



---

Postfach  
8090 Zürich  
Telefon 043 257 50 00

Zürich, 14. Oktober 2024

## **Vernehmlassung zur Umsetzung der Motion KR-Nr. 157/2022**

### **Eine kantonale Gerichtsinstanz in Steuerverfahren**

Sehr geehrter Herr Regierungsrat

Wir bedanken uns für Ihr Schreiben vom 7. Juni 2024 und die Gelegenheit zur Vernehmlassung in obiger Sache, welche wir hiermit gerne wahrnehmen.

#### **1. Beibehalten des zweistufigen Instanzenzugs?**

Das Verwaltungsgericht hat sich bereits bei früherer Gelegenheit gegen einen Übergang zu einem einstufigen Instanzenzug in Steuersachen ausgesprochen. An dieser Auffassung des Gerichts hat sich nichts geändert. Im Einklang mit der Regierung des Kantons Zürich gewichtet das Verwaltungsgericht die mit einem solchen Vorgehen verbundenen Vorteile als zu gering, um die damit ebenfalls verbundenen Nachteile hinzunehmen: Einem allfälligen Zeitgewinn in rund 120 Verfahren pro Jahr von maximal sechs Monaten und einer - je nach gewählter Variante und im Vergleich mit der Rechnung des gesamten Kantons - bestenfalls marginalen Kosteneinsparung des Einzelnen bzw. der Allgemeinheit steht ein gewichtiger Abbau des bestehenden Rechtsschutzes gegenüber.

Die Motionäre gehen zunächst fehl in der Annahme, dass heute vier Instanzen mit einem Steuerverfahren befasst seien: Das von ihnen mitgezählte Einspracheverfahren dient heute aufgrund der Tatsache, dass die Steuerveranlagung ein Massenverfahren ist, vor allem der Korrektur von Versehen und der Nachlieferung einer ausführlicheren Entscheidungsbegründung. Es ist dementsprechend kostenlos und findet vor derselben Instanz statt, welche die Einschätzung bzw. Veranlagung vorgenommen hat. Da aber selbst Einspracheentscheide meistens nicht ausführlich begründet sind, kommt die im Bundesrecht vorgesehene Sprungbeschwerde – d.h. die bereits nach der geltenden Gesetzesordnung mögliche Abkürzung des Instanzenzuges – heutzutage so gut wie nie zur Anwendung. Fiele eine Rechtsmittelinstanz im Kanton weg, müsste das Einspracheverfahren neu organisiert werden, da sich die rechtlichen Auseinandersetzungen stärker in das

Einspracheverfahren verschieben dürften. Dies wird zu noch nicht berücksichtigten Mehrkosten auf Stufe Steueramt sowie zur Verlängerung der Einspracheverfahren führen. Festzuhalten bleibt, dass heute lediglich ein zweistufiger Instanzenzug im Kanton mit einer Weiterzugsmöglichkeit an das Bundesgericht besteht, welches zudem nicht dieselbe Überprüfungskognition besitzt.

Der Wegfall des zweistufigen innerkantonalen Instanzenzugs führt zu einem gewichtigen Verlust des Rechtsschutzes des Bürgers. Der kantonale Verfassungsgeber hat erst im Jahr 2005 den Rechtsschutz in unserem Kanton hoch gewichtet und festgehalten, dass im Grundsatz ein zweistufiger Instanzenzug dem Rechtssuchenden zur Verfügung stehen soll (Art. 77 der Kantonsverfassung). Weshalb dies nun ausgerechnet in einem Rechtsgebiet nicht mehr gelten soll, in welchem der Staat empfindlich in die Rechte des Bürgers eingreifen will, ist nicht nachvollziehbar. Der ausgebaute gerichtliche Instanzenzug stellt zudem die gleichmässige Besteuerung aller Bürger sicher (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Blick über die Kantonsgrenzen hinaus zeigt denn auch, dass zwar tatsächlich die Mehrheit der Kantone einen einstufigen Instanzenzug in Steuersachen kennen. Verständlich ist dies vor allem bei kleineren Kantonen mit vergleichsweise wenigen und kaum grundsätzliche Fragen betreffenden Steuerverfahren. Jedoch sehen einige Kantone mit einstufigem Instanzenzug als Korrektiv ein Einspracheverfahren bei einer unabhängigen Steuerrekurskommission vor (vgl. z.B. Luzern oder Glarus). Vor allem die bevölkerungsstarken Kantone (Bern, Aargau, St. Gallen oder Genf) weisen einen zweistufigen Instanzenzug auf. Der gut ausgebaute Rechtsschutz in Steuersachen ist denn auch gerade im Wirtschaftskanton Zürich, in welchem sich auch immer wieder neue und grundsätzliche Fragen im Steuerrecht stellen, ein klarer Standortvorteil. Bei rein kantonal geregelten Steuern wie der Erbschafts- und Schenkungssteuer würde der Verzicht auf den bisherigen Instanzenzug gar dazu führen, dass diesbezügliche Einschätzungen nur ein einziges Mal einer vollständigen richterlichen Überprüfung unterzogen werden können; das Bundesgericht prüft die Anwendung des kantonalen Rechts lediglich auf Willkür.

Die Sicht der juristischen Lehre zu diesen Fragen findet sich in einem Beitrag von Bundesrichter Prof. Dr. Michael Beusch und Dr. Arthur Brunner im Schweizerischen Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht 4/2024, S. 169/170: Auch diese Autoren plädieren für das Beibehalten des zweistufigen Instanzenzugs.

Aus diesen Gründen lehnt das Verwaltungsgericht die Motion nach wie vor entschieden ab.

## **2. Verwaltungsgericht oder ein Steuergericht?**

Sollte die Motion angenommen werden, stellt sich die Frage, ob das Verwaltungsgericht einzige Instanz in Steuersachen im Kanton sein soll oder ein aus dem Steuerrekursgericht neu zu bildendes Steuergericht. Das Verwaltungsgericht präferiert diesfalls klar die

Variante 2 der Vernehmlassungsvorlage (Zuweisung des Steuerrechts an das Verwaltungsgericht).

Bereits heute amtiert das Verwaltungsgericht in Teilbereichen des Steuerrechts als erste und einzige gerichtliche Instanz (Nach- und Strafsteuerverfahren, Steuererlass-, Steuerbezugs- und Steuersicherungsverfahren sowie Verfahren um Ausstellung von Steuerausweisen). Auch andere Rechtsgebiete wie etwa das Submissionsrecht kennen einen einstufigen Instanzenzug direkt an das Verwaltungsgericht. In zahlreichen Rechtsgebieten wirkt zudem eine verwaltungsinterne Rekursinstanz als Vorinstanz. Die damit einhergehende unbeschränkte Überprüfung des Sachverhalts ist dem Gericht damit nicht fremd. Das Verwaltungsgericht ist mit dem in der Vernehmlassungsvorlage aufgezeigten Ausbau sehr wohl in der Lage, das Steuerrecht auch vollumfänglich erstinstanzlich zu bearbeiten.

Ein Blick über die Kantonsgrenzen hinaus zeigt, dass einzig der Kanton Solothurn ein separates Steuergericht als oberstes kantonales Gericht kennt. Alle anderen Kantone betrauen ihre Verwaltungsgerichte bzw. verwaltungsrechtlichen Abteilungen der obersten Gerichte mit der steuerrechtlichen Rechtsprechung. Diese Lösung hätte auch den Vorteil, dass im Kanton Zürich nicht noch ein weiteres, viertes oberstes kantonales Gericht zu schaffen wäre, was eine klar gegenläufige Tendenz zu den Entwicklungen in den anderen Kantonen darstellen würde.

Die finanziellen Berechnungen sprechen ebenfalls für die Zuweisung des Steuerrechts an das Verwaltungsgericht und gegen die Schaffung eines neuen, separaten obersten Steuergerichts: Im Raum stehen Mehrkosten von Fr. 980'000.- bei der Variante Steuergericht gegenüber Einsparungen von Fr. 260'000.- bei der Variante Verwaltungsgericht (je bei Abschaffung der Streitwertgrenze von Fr. 20'000.- für die Einzelrichterzuständigkeit). Sollte die Einzelrichterzuständigkeit erhalten bleiben, ergeben sich noch Mehrkosten bei der Variante Steuergericht von Fr. 380'000.- gegenüber Einsparungen von Fr. 560'000.- bei der Variante Verwaltungsgericht. Zum gleichen Schluss kam im Übrigen der Kanton Wallis im Zuge seiner Anpassung des Instanzenzugs an die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

Damit ist der Variante "Verwaltungsgericht" der Vorzug zu geben.

### **3. Weitere Bemerkungen**

#### **3.1. Einzelrichterzuständigkeit**

Die parlamentarische Motion regt in Steuerverfahren auch eine Senkung oder gar Abschaffung der heute für die Einzelrichterzuständigkeit gültigen Streitwertgrenze von Fr. 20'000.- (§ 38b Abs. 1 lit. c VRG) an.

Diese Streitwertgrenze hat sich in der Praxis bewährt. Sie führt dazu, dass eine grosse Anzahl Fälle mit auch für den Rechtssuchenden minderer Bedeutung effizienter erledigt werden kann. Dabei steht es dem Einzelrichter bzw. der Einzelrichterin frei, Fälle mit geringem Streitwert, welche aber dennoch eine grundsätzliche Bedeutung aufweisen, an einen auf drei Richtende erweiterten Spruchkörper zu überweisen (§ 38b Abs. 2 VRG). Damit ist sichergestellt, dass auch Fälle, welche zwar einen geringen Streitwert aufweisen, aber aus besonderen Gründen von grundsätzlicher Bedeutung sind, durch einen erweiterten Spruchkörper beurteilt werden können. So ist ein ausgewogener Kompromiss zwischen Effizienz und Rechtsschutz gefunden, der übrigens durch die Regelung im VRG im gesamten öffentlichen Recht Anwendung findet. Auch das Zivil- und Strafrecht sowie das Sozialversicherungsrecht kennen bei minder bedeutenden Streitigkeiten Erledigungen durch den Einzelrichter bzw. der Einzelrichterin, und zwar mit höheren Streitwertgrenzen als das VRG (vgl. § 24 ff. GOG i.V.m. Art. 243 ZPO, Art. 74 BGG und § 11 Abs. 1 GSVGer). Weswegen diese Regelung nun im Steuerrecht nicht mehr gelten soll, ist nicht erfindlich und kompensiert insbesondere nicht den Wegfall einer gerichtlichen Instanz.

Ergänzend sei angeführt, dass sich die Mehrkosten eines Wegfalls der Einzelrichterzuständigkeit als sehr erheblich erweisen (vgl. Berechnungen in der Vernehmlassungsvorlage).

Die Streitwertgrenze für die Einzelrichterzuständigkeit ist entsprechend dem heute gültigen § 38b Abs. 1 lit. c VRG beizubehalten.

### **3.2. Verwaltungsinterne Rekursverfahren**

Die Vernehmlassungsvorlage setzt den einstufigen kantonalen Instanzenzug auch bei Rechtsmittelverfahren zum Ausstand und betreffend Steuerausweisen in dem Sinn um, dass das bisherige verwaltungsinterne Rekursverfahren zugunsten einer direkt beim zuständigen Gericht zu erhebenden Beschwerde entfallen soll.

Aus Sicht des Verwaltungsgerichts geht es den Motionären darum, den Instanzenzug im Bereich der Gerichte im Kanton auf eine Instanz zu verkürzen. Das verwaltungsinterne Rekursverfahren ist mindestens nach dem Wortlaut der Motion nicht Gegenstand der Überlegungen der Motionäre und daher beizubehalten. Damit wäre weiterhin sichergestellt, dass in diesen für die Führung des Steueramts wesentlichen Fragen die kantonale Finanzdirektion erstinstanzlich über Rechtsmittel entscheidet.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dieser parlamentarischen Motion und der von Ihnen vorgesehenen Umsetzung.

Freundliche Grüsse  
Im Namen der Verwaltungskommission

Der Vizepräsident: Die Generalsekretärin:

lic. iur. A. Frei

lic. iur. N. Marti