwicklungen laufend zu analysieren und entsprechend darauf zu reagieren. Aufgrund dieser Erkenntnisse beabsichtigt der Regierungsrat, dass die Mehreinnahmen infolge der OECD-Mindestbesteuerung – entsprechend den bereits öffentlichen Plänen der Kantone Basel-Stadt, Zug und Graubünden – für Standortförderungsmassnahmen genutzt werden sollen. Vor diesem Hintergrund und auch der nachfolgenden Überlegungen werden sie in der untenstehenden Abbildung 1 nicht mehr abgebildet. Mit den Standortförderungsmassnahmen, zum Beispiel den Qualified Refundable Tax Credits (QRTC), soll sichergestellt werden, dass der Kanton Aargau im interkantonalen Steuerwettbewerb nicht zurückfällt. Dies auch in Einklang mit dem Leitsatz 2 der Steuerstrategie, wonach sich der Kanton Aargau bei den juristischen Personen im Mittelfeld positioniert (GRB Nr. 2023-0806 und GRB Nr. 2023-0808). Die Umsetzung der Standortförderungsmassnahmen infolge der OECD-Mindeststeuer wird mit einer separaten Gesetzesrevision umgesetzt werden, welche gemäss heutigem Stand per 1. Januar 2027 in Kraft treten soll.

Im Sinne einer aufdatierten Ausgangslage sehen die aktualisierten Zahlen bei der beantragten Staffelung der beiden Gesetzesrevisionen 2025 und 2027 folgendermassen aus (Abbildung 1: Kanton; Abbildung 2: Gemeinden):

**Abbildung 1:** Aktualisierte finanzielle Auswirkungen **Kanton mit Staffelung** (Stand April 2024), mit höheren Kinderabzügen gemäss Beschluss  
Grosser Rat 1. Beratung

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	70					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	20					
Erbschafts- und Schenkungssteuern	12					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-78.1</b>	<b>-78.1</b>	<b>-78.1</b>	<b>-78.1</b>	<b>-78.1</b>	<b>-78.1</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-60					
Drittbetreuungskosten	-3					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.3					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-14.5					
<b>Steuergesetzrevision 2027</b>			<b>-33</b>	<b>-33</b>	<b>-33</b>	<b>-33</b>
Reduktion oberste Tarifstufe			-21			
Integration Kleinverdienerabzug			-20			
Angleichung Grundstückgewinnsteuer			8			
<b>Dynamische Effekte</b>				<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte				5	7	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>23.9</b>	<b>23.9</b>	<b>-9.1</b>	<b>-4.1</b>	<b>-2.1</b>	<b>0.9</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

**Abbildung 2:** Aktualisierte finanzielle Auswirkungen **Gemeinden mit Staffelung** (Stand April 2024), mit höheren Kinderabzügen gemäss Beschluss  
Grosser Rat 1. Beratung

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	64					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	18					
Erbschafts- und Schenkungssteuer	6					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-72.2</b>	<b>-72.2</b>	<b>-72.2</b>	<b>-72.2</b>	<b>-72.2</b>	<b>-72.2</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-56					
Drittbetreuungskosten	-2.8					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.1					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-13					
<b>Steuergesetzrevision 2027</b>			<b>-29</b>	<b>-29</b>	<b>-29</b>	<b>-29</b>
Reduktion oberste Tarifstufe			-19			
Integration Kleinverdienerabzug			-18			
Angleichung Grundstückgewinnsteuer			8			
<b>OECD</b>			<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
CFC-Regelung / OECD			6			
<b>Dynamische Effekte</b>				<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte				5	7	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>15.8</b>	<b>15.8</b>	<b>-7.2</b>	<b>-2.2</b>	<b>-0.2</b>	<b>2.8</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

## 4. Prüfungsaufträge

### 4.1 Prüfungsaufträge zum Thema "keine Staffelung"

Zum Thema "Staffelung" wurden vom Grossen Rat in 1. Beratung die folgenden beiden Prüfungsaufträge überwiesen.

Prüfungsauftrag 1 "Keine Staffelung: Auf die zweite Beratung ist ein Vorschlag inklusive finanzielle Auswirkungen zu unterbreiten, der keine Staffelung der Revision auf 2025 und 2027 vorsieht, sondern eine Umsetzung der gesamten Steuergesetzrevision (Leitsätze Steuerstrategie) auf den 1. Januar 2025."

Prüfungsauftrag 2 "Keine Staffelung im Entscheid, aber in der Umsetzung: Auf die zweite Beratung ist ein Vorschlag zu unterbreiten, um bereits jetzt verbindliche Entscheidungen zu den Inhalten des zweiten Umsetzungspakets zu treffen, auch wenn die Umsetzung gestaffelt erfolgt. Ausserdem sollte die Möglichkeit geschaffen werden, das gesamte Paket als Ganzes zur Volksabstimmung zu bringen."

Soll auf eine gestaffelte Umsetzung verzichtet werden, würde dies bedeuten, dass die Massnahmen 'Senkung des Einkommenssteuertarifs', 'Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif' sowie die 'Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer' ebenfalls in das vorliegende 1. Umsetzungspaket der Steuergesetzrevision integriert und auf den 1. Januar 2025 "umgesetzt" würden. Dies ist grundsätzlich möglich, da in der umfassenden Anhörungsvorlage mit Ausnahme der organisatorischen Massnahmen (Leitsätze 18–20 aus der Steuerstrategie) alle Massnahmen mit Gesetzesänderungen aus der Steuerstrategie 2022–2030 bereits dargestellt wurden, in dem auch in der Synopse alle Änderungen aufgezeigt wurden. Auf eine zweite Anhörung kann daher verzichtet werden.

Der Grosse Rat muss aber sicherstellen, dass das Gebot der zweimaligen Beratung von Gesetzen gemäss § 78 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Aargau (Kantonsverfassung, KV) erfüllt wird. Beratung im Sinne der Kantonsverfassung bedeutet, dass "zweimal vollwertige materielle Erörterungen und Entscheidungen" möglich sein sollen (Kurt Eichenberger, Verfassung des Kantons Aargau, Textausgabe mit Kommentar, § 78 N 31). Für den Fall, dass der Grosse Rat auf die Staffelung verzichten will und die von den Massnahmen des 2. Umsetzungspakets betroffenen Paragraphen des Steuergesetzes bereits im Rahmen des 1. Umsetzungspakets ändern will, müsste er dazu für das vorliegende Geschäft mit zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder eine dritte Lesung im Sinne von § 33 Abs. 5 des Gesetzes über die Organisation des Grossen Rates und über den Verkehr zwischen dem Grossen Rat, dem Regierungsrat und der Justizleitung (Geschäftsverkehrsgesetz, GVG) beschliessen, um dem Erfordernis der zweimaligen Beratung auch der neu zu integrierenden Massnahmen Genüge zu tun. Im Rahmen dieser dritten Lesung müsste dann die Inkraftsetzung beider Umsetzungspakete rückwirkend auf den 1. Januar 2025 vorgesehen werden.

Die gesamte Vorlage sollte dann gemäss Prüfungsauftrag per 1. Januar 2025 in Kraft treten. Das ist gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung möglich: Gemäss § 24 KV gilt ein Verbot der Rückwirkung von Erlassen, wenn sie zu einer unverhältnismässigen Belastung führt. Das ist vorliegend nicht der Fall – im Gegenteil: Die beiden Pakete der Steuergesetzrevision beinhalten im Wesentlichen begünstigende Umstände für die Steuerpflichtigen, indem sowohl bei den Vermögenssteuern als auch bei den Einkommenssteuern tiefere Sätze zu einer verminderten Steuerlast führen werden. Eine rückwirkende Inkraftsetzung ist folglich möglich und wäre durch den Grossen Rat mit einfachem Mehr zu beschliessen.

Mit den per April 2024 aktualisierten Zahlen und mit den höheren vom Grossen Rat in 1. Beratung beschlossenen Kinderabzügen hat eine Umsetzung aller Leitsätze der Steuerstrategie (mit Ausnahme der organisatorischen Massnahmen) in einem Umsetzungspaket per 1. Januar 2025 gemäss obigem Vorschlag folgende finanziellen Auswirkungen:

**Abbildung 3:** Finanzielle Auswirkungen **Kanton** mit Zusammenführung der beiden Steuergesetzrevisionen / Umsetzung Prüfungsauftrag "keine Staffellung" (Stand April 2024, mit höheren Kinderabzügen gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	70					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	20					
Erbschafts- und Schenkungssteuern	12					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-111.1</b>	<b>-111.1</b>	<b>-111.1</b>	<b>-111.1</b>	<b>-111.1</b>	<b>-111.1</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-60					
Drittbetreuungskosten	-3					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.3					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-14.5					
Reduktion oberste Tarifstufe	-21					
Integration Kleinverdienerabzug	-20					
Angleichung Grundstückgewinnsteuer	8					
<b>Dynamische Effekte</b>			<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte			5	7	10	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>-9.1</b>	<b>-9.1</b>	<b>-4.1</b>	<b>-2.1</b>	<b>0.9</b>	<b>0.9</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

**Abbildung 4:** Finanzielle Auswirkungen **Gemeinden** mit Zusammenführung der beiden Steuergesetzrevisionen / Umsetzung Prüfungsauftrag "keine Staffellung" (Stand April 2024, mit höheren Kinderabzügen gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung)

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	64					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	18					
Erbschafts- und Schenkungssteuer	6					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-101.2</b>	<b>-101.2</b>	<b>-101.2</b>	<b>-101.2</b>	<b>-101.2</b>	<b>-101.2</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-56					
Drittbetreuungskosten	-2.8					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.1					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-13					
Reduktion oberste Tarifstufe	-19					
Integration Kleinverdienerabzug	-18					
Angleichung Grundstückgewinnsteuer	8					
<b>OECD</b>			<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
CFC-Regelung / OECD			6			
<b>Dynamische Effekte</b>			<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte			5	7	10	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>-13.2</b>	<b>-13.2</b>	<b>-2.2</b>	<b>-0.2</b>	<b>2.8</b>	<b>2.8</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

Die Umsetzung des Prüfungsauftrags "keine Staffelung" kann auf der Zeitachse wie folgt dargestellt werden:

**Tabelle 2:** Zusammenführung der beiden Steuergesetzrevisionen (Umsetzung Prüfungsauftrag "keine Staffelung")

Was	Wer	Wann
2. Beratung Botschaft StG-Revision 2025 (inklusive 1. Beratung des 2. Umsetzungspakets)	grossrätliche Kommission	4. Quartal 2024 (18. Oktober / 31. Oktober 2024)
2. Beratung Botschaft StG-Revision 2025 (inklusive 1. Beratung des 2. Umsetzungspakets) mit Beschluss der Durchführung einer 3. Beratung)	Grosser Rat (mit Quorum 'zwei Drittel der anwesenden Mitglieder' für die Durchführung der 3. Beratung)	4. Quartal 2024 (3. Dezember 2024)
3. Beratung Botschaft StG-Revision 2025 (2. Beratung des 2. Umsetzungspakets)	Grossrätliche Kommission	1. Quartal 2025 (17. März 2025)
3. Beratung Botschaft StG-Revision 2025 (2. Beratung des 2. Umsetzungspakets) mit Beschluss der rückwirkenden Inkraftsetzung	Grosser Rat (mit Quorum 'einfaches Mehr' für die rückwirkende Inkraftsetzung)	2. Quartal 2025 (22. April 2025)
Referendumsfrist (90 Tage)		Ende Juli 2025
Inkrafttreten (rückwirkend)		1. Januar 2025
allfällige Volksabstimmung (nachträglich) <sup>1</sup>		28. September 2025 / 30. November 2025

Auch die Umsetzung des Prüfungsauftrags "keine Staffelung im Entscheid, aber in der Umsetzung" wäre möglich. Auch hierzu müsste der Grosse Rat mit zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder eine dritte Lesung der Vorlage im Sinne von § 33 Abs. 5 GVG beschliessen, um dem Erfordernis der zweimaligen Beratung auch für die Massnahmen des 2. Umsetzungspakets Genüge zu tun. Die rückwirkende Inkraftsetzung müsste er dann allerdings nur für die Massnahmen des 1. Umsetzungspakets beschliessen. Die Inkraftsetzung der Massnahmen des 2. Umsetzungspakets könnte er ordentlich und ohne Rückwirkung auf den 1. Januar 2026 oder 2027 festlegen.

Sollte im Rahmen der Umsetzung beider Prüfungsauftragsvarianten das Quorum für eine 3. Lesung nicht zustande kommen, würde dies bedeuten, dass die Massnahmen des 2. Umsetzungspakets ('Senkung des Einkommenssteuertarifs', 'Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif' sowie die 'Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer') nicht gemeinsam mit dem 1. Umsetzungspaket in einer Vorlage beschliessen werden könnten. Um sicherzustellen, dass der Inhalt der Steuergesetzrevision 2025 (erstes Umsetzungspaket) am 1. Januar 2025 in Kraft treten kann, ist eine Schlussabstimmung dieses Revisionsteils im Rahmen der 2. Beratung vorzusehen. Es ist dem Grossen Rat beziehungsweise dem Gesetzgeber unbenommen, lediglich einen Teil einer Vorlage zu Ende zu beraten und in Kraft zu setzen. Das 2. Umsetzungspaket könnte aber in 1. Beratung beschliessen werden. Hierfür bedarf es nur einer einfachen Mehrheit. Die Konsequenz eines Nichtzustandekommens des Quorums für die 3. Lesung wäre, dass der nicht beschlossene Revisionsteil zwar in 1. Beratung beschliessen werden und dann als eigene Vorlage für die 2. Beratung wieder dem Grossen Rat unterbreitet werden könnte. Würde das 2. Massnahmenpaket nicht in 1. Beratung zum Beschluss erhoben, würde es ebenfalls zu einer Staffelung der Vorlagen kommen und dem Grossen Rat müsste für das 2. Umsetzungspaket eine neue, eingeständige Vorlage zur zweimaligen Beratung unterbreitet werden.

<sup>1</sup> Ein allfälliger Abstimmungstermin ist abhängig davon, ob ein Behörden- oder Volksreferendum zustande kommt.

#### 4.1.1 Haltung des Regierungsrats

Der Regierungsrat hatte sich bisher für eine Staffelung mit zwei getrennten Gesetzesrevisionen ausgesprochen. Dies vor dem Hintergrund, dass auf das zweite Umsetzungspaket der Steuerstrategie die Situation insbesondere betreffend Erfüllung des Leitsatzes 1, der ertragsneutralen Umsetzung der Steuerstrategie, auf dann aktualisierten Zahlen neu beurteilt werden kann. Diese Staffelung wurde bereits während der Anhörung und später auch in der ersten Beratung der Botschaft durch einige Parteien kritisch beurteilt. Entsprechend wurden die oben ausgeführten Prüfungsaufträge 1 und 2 überwiesen. Mit den auf April 2024 aktualisierten Zahlen zeigt sich, dass sowohl beim Kanton wie auch bei den Gemeinden bei der Umsetzung der Staffelung mit beschleunigter Umsetzung des 2. Massnahmenpakets ab dem Steuerjahr 2026 und in den darauf folgenden Jahren mit geringen Mindereinnahmen zu rechnen ist. Diese befinden sich im Vergleich zum Netto-Ertrag der Kantonssteuern von 2'472,6 Millionen Franken (gemäss Jahresbericht 2023) im Streubereich und auch bei den Gemeinden bewegen sich diese im Tiefstbereich. Dies weil die jährlichen Abweichungen nicht mehr als 1 % des Netto-Ertrags der Kantonssteuern ausmachen. Erfahrungsgemäss fallen die jährlichen Abweichungen zwischen dem aktuellen Rechnungsergebnis einerseits und dem Budget oder dem Vorjahresrechnungsergebnis andererseits jeweils grösser aus. Und in den späteren Planjahren – ab dem Jahr 2030 – ist mit minimalen Mehreinnahmen zu rechnen. Der Leitsatz 1 der Steuerstrategie (ertragsneutrale Umsetzung) ist somit im Grundsatz immer noch erfüllt, da die jährlichen Abweichungen minimal sind und nicht mehr als 1 % des Netto-Ertrags der Kantonssteuern übersteigen.

Der Regierungsrat hält jedoch weiterhin an der ursprünglichen Staffelung fest, auch wenn eine Zusammenführung der beiden Umsetzungspakete und die Inkraftsetzung per 1. Januar 2025 aufgrund der in einer Gesamtbetrachtung geringen Mindereinnahmen möglich wäre. Dieses Vorgehen wird damit begründet, dass auf das zweite Umsetzungspaket die dann aktuellen Zahlen neu beurteilt werden können, dies besonders im Hinblick auf die Einhaltung des Leitsatzes 1. Mit der gestaffelten Umsetzung könnte zudem auf die neusten Entwicklungen, sei es national oder international reagiert werden. Zudem haben sich die Gemeinden und die Gemeindeverbände in der Anhörung mehrheitlich für eine Staffelung ausgesprochen, dies gilt es bei der Entscheidung ebenfalls zu berücksichtigen. Die Gemeinden befürworten die Staffelung, um die prognostizierten finanziellen Auswirkungen aus dem ersten Umsetzungspaket überprüfen zu können und darauf basierend Entscheide für das zweite Umsetzungspaket treffen zu können.

Ausserdem hat die rückwirkende Änderung des Steuergesetzes erhebliche administrative Folgen. Die Quellensteuertarife 2025, welche der Regierungsrat basierend auf den Einkommenssteuertarifen und -abzügen festzulegen hat (vgl. § 114 Abs. 1 StG), müssen der Eidgenössischen Steuerverwaltung bis am 3. Dezember 2024 gemeldet werden. Tarifsenkungen und Abzüge, welche am 3. Dezember 2024 nicht mit zweimaliger Beratung verabschiedet sind, können für den per 1. Januar 2025 zu publizierenden Quellensteuertarif nicht berücksichtigt werden. Das ganze Jahr 2025 wären die Quellensteuern 2025 noch nach dem alten Tarif abzuliefern. Dem Regierungsrat verbliebe nur eine rückwirkende Anpassung des Quellensteuertarifs nach der 3. Beratung des Steuergesetzes beziehungsweise nachträglichem Volksentscheid. Die zu viel abgerechneten Quellensteuern könnten die Pflichtigen sodann in aufwändigen Rückerstattungsverfahren zurückfordern. Dies wäre mit einem erheblichen administrativen Aufwand des Kantonalen Steueramts (geschätzt 5'000 Arbeitsstunden) verbunden, da dies nicht automatisch erfolgen kann. Auch vor der 3. Beratung erfolgte unterjährige Veranlagungen (Tod und Wegzug ins Ausland) müssten revidiert werden. Dieser (weniger) erhebliche Aufwand fielen bei den Gemeindesteuerämtern (geschätzt 300 Arbeitsstunden) an.

Möchte der Grosse Rat keine Staffelung vornehmen, so präferiert der Regierungsrat aus Rücksicht auf die Gemeinden, die ihre Budgets 2025 (ohne Senkung der Einkommenssteuern) bereits erstellt haben, die Umsetzung des Prüfungsauftrags 2 "keine Staffelung im Entscheid aber in der Umsetzung". Die vorstehend erwähnten Konsequenzen betreffend Quellensteuern und unterjährigen Ver-

anlagungen würden aber auch in diesem Fall grundsätzlich bestehen bleiben. Es müssten aber deutlich weniger unterjährige Veranlagungen revidiert und Rückerstattungsgesuche von Quellensteuerpflichtigen bearbeitet werden. Auch betragsmässig würden die Korrekturen erheblich tiefer ausfallen.

#### **4.1.2 Massnahmen des 2. Umsetzungspakets**

##### **4.1.2.1 Reduktion obere Tarifstufe (Abflachung der Tarifkurve) (Leitsatz 8)**

Im obersten Bereich der Einkommensbesteuerung wurde ein steuerliches Verbesserungspotenzial zur Stärkung des Wohn- und Wirtschaftsstandort Kanton Aargau festgestellt.

Mit der Reduktion der Belastung im oberen Bereich der Einkommenssteuer kann der Kanton Aargau seine Attraktivität deutlich verbessern. Im Bereich der höchsten Einkommen ist die Steuerbelastung des Kantons Aargau nur durchschnittlich. In Bezug auf die Vergleichskantone büsst der Kanton Aargau an Wettbewerbsfähigkeit ein. Bei der Einkommenssteuer beträgt die oberste Progressionsstufe aktuell 11 %. Damit liegt der Kanton Aargau im interkantonalen Vergleich an 13. Stelle.

Der Regierungsrat hat im Planungsbericht Steuerstrategie 2022–2030 zwei verschiedene Varianten zur Entlastung der höheren Einkommen aufgezeigt.

Einerseits wurde aufgezeigt, dass die Tarifstufe für die einfache 100 %-Steuer von aktuell 11 % auf 9,5 % reduziert werden. Das heisst, die Tarifstufen mit höherer Belastung fallen weg. Davon profitieren steuerbare Einkommen ab einem Betrag von Fr. 72'700.– beim Tarif A beziehungsweise Fr. 145'400.– beim Tarif B. Dies sind rund 12 % der Steuerpflichtigen, die für rund 42 % der kantonalen Einkommenssteuer aufkommen. Alternativ zu dem oben genannten Vorgehen, könnten auch zusätzlich Teile des oberen Mittelstands entlastet werden. Damit diese Variante mit vergleichbaren Mindereinnahmen verbunden ist, wird die höchste Tarifstufe für die einfache 100 %-Steuer auf lediglich 9,75 % reduziert. Bei dieser Variante profitieren steuerbare Einkommen ab einem Betrag von Fr. 55'000.– beim Tarif A beziehungsweise Fr. 110'000.– beim Tarif B. Dies sind rund 25 % der Steuerpflichtigen (anstelle von 12 % bei der Variante 1), welche für rund 62 % der kantonalen Einkommenssteuer aufkommen (anstelle von rund 42 % bei der Variante 1).

Da sich während der Beratung im Grossen Rat keine eindeutige Präferenz abgezeichnet hatte, wurde in der Anhörung beide Varianten zur Diskussion gestellt. Eine Mehrheit der Parteien (SVP, FDP, Die Liberalen, Die Mitte, glp, EDU) hatte sich für die Reduktion der oberen Tarifstufe ausgesprochen (69 % gemessen an der Parteistärke im Grossen Rat). Unter Berücksichtigung der Parteistärke im Grossen Rat hat sich eine Mehrheit der Parteien (51 %; SVP, Grüne, glp, EDU) für die Variante 9,75 % ausgesprochen. Die SP hat die Frage nicht beantwortet, hat jedoch bei den Bemerkungen darauf verwiesen, dass sie die Senkung grundsätzlich ablehnen, der höhere Satz von 9,75 % jedoch das kleinere Übel sei, sollte es zu einer Senkung kommen (siehe dazu auch die Auswertungen der Anhörungsergebnisse in der Botschaft zur 1. Beratung). Basierend auf den Anhörungsergebnissen, favorisiert der Regierungsrat die Reduktion auf 9,75 %.

##### **4.1.2.2 Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif (Leitsätze 8a und 9)**

Mit der Reduktion der oberen Tarifstufe ist die Problematik, dass Verheiratete mit Kindern insbesondere mit kleinem Einkommen und im unteren Mittelstand im interkantonalen Vergleich schlecht positioniert sind, nicht gelöst. Dieses Problem kann mit der Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif gelöst werden, welche nachfolgend erläutert wird.

Der Abzug für Kleinverdiener und Kleinrentner (Kleinverdienerabzug) wurde im Jahr 2006 eingeführt. Begründet wurde die Einführung des Abzugs damit, dass wegen des vom Bundesrecht vorgeschriebenen Wegfalls der Steuerfreibeträge auf den AHV-Renten und der Kleinrentnerabzüge bei Rentnerinnen und Rentnern mit bescheidenen Einkommensverhältnissen trotz der auf 2001 vorgenommenen allgemeinen tariflichen Entlastung eine steuerliche Mehrbelastung entstehen konnte, die von diesen Steuerpflichtigen als übermässig hoch empfunden wird (Seite 25 der [05.312] Botschaft des Regierungsrats vom 30. November 2005 zur 1. Beratung betreffend Teilrevision des Steuergesetzes

vom 15. Dezember 1998]). Weitere Begründungen des Regierungsrats waren die angestiegenen Krankenversicherungsprämien sowie die Renten- und Lohnentwicklung, die für Steuerpflichtige in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen die gestiegenen Lebenshaltungskosten in vielen Fällen nicht zu kompensieren vermochten.

Der Kleinverdienerabzug ist ein steuerlicher Abzug, der umso höher ausfällt, je kleiner das steuerbare Einkommen vor diesem Abzug ist. So wird ein steuerbares Einkommen (vor Abzug) von beispielsweise Fr. 14'000.– um Fr. 12'000.– verringert, ein solches von Fr. 22'000.– um noch lediglich Fr. 3'000.–.

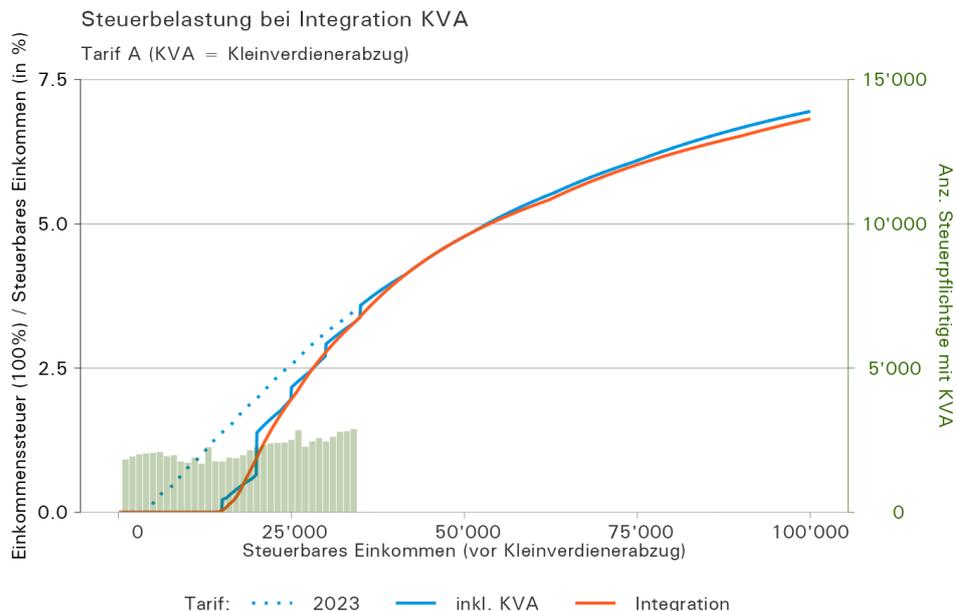
Für die Abzugsberechtigung wird beim Kleinverdienerabzug für Ein- und Mehrpersonenhaushalte auf dieselben Einkommensgrenzen abgestellt. Das heisst, es wird nicht berücksichtigt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei gleichem Einkommen davon abhängt, wie viele Personen in einem Haushalt leben. Verheiratete mit einem steuerbaren Einkommen von beispielsweise Fr. 40'000.– erhalten keinen Abzug, obwohl sie wirtschaftlich meist schwächer sind als Alleinstehende mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30'000.– (vor Abzug), welche einen Abzug erhalten.

In der aktuellen Ausgestaltung ist der Kleinverdienerabzug damit im aktuellen System mit Vollsplitting-Tarif ein Fremdkörper. Eine Folge davon ist, dass es im Kanton Aargau bei den Pflichtigen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen immer noch die sogenannte Heiratsstrafe gibt, obwohl diese mit dem Vollsplitting-Tarif bei den Kantonssteuern grundsätzlich ausgemerzt ist. Dies kommt daher, dass bei einer Heirat von Pflichtigen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen die Kleinverdienerabzüge wegfallen oder sich stark reduzieren, auch wenn sich die wirtschaftliche Situation nicht wesentlich verändert.

Soll auch die Belastung von kleinen Einkommen mit dem Vollsplitting kompatibel sein und entsprechend auch bei diesen die Heiratsstrafe auch in diesem Bereich abgeschafft werden, so kann der Kleinverdienerabzug in den ordentlichen Tarif integriert werden.

Der Grosse Rat hat mit dem neuen Leitsatz 8a "keine zusätzlichen substanziellen steuerlichen Mehrbelastungen bei den untersten und mittleren Einkommen" beschlossen, dass die im Planungsbericht dargestellte Variante "Integration 2" umgesetzt werden soll. Der Kleinverdienerabzug soll somit so integriert werden, dass es im Tarif A im Durchschnitt zu keinen Mehrbelastungen kommt. Moderate Mehrbelastungen sind auch bei dieser Variante in vielen Fällen nicht zu vermeiden, da die aktuell gestufte Belastungskurve durch eine kontinuierlich steigende Tarifkurve ersetzt wird.

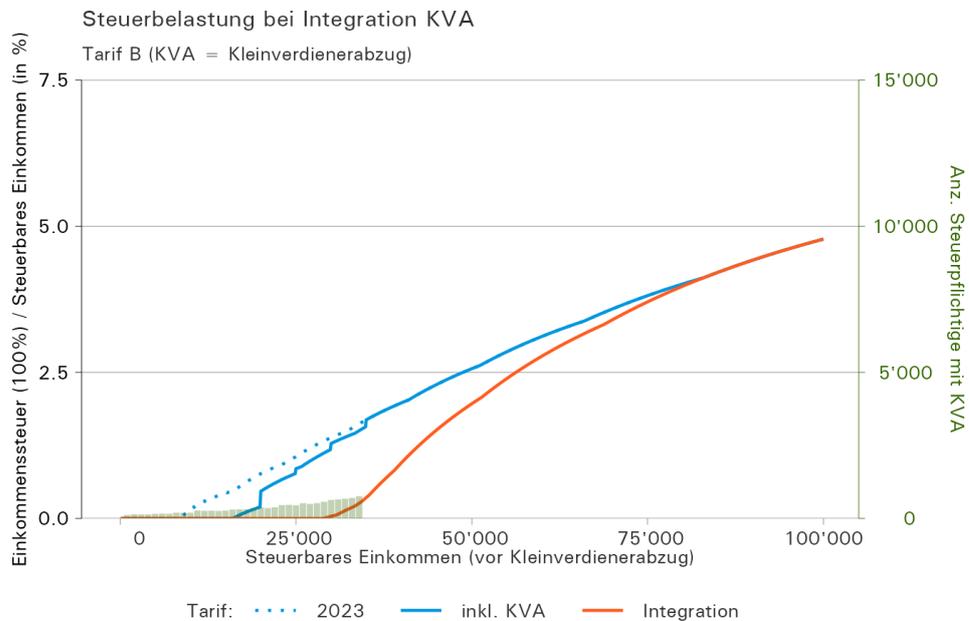
**Abbildung 5:** Integration Kleinverdienerabzug, Tarif A



Quelle: eigene Darstellung KStA/Statistik Aargau

Die gestufte hellblaue Kurve steht für die heutige Steuerbelastung für Alleinstehende in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Die gepunktete Kurve entspricht der Tarifkurve 2023 inklusive des Ausgleichs der kalten Progression per 2025 beziehungsweise der Steuerbelastung bei einer Aufhebung des Kleinverdienerabzugs ohne tarifliche Kompensation. Bei der orangen Kurve erfolgt die tarifliche Kompensation derart, dass eine möglichst weitgehende Annäherung an die heutige Belastungskurve erreicht wird. Das heisst, Alleinstehende bezahlen vor und nach der Aufhebung des Kleinverdienerabzugs dank der tariflichen Kompensation in etwa gleich viel Steuern.

Abbildung 6: Integration Kleinverdienerabzug, Tarif B



Quelle: eigene Darstellung KStA/Statistik Aargau

Für Steuerpflichtige mit Tarif B (Verheiratete und Alleinerziehende respektive im Konkubinat Lebende mit Kindern) ergibt sich aus der Integration des Kleinverdienerabzugs eine Belastungskurve (orange Kurve), die deutlich unter der heutigen gestuften Kurve liegt. Die Entlastung reicht bis über ein steuerbares Einkommen von Fr. 75'000.–. Für den Kanton resultieren daraus Mindereinnahmen von 20 Millionen Franken. Dies entspricht auch den gesamten Mindereinnahmen, da diese Variante beim Tarif A ertragsneutral ist.

Die Aufhebung des Kleinverdienerabzugs mit tariflicher Kompensation beim Tarif führt bei Alleinstehenden lediglich zu geringsten Belastungsveränderungen. Aufgrund des heutigen Stufentarifs, welcher geglättet wird, kann es jedoch vorkommen, dass es für einige zu einer leichten Mehrbelastung kommt. Insgesamt ist die Integration jedoch für den Tarif A neutral ausgestaltet. Bei Steuerpflichtigen mit Tarif B (Verheiratete und Alleinerziehende) resultieren bei dieser Variante deutlich tiefere Steuerbeträge.

In der Anhörung befürworteten alle Parteien eine Integration des Kleinverdienerabzugs. Auch bei den Gemeinden, den Gemeindeverbänden, den Wirtschaftsverbänden sowie den weiteren Interessengruppen hat sich je eine (deutliche) Mehrheit für die Massnahme ausgesprochen. Bei den Gemeindeverbänden hat sich einzig die GAV eher gegen die Integration des Kleinverdienerabzugs ausgesprochen.

### **4.1.2.3 Angleichung Grundstückgewinnsteuer (Leitsatz 17)**

Im Planungsbericht Steuerstrategie 2022–2030 wurde im Handlungsfeld "Gegenfinanzierung" eine Angleichung der Grundstückgewinnsteuern an die Nachbarkantone vorgeschlagen. Der Grosse Rat hat diese Gegenfinanzierungsmassnahme im Rahmen der Beratung zum Planungsbericht Steuerstrategie 2022–2030 abgelehnt und Leitsatz 17 entsprechend angepasst.

Eine Mehrheit der Parteien hat sich auch in der Anhörung eher oder völlig gegen eine Angleichung der Grundstückgewinnsteuern (SVP, FDP, Die Liberalen, die Mitte, EVP, EDU) ausgesprochen. Die Massnahme wird von der SP, den Grünen und der glp befürwortet. Die drei Gemeindeverbände Finanzfachleute Aargauer Gemeinden (FAG), Aargauer Gemeindeschreiberinnen und Gemeindeschreiber (AGG) sowie der Verband Steuerfachleute Aargauer Gemeinden (STAG) sind mit der Angleichung der Grundstückgewinnsteuer völlig einverstanden. Die Gemeindeammännerversammlung (GAV) hingegen ist völlig dagegen. Bei den Wirtschaftsverbänden ist die Aargauische Industrie- und Handelskammer (AIHK) völlig dagegen. Der Aargauische Gewerbeverband (AGV) hat keine Angabe gemacht. Da gemäss Leitsatz 1 der Steuerstrategie eine ertragsneutrale Umsetzung aller Massnahmen anzustreben ist, ist diese Massnahme aus Sicht des Regierungsrats weiterhin sinnvoll und nötig. Aus diesem Grund und auch mit Blick auf die Regelungen der übrigen Kantone hält der Regierungsrat an dieser Massnahme fest.

Der Kanton Aargau verfügt bei längerer Besitzdauer über eine äusserst moderate Grundstückgewinnbesteuerung. Sie beträgt ab dem 25. Besitzjahr lediglich noch 5 % des Gewinns (§ 109 Abs. 1 StG). Da die Anlagekosten bei überbauten Grundstücken und über zehnjähriger Besitzdauer zudem noch mit einer grosszügigen Pauschale in Prozenten des Verkaufserlöses geltend gemacht werden können (§ 105 Abs. 1 StG), resultiert eine sehr tiefe Besteuerung. Im Sinne einer Angleichung an die Steuern der Nachbarkantone lässt sich aus Sicht des Regierungsrats eine Erhöhung auf 10 % insbesondere bei längerer Besitzdauer rechtfertigen. Diese Massnahme hätte sehr wahrscheinlich nur marginale Auswirkungen auf die Standortattraktivität, zumal bei einer Ersatzbeschaffung die Steuer aufgeschoben werden kann. Mit dem bei der Totalrevision 2001 des StG festgelegten Grundstückgewinnsteuertarif hat man bewusst eine gesamtschweizerisch günstige Belastung in diesem Bereich eingeführt. Auch mit der vorgesehenen massvollen Erhöhung wird sich der Kanton Aargau noch bei den günstigen Kantonen einordnen.

Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer an eine Angleichung an die Nachbarkantone handelt, kann davon ausgegangen werden, dass daraus grundsätzlich keine Auswirkungen, wie zum Beispiel Wanderungsbewegungen entstehen würden. Bei der Angleichung der Grundstückgewinnsteuer an die Nachbarkantone würden nach Schätzungen des Kantonalen Steueramts für Kanton und Gemeinden je ca. 8 Millionen Franken Mehreinnahmen resultieren. Trotz einer Erhöhung würde der Kanton Aargau in diesem Bereich unter den attraktivsten Kantonen bleiben. Somit wäre der Leitsatz 7 weiterhin erfüllt. Aus diesen Gründen ist der Regierungsrat nach wie vor der Meinung, dass es sich hierbei um eine geeignete Gegenfinanzierungsmassnahme handelt, damit wichtigere standortfördernde Massnahmen insbesondere für die Vereinbarkeit von Familie und Beruf (Anpassung Drittbetreuungskosten gemäss Leitsatz 12) realisiert werden können und damit eine grundsätzlich ertragsneutrale Umsetzung möglich ist. Die attraktive Pauschalisierung der Anlagekosten im Zuge einer Liegenschaftsveräusserung wird unverändert beibehalten.

### **4.1.3 Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen des 2. Umsetzungspakets**

#### **4.1.3.1 Vorbemerkungen**

Falls der Grosse Rat die Integration des zweiten Umsetzungspakets in die vorliegende Vorlage gemäss Prüfungsauftrag 1 oder 2 beschliesst, sind die nachfolgenden Paragraphen gemäss zu beraten und im Anschluss in die vorliegende Synopse gemäss Beilage 1 zu integrieren. Zudem würden die zu fällenden Grossratsbeschlüsse wie folgt ändern:

**Antrag (falls Prüfungsauftrag "keine Staffelung" umgesetzt wird)**

1.

*Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) (Massnahmen 1. Umsetzungspaket) wird in 2. Beratung zum Beschluss erhoben.*

2.

*Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) (Massnahmen 2. Umsetzungspaket) wird in 1. Beratung zum Beschluss erhoben.*

3.

*Gestützt auf § 33 Abs. 5 des Gesetzes über die Organisation des Grossen Rats und über den Verkehr zwischen dem Grossen Rat, dem Regierungsrat und der Justizleitung (Geschäftsverkehrsgesetz, GVG) wird eine 3. Lesung der Vorlage (2. Beratung für die Massnahmen des 2. Umsetzungspakets und Schlussabstimmung über die gesamte Vorlage) beschlossen.<sup>2</sup>*

Hingegen sind die nachfolgenden Anträge erst im Rahmen der 3. Beratung zu stellen:

1.

*Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) wird in 3. Beratung zum Beschluss erhoben.*

2.

*Unter Einhaltung von § 24 der Kantonsverfassung wird die Änderung des Steuergesetzes (StG) rückwirkend auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt.*

3.

*Folgende parlamentarische Vorstösse werden als erledigt von der Kontrolle abgeschrieben:*

- (22.143) Postulat der Fraktionen der FDP (Sprecher Silvan Hilfiker, Oberlunkhofen) und der SVP vom 14. Juni 2022 betreffend Steuersenkung für natürliche Personen
- (22.149) Postulat der Fraktion Die Mitte (Sprecherin Maya Bally, Hendschiken) vom 14. Juni 2022 betreffend Kompensation für natürliche Steuerpflichtige durch Mehreinnahmen Eigenmietwertbesteuerung/Schätzungswesen
- (22.340) Motion Sabina Freiermuth, FDP, Zofingen (Sprecherin), und Silvan Hilfiker, FDP, Oberlunkhofen, vom 22. November 2022 betreffend Erhöhung der steuerlichen Abzüge von Kinderdrittbetreuungskosten; Umwandlung in ein Postulat

---

<sup>2</sup> Für den Beschluss der 3. Lesung gemäss obigem Antrag 3 ist das Quorum von zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder des Grossen Rats nötig. Würde dieses Quorum nicht erreicht, dann wäre die Zusammenführung der beiden Umsetzungspakete in die vorliegende Steuergesetzrevision 2025 nicht zustande gekommen. In diesem Fall kämen die ursprünglichen Anträge 2 und 3 der Steuergesetzrevision 2025 (gemäss Antrag Regierungsrat) betreffend "vorzeitiger Inkraftsetzung des 1. Umsetzungspakets auf 1. Januar 2025 sowie "die Abschreibung der dazugehörigen Vorstösse" zur Abstimmung.

Tabelle 3: Zu Ändernde Paragraphen gemäss Prüfungsauftrag "Keine Staffelung"

Geltendes Recht	Zu Ändernde Paragraphen gemäss Prüfungsauftrag "Keine Staffelung"
<p><b>§ 42</b>  <sup>1bis</sup> Zusätzlich werden von dem um die Sozialabzüge gemäss Absatz 1 verminderten Reineinkommen abgezogen:</p>	<p><b>§ 42</b>  <sup>1bis</sup> Aufgehoben.</p>
<p>a) bis zum so ermittelten Einkommen von Fr. 14'999.– Fr. 12'000.–</p>	
<p>b) zwischen Fr. 15'000.– und Fr. 19'999.– Fr. 7'500.–</p>	
<p>c) zwischen Fr. 20'000.– und Fr. 24'999.– Fr. 3'000.–</p>	
<p>d) zwischen Fr. 25'000.– und Fr. 29'999.– Fr. 2'000.–</p>	
<p>e) zwischen Fr. 30'000.– und Fr. 34'999.– Fr. 1'000.–</p>	
<p><b>§ 43</b>  V. Steuerberechnung  1. Steuertarif <sup>3)</sup></p>	<p><b>§ 43 Abs. 1, Abs. 3 (geändert)</b></p>
<p><sup>1</sup> Die Einkommenssteuer beträgt:</p>	<p><sup>1</sup> Die Einkommenssteuer beträgt:</p>
<p>a) 0 % für die ersten Fr. 4'000.–</p>	<p>a) <b>(geändert)</b> 0 % für die ersten Fr. [...] <u>14'400.–</u></p>
<p>b) 1 % für die weiteren Fr. 3'600.–</p>	<p>b) <b>(geändert)</b> 1 % für die weiteren Fr. [...] <u>1'100.–</u></p>
<p>c) 2 % für die weiteren Fr. 3'600.–</p>	<p>c) <b>(geändert)</b> 2 % für die weiteren Fr. [...] <u>1'200.–</u></p>
<p>d) 3 % für die weiteren Fr. 4'000.–</p>	<p>d) <b>(geändert)</b> 3 % für die weiteren Fr. [...] <u>500.–</u></p>
<p>e) 4 % für die weiteren Fr. 4'000.–</p>	<p>e) <b>(geändert)</b> 4 % für die weiteren Fr. [...] <u>500.–</u></p>
<p>f) 5 % für die weiteren Fr. 4'800.–</p>	<p>f) <b>(geändert)</b> 5 % für die weiteren Fr. [...] <u>1'900.–</u></p>
<p>g) 6 % für die weiteren Fr. 7'000.–</p>	<p>g) <b>(geändert)</b> 6 % für die weiteren Fr. [...] <u>6'200.–</u></p>
<p>h) 7 % für die weiteren Fr. 8'000.–</p>	<p>h) <b>(geändert)</b> 7 % für die weiteren Fr. [...] <u>8'700.–</u></p>
<p>i) 8 % für die weiteren Fr. 9'000.–</p>	<p>i) <b>(geändert)</b> 8 % für die weiteren Fr. [...] <u>27'900.–</u></p>
<p>k) 8,5 % für die weiteren Fr. 11'000.–</p>	<p>k) <b>(geändert)</b> [...] <u>9 %</u> für die weiteren Fr. [...] <u>27'800.–</u></p>
<p>l) 9 % für die weiteren Fr. 11'000.–</p>	<p>l) <b>(geändert)</b> <u>9,5 %</u> für die weiteren Fr. [...] <u>30'900.–</u></p>
<p>m) 9,5 % für die weiteren Fr. 33'000.–</p>	<p>m) <b>(geändert)</b> <u>9,75 %</u> für die weiteren Fr. [...] <u>121'100.–</u></p>
<p>n) 10 % für die weiteren Fr. 62'000.–</p>	<p>n) Aufgehoben.</p>
<p>o) 10,5 % für die weiteren Fr. 165'000.–</p>	<p>o) Aufgehoben.</p>
<p>p) 11 % für Einkommensteile über Fr. 330'000.–</p>	<p>p) Aufgehoben.</p>
<p><sup>3</sup> Nach diesen Steuersätzen ergeben sich die im Anhang aufgeführten Steuerbeträge (Tarife A und B); Restbeträge des Einkommens unter Fr. 100.– fallen ausser Betracht. Die Grenzsteuerbelastung bei den Stufenwechseln gemäss § 42 Abs. 1<sup>bis</sup> beträgt nie mehr als 100 %.</p>	<p><sup>3</sup> Nach diesen Steuersätzen ergeben sich die im Anhang aufgeführten Steuerbeträge (Tarife A und B); Restbeträge des Einkommens unter Fr. 100.– fallen ausser Betracht. [...]</p>

Geltendes Recht	Zu Ändernde Paragraphen gemäss Prüfungsauftrag "Keine Staffelung"
<b>§ 57</b> II. Anpassung an die Teuerung	
<sup>4</sup> Mit den im Rahmen der Änderung des Steuergesetzes vom 22. Mai 2012 beschlossenen Einkommens- und Vermögenssteuertarifen gemäss den §§ 43 Abs. 1 und 55 Abs. 1 sind die Folgen der kalten Progression bis zum 31. Dezember 2013 ausgeglichen. Die erste Anpassung erfolgt für die Steuerperiode 2016.	<sup>4</sup> Aufgehoben.
	<sup>5</sup> Mit den im Rahmen der Änderung des Steuergesetzes vom XX.XX.2024 beschlossenen <u>Einkommens- und Vermögenssteuertarifen</u> gemäss [...] <u>den §§ 43 Abs. 1 und 55 Abs. 1</u> sowie dem Abzug gemäss § 42 Abs. 1 lit. a sind die Folgen der kalten Progression bis zum 31. Dezember 2025 ausgeglichen. Die erste Anpassung erfolgt diesbezüglich für die Steuerperiode 2026.
<b>§ 109</b> V. Steuerberechnung 1. Tarif	<b>§ 109 Abs. 1</b>
<sup>1</sup> Die Steuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinns berechnet und beträgt:	<sup>1</sup> Die Steuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinns berechnet und beträgt:
v) 10 % bis zum vollendeten 21. Besitzjahr	v) ( <b>geändert</b> ) 10 % [...] <u>ab dem</u> vollendeten [...] <u>20.</u> Besitzjahr
w) 9 % bis zum vollendeten 22. Besitzjahr	w) Aufgehoben.
x) 8 % bis zum vollendeten 23. Besitzjahr	x) Aufgehoben.
y) 7 % bis zum vollendeten 24. Besitzjahr	y) Aufgehoben.
z) 6 % bis zum vollendeten 25. Besitzjahr	z) Aufgehoben.
aa) 5 % ab dem vollendeten 25. Besitzjahr	aa) Aufgehoben.
	<b>Inkrafttreten</b> Die §§ 42 Abs. 1 <sup>bis</sup> , 43 Abs. 1 und 3, 57 Abs. 4 und 5 sowie 109 Abs. 1 treten rückwirkend auf den 1. Januar 2025 in Kraft.

Im Folgenden werden die Massnahmen erläutert.

#### 4.1.3.2 Massnahmen Einkommenssteuer (Leitsätze 7–9)

##### § 42 Abs. 1<sup>bis</sup>

Der Kleinverdienerabzug ist ein steuerlicher Abzug, der umso höher ausfällt, je kleiner das steuerbare Einkommen vor diesem Abzug ist. Für Ein- und Mehrpersonenhaushalte wird für die Abzugsberechtigung auf dieselben Einkommensgrenzen abgestellt. In der aktuellen Ausgestaltung ist der Kleinverdienerabzug damit im aktuellen System mit Vollsplitting-Tarif ein Fremdkörper. Eine Folge davon ist, dass es im Kanton Aargau bei den Pflichtigen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen immer noch die sogenannte Heiratsstrafe gibt, obwohl diese mit dem Vollsplitting-Tarif bei den Kantonssteuern grundsätzlich ausgemerzt ist. Dies kommt daher, dass bei einer Heirat von Pflichtigen in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen die Kleinverdienerabzüge wegfallen oder sich stark reduzieren, auch wenn sich die wirtschaftliche Situation nicht wesentlich verändert. Eine Integration des Kleinverdienerabzugs hat den Vorteil, dass die Belastung von kleinen Einkommen mit dem Vollsplitting kompatibel ist und entsprechend auch bei diesen die Heiratsstrafe abgeschafft wird.

Mit der Integration des Kleinverdienerabzugs in den Tarif gemäss Leitsatz 9 der Steuerstrategie entfällt der Kleinverdienerabzug und § 42 Abs. 1<sup>bis</sup> wird aufgehoben.

### **§ 43**

Mit diesem Paragraphen werden die zwei Massnahmen "Reduktion oberste Tarifstufe" und "Integration Kleinverdienerabzug" umgesetzt.

Um die Steuerbelastung für höhere Einkommen sowie Teile des oberen Mittelstands zu reduzieren, kann die höchste Tarifstufe für die einfache 100 %-Steuer auf 9,75 % reduziert. Somit profitieren steuerbare Einkommen ab einem Betrag von Fr. 55'000.– beim Tarif A beziehungsweise Fr. 110'000.– beim Tarif B.

Bei den unteren Einkommen führt die Integration des Kleinverdienerabzugs zu Änderungen im Tarif (siehe dazu Ausführungen zu § 42 Abs. 1<sup>bis</sup>).

Aufgrund der Änderungen unter § 43 ist auch der Anhang 1 Einkommenssteuertarif zum Steuergesetz anzupassen.

### **§ 57 Abs. 5**

Dieser Paragraph muss sowohl bei einer Staffelung wie auch bei einer Umsetzung aller Massnahmen per 2025 angepasst werden. Soll die Vorlage nicht gestaffelt umgesetzt werden, müssen nicht nur der Kinderabzug und die Vermögenssteuertarife, sondern auch die Einkommenssteuertarife an die Progression angepasst werden. Mit der Botschaft zur 2. parlamentarischen Beratung schlägt der Regierungsrat somit an die Teuerung angepasste Tarife und Abzüge vor. Das heisst, auf den von der Revision betroffenen Tarifen und Abzügen wird der Ausgleich der kalten Progression vorgenommen, so dass deren Folgen bis zum 31. Dezember 2025 ausgeglichen sind. Mit § 57 Abs. 4 StG wird sichergestellt, dass der Grosse Rat direkt über die ab 1. Januar 2025 geltenden Tarife und Abzüge befindet. Ohne diese Bestimmung wäre nicht klar, ob die kalte Progression für die Steuerperioden 2024 und 2025 noch ausgeglichen werden müsste. Die erste Anpassung mittels Verordnung über die Anpassung an die Teuerung erfolgt, wenn nötig, erstmals wieder für die Steuerperiode 2026, basierend auf der Veränderung des Landesindexes der Konsumentenpreise zwischen dem 30. Juni 2024 und 30. Juni 2025.

#### **4.1.3.3 Angleichung Grundstückgewinnsteuer**

##### **§ 109 Abs. 1 lit. v–aa)**

§ 109 Abs. 1 regelt den Grundstücksteuertarif. Neu soll dieser auch bei längerer Besitzdauer mindestens 10 % betragen. Dies wird erreicht, indem die Tarifstufen ab dem 21. Besitzjahr gestrichen werden.

#### **4.2 Prüfungsauftrag "Transparenz Senkung der Einkommenssteuern"**

*"Transparenz Senkung der Einkommenssteuern: Auf die zweite Beratung sind die detaillierten finanziellen Auswirkungen der Tarifsenkung aufzuzeigen."*

In den folgenden Tabellen sind für die vier verschiedenen Familienkonstellationen Alleinstehende, Verheiratete ohne Kinder, Verheiratete mit zwei Kindern und Alleinerziehende mit einem Kind die finanziellen Auswirkungen der Integration des Kleinverdienerabzugs und die Senkung des maximalen Steuersatzes auf 9,75 % abgebildet. Für Verheiratete mit zwei Kindern und Alleinerziehende mit einem Kind wurde zudem die vom Grossen Rat beschlossene Erhöhung des Kinderabzugs mitberücksichtigt.

**Tabelle 4:** Zahlenbeispiele für Integration KVA, maximaler Steuersatz 9,75%, Erhöhung Kinderabzug gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung (Einkommenssteuer Kantons-, Gemeinde- (Aarau), Kirchensteuer)

**Alleinstehende**

Brutto-Arbeitseink.	Einkommenssteuer		Veränderung	
	2025	nach Revision	in Franken	in %
20'000	-	-	-	-
25'000	181	158	-23	-12.5%
30'000	803	707	-96	-12.0%
35'000	1'374	1'313	-61	-4.4%
40'000	2'072	2'000	-72	-3.5%
70'000	6'719	6'650	-69	-1.0%
100'000	11'953	11'741	-212	-1.8%
150'000	21'379	20'937	-442	-2.1%
200'000	31'481	30'787	-694	-2.2%
500'000	96'184	89'948	-6'236	-6.5%

**Verheiratete ohne Kinder**

Brutto-Arbeitseink.	Einkommenssteuer		Veränderung	
	2025	nach Revision	in Franken	in %
30'000	4	-	-4	-100.0%
35'000	245	-	-245	-100.0%
40'000	495	-	-495	-100.0%
50'000	1'177	227	-950	-80.7%
70'000	3'167	2'549	-618	-19.5%
100'000	6'987	6'895	-92	-1.3%
140'000	13'324	13'193	-131	-1.0%
200'000	23'799	23'382	-417	-1.8%
400'000	62'853	61'465	-1'388	-2.2%
1'000'000	192'248	179'789	-12'459	-6.5%

**Verheiratete mit 2 Kindern - Varianten inkl. Erhöhung Kinderabzug**

Brutto-Arbeitseink.	Einkommenssteuer		Veränderung	
	2025	nach Revision	in Franken	in %
30'000	-	-	-	-
35'000	-	-	-	-
40'000	-	-	-	-
50'000	78	-	-78	-100.0%
70'000	1'454	236	-1'218	-83.7%
100'000	4'692	3'860	-832	-17.7%
140'000	10'517	9'981	-536	-5.1%
200'000	20'621	19'769	-852	-4.1%
400'000	59'508	57'552	-1'956	-3.3%
1'000'000	188'569	175'875	-12'694	-6.7%

**Alleinerziehende mit 1 Kind - Varianten inkl. Erhöhung Kinderabzug**

Brutto-Arbeitseink.	Einkommenssteuer		Veränderung	
	2025	nach Revision	in Franken	in %
20'000	-	-	-	-
25'000	-	-	-	-
30'000	-	-	-	-
35'000	69	-	-69	-100.0%
40'000	361	-	-361	-100.0%
70'000	2'848	1'976	-872	-30.6%
100'000	6'503	6'075	-428	-6.6%
150'000	14'310	13'853	-457	-3.2%
200'000	23'502	22'800	-702	-3.0%
500'000	84'526	81'338	-3'188	-3.8%

Lesebeispiel: Eine Alleinerziehende Person mit einem Kind und einem Brutto-Arbeitseinkommen von Fr. 70'000.– bezahlt 2025 ohne Revision Fr. 2'848.– Einkommenssteuern. Mit der vorliegenden Revision sind es Fr. 1'976.–. Folglich führt die Steuergesetzrevision 2025 bei diesem Beispiel zu einer Entlastung von Fr. 872.– oder 30,6 %.

### 4.3 Prüfungsauftrag zu Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 Abs. 5)

*"Auf die zweite Beratung ist aufzuzeigen, ob (I.) eine Erhöhung der Pauschalabzüge gesetzlich möglich ist und (II.) welche finanziellen Effekte eine Erhöhung der Pauschalabzüge hätte (zum Beispiel bis 10 Jahre auf 15 % oder 20 % und über 10 Jahre auf 25 % oder 30 %)".*

#### 4.3.1 Rechtliche Grundlagen

Obschon der Pauschalabzug im Harmonisierungsrecht nicht ausdrücklich vorgesehen ist, lässt es das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) im Interesse der vertikalen Harmonisierung zu, dass die Kantone analog zur direkten Bundessteuer anstelle des Effektiv- auch einen Pauschalabzug vorsehen. Der Pauschalabzug dient der administrativen Vereinfachung. Den Steuerpflichtigen wird die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Sinnvoll ausgestaltet, kommt die Pauschale dem längerfristig durchschnittlichen Aufwand nahe und bildet diesen realistisch ab. Ähnlich wie beim bundesrechtlichen Minimum des Eigenmietwerts, mit welchem der Pauschalabzug für die werterhaltenden Kosten systematisch eng verbunden ist, ergibt sich die maximal zulässige Höhe des Pauschalabzugs aus dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV]) und dem daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Harmonisierungsrecht (namentlich das Prinzip der Besteuerung des Reinvermögenszugangs nach Art. 7 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 StHG) stellt keine über die Bundesverfassung (Art. 8 Abs. 1 oder Art. 127 Abs. 2 BV) hinausreichenden Schranken auf (vgl. BGer 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021, E. 4.2 m.w.H.).

In einem Urteil betreffend den Kanton Luzern bezeichnete das Bundesgericht den Pauschalabzug von 33 % des Brutto-Mietertrags als willkürlich, den der Kanton Luzern für Gebäude vorgesehen hatte, die mehr als 25 Jahre alt waren. Bereits den Ansatz von 25 %, der im selben Kanton für Gebäude zwischen zehn und 25 Jahren galt, hielt das Bundesgericht für ausgesprochen hoch (Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 4.5, BGer 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021, E. 4.2). Im Kanton Luzern galt damals noch die sogenannte Fixpauschale. Dabei mussten sich die steuerpflichtigen Personen zwischen dem Abzug der effektiven Kosten und einem Pauschalabzug entscheiden. Die einmal gewählte Abzugsart konnte anschliessend nur unter bestimmten Umständen wieder gewechselt werden (vgl. § 10 Abs. 2 lit. b und c Steuerverordnung des Kantons Luzern vom 12. Dezember 2000 in der Fassung bis zum 31. Dezember 2012 [StV/LU; SRL 621]). Im Gegensatz dazu kann bei der sogenannten Wechselpauschale in jeder Steuerperiode wieder neu zwischen effektiven und pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten gewählt werden.

In einem Urteil aus dem Jahr 2021 betreffend den Kanton Basel-Landschaft (BGer 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021) führte das Bundesgericht aus, es hebe im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle eine Regelung nur auf, wenn sich die Ansätze als unhaltbar hoch erwiesen. Das seien sie, wenn sie systematisch und flächendeckend die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer erheblich überstiegen und sich die mit der Pauschale bezweckte Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit tieferen Ansätzen erreichen lasse. Den Pauschalabzug von 20 % beziehungsweise 30 % des Brutto-Mietertrags für mehr als zehn Jahre alte Gebäude bezeichnete das Bundesgericht als ausgesprochen hoch, sah darin aber noch keine Willkür oder eine Verletzung eines anderen verfassungsmässigen Rechts. Deshalb schritt das Bundesgericht im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle nicht ein. Das Bundesgericht erkannte zwar, dass im System der Wechselpauschale – wie im Kanton Basel-Landschaft – die verfassungsrechtlich gebotene Obergrenze für den Pauschalabzug tiefer als im System der Fixpauschale ausfallen muss. Es erwog aber auch, dass im Gegensatz zur damaligen Rechtslage im Kanton Luzern auch Aufwendungen im Zusammenhang mit Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege abzugsfähig seien. Den Beschwerdeführern sei es nicht gelungen nachzuweisen, dass die pauschalen Ansätze die effektiven Kosten der Liegenschaftseigentümer systematisch und flächendeckend erheblich überstiegen und das legitime Ziel der

Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit tieferen Ansätzen erreicht werden könnte. Die Beschwerdeführer versuchten diesen Nachweis damit zu erbringen, dass drei Viertel beziehungsweise drei Fünftel bei mehr als zehnjährigen Gebäuden sich für den Pauschalabzug entscheiden. Diese Daten bezogen sich allerdings auf eine Steuerperiode, bei welcher die Pauschalabzüge noch höher als die angefochtenen waren. Aus dem Bundesgerichtsentscheid lässt sich nicht ableiten, dass das Bundesgericht eine Pauschale von 20 % beziehungsweise 30 % bei mehr als zehn Jahre alten Liegenschaften als zulässig erachtet, da die Beschwerdeführer keine Daten bezüglich der Auswirkungen des zu beurteilenden Pauschalabzug vor Bundesgericht als Beweismittel offerierten. Das Bundesgericht schloss aber selbst explizit nicht aus, dass statistische Erhebungen der Steuerbehörden des Kantons Basel-Landschaft oder Gutachten unabhängiger Experten aus dem Immobiliensektor unmittelbar beweisen oder zumindest im Sinne von Indizien nahelegen könnten, dass die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer erheblich unter den zu beurteilenden Pauschalansätzen liegen.

Zusammenfassend lässt sich aus den genannten Bundesgerichtsurteilen ableiten, dass ein Pauschalabzug unzulässig ist, wenn dieser a) systematisch und flächendeckend die effektiven Kosten *erheblich* übersteigt und b) das legitime Ziel der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit tieferen Ansätzen erreicht werden könnte.

Zu a): Das System der Wechsel-Pauschale führt systematisch und zwingend dazu, dass mehr als die effektiven Unterhaltskosten abgezogen werden können. Das lässt das Bundesgericht zu, ohne sich damit auseinanderzusetzen, dass dies zwangsläufig über die Zeit zu höheren Abzügen als die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten führt. Die entscheidende Frage ist somit, was als die effektiven Kosten *erheblich* übersteigender Pauschalabzug anzusehen ist, mithin in welchem Umfang der Pauschalabzug die effektiven Kosten überschreiten darf.

Zu b): Es ist fraglich, inwiefern eine Erhöhung der kantonalen Pauschalen über das Niveau der direkten Bundessteuer überhaupt der Vereinfachung dient (mit Ausnahme der wenigen Fälle, wo aufgrund tiefen Einkommens nur Kantons- und Gemeindesteuern, nicht aber direkte Bundessteuern erhoben werden oder ein anderer Kanton für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig ist). Denn für die direkte Bundessteuer müssen die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten auch abgeklärt werden, wenn das kantonale Recht höhere Pauschalabzüge vorsieht. Damit setzt sich das Bundesgericht nicht auseinander und diese Frage bleibt offen.

#### **4.3.2 Auswirkungen der Erhöhungen des Pauschalabzugs**

Im Gegensatz zur Ausgangslage im Kanton Basel-Landschaft liegen für den Kanton Aargau die entsprechenden Zahlen zur Beurteilung der Auswirkungen einer Anpassung des Pauschalabzug vor. Die Steuerperiode 2020 ist die aktuellste Steuerperiode, zu welcher repräsentative Zahlen zu den Liegenschaftsunterhaltskosten vorliegen.

Die Zahlen der Steuerperiode 2020 sind auch für die folgenden Steuerperioden repräsentativ, obwohl Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, erst seit dieser Steuerperiode neu während drei Jahren abzugsfähig sind. Zudem wurden per 1. Januar 2020 Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt und sind während drei Jahren abzugsfähig. Die Neuerungen per 1. Januar 2020 mögen dazu geführt haben, dass einige Steuerpflichtige solche Investitionen beziehungsweise Kosten aufgeschoben und dann erst im Jahr 2020 ausgelöst haben. Somit dürften solche Investitionen beziehungsweise Kosten im Jahr 2020 leicht überdurchschnittlich angefallen sein. Ausserdem hat sich die Möglichkeit des Übertrags von einem Liegenschaftsunterhaltskostenüberhangs zufolge Ersatzneubaus oder Investitionen ins Energiesparen und in den Umweltschutz im Jahr 2020 noch nicht auswirken können. Auch dieser Effekt dürfte auf die vorliegend relevanten Zahlen bescheiden bleiben. Damit kann aufgrund der hohen Zahl von Liegenschaften ausgegangen werden, dass die Zahlen für 2020 in Bezug auf das Verhältnis zwischen Liegenschaften mit effektiven und pauschalierten Unterhaltskosten repräsentativ und auch in

den folgenden Steuerperioden nicht wesentlich anders wären. Die nachfolgenden Ausführungen beruhen damit und zur vereinfachten Nachverfolgung auf der Annahme, dass die relevanten (Verhältnis)zahlen in den Folgejahren denjenigen des Jahrs 2020 entsprechen.

Die Zahlen zur Beurteilung der Zulässigkeit einer Erhöhung des pauschalen Liegenschaftsunterhalts präsentieren sich wie folgt:

**Tabelle 5:** Simulation Erhöhung LUK-Pauschale (Basis: Steuerstatistik 2020)

<b>Liegenschaften bis 10 Jahre</b>		<b>44'572</b>				
Pauschale	Anzahl Pauschalierte	Veränderung		Anteil Pauschalierte	Mindereinnahmen	
					Kanton, in Mio.	Anteil bereits Pauschalierte
10%	16'209	-	0.0%	36.4%	-	-
15%	16'925	716	4.4%	38.0%	1.5	97%
20%	18'306	2'097	12.9%	41.1%	3.0	93%

<b>Liegenschaften älter als 10 Jahre</b>		<b>145'600</b>				
Pauschale	Anzahl Pauschalierte	Veränderung		Anteil Pauschalierte	Mindereinnahmen	
					Kanton, in Mio.	Anteil bereits Pauschalierte
20%	89'322	-	0.0%	61.3%	-	-
25%	96'587	7'265	8.1%	66.3%	10.0	96%
30%	103'397	14'075	15.8%	71.0%	20.0	93%

Lesebeispiel Erhöhung Pauschale auf 15 % bei Liegenschaften bis zehn Jahre: Bei Liegenschaften bis zum Alter von zehn Jahren wird der Liegenschaftsunterhalt heute in 36,4 % der Fälle pauschal geltend gemacht. Wird diese Pauschale von 10 % auf 15 % erhöht, nimmt deren Anzahl um 4,4 % zu. Der Anteil der pauschalierten Abzüge erhöht sich dadurch auf 38,0 %. Die Erhöhung der Pauschale ist verbunden mit Mindereinnahmen in der Höhe von 1,5 Millionen Franken. Davon fallen 97 % bei bereits pauschaliertem Liegenschaftsunterhalt an. Lediglich 3 % der Mindereinnahmen ergeben sich aufgrund des Wechsels zum Pauschalabzug.

### 4.3.3 Rechtliche Beurteilung

#### 4.3.3.1 Erhöhung bei Liegenschaften bis zehn Jahre

Bei Liegenschaften bis zum Alter von zehn Jahren wird der Liegenschaftsunterhalt heute in 36,4 % der Fälle pauschal geltend gemacht. Bei einer Erhöhung der pauschalen Unterhaltskosten von 10 % auf 15 % würde bei allen Liegenschaften, bei denen bereits heute der Pauschalabzug geltend gemacht wird, die Pauschale die effektiven Unterhaltskosten systematisch und flächendeckend erheblich übersteigen. Demgegenüber würde sich der Anteil der pauschalierten Abzüge nur um 4,4 % beziehungsweise 1,6 Prozentpunkte auf 38,0 % und damit nur unwesentlich erhöhen. Das legitime Ziel der Vereinfachung lässt sich somit ebenso gut mit einer tieferen Pauschale, nämlich den geltenden 10 %, erreichen. Damit ist eine Erhöhung der Pauschale auf 15 % und erst recht auf 20 % unzulässig.

#### 4.3.3.2 Erhöhung bei Liegenschaften älter als zehn Jahre

Bei Liegenschaften älter als zehn Jahre wird der Liegenschaftsunterhalt heute in 61,3 % der Fälle pauschal geltend gemacht. Bei einer Erhöhung der pauschalen Unterhaltskosten von 20 % auf 25 % würde bei allen Liegenschaften, bei denen bereits heute der Pauschalabzug geltend gemacht wird, die Pauschale die effektiven Unterhaltskosten systematisch und flächendeckend erheblich übersteigen.

Demgegenüber würde sich der Anteil der pauschalierten Abzüge nur um 8,1 % beziehungsweise 5 Prozentpunkte auf 66,3 % und damit nur unwesentlich erhöhen. Das legitime Ziel der Vereinfachung lässt sich somit ebenso gut mit einer tieferen Pauschale, nämlich den geltenden 20 %, erreichen. Damit ist eine Erhöhung der Pauschale auf 25 % und erst recht auf 30 % unzulässig.

#### 4.3.3.3 Fazit

Eine Erhöhung der bisherigen Pauschalen für die Liegenschaftsunterhaltskosten ist unzulässig, weil mit den prüfenden Erhöhungen die tatsächlichen Kosten systematisch und erheblich überstiegen würden und das legitime Ziel der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit den tieferen aktuell geltenden Ansätzen erreicht werden kann. Würden die Pauschalen gemäss dem Prüfungsauftrag erhöht, besteht das Risiko eines Normkontrollverfahrens. Im Übrigen deckt sich diese Beurteilung im Wesentlichen mit derjenigen des Regierungsrats im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes. Damals führte er in der (98.003790) Botschaft zur 2. Lesung vom 19. August 1998 der Totalrevision des Steuergesetzes zu den Pauschalen Folgendes aus (S.30):

*"§ 38 (Privatvermögen): Bei der steuerlichen Behandlung der Liegenschaftsunterhaltskosten stehen zwei Aspekte im Vordergrund: Einerseits die Höhe der Pauschale und andererseits die anschaffungsnahen Unterhaltskosten („Dumont-Praxis“). Der Grosse Rat erhöhte die Liegenschaftsunterhaltskostenpauschale für weniger als 10 Jahre alte Liegenschaften von heute 10 % auf 15 % und für über 10 Jahre alte Liegenschaften von heute 20 % auf 30 %. Diese Erhöhung ist sachlich nicht gerechtfertigt. Die heutige Pauschale reicht in der Hälfte aller Fälle aus, die laufenden Unterhaltskosten (z.B. Malerarbeiten, Kaminreinigung, Verwaltungskosten, Reparatur einer Waschmaschine, Beitrag an Erneuerungsfonds) abzudecken. Eine höhere Pauschale führt bei diesen Steuerpflichtigen und einem Teil derjenigen, welche unter den heutigen Verhältnissen effektiv abrechnen, zu Steuerabzügen, denen keine entsprechenden Aufwendungen gegenüberstehen. Ausserdem führt eine vom DBG abweichende Lösung zu mehr Verwaltungsaufwand und weniger Transparenz bei den Steuerpflichtigen. Der Regierungsrat hält deshalb weiterhin an den heutigen Ansätzen fest (siehe auch die Ausführungen unter Ziff. 7.2.2.c.)."*

#### 4.4 Prüfungsauftrag zu den Drittbetreuungskosten (§ 40 Abs 1 lit. n)

*"Auf die zweite Beratung ist eine abgestufte Höhe der Drittbetreuungskosten zu prüfen und es sind die finanziellen Auswirkungen darzustellen. So könnte beispielsweise für die Drittbetreuung von Kindern im Vorschulalter (zum Beispiel bis Alter 7) ein höherer Abzug als Fr. 25'000.– gewährt werden."*

Die vorgeschlagene Abstufung nach Alter ist gegenwärtig nicht Usanz. Gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. m StHG können die nachgewiesenen Kinderdrittbetreuungskosten unter gewissen – in § 40 Abs. 1 lit. n StG wörtlich übernommenen – Voraussetzungen bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Der Wortlaut scheint zwar eine betragsmässige Limitierung vorzusehen. Das schliesst aber nicht aus, dass die Höhe der Limite von gewissen Faktoren abhängt. Das Spezialverwaltungsgericht hatte im Urteil 3-RV.2022.49a vom 31. August 2023 nämlich die StHG-Konformität des geltenden § 40 Abs. 1 lit. n StG bestätigt, insofern als dieser den Maximalbetrag der abzugsfähigen Kosten vom Erwerbsspensum der Eltern abhängig macht. Dementsprechend ist auch von der StHG-Konformität des zu prüfenden Antrags, der Abhängigkeit des Maximalbetrags vom Alter der zu betreuenden Kinder, auszugehen.

Es ist festzuhalten, dass mit dem Vorschlag des Regierungsrats mit einem Abzug von Fr. 25'000.– bereits ein Betrag vorgeschlagen wird, welcher die effektiven Kosten in fast allen Fällen abdeckt. Von einer weiteren Erhöhung würden nur wenige profitieren und es besteht die Gefahr, dass Luxuslösungen finanziert werden. Aufgrund fehlender Daten ist nur eine grobe Schätzung der Auswirkungen einer weiteren Erhöhung möglich. Gemäss Schätzungen des Kantonalen Steueramts könnte nur für etwa 100–200 Kinder ein höherer Abzug als Fr. 25'000.– geltend gemacht werden. Würde der Maximalabzug der Drittbetreuungskosten beispielsweise auf Fr. 35'000.– angehoben, würden die Kosten für den Kanton rund Fr. 50'000.– bis Fr. 100'000.– betragen.

Obwohl sich die Kosten mit rund Fr. 50'000.– bis Fr. 100'000.– auf einen relativ geringen Betrag belaufen und der Prüfungsauftrag in Einklang mit dem StHG umgesetzt werden könnte, sieht der Re-

gierungsrat von einer Umsetzung ab. Dies, weil nur für etwa 100–200 Kinder ein höherer Abzug geltend gemacht werden könnte. Der Antrag des Regierungsrats, den Abzug auf Fr. 25'000.– zu erhöhen, ist im interkantonalen Vergleich bereits grosszügig. Aus den genannten Gründen hält der Regierungsrat am bisherigen Vorschlag, den Abzug für Drittbetreuungskosten auf Fr. 25'000.– zu erhöhen, fest.

#### **4.5 Prüfungsauftrag zum Kinderabzug (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 1)**

*"Auf die zweite Beratung soll geprüft werden, ob und wie hoch ein einkommensunabhängiger betragsmässig fixer Abzug von der Steuerrechnung (analog direkte Bundessteuer) möglich ist, wenn daraus die gleichen Mindereinnahmen wie gemäss Botschaft resultieren."*

Die Umsetzung dieses Prüfungsauftrags würde zu einem Systemwechsel führen, denn der fixe Abzug von der Steuerrechnung ist bisher nicht Usanz. Der Einkommenssteuertarif ist progressiv ausgestaltet, wobei die progressive Ausgestaltung mit dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begründet wird. Auch mit dem Kinderabzug wird dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Nachachtung verschafft. Mit jedem (zusätzlichen) Kind wird mehr Geld beziehungsweise Einkommen benötigt, um wirtschaftlich gleich leistungsfähig zu sein. Ein betraglich für alle Steuerpflichtigen fester Abzug vom Steuerbetrag führt bei einer progressiven Einkommenssteuer dazu, dass bei Steuerpflichtigen mit tieferen Einkommen (zurückgerechnet) ein grösserer Betrag, bei solchen mit höheren Einkommen dagegen ein kleinerer Betrag für die Kinderkosten von der Bemessungsgrundlage freigestellt wird. Das ist systemfremd. In der Steuerrechtsliteratur wird darum teilweise sogar die Meinung vertreten, ein solcher Kinderabzug vom Steuerbetrag sei zufolge Verstosses gegen den Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfassungswidrig (vgl. BAUMGARTNER/EICHENBERGER, in: Zweifel, Beusch, Bundesgesetz über die direkte Steuer Bundessteuer [DBG], 4. Auflage, 2022, Art. 36g; ETLIN/MOOS/METZGER, Familienbesteuerung bei der direkten Bundessteuer ab 1. Januar 2011, ST 2011, 524;) demgegenüber hatte der Bundesrat keine verfassungsrechtlichen Bedenken bei der Einführung eines entsprechenden Abzugs bei der direkten Bundessteuer, vgl. BBl 2009, 4749 und 4771 ff.).

Werden die gleichen Mindereinnahmen wie gemäss Botschaft 1. Beratung aufgewendet, würde der einkommensunabhängige Abzug Fr. 29.– pro Kind betragen. Würden die gleichen Mindereinnahmen wie beim vom Grossen Rat in 1. Beratung beschlossenen Kinderabzug aufgewendet werden, würde der Abzug Fr. 100.– pro Kind betragen.

#### **5. Anträge des Regierungsrats für die 2. Beratung**

Aufgrund der Prüfungsaufträge ergeben sich keine Änderungen an der Vorlage.

Mit der vom Grossen Rat in 1. Beratung beschlossenen Erhöhung gewährt der Kanton Aargau vergleichsweise hohe Kinderabzüge. Zur Übersicht sind in der untenstehenden Tabelle die Kinderabzüge für das Jahr 2023 im kantonalen Vergleich abgebildet. Die Kinderabzüge sind für die Steuerperiode 2023 nach der Kategorie "jüngste Kinder" absteigend aufgelistet. Es ist ersichtlich, dass sich der Kanton Aargau für die Steuerperiode 2023 im Mittelfeld befand und mit dem vom Grossen Rat beschlossenen Kinderabzügen nach vorne an 4. Stelle vorrückt. Bei den älteren Kindern sowie Kindern in Ausbildung befand sich der Kanton Aargau in der Steuerperiode 2023 bereits relativ weit vorne (an 5. respektive 7. Stelle) und wird sich nur leicht verbessern (an 4. respektive 5. Stelle). Dabei ist jedoch zu beachten, dass andere Kantone ebenfalls Anpassungen auf die Steuerperiode 2025 vornehmen können und sich die hier abgebildete Liste verändern kann.

**Tabelle 6:** Kantonsvergleich Kinderabzüge (Stand Steuerperiode 2023) (AG 2025 gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung)

	Kinderabzug		
	jüngste Kinder	ältere Kinder	in Ausbildung
GE	13'000	13'000	13'000
ZG	12'400	18'600	18'600
TI	11'100	11'100	13'400
AG 2025	9'000	10'000	12'000
SO	9'000	9'000	9'000
SZ	9'000	9'000	11'000
ZH	9'000	9'000	9'000
BS	8'800	8'800	8'800
FR	8'600	8'600	8'600
UR	8'200	8'200	12'200
BE	8'000	8'000	8'000
VS	7'680	8'750	11'670
AG	7'300	9'300	11'400
GR	7'300	9'600	9'600
SG	7'200	7'200	10'200
TG	7'200	8'200	10'300
GL	7'000	7'000	7'000
LU	6'900	7'400	12'800
Bund	6'600	6'600	6'600
NE	6'200	6'700	8'200
OW	6'200	6'200	6'200
AI	6'000	6'000	8'000
NW	6'000	6'000	6'000
JU	5'500	5'500	8'500
AR	5'000	7'000	11'000
SH	3'000	8'400	8'400
VD	prozentual		
BL	750 auf Steuerbetrag		

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Beschluss des Grossen Rats in 1. Beratung führt für den Kanton zu zusätzlichen Mindereinnahmen von rund 10,5 Millionen Franken im Vergleich zur vom Regierungsrat beantragten Erhöhung. Dieser Beschluss zur Erhöhung der Kinderabzüge wurde durch den Grossen Rat ohne Kenntnisse der finanziellen Auswirkungen gefasst. Besonders im Zusammenhang mit der möglichen Zusammenlegung der Steuergesetzrevisionen 2025 und 2027 (siehe dazu Prüfungsauftrag "Keine Staffelung") würden diese zusätzlichen Mindereinnahmen dazu führen, dass der Leitsatz 1 zur saldoneutralen Umsetzung gefährdet wird. Dies auch unter Berücksichtigung, dass die Massnahme 'Erhöhung Grundstückgewinnsteuer' bei der Beratung der Steuerstrategie vom Grossen Rat abgelehnt wurde. Aus diesem Grund beantragt der Regierungsrat dem Grossen Rat, den Kinderabzug für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr nur auf Fr. 8'200.– anzuheben. Bei den weiteren Kinderabzügen sieht der Regierungsrat keine Änderungen gegenüber dem Beschluss des Grossen Rats vor. Die Anpassungen beim Kinderabzug für Kinder unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr führt dazu, dass die Mindereinnahmen auf knapp 9 Millionen Franken reduziert werden können.

**Tabelle 7:** Übersicht Kinderabzug inklusive Variante

	<b>Kinderabzüge 2023 (per 2025 mit Aus- gleich kalte Pro- gression)</b>	<b>Antrag RR 1. Bot- schaft (per 2025 mit Aus- gleich kalte Pro- gression)</b>	<b>Beschluss GR (per 2025 mit Aus- gleich kalte Pro- gression)</b>	<b>Antrag RR 2. Bot- schaft (per 2025 mit Aus- gleich kalte Pro- gression)</b>
Ziffer 1: für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 14. Altersjahr	Fr. 7'300.– (Fr. 7'500.–)	Fr. 7'700.– (Fr. 7'900.–)	Fr. 9'000.– (Fr. 9'300.–)	Fr. 8'200.– (Fr. 8'500.–)
Ziffer 2: für jedes Kind unter elterlicher Sorge bis zum vollendeten 18. Altersjahr	Fr. 9'300.– (Fr. 9'600.–)	Fr. 9'700.– (Fr. 10'000.–)	Fr. 10'000.– (Fr. 10'300.–)	Fr. 10'000.– (Fr. 10'300.–)
Ziffer 3: für jedes volljährige Kind in Ausbildung, für dessen Unterhalt die Steuerpflichtigen zur Hauptsache aufkommen	Fr. 11'400.– (Fr. 11'800.–)	Fr. 11'800.– (Fr. 12'200.–)	Fr. 12'000.– (Fr. 12'400.–)	Fr. 12'000.– (Fr. 12'400.–)
<b>Finanzielle Auswirkungen</b>	-	<b>-4 Millionen Franken</b>	<b>-14,5 Millionen Franken</b>	<b>-8,9 Millionen Franken</b>

Wie unter Kapitel 2 erläutert, wird auf den Abzügen zusätzlich der Ausgleich der kalten Progression vorgenommen. Dieses Vorgehen stellt sicher, dass die Folgen der kalten Progression bis zum 31. Dezember 2025 ausgeglichen sind. Der entsprechende Betrag wird in obenstehender Tabelle in den Klammern ausgewiesen. Der Betrag in Klammer unter Ziffer 1 beinhaltet somit neben dem Antrag des Regierungsrats zu einer moderaten Erhöhung des Kinderabzugs zusätzlich den Ausgleich der kalten Progression. Die hier in der Klammer gezeigten Beträge mit Ausgleich der kalten Progression werden in der Synopse abgebildet und folglich verabschiedet.

## 6. Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung

Die finanziellen Auswirkungen der Steuergesetzrevision Schätzungswesen und Steuergesetzrevision 2025 per Datenstand Ende April 2024 wurden im Aufgaben- und Finanzplan (AFP) 2025–2028 abgebildet. Dabei wurde in den Steuerprognosen des AFP 2025–2028 die gestaffelte Umsetzung gemäss Vorschlag des Regierungsrats abgebildet.

## 7. Auswirkungen

Die Auswirkungen wurden bereits im Planungsbericht Steuerstrategie 2022–2030 und in der Botschaft zur 1. Beratung ausführlich dargelegt und gemäss vorherigen Ausführungen nachfolgend aktualisiert.

## 7.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton

Die Vorlage hat keine personellen Auswirkungen auf den Kanton.

### 7.1.1 Finanzielle Auswirkungen gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung

Die finanziellen Auswirkungen bei Beibehaltung der Staffe­lung und mit dem vom Grossen Rat be­schlossenen Kinderabzügen werden in der Abbildung 1 auf Seite 7 dargestellt. Es zeigt sich, dass beim Kanton in den ersten Jahren nach Inkrafttreten der Steuergesetzrevision 2025 mit moderaten Mehreinnahmen zu rechnen ist. Mit Inkrafttreten des zweiten Umsetzungspakets im Jahr 2027 ist dann mit marginalen Mindereinnahmen zu rechnen. In der Abbildung 3 auf Seite 9 sind die finanziel­len Auswirkungen bei einer Umsetzung des Prüfungsauftrags "Keine Staffe­lung" abgebildet. Werden alle Massnahmen per 1. Januar 2025 umgesetzt, ist bereits ab dem Jahr 2025 mit geringen Minder­einnahmen zu rechnen.

### 7.1.2 Finanzielle Auswirkungen gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung

Unter Berücksichtigung des Antrags des Regierungsrats mit einer moderaten Erhöhung der Kinder­abzüge und Staffe­lung der Umsetzung ergeben sich die in nachfolgender Abbildung 7 gezeigten fi­nanziellen Auswirkungen. In den Jahren 2025 und 2026 ergeben sich Mehreinnahmen von knapp 30 Millionen Franken. Einzig im Jahr 2027 ist durch die Umsetzung der Steuergesetzrevision 2027 mit geringen Mindereinnahmen zu rechnen. Ab dem Jahr 2028 ergeben sich minimale Mehreinnah­men, welche bis ins Jahr 2030 kontinuierlich steigen. Dies ist die vom Regierungsrat empfohlene Umsetzungsvariante.

**Abbildung 7:** Finanzielle Auswirkungen Kanton gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung (mit moderater Erhöhung der Kinderabzüge und mit Staffe­lung [Stand April 2024])

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	70					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	20					
Erbschafts- und Schenkungssteuern	12					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-72.5</b>	<b>-72.5</b>	<b>-72.5</b>	<b>-72.5</b>	<b>-72.5</b>	<b>-72.5</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-60					
Drittbetreuungskosten	-3					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.3					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-8.9					
<b>Steuergesetzrevision 2027</b>			<b>-33</b>	<b>-33</b>	<b>-33</b>	<b>-33</b>
Reduktion oberste Tarifstufe			-21			
Integration Kleinverdienerabzug			-20			
Angleichung Grundstückgewinnsteuer			8			
<b>Dynamische Effekte</b>				<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte				5	7	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>29.5</b>	<b>29.5</b>	<b>-3.5</b>	<b>1.5</b>	<b>3.5</b>	<b>6.5</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

In der untenstehenden Abbildung 8 sind die finanziellen Auswirkungen abgebildet mit der moderaten Erhöhung der Kinderabzüge gemäss Antrag des Regierungsrats, falls die Umsetzung des zweiten Massnahmenpakets gemäss Prüfungsauftrag "keine Staffe­lung" erfolgen würde. Statt im Jahr 2027 würden die Mindereinnahmen somit bereits im Jahr 2025 anfallen.

**Abbildung 8:** Finanzielle Auswirkungen Kanton (gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung mit moderater Erhöhung Kinderabzüge, ohne Staffelung [Stand April 2024])

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>	<b>102</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	70					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	20					
Erbschafts- und Schenkungssteuern	12					
<b>Steuergesetzrevision 2026</b>	<b>-105.5</b>	<b>-105.5</b>	<b>-105.5</b>	<b>-105.5</b>	<b>-105.5</b>	<b>-105.5</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-60					
Drittbetreuungskosten	-3					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.3					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-8.9					
Reduktion oberste Tarifstufe	-21					
Integration Kleinverdienerabzug	-20					
Angleichung Grundstückgewinnsteuer	8					
<b>Dynamische Effekte</b>			<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte			5	7	10	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>-3.5</b>	<b>-3.5</b>	<b>1.5</b>	<b>3.5</b>	<b>6.5</b>	<b>6.5</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

### 7.1.3 Dynamische Effekte

Neben den statischen Effekten gibt es die dynamischen Effekte. Diese sind auch in den obenstehenden Abbildungen abgebildet. Sie ergeben sich, wenn Massnahmen Verhaltensänderungen nach sich ziehen wie ein grösserer Anteil an Erwerbstätigen bei Ehepaaren (Vereinbarkeit von Beruf und Familie) oder Zuzüge von vermögenden Personen aufgrund der Steuersenkung. Die dynamischen Effekte sind vor allem bezüglich ihres Ausmasses schwierig abzuschätzen. Ob und wie Steuerpflichtige und Unternehmen auf steuerliche Massnahmen reagieren, hängt oftmals von einer Vielzahl von Einflussfaktoren ab. In der Regel fallen dynamische Effekte umso stärker ins Gewicht, je länger der Zeithorizont ist. Entscheidend für die dynamischen Effekte ist neben den steuerlichen Massnahmen auch die Realisierung von ausserfiskalischen flankierenden Massnahmen wie zum Beispiel die Vereinbarkeit von Familie und Beruf oder die Weiterbildung und berufliche Mobilität von Fachkräften wie sie im Programm Aargau 2030 – Stärkung Wohn- und Wirtschaftsstandort vorgesehen sind.

In der Botschaft zur 1. Beratung wurde ausgeführt, dass die dynamischen Effekte für die Einkommens- und Vermögenssteuersenkung eher vorsichtig tief geschätzt wurden. Diese vorsichtigen Schätzungen wurden beibehalten. Aufgrund der Umsetzung aller Massnahmen per 1. Januar 2025 ist davon auszugehen, dass die ersten dynamischen Effekte bereits ab dem Jahr 2027 eintreten.

Weitere finanzielle Auswirkungen sind indirekter Art. Es sind die finanziellen Folgen der dynamischen Effekte, die über die Steuereinnahmen hinausgehen. Vorliegend sind vor allem die Auswirkungen auf die Zahlungen aus dem Ressourcenausgleich des Nationalen Finanzausgleichs (NFA) von Relevanz. Während die tariflichen Massnahmen diese Zahlungen nicht direkt beeinflussen, haben die dynamischen Effekte eine grosse Wirkung auf den Ressourcenausgleich.

Dank der dynamischen Effekte soll sich die Abhängigkeit von Finanzausgleichszahlungen reduzieren.

## 7.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Die Tarifsenkungen tragen dazu bei, dass der Kanton Aargau für die verschiedenen Haushaltstypen wie zum Beispiel Familien mit oder ohne Kinder, alleinstehende Erwerbstätige sowie für alle Einkommens- und Vermögensstufen attraktiver wird. Insbesondere wird die Steuerbelastung für Erwerbstätige mit höherem Einkommen sowie auch für Haushalte, private Einzel- und Kollektivunternehmen wettbewerbsfähiger im interkantonalen Vergleich.

Bei der Suche des optimalen Domizils respektive Standorts einer Firma spielt nicht nur die Gewinnsteuerbelastung der Unternehmen eine wichtige Rolle, sondern mindestens so entscheidend sind oft auch die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Angestellten beziehungsweise des Kaders. Es ist von Vorteil, wenn der Kanton des Firmendomizils auch den Mitarbeitenden inklusive den Geschäftsleitungsmitgliedern, welche den Standortentscheid zu fällen haben, sehr gute steuerliche Rahmenbedingungen anbieten kann. Da sich ein beträchtlicher Teil der Angestellten und die Leitungsmitglieder gewöhnlich in der Nähe des Firmendomizils niederlassen möchten, um die Pendlerdistanz zu verkürzen, werden Standorte mit verhältnismässig tiefen Steuern für die Einwohnerinnen und Einwohner eher bevorzugt.

Letztlich ist es entscheidend, dass der Kanton eine Kombination von wettbewerbsfähigen Steuern sowohl für die Unternehmen als auch für die Angestellten sicherstellen kann. Ein gut abgestimmter Mix der beiden Steuerbelastungen ist langfristig der beste Garant zum Halten aber auch zur Ansiedlung von ertragsstarken Unternehmen und auch der Wohnsitznahme von deren Angestellten. Die beabsichtigte Steuersatzsenkung bei den natürlichen Personen ist eingebettet und optimal abgestimmt auf die bereits erfolgte, notwendige Gewinnsteuersatzsenkung für die Unternehmen. Die Gewinnsteuersenkung wurde am 15. Mai 2022 im Rahmen der Volksabstimmung angenommen. Diese Bestätigung zeigt, dass die Aargauer Bevölkerung grundsätzlich wirtschaftsfreundliche und steuerlich wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen unterstützt, um eine nachhaltige, prosperierende Entwicklung des Kantons Aargau sicherzustellen.

Mit Blick auf die multinationalen Unternehmen, welche einen Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro erzielen, wird der internationale sowie interkantonale Wettbewerb in Bezug auf den Gewinnsteuersatz aufgrund des OECD-Mindeststeuerregimes eingeschränkt. Insbesondere in der Schweiz, wo die Mehrheit der Kantone einen ordentlichen Steuersatz von unter 15 % aufweisen, wird der reine Steuerwettbewerb für die Grosskonzerne praktisch ausgeschaltet. Denn es gilt ein Steuersatz von mindestens 15 %. Wird dieser unterschritten, werden Ergänzungssteuern erhoben, bis die Mindestschwelle von 15 % wieder erreicht ist. Vor diesem Hintergrund verschiebt sich der Steuerwettbewerb bei den grossen Unternehmen von den Gewinnsteuern zu den Einkommens- und Vermögenssteuern für die Mitarbeitenden. Und ganz grundsätzlich dürfte sich der internationale Wettbewerb vom Steuerwettbewerb zu einem allgemeinen Standortwettbewerb basierend auf verschiedenen fiskalischen und ausserfiskalischen Faktoren verlagern.

Zusätzlich wird mit der Erhöhung des Abzugs für Drittbetreuungskosten die Vereinbarkeit von Familie und Beruf gestärkt, was dem Fachkräftemangel entgegenwirkt. Gerade dieses Kriterium wird im Wettbewerb um die Fachkräfte und Talente immer wichtiger.

Attraktive Steuertarife für die Einwohnerinnen und Einwohner sowie angemessene Steuerabzüge in Form von Drittbetreuungskosten oder Weiterbildungskosten, welche möglichst im Umfang der effektiv angefallenen Kosten geltend gemacht werden können, sind wichtige Standortfaktoren. Zusammen mit konkurrenzfähigen Gewinnsteuertarifen für die Unternehmen, bilden diese beiden Rahmenbedingungen die Grundlagen für die Stärkung des Wirtschaftsstandorts Aargau.

### **7.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft**

Die Tarifsenkungen tragen dazu bei, dass der Kanton Aargau auch für Steuerpflichtige mit hohem Einkommen und Vermögen attraktiver wird, so auch für die Kader von Unternehmen. Insgesamt soll die Steuerstrategie sicherstellen, dass die angestrebte Dynamisierung der Wirtschaft nicht an den Steuertarifen scheitert. Im Gegenteil sollen auch die Steuern einen wichtigen Beitrag dafür leisten.

Mit der Erhöhung des Abzugs für Drittbetreuungskosten wird die Vereinbarkeit von Familie und Beruf gestärkt. In der Schweiz ist die Beschäftigungsquote von Frauen im internationalen Vergleich zwar relativ hoch, die geleisteten Arbeitsstunden sind aber aufgrund des hohen Anteils an Teilzeitbeschäftigten relativ tief. Einer der Gründe dürfte darin bestehen, dass die Kosten für die vollzeitliche Drittbetreuung von Kindern in der Kinderkrippe sehr hoch ausfallen. Dies kann dazu führen, dass die Kosten für die Drittbetreuung den heutigen maximalen Steuerabzug überschreiten und somit ein negativer Erwerbsanreiz darstellt. Dies betrifft insbesondere Personen mit höheren Erwerbspensen und mittleren oder höheren Einkommen und damit in der Regel gut ausgebildete Fachkräfte. Die beabsichtigte Erhöhung des Abzugs für Drittbetreuungskosten bietet den geeigneten finanziellen Anreiz, die Erwerbstätigkeit auszudehnen, was dem Fachkräftemangel entgegenwirkt.

### **7.4 Auswirkungen auf die Umwelt und das Klima**

Die vorliegende Steuergesetzrevision hat keine Auswirkungen auf die Umwelt.

### **7.5 Auswirkungen auf die Gemeinden**

#### **7.5.1 Finanzielle Auswirkungen gemäss Beschluss Grosser Rat 1. Beratung**

In der Abbildung 2 auf Seite 7 werden die finanziellen Auswirkungen gezeigt, wenn die höheren Kinderabzüge gemäss Beschluss des Grossen Rats wie auch eine Staffelung betrachtet werden. Wie beim Kanton führt die Umsetzung des ersten Umsetzungspaket in den Jahren 2025 und 2026 auch bei den Gemeinden zu Mehreinnahmen. Diese betragen knapp 22 Millionen Franken. Mit der Umsetzung des zweiten Massnahmenpaket im Jahr 2027 kommt es zu geringen Mindereinnahmen von -7,2 Millionen Franken.

In der Abbildung 4 auf Seite 9 werden die finanziellen Auswirkungen ohne Staffelung abgebildet. Diese Umsetzungsvariante führt in den Jahren 2025 und 2026 zu Mindereinnahmen von -7,2 Millionen Franken.

#### **7.5.2 Finanzielle Auswirkungen gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung**

In der untenstehenden Abbildung 9 sind die Auswirkungen aufgezeigt gemäss Antrag des Regierungsrats 2. Beratung (moderatere Erhöhung der Kinderabzüge und Festhalten an der Staffelung). In den Jahren 2025 und 2026 resultieren für die Gemeinden Mehreinnahmen von 20,8 Millionen Franken. Mit Inkrafttreten des zweiten Umsetzungspaket im Jahr 2027 ergeben sich minimale Mindereinnahmen von -2,2 Millionen Franken. Bereits ab dem Jahr 2028 ist wieder mit Mehreinnahmen zu rechnen.

**Abbildung 9:** Finanzielle Auswirkungen Gemeinden gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung (mit moderater Erhöhung der Kinderabzüge und mit Staffelung [Stand April 2024])

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	64					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	18					
Erbschafts- und Schenkungssteuer	6					
<b>Steuergesetzrevision 2025</b>	<b>-67.2</b>	<b>-67.2</b>	<b>-67.2</b>	<b>-67.2</b>	<b>-67.2</b>	<b>-67.2</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-56					
Drittbetreuungskosten	-2.8					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.1					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-8.0					
<b>Steuergesetzrevision 2027</b>			<b>-29</b>	<b>-29</b>	<b>-29</b>	<b>-29</b>
Reduktion oberste Tarifstufe			-19			
Integration Kleinverdienerabzug			-18			
Angleichung Grundstückgewinnsteuer			8			
<b>OECD</b>			<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
CFC-Regelung / OECD			6			
<b>Dynamische Effekte</b>				<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte				5	7	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>20.8</b>	<b>20.8</b>	<b>-2.2</b>	<b>2.8</b>	<b>4.8</b>	<b>7.8</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

Falls der Grosse Rat die Umsetzung des zweiten Massnahmenpakets auf das Jahr 2025 vorziehen möchte, ergeben sich mit der moderaten Erhöhung der Kinderabzüge gemäss Antrag des Regierungsrats im Jahr 2025 Mindereinnahmen von -8,2 Millionen Franken. Ab dem Jahr 2027 ist mit Mehreinnahmen zu rechnen.

**Abbildung 10:** Finanzielle Auswirkungen Gemeinden (gemäss Antrag Regierungsrat 2. Beratung mit moderater Erhöhung Kinderabzüge, ohne Staffelung [Stand April 2024])

	2025	2026	2027	2028	2029	2030 ff
<b>Steuergesetzrevision Schätzungswesen</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>88</b>
Vermögensbesteuerung Wohneigentum	64					
Eigenmietwertbesteuerung bei Wohneigentum	18					
Erbschafts- und Schenkungssteuer	6					
<b>Steuergesetzrevision 2026</b>	<b>-96.2</b>	<b>-96.2</b>	<b>-96.2</b>	<b>-96.2</b>	<b>-96.2</b>	<b>-96.2</b>
Tarifliche Massnahme Vermögenssteuer (inkl. Kreuzeffekte)	-56					
Drittbetreuungskosten	-2.8					
Gewinnsteuern Vereine und Stiftungen	-0.1					
Abzüge berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten	-0.3					
Erhöhung Kinderabzug	-8					
Reduktion oberste Tarifstufe	-19					
Integration Kleinverdienerabzug	-18					
Angleichung Grundstückgewinnsteuer	8					
<b>OECD</b>			<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
CFC-Regelung / OECD			6			
<b>Dynamische Effekte</b>			<b>5</b>	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
Dynamische Effekte			5	7	10	10
<b>Total pro Jahr</b>	<b>-8.2</b>	<b>-8.2</b>	<b>2.8</b>	<b>4.8</b>	<b>7.8</b>	<b>7.8</b>

Anmerkung: (+) Mehrerträge; (-) Mindererträge.

### **7.5.3 Allgemeine Bemerkungen zu den finanziellen Auswirkungen**

Durch die im ersten Umsetzungspaket vorgesehene tarifliche Entlastung bei den Vermögenssteuern werden Gemeinden mit einer eher vermögensstarken Bevölkerungsstruktur tendenziell höhere Mindererträge erfahren. Es kann damit gerechnet werden, dass die Mehreinnahmen aus dem Schätzungswesen insbesondere bei Gemeinden mit besonders vermögenden Einwohnerinnen und Einwohnern höher ausfallen werden als in anderen Gemeinden.

Aufgrund der naturgemäss unterschiedlichen Einkommens- und Vermögensstruktur der einzelnen Gemeinden zeigt sich die Steuereinnahmenentwicklung unabhängig von der Steuergesetzrevision unterschiedlich.

Attraktive Steuertarife für die Einwohnerinnen und Einwohner sowie angemessene Steuerabzüge in Form von Drittbetreuungskosten oder Weiterbildungskosten sind auch für die Gemeinden wichtige Standortfaktoren. Denn auch sie profitieren von den daraus folgenden Verhaltensänderungen wie beispielsweise dem grösseren Anteil an Erwerbstätigen bei Ehepaaren (Vereinbarkeit von Beruf und Familie) oder Zuzüge von vermögenden Personen aufgrund der Steuersenkung.

Auch für die Gemeinden ist es letztlich entscheidend, dass eine Kombination von wettbewerbsfähigen Steuern sowohl für die Unternehmen als auch für die Angestellten sichergestellt werden kann. Ein gut abgestimmter Mix der beiden Steuerbelastungen ist langfristig der beste Garant zum Halten aber auch zur Ansiedlung von ertragsstarken Unternehmen und der Wohnsitznahme von deren Angestellten in den Aargauer Gemeinden.

### **7.6 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen**

Die vorliegende Steuergesetzrevision hat keine Auswirkungen auf die Beziehung zum Bund.

Die Kantone stehen in einem (Steuer-)Wettbewerb untereinander. Deshalb sind interkantonale Vergleiche wichtig und auch nötig. Die vorgeschlagenen Massnahmen zur Umsetzung der Leitsätze hängen massgeblich von der aktuellen Ausgestaltung der Steuergesetze der anderen Kantone ab. Direkte Auswirkungen auf die Beziehungen zu den anderen Kantonen hat die vorliegende Steuergesetzrevision jedoch nicht.

## **8. Wirkungsprüfung**

Ziel der vorliegenden Vorlage ist es, den Kanton Aargau als Wohn- und Wirtschaftskanton zu stärken sowie das Ressourcenpotenzial zu verbessern. Die Wirkungen der dazu umgesetzten Massnahmen diesbezüglich sind jedoch schwer messbar (siehe dazu auch Ausführungen im Kapitel 7.1 zu den dynamischen Effekten). Das Kantonale Steueramt wird jedoch laufend die Entwicklung der Steuererträge sowie die einschlägigen Rankings auswerten.

## **9. Weiteres Vorgehen**

Weil die 2. Beratung im Grossen Rat erst im Dezember 2024 stattfinden kann, ist ein vorzeitiges Inkrafttreten gemäss § 37 GVG auf den 1. Januar 2025 erforderlich. Ein entsprechender Antrag wird in der hier vorliegenden Botschaft zur 2. Beratung gestellt. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens ist also noch ungewiss, ob das Referendum ergriffen wird. Eine obligatorische Volksabstimmung ist nur dann erforderlich, wenn die Revision nicht von der absoluten Mehrheit des Grossen Rats beschlossen wird.

**Tabelle 8:** Terminplan 'Steuergesetzrevision 2025' gemäss Vorschlag Regierungsrat mit Staffelung

Was	Wer	Wann
2. Beratung Botschaft	grossrätliche Kommission	4. Quartal 2024
2. Beratung Botschaft	Grosser Rat	Dezember 2024
Redaktionslesung	Regierungsrat	Dezember 2024
Publikation		Dezember 2024
Referendumsfrist (90 Tage)		Januar bis März 2025
Inkrafttreten		1. Januar 2025
allfällige Volksabstimmung (nachträglich)		18. Mai 2025 <sup>4</sup> / 28. September 2025

### Zum Antrag

Der Beschluss gemäss Ziffer 2 untersteht nachträglich dem fakultativen Referendum gemäss § 78 Abs. 4 in Verbindung mit § 63 Abs. 1 lit. a der Verfassung des Kantons Aargau, sofern ihm die absolute Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rats zustimmt und ihn für dringlich erklärt.

Erreicht die Abstimmung nicht 71 befürwortende Stimmen oder wird das Behördenreferendum gemäss § 62 Abs. 1 lit. b der Verfassung des Kantons Aargau ergriffen, findet eine Volksabstimmung statt.

### Antrag

1.

Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) (Massnahmen 1. Umsetzungspaket) wird in 2. Beratung zum Beschluss erhoben.

2.

Gestützt auf § 37 des Gesetzes über die Organisation des Grossen Rats und über den Verkehr zwischen dem Grossen Rat, dem Regierungsrat und der Justizleitung (Geschäftsverkehrsgesetz, GVG) wird die Änderung des Steuergesetzes (StG) vorzeitig auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt.

3.

Folgende parlamentarische Vorstösse werden als erledigt von der Kontrolle abgeschrieben:

- (22.143) Postulat der Fraktionen der FDP (Sprecher Silvan Hilfiker, Oberlunkhofen) und der SVP vom 14. Juni 2022 betreffend Steuersenkung für natürliche Personen
- (22.149) Postulat der Fraktion Die Mitte (Sprecherin Maya Bally, Hendschiken) vom 14. Juni 2022 betreffend Kompensation für natürliche Steuerpflichtige durch Mehreinnahmen Eigenmietwertbesteuerung/Schätzungswesen
- (22.340) Motion Sabina Freiermuth, FDP, Zofingen (Sprecherin), und Silvan Hilfiker, FDP, Oberlunkhofen, vom 22. November 2022 betreffend Erhöhung der steuerlichen Abzüge von Kinderdrittbetreuungskosten; Umwandlung in ein Postulat

---

<sup>4</sup> Ein allfälliger Abstimmungstermin ist abhängig davon, ob ein Behörden- oder Volksreferendum zustande kommt.

## **Regierungsrat Aargau**

### Beilagen

- Synopse Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998 (Beilage 1)
- Finanzielle Auswirkungen auf die einzelnen Gemeinden (Beilage 2)