

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 22. Mai 2024

534. Kantonsverfassung, Änderung, Steuergesetz und weitere Erlasse, Änderung, Steuerverfahren (Vernehmlassung, Ermächtigung)

I. Ausgangslage

1. Motion KR-Nr. 157/2022 betreffend Eine kantonale Gerichtsinstanz in Steuerverfahren

Die Kantonsräte Michael Zeugin, Winterthur, Roland Scheck, Zürich, und Dieter Kläy, Winterthur, haben am 16. Mai 2022 folgende Motion eingereicht:

Der Regierungsrat des Kantons Zürich wird beauftragt, dem Kantonsrat des Kantons Zürich eine Gesetzesvorlage vorzulegen, welche für Steuerverfahren nur noch eine kantonale Gerichtsinstanz vorsieht, die grundsätzlich als Kollegialgericht tagt.

Begründung:

Heute gibt es in Steuer-Angelegenheiten vier Instanzen (Kantonales Steueramt, Steuerrekursgericht, Verwaltungsgericht und Bundesgericht). Vor Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes des Bundes prüfte das Bundesgericht die Steuergesetze als kantonales Recht nur auf Willkür hin mit entsprechend beschränkter Kognition. Die Steuerharmonisierung hat in den letzten 20 Jahren dazu geführt, dass das Bundesgericht in der Regel über Steuerfragen mit voller Kognition urteilt. Der vierstufige Instanzenzug ist nicht mehr zeitgemäss.

Bei Fachgerichten (Handelsgericht, Sozialversicherungsgericht) ist eine einzige kantonale Gerichtsinstanz üblich. Das Steuerrecht gehört mit seinen komplexen Fragestellungen auch dazu. Die Mehrheit der Kantone kennt dementsprechend nur eine einzige kantonale Gerichtsinstanz im Steuerrecht, deren Entscheid direkt am Bundesgericht angefochten werden kann.

Der Sachverhalt wird durch die Steuerbehörde in einem ausführlichen Einschätzungs- und Einspracheverfahren ermittelt und anschliessend rechtlich gewürdigt; daher sind zwei anschliessende Gerichtsinstanzen ausreichend. Mit einer Reduktion auf eine kantonale Instanz werden die Steuerverfahren beschleunigt und die Kosten für Steuerpflichtige und die Öffentlichkeit gesenkt.

Heute werden am Steuerrekursgericht und am Verwaltungsgericht Steuerfälle bis zu einem Streitwert von Fr. 20'000.- einzelrichterlich entschieden. Neu soll die Zuständigkeit des Kollegialgerichts ausgebaut werden, indem diese Schwelle deutlich gesenkt oder abgeschafft wird, was zu einer Stärkung des Rechtsschutzes führt.

Der Regierungsrat hat in seiner Stellungnahme vom 7. September 2022 (RRB Nr. 1190/2022) dem Kantonsrat beantragt, die Motion abzulehnen, insbesondere weil sich der Rechtsschutz für die Steuerpflichtigen erheblich verringern werde.

Am 21. August 2023 hat der Kantonsrat die Motion KR-Nr. 157/2022 mit 94 zu 72 Stimmen an den Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen.

2. *Geltendes Recht*

Aufgrund von Art. 50 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) muss die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerbehörde bei einer unabhängigen Justizbehörde Rekurs erheben können. Gemäss Art. 50 Abs. 3 StHG kann das kantonale Recht den Weiterzug des Rekursentscheids an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorsehen. Das StHG erlaubt somit ein ein- oder zweistufiges kantonales Rechtsmittelverfahren. Das geltende Recht im Kanton Zürich sieht für Steuerverfahren grundsätzlich einen doppelten kantonalen Instanzenzug vor. Dabei wird die Einsprache beim Instanzenzug nicht mitgezählt, wird sie doch durch die verfügende Behörde selbst und nicht durch eine Rekursinstanz oder eine Justizbehörde erledigt. Die erste von der Verwaltung unabhängige Instanz ist das Steuerrekursgericht (§§ 112 ff. Steuergesetz [StG, LS 631.1]). Dieses überprüft die von der Verwaltung erlassenen Einspracheentscheide mit voller Kognition. So können beim Steuerrekursgericht alle Mängel des angefochtenen Einspracheentscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 147 Abs. 3 StG). Dementsprechend kann das Steuerrekursgericht sowohl den Sachverhalt als auch Rechts- und Ermessensverletzungen überprüfen. Die Entscheide des Steuerrekursgerichts können sodann beim Verwaltungsgericht angefochten werden. Die Kognition des Verwaltungsgerichts beschränkt sich auf die Rechtskontrolle (einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, vgl. § 153 Abs. 3 StG). Dem Verwaltungsgericht ist es jedoch verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen (RB 1999 Nr. 147). Zudem besteht vor Verwaltungsgericht ein Novenverbot. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150). Die Urteile des Verwaltungsgerichts können (ohne Streitwertminimum) beim Bundesgericht angefochten werden.

Das geltende Recht sieht verschiedene Ausnahmen vom doppelten Instanzenzug vor:

- Das Verwaltungsgericht amtet als einzige Instanz für Rekurse und Beschwerden betreffend Nachsteuern (§ 162 Abs. 3 StG), Bussen (§ 252 Abs. 1 StG), Steuerlasse (§ 185 Abs. 1 StG), Steuersicherungen (§ 181 Abs. 3 StG) sowie die Ausstellung von Steuerausweisen (§ 122 Abs. 4 StG).
- Das Steuerrekursgericht amtet als einzige kantonale Instanz für Beschwerden betreffend die Verrechnungssteuer (Art. 54 Abs. 1 und Art. 56 Verrechnungssteuergesetz [SR 642.21]).

Heute erledigt das Steuerrekursgericht als erste Gerichtsinstanz rund 520 Steuerfälle pro Jahr. Das Verwaltungsgericht entscheidet im Steuerbereich über rund 50 Fälle als erste und einzige kantonale Instanz und über rund 120 Fälle als zweite kantonale Instanz.

3. Auswirkungen der Abschaffung einer kantonalen Instanz in Steuerverfahren

Die Abschaffung einer kantonalen Instanz in Steuerverfahren wurde bereits 1992 im Vorentwurf zur Totalrevision des Steuergesetzes in Erwägung gezogen. Da ein Abbau des Rechtsschutzes im Vernehmlassungsverfahren von verschiedener Seite abgelehnt worden war, hat der Regierungsrat dem Kantonsrat dann aber den Beibehalt von zwei kantonalen Rechtsmittelinstanzen beantragt. Der Kantonsrat hat dem Antrag des Regierungsrates zugestimmt.

Der Wechsel zu einem einfachen Instanzenzug würde den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen erheblich verringern. Wird der Entscheid der Steuerbehörde heute von zwei unabhängigen kantonalen Gerichtsbehörden überprüft, würde künftig nur noch eine Überprüfung auf kantonomer Ebene vorgenommen.

In Bereichen, die nicht durch das StHG geregelt sind (z. B. das gesamte Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge, vgl. Art. 1 Abs. 3 StHG), wird die Rechtsanwendung durch das Bundesgericht nur auf Willkür überprüft. In diesen Bereichen würde die Rechtsanwendung der Verwaltung somit nur noch durch die verbleibende kantonale Gerichtsinstanz uneingeschränkt überprüft. Der Abbau des Rechtsschutzes wäre in diesen Bereichen somit besonders ausgeprägt.

Weiter ist die zweistufige Überprüfungsmöglichkeit durch eine Rekursinstanz und ein Gericht im Grundsatz in Art. 77 der Kantonsverfassung (KV, LS 101) verankert. In begründeten Fällen kann das Gesetz Ausnahmen vorsehen. Dementsprechend soll ein einfacher kantonomer Instanzenzug im Verwaltungsverfahren die Ausnahme darstellen. Der im Grundsatz vorgesehene doppelte Instanzenzug mit voller Kognition

beim Steuerrekursgericht und eingeschränkter Kognition und Novenverbot beim Verwaltungsgericht entspricht dieser verfassungsmässigen Vorgabe. Mit den Ausnahmen vom doppelten Instanzenzug wird ausreichend berücksichtigt, dass in gewissen Verfahren (z. B. Nachsteuern oder Steuersicherungen) ein kürzerer Rechtsmittelweg erforderlich ist.

Der kantonale Vergleich zeigt, dass 15 Kantone über bloss eine kantonale Rechtsmittelinstanz in Steuersachen verfügen (LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, VD, TI, VS und NE). In den restlichen elf Kantonen (BE, OW, GL, BS, BL, SG, AG, TG, GE, JU und ZH) ist grundsätzlich ein doppelter kantonaler Instanzenzug vorgesehen (vgl. www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuersystem-schweiz/dossier-steuerinformationen.html). Die bevölkerungsstarken Kantone Zürich, Bern, Aargau, St. Gallen und Genf haben sich für zwei kantonale Rechtsmittelinstanzen und damit für einen umfassenderen Rechtsschutz ihrer Steuerpflichtigen entschieden.

Mit der ausdrücklichen Regelung in Art. 50 Abs. 3 StHG, wonach die Kantone ein zweistufiges Rechtsmittelverfahren vorsehen können, wurde unter anderem bezweckt, das Bundesgericht zu entlasten (BBl 1983 III 136). Als oberstes Gericht sollte das Bundesgericht nur über Fälle von grosser Bedeutung entscheiden müssen. Die Abschaffung einer kantonalen Instanz würde dem entgegenwirken und die Anzahl der Beschwerden an das Bundesgericht in Steuersachen erhöhen.

Für die Einführung des einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen gibt es zwei mögliche Varianten. Bei der Variante Steuergericht würde das heutige Steuerrekursgericht zugleich als erste und letzte kantonale Instanz eingesetzt und müsste neu auch über die heute vom Verwaltungsgericht als einziger Instanz entschiedenen Fälle entscheiden. Dazu müsste Art. 74 Abs. 2 KV geändert und das Steuerrekursgericht als weiteres oberstes kantonales Gericht bezeichnet werden (vgl. II.2). Bei der Variante Verwaltungsgericht müsste hingegen das Verwaltungsgericht die heute durch das Steuerrekursgericht erledigten Fälle übernehmen. Zudem müsste das Steuerrekursgericht aufgehoben werden. Auch für diese Variante wäre eine Verfassungsänderung erforderlich (vgl. II.3).

Die Einführung des einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen würde für die jährlich rund 120 Steuerverfahren, in denen heute zwei kantonale Gerichtsstufen durchlaufen werden, grundsätzlich zu einer zeitlichen Verkürzung von rund sechs Monaten führen. Auch ergeben sich für die Parteien grundsätzlich tiefere Gerichts- und Verfahrenskosten.

Die finanziellen und personellen Auswirkungen der beiden Varianten Steuergericht und Verwaltungsgericht sind nachfolgend detailliert aufgeführt (II.2.2 und II.3.2). Insgesamt ergeben sich, anders als von den Motionären angenommen, bei der Variante Steuergericht keine Kosteneinsparungen, sondern jährliche Mehrkosten von rund Fr. 980 000; bei

der Variante Verwaltungsgericht ergeben sich jährliche Minderkosten von bloss Fr. 260 000 (bei Umsetzung der Motion mit Wegfall der Einzelrichterkompetenz für Fälle mit einem Streitwert von bis zu Fr. 20 000).

Im folgenden Abschnitt werden die zwei möglichen Varianten zur Umsetzung der Motion näher erläutert.

II. Gesetzesentwürfe zur Umsetzung der Motion

1. Zwei Varianten: Steuergericht oder Verwaltungsgericht

Zur Umsetzung der Motion mit der Einführung eines einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen gibt es grundsätzlich zwei Varianten. Als erste Variante kann das heutige Steuerrekursgericht zugleich als erste und letzte kantonale Instanz amten. Der bisherige Weiterzug an das Verwaltungsgericht als zweite kantonale Gerichtsinstanz entfällt. Bei der zweiten Variante wäre das Verwaltungsgericht erste und letzte kantonale Instanz in Steuersachen. Das Steuerrekursgericht würde aufgehoben. Nachfolgend werden die Gesetzesentwürfe für diese beide Varianten erläutert.

2. Variante 1: Steuergericht

2.1 Ausgestaltung

Bei der ersten Variante amtet das heutige Steuerrekursgericht zugleich als erste und letzte kantonale Gerichtsinstanz in Steuersachen. Der bisherige Weiterzug an das Verwaltungsgericht im zweistufigen Verfahren entfällt. Weiter ersetzt das Steuerrekursgericht das Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz auch in Verfahren, in denen das Verwaltungsgericht bisher in Steuersachen als einzige Gerichtsinstanz für Rekurse und Beschwerden amtet, d. h. in Verfahren betreffend Nachsteuern (§ 162 Abs. 3 StG), Bussen (§ 252 Abs. 1 StG), Steuerbezug (§ 178 Abs. 1 StG), Steuererlasse (§ 185 Abs. 1 StG), Steuersicherungen (§ 181 Abs. 3 StG) sowie die Ausstellung von Steuerausweisen (§ 122 Abs. 4 StG). Das Verwaltungsgericht würde daher als Gerichtsinstanz in Steuersachen entfallen.

Weil beim einstufigen Instanzenzug der Rekurs als Rechtsmittel im Steuerverfahren wegfällt, ist eine Änderung der Bezeichnung der Gerichtsinstanz von Steuerrekursgericht in Steuergericht angebracht. Da das Steuergericht als oberste Gerichtsinstanz in Steuersachen amtet, muss Art. 74 Abs. 2 KV geändert und das Steuergericht als zusätzliches oberstes kantonales Gericht neben dem Obergericht, dem Verwaltungsgericht und dem Sozialversicherungsgericht eingesetzt werden.

Nach Art. 77 Abs. 1 KV gewährleistet das Gesetz im Verwaltungsverfahren einen zweifachen Instanzenzug, d. h. die Überprüfung der Anordnung durch eine erste Rekursinstanz und die gerichtliche Überprüfung durch eine zweite Instanz. In begründeten Fällen kann das Gesetz

Ausnahmen vorsehen. Da sich für das Steuerverfahren eine allgemeine Abweichung vom zweistufigen Instanzenzug nicht begründen lässt, ist der einstufige Instanzenzug für Steuerverfahren in Art. 77 Abs. 1 KV ausdrücklich aufzuführen.

Da das Steuerrekursgericht bereits heute in den meisten Fällen als erste Gerichtsinstanz in Steuersachen amtiert, bleibt die Tätigkeit des Gerichts bei der Einführung eines einstufigen Instanzenzugs in wesentlichen Teilen unverändert. Neben der Umbenennung in Steuergericht würde es sich beim Gericht nun um ein selbstständiges oberstes kantonales Gericht entsprechend dem Sozialversicherungsgericht handeln. Für die Regelung betreffend Stellung und Sitz des Gerichts (§ 112 StG), Bestand und Wahl der Richterinnen und Richter (§ 113 StG), Unvereinbarkeit und Offenlegung von Interessenbindungen (§ 113a StG) können die Bestimmungen über das Sozialversicherungsgericht gemäss Gesetz über das Sozialversicherungsgericht (GSVGer, LS 212.81) analog übernommen werden.

Die Motion verlangt, dass das Gericht grundsätzlich als Kollegialgericht entscheidet. Die Schwelle des Streitwertes, bis zu dem einzelrichterlich entschieden werden kann, soll deutlich gesenkt oder abgeschafft werden. Dies soll zu einer Stärkung des Rechtsschutzes führen. Im vorliegenden Entwurf von § 114 Abs. 1 StG ist daher vorgesehen, dass das Gericht seinen Entscheid grundsätzlich in Dreierbesetzung trifft. Weiterhin sinnvoll ist, dass einzelrichterlich über Beschwerden entschieden wird, die offensichtlich unzulässig sind, durch Rückzug, Vergleich oder Anerkennung erledigt werden oder gegenstandslos geworden sind (§ 114 Abs. 2 E-StG). Die Regelungen im bisherigen § 114 Abs. 2–4 StG zur einzelrichterlichen Entscheidungsbefugnis bis zum Streitwert von Fr. 20 000 entfallen.

Allerdings hat sich die streitwertgebundene Einzelrichterzuständigkeit in der Gerichtspraxis bewährt. Nach Auffassung des Regierungsrates sollte sie deshalb beibehalten werden. Das Verwaltungsgericht (§ 38b Verwaltungsrechtspflegegesetz [VRG, LS 175.2]; Fr. 20 000) und das Sozialversicherungsgericht (§ 11 GSVGer, Fr. 30 000, erst 2021 eingeführt) als oberste Gerichte in der öffentlichen Rechtspflege haben eine solche. Es ist nicht ersichtlich, weshalb im Steuerbereich eine andere Regelung gelten sollte. Der Wegfall der Einzelrichterzuständigkeit wäre daher ein Fremdkörper, zumal auch beim Sozialversicherungsgericht einzig das Bundesgericht als weitere Instanz zur Verfügung steht. Eine Ausweitung der Gesamtgerichtsbarkeit würde zudem zu einer erheblichen Mehrbelastung der Richterschaft und damit auch zu einer wesentlichen Kostensteigerung führen, da diese Fälle nun nicht mehr von zwei (eine Richterin oder ein Richter und eine Gerichtsschreiberin oder ein Gerichts-

schreiber), sondern von vier (drei Richterinnen und Richter und eine Gerichtsschreiberin oder ein Gerichtsschreiber) zu betreuen wären. Bisher fiel auf Stufe Steuerrekursgericht rund ein Drittel der Geschäfte (jährlich rund 180 bis 200 Fälle) unter die Einzelrichterkompetenz.

Gemäss § 115 E-StG sollen auch beim einstufigen Instanzenzug in Steuersachen für das Verfahren vor Steuergericht weiterhin ergänzend die Bestimmungen des VRG über den Rekurs (§§ 19 ff. VRG) und nicht die Bestimmungen über die Beschwerde (§§ 41 ff. VRG) gelten, da die Rüge der Unangemessenheit (§ 20 Abs. 1 lit. c VRG) und das Vorbringen neuer Tatsachenbehauptungen und neuer Beweismittel (§ 20a Abs. 2 VRG) im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren grundsätzlich zulässig sind.

Die Regelungen über die Besoldung der Mitglieder und die Entschädigung der Ersatzmitglieder (§ 116 E-StG) und über die Organisation und Verwaltung (§§ 117 und 118 E-StG) des Steuergerichts entsprechen den analogen Regelungen des VRG bzw. GSVGer für das Verwaltungsgericht und das Sozialversicherungsgericht.

Der einstufige kantonale Instanzenzug mit dem Steuergericht als Gerichtsinstanz soll in allen Steuersachen gelten, so auch bei Rechtsmittelverfahren zum Ausstand (§ 119 E-StG) oder betreffend Steuerausweisen (§ 122 E-StG). Der Rekurs als Rechtsmittel fällt in Steuersachen weg. Gegen einen Ausstandsentscheid des kantonalen Steueramtes oder einen Entscheid des Gemeindesteueramtes zur Ausstellung eines Steuerausweises entfällt daher der Rekurs an die Finanzdirektion und ist direkt Beschwerde an das Steuergericht zu erheben. Gegen den Entscheid des Steuergerichts besteht die Möglichkeit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Da die Finanzdirektion nicht mehr Rekursinstanz im Verfahren betreffend Ausstellung von Steuerausweisen ist, ist es sinnvoll, der kantonalen Verwaltung bzw. dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Steuergericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen (§ 122 E-StG).

Als Bezeichnung für das Rechtsmittel bei einem einstufigen kantonalen Instanzenzug könnte neben Beschwerde auch Rekurs gewählt werden. In Art. 50 StHG wird die Bezeichnung Rekurs verwendet. Da im Kanton Zürich das Rechtsmittel an die höchste kantonale Gerichtsinstanz in der Regel als Beschwerde bezeichnet wird und auch im Steuerverfahren der direkten Bundessteuer die Bezeichnung Beschwerde verwendet wird (vgl. Art. 140 ff. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [SR 642.11]), ist die Bezeichnung Beschwerde vorzuziehen. Weiter heisst auch bei der Verrechnungssteuer das Rechtsmittel Beschwerde (Art. 54 Verrechnungssteuergesetz [SR 642.21]). Unterschiedliche Bezeichnungen für die grundsätzlich gleichen Rechtsmittel in den verschiedenen Steuerverfahren wären für die Steuerpflichtigen verwirlich.

Beim einstufigen Instanzenzug sind für das Rechtsmittelverfahren die bisherigen Regeln für die erste Instanz anzuwenden. So entscheidet das Steuergericht wie bisher das Steuerrekursgericht mit voller Kognition und kann sowohl den Sachverhalt als auch Rechts- und Ermessensverletzungen überprüfen. Die in §§ 147–152 E-StG festgelegten Regeln für das Beschwerdeverfahren entsprechen daher – abgesehen von der neuen Bezeichnung der Gerichtsinstanz und des Rechtsmittels – den bisherigen Regeln für den Rekurs an das Steuerrekursgericht. Die Überprüfung des Entscheids des Steuergerichts durch eine weitere kantonale Gerichtsinstanz entfällt, womit § 153 StG aufzuheben ist. Sofern bundesrechtlich zulässig, kann gegen den Entscheid des Steuergerichts die Beschwerde an das Bundesgericht erhoben werden (§ 154 E-StG).

Im Verfahren zum Steuerbezug der Staats- und Gemeindesteuern entfällt der Rekurs an das kantonale Steueramt. Gegen den Einspracheentscheid des Gemeindesteueramtes ist Beschwerde beim Steuergericht zu erheben (§ 178 E-StG). Gegen den Entscheid des Steuergerichts besteht noch die Möglichkeit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Davon ausgenommen sind Entscheide über Zahlungserleichterungen, da kein Rechtsanspruch auf Zahlungserleichterungen besteht. Da das kantonale Steueramt nicht mehr Rekursinstanz ist, ist es sinnvoll, dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Steuergericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.

Im Steuererlassverfahren entfällt der Rekurs an die Finanzdirektion. Gegen den Steuererlassentscheid der Erlassbehörde der Gemeinde ist direkt Beschwerde beim Steuergericht zu erheben (§ 185 E-StG). Eine Beschwerde gegen den Entscheid des Steuergerichts an das Bundesgericht ist in der Regel nicht möglich, da kein Rechtsanspruch auf einen Steuererlass besteht. Da die Finanzdirektion nicht mehr Rekursinstanz ist, ist es auch hier sinnvoll, der kantonalen Verwaltung bzw. dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Steuergericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.

Auch bei den allgemeinen Gemeindesteuern und den Kirchensteuern findet aufgrund der Verweisungen auf die Staatssteuern in §§ 189 und 196 StG und der Verweisung auf die Gemeindesteuern in § 204 StG der einstufige Instanzenzug mit dem Steuergericht als Gerichtsinstanz Anwendung. Dies gilt ebenfalls für die Grundstückgewinnsteuer (§§ 212–214 StG). Der Einspracheentscheid der Grundsteuerbehörde der Gemeinde kann mit Beschwerde an das Steuergericht angefochten werden (§ 212 E-StG). Das Verwaltungsgericht entfällt als zweite kantonale Gerichtsinstanz (§ 213 StG wird aufgehoben). Der Entscheid des Steuergerichts betreffend Grundstückgewinnsteuer kann mit Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (§ 214 E-StG).

Im Steuerstrafverfahren (§§ 243 ff. StG) bestand bereits bisher ein einstufiger Instanzenzug mit dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz. Neu tritt das Steuergericht an die Stelle des Verwaltungsgerichts für die gerichtliche Beurteilung.

Der einstufige kantonale Instanzenzug mit der Beschwerde als Rechtsmittel und dem Steuergericht als einziger Gerichtsinstanz gilt auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuer (§§ 43 ff. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz [ESchG, LS 632.1]). Das Verwaltungsgericht entfällt als Gerichtsinstanz. Der Entscheid des Steuergerichts kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Da es sich beim Recht zur Erbschafts- und Schenkungssteuer um kantonales Recht handelt, wird die Rechtsanwendung durch das Bundesgericht nur auf einen Verstoß gegen Bundes- oder Völkerrecht – hauptsächlich auf die Verletzung des Willkürverbots – überprüft. Nicht zulässig ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht gegen Entscheide des Steuergerichts über Zahlungserleichterungen (§ 61 ESchG) oder über den Erlass der Erbschafts- und Schenkungssteuer (§ 64 Abs. 2 ESchG).

Bei Rechtsmitteln gegen Erlasse (abstrakte Normenkontrolle) ist der Spruchkörper des Verwaltungsgerichts in § 38a VRG festgelegt. Wie das Verwaltungsgericht, das Obergericht und das Sozialversicherungsgericht ist das Steuergericht ein oberstes kantonales Gericht. Analog den Spruchkörpern in den Bereichen des Privat- oder Strafrechts oder des Sozialversicherungsrechts soll daher im Bereich des Steuerrechts der Spruchkörper für das Verfahren der abstrakten Normenkontrolle aus drei Mitgliedern des Verwaltungsgerichts und zwei Mitglieder des Steuergerichts bestehen (§ 38a Abs. 2 lit. c E-VRG).

Weiter sind die Regelungen in §§ 72 und 73 VRG über die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts und über das Verfahren vor Verwaltungsgericht in Steuersachen aufzuheben, da das Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz in Steuersachen entfällt.

2.2 Personelle und finanzielle Auswirkungen

Das Steuerrekursgericht amtiert bereits heute in der Mehrheit der Steuerverfahren als erste kantonale Gerichtsinstanz. Grundsätzlich ändert sich an der Tätigkeit des Steuerrekursgerichts bzw. Steuergerichts bei einem Wegfall der zweiten kantonalen Gerichtsinstanz für diese jährlich rund 520 Verfahren nichts. Zusätzlich wären vom Steuergericht die jährlich rund 80 Verfahren zu übernehmen, in denen das Verwaltungsgericht heute als einzige kantonale Gerichtsinstanz amtiert oder das kantonale Steueramt bzw. die Finanzdirektion bislang als Rekursinstanz vorgesehen ist, d. h. die Verfahren betreffend Nachsteuern, Bussen, Steuererlasse, Steuerbezug, Steuersicherungen, Ausstand sowie die Ausstellung von

Steuerausweisen. Das Steuerrekursgericht weist heute 6,0 Stellen Richter/in, 1,6 Stellen Gerichtsschreiber/in und 5,6 Stellen im juristischen Sekretariat aus. Gemäss Schätzungen des Steuerrekursgerichts wären zur Bewältigung der zusätzlichen Verfahren für das Steuergericht zusätzlich 1,0 Stellen Richter/in, 1,0 Stellen Gerichtsschreiber/in und 0,5 Stellen für administratives Personal nötig, sofern an der bisherigen Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 festgehalten würde. Sofern die Einzelrichterkompetenz bis zu einem bestimmten Streitwert vollständig wegfällt, wären zur Bewältigung der zusätzlichen Verfahren für das Steuergericht zusätzlich 3,0 Stellen Richter/in, 1,0 Stellen Gerichtsschreiber/in und 0,5 Stellen für administratives Personal nötig. Weiter ist zu berücksichtigen, dass das Steuergericht anders als das bisherige Steuerrekursgericht ein oberstes kantonales Gericht ist und daher mit einer lohnmassigen Höhereinreihung der Mitarbeitenden, analog dem Sozialversicherungsgericht, zu rechnen ist. Insgesamt ergäben sich daraus nach Schätzungen des Steuerrekursgerichts für den Fall der Beibehaltung der Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 personalbezogene Mehrkosten pro Jahr auf Stufe Richterinnen und Richter von Fr. 637 000, auf Stufe Gerichtsschreiberinnen und Gerichtsschreiber von Fr. 264 000 und auf Stufe administratives Personal von Fr. 106 000. Für den Fall, dass die Einzelrichterkompetenz bis zu einem bestimmten Streitwert vollständig wegfällt, ergäben sich personalbezogene Mehrkosten pro Jahr auf Stufe Richterinnen und Richter von Fr. 1 206 000, auf Stufe Gerichtsschreiberinnen und Gerichtsschreiber von Fr. 264 000 und auf Stufe administratives Personal von Fr. 106 000. Die weiteren zusätzlichen Kosten (Arbeitsplatz, Informatik usw.) wurden für den Fall der Beibehaltung der Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 auf jährlich rund Fr. 40 000 und für den Fall, dass die Einzelrichterkompetenz bis zu einem bestimmten Streitwert vollständig wegfällt, auf jährlich rund Fr. 70 000 geschätzt. Insgesamt ergäben sich daher nach den Schätzungen des Steuerrekursgerichts auf Stufe Steuergericht für den Fall der Beibehaltung der Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 jährliche Mehrkosten von rund Fr. 1 050 000 und für den Fall, dass die Einzelrichterkompetenz bis zu einem bestimmten Streitwert vollständig wegfällt, jährliche Mehrkosten von rund Fr. 1 650 000.

Mit dem Wegfall der zweiten kantonalen Gerichtsinstanz und dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz in Steuersachen vermindert sich die Verfahrensdauern auf kantonaler Ebene in den Steuerverfahren, die bisher beide kantonalen Gerichtsinstanzen durchliefen, um rund sechs Monate. Dies waren bisher jährlich rund 120 Steuerverfahren. Zusammen mit den Steuerverfahren, in denen das Verwaltungsgericht heute als einzige kantonale Gerichtsinstanz amtiert, entfallen auf Stufe Verwaltungsgericht jährlich rund 170 Steuerverfahren. Die 2. Abteilung des Verwal-

tungsgerichts, die steuerrechtliche und migrationsrechtliche Fälle behandelt, hat 2,5 Stellen Richter/in, 4,0 Stellen bei der juristischen Kanzlei und 1,3 Stellen in der Administration. Nach Schätzungen des Verwaltungsgerichts könnten mit dem Wegfall des Verwaltungsgerichts als Gerichtsinstanz in Steuersachen unter Berücksichtigung der Grundbelastung durch nicht rechtsprechungsbezogene Aufgaben (z. B. Personalführung) und des abteilungsübergreifend arbeitenden Personals (z. B. Ausfertigung von Urteilen) und der hierfür weiterhin erforderlichen Infrastruktur beim Verwaltungsgericht etwa 1,0 Stellen Richter/in, etwa 1,5 Stellen auf der juristischen Kanzlei und etwa 0,5 Stellen in der Administration eingespart werden. Infrastrukturmässig wären etwa fünf Arbeitsplätze entbehrlich. Dies entspräche finanziellen Einsparungen von jährlich rund Fr. 670 000.

Unter dem Strich führt daher die Einführung des einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen nach der Variante Steuergericht nach den Schätzungen des Steuerrekursgerichts und des Verwaltungsgerichts zu jährlichen Mehrkosten von rund Fr. 380 000 für den Fall der Beibehaltung der Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 und zu jährlichen Mehrkosten von rund Fr. 980 000 für den Fall, dass die Einzelrichterkompetenz bis zu einem bestimmten Streitwert vollständig wegfällt. Die Mehrkosten wären bei der Variante Steuergericht hauptsächlich auf den Wegfall der Einzelrichterkompetenz mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 und die lohnmassige Höhereinstufung der Mitarbeitenden aufgrund der Aufwertung des Steuerrekursgerichts zu einem obersten kantonalen Gericht in Steuersachen zurückzuführen. Das kantonale Steuerverfahren würde sich in den jährlich rund 120 Verfahren, die bisher beide kantonalen Gerichtsinstanzen durchliefen, um rund sechs Monate verkürzen.

3. Variante 2: Verwaltungsgericht

3.1 Ausgestaltung

Bei der zweiten Variante amtet das Verwaltungsgericht zugleich als erste und letzte kantonale Gerichtsinstanz in Steuersachen. Das Steuerrekursgericht entfällt als Gerichtsinstanz in Steuersachen und wird aufgehoben. Das Verwaltungsgericht würde daher die heute durch das Steuerrekursgericht betreuten Steuerverfahren übernehmen.

Wie bei Variante 1 ist der einstufige Instanzenzug für Steuerverfahren in Art. 77 Abs. 1 KV ausdrücklich aufzuführen, da für das Steuerverfahren eine allgemeine Abweichung vom zweistufigen Instanzenzug nicht begründet ist. Auch bei Variante 2 bedarf die Einführung eines einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen daher einer Änderung der Kantonsverfassung.

Im einstufigen kantonalen Instanzenzug mit dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz soll das Rechtsmittel wie bei der direkten Bundessteuer und bei der Verrechnungssteuer Beschwerde heissen (§ 112 StG). Das Rechtsmittel des Rekurses fällt im Steuerverfahren weg. Zusammensetzung, Wahl, Organisation und Verwaltung des Verwaltungsgerichts sind bereits im VRG geregelt. §§ 113, 113a, und 116–118a StG können daher aufgehoben werden.

Die Motion verlangt, dass das Gericht grundsätzlich als Kollegialgericht entscheidet. Die Schwelle des Streitwertes, bis zu dem einzelrichterlich entschieden werden kann, soll deutlich gesenkt oder abgeschafft werden. Dies soll zu einer Stärkung des Rechtsschutzes führen. Im vorliegenden Entwurf von § 114 Abs. 1 StG ist daher vorgesehen, dass das Gericht seinen Entscheid grundsätzlich in Dreierbesetzung trifft. Weiterhin sinnvoll ist, dass einzelrichterlich über Beschwerden entschieden wird, die offensichtlich unzulässig sind, durch Rückzug oder Anerkennung erledigt werden oder gegenstandslos geworden sind (§ 114 Abs. 2 E-StG). Die Regelungen im bisherigen § 114 Abs. 2–4 StG zur einzelrichterlichen Entscheidbefugnis bis zum Streitwert von Fr. 20 000 entfallen.

Wie bereits zur Variante Steuergericht ausgeführt, empfiehlt es sich, die streitwertgebundene Einzelrichterzuständigkeit grundsätzlich beizubehalten.

Wie bei Variante 1 sollen gemäss § 115 E-StG auch beim einstufigen Instanzenzug in Steuersachen für das Verfahren vor Verwaltungsgericht weiterhin ergänzend die Bestimmungen des VRG über den Rekurs (§§ 19 ff. VRG) und nicht die Bestimmungen über die Beschwerde (§§ 41 ff. VRG) gelten, da die Rüge der Unangemessenheit (§ 20 Abs. 1 lit. c VRG) und das Vorbringen neuer Tatsachenbehauptungen und neuer Beweismittel (§ 20a Abs. 2 VRG) im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren grundsätzlich zulässig sind.

Der einstufige kantonale Instanzenzug mit dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz soll in allen Steuersachen gelten, so auch bei Rechtsmittelverfahren zum Ausstand (§ 119 E-StG) oder betreffend Steuerausweisen (§ 122 E-StG). Gegen einen Ausstandsentscheid des kantonalen Steueramtes oder einen Entscheid des Gemeindesteueramtes zur Ausstellung eines Steuerausweises entfällt daher der Rekurs an die Finanzdirektion und ist direkt Beschwerde an das Verwaltungsgericht zu erheben. Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts besteht die Möglichkeit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Da die Finanzdirektion nicht mehr Rekursinstanz im Verfahren betreffend Ausstellung von Steuerausweisen ist, ergibt es Sinn, der kantonalen Verwaltung bzw. dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen (§ 122 E-StG).

Beim einstufigen Instanzenzug sind für das Rechtsmittelverfahren die bisherigen Regeln für die erste Instanz anzuwenden. So entscheidet das Verwaltungsgericht mit voller Kognition und kann sowohl den Sachverhalt als auch Rechts- und Ermessensverletzungen überprüfen. Die in §§ 147–152 E-StG festgelegten Regeln für das Beschwerdeverfahren entsprechen daher – abgesehen von der neuen Gerichtsinstanz und der neuen Bezeichnung des Rechtsmittels – den bisherigen Regeln für den Rekurs im Steuerverfahren. Die Überprüfung des Entscheids des Verwaltungsgerichts durch eine weitere kantonale Gerichtsinstanz entfällt, womit § 153 StG aufzuheben ist. Sofern bundesrechtlich zulässig, kann gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts Beschwerde an das Bundesgericht erhoben werden (§ 154 E-StG).

Im Verfahren zum Steuerbezug der Staats- und Gemeindesteuern entfällt der Rekurs an das kantonale Steueramt. Gegen den Einspracheentscheid des Gemeindesteueramtes ist Beschwerde beim Verwaltungsgericht zu erheben (§ 178 E-StG). Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts besteht noch die Möglichkeit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Davon ausgenommen sind Entscheide über Zahlungserleichterungen, da kein Rechtsanspruch auf Zahlungserleichterungen besteht. Da das kantonale Steueramt nicht mehr Rekursinstanz ist, ist es sinnvoll, dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Steuergericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.

Im Steuererlassverfahren entfällt der Rekurs an die Finanzdirektion. Gegen den Steuererlassentscheid der Erlassbehörde der Gemeinde ist direkt Beschwerde beim Verwaltungsgericht zu erheben (§ 185 E-StG). Eine Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts an das Bundesgericht ist in der Regel nicht möglich, da kein Rechtsanspruch auf einen Steuererlass besteht. Da die Finanzdirektion nicht mehr Rekursinstanz ist, ist es auch hier sinnvoll, der kantonalen Verwaltung bzw. dem kantonalen Steueramt im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.

Auch bei den allgemeinen Gemeindesteuern und den Kirchensteuern findet aufgrund der Verweisungen auf die Staatssteuern in §§ 189 und 196 StG und der Verweisung auf die Gemeindesteuern in § 204 StG der einstufige Instanzenzug mit dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz Anwendung. Dies gilt ebenfalls für die Grundstückgewinnsteuer (§§ 212–214 StG). Der Einspracheentscheid der Grundsteuerbehörde kann mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht angefochten werden (§ 212 E-StG). Der Weiterzug an eine zweite kantonale Gerichtsinstanz entfällt (§ 213 wird aufgehoben). Der Entscheid des Verwaltungsgerichts betreffend Grundstückgewinnsteuer kann mit Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (§ 214 E-StG).

Im Steuerstrafverfahren (§§ 243 ff. StG) bestand bereits bisher ein einstufiger Instanzenzug mit dem Verwaltungsgericht als Gerichtsinstanz. Neu ist für das Verfahren nicht mehr auf das Rekursverfahren, sondern auf das Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern zu verweisen (§§ 257 und 259 E-StG).

Der einstufige kantonale Instanzenzug mit der Beschwerde als Rechtsmittel und dem Verwaltungsgericht als einziger Gerichtsinstanz gilt auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuer (§§ 43 ff. ESchG). Der Entscheid des Verwaltungsgerichts kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Da es sich beim Recht zur Erbschafts- und Schenkungssteuer um kantonales Recht handelt, prüft das Bundesgericht hauptsächlich die Verletzung des Willkürverbots. Nicht zulässig ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht gegen Entscheide des Verwaltungsgerichts über Zahlungserleichterungen (§ 61 ESchG) oder über den Erlass der Erbschafts- und Schenkungssteuer (§ 64 Abs. 2 ESchG).

Weiter sind im VRG die Regelungen über die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts und über das Verfahren vor Verwaltungsgericht in Steuersachen (§§ 72 und 73 VRG) dahingehend anzupassen, dass der Rekurs als Rechtsmittel entfällt und das Verwaltungsgericht Beschwerdeinstanz in Steuersachen ist.

3.2 Personelle und finanzielle Auswirkungen

Für die jährlich rund 80 Verfahren, in denen das Verwaltungsgericht bereits heute als einzige kantonale Gerichtsinstanz vorgesehen ist, d. h. Verfahren betreffend Nachsteuern, Bussen, Steuererlasse, Steuerbezug, Steuersicherungen sowie die Ausstellung von Steuerausweisen, ändert sich unter der Variante Verwaltungsgericht grundsätzlich wenig. Bei einem Teil dieser Verfahren würde die Beschwerde an das Verwaltungsgericht an die Stelle des bisherigen verwaltungsinternen Rekurses an das kantonale Steueramt oder die Finanzdirektion treten. Zusätzlich müsste das Verwaltungsgericht die jährlich rund 520 Verfahren übernehmen, die vom Steuerrekursgericht bisher als erste oder einzige Gerichtsinstanz behandelt wurden. Hingegen würden die rund 120 Verfahren entfallen, in dem das Verwaltungsgericht heute als zweite Gerichtsinstanz entscheidet. Nach einer Schätzung des Verwaltungsgerichts wären zur Bewältigung dieser Verfahren für das Verwaltungsgericht zusätzlich 5,0 Stellen Richter/in mit Mehrkosten von jährlich rund Fr. 1 500 000, 5,0 Stellen für juristisches Personal (Stufe Gerichtsschreibende) mit Mehrkosten von jährlich rund Fr. 750 000 und 2,0 Stellen für administratives Personal mit Mehrkosten von jährlich rund Fr. 190 000 nötig. Würde die Einzelrichterzuständigkeit bis zu einem Streitwert von Fr. 20 000 abgeschafft, sodass die Mehrheit der Geschäftslast in Dreierbesetzung zu erledigen wäre, wären zusätz-

lich 1,0 Stellen Richter/in mit Mehrkosten von jährlich rund Fr. 300 000 erforderlich. Unter Berücksichtigung von Teilzeitanstellungen müssten insgesamt rund 20 neue Arbeitsplätze geschaffen werden. Die daraus folgenden weiteren zusätzlichen Kosten (Büromiete, Arbeitsplatz, Informatik usw.) wurden auf jährlich rund Fr. 400 000 geschätzt. Insgesamt ergäben sich daher auf Stufe Verwaltungsgericht jährliche Mehrkosten von rund Fr. 2 840 000. Bei Wegfall der Einzelrichterzuständigkeit bis zu einem Streitwert von Fr. 20 000 würden die jährlichen Mehrkosten auf Stufe Verwaltungsgericht rund Fr. 3 140 000 betragen.

Durch den Wegfall des Steuerrekursgerichts würden Kosteneinsparungen von jährlich rund Fr. 3 400 000 entstehen. Unter dem Strich würde die Einführung des einstufigen Instanzenzugs in Steuersachen nach der Variante Verwaltungsgericht daher zu jährlichen Minderkosten von rund Fr. 560 000 führen, sofern die Einzelrichterzuständigkeit mit Streitwertgrenze Fr. 20 000 beibehalten wird. Bei Wegfall der Einzelrichterzuständigkeit bis zu einem Streitwert von Fr. 20 000 würden die jährlichen Minderkosten noch rund Fr. 260 000 betragen. Die Verfahrensdauer auf kantonaler Ebene der jährlich rund 120 Steuerverfahren, die bisher beide kantonalen Gerichtsinstanzen durchliefen, würde sich auch bei der Variante Verwaltungsgericht um rund sechs Monate verkürzen.

III. Haltung des Regierungsrates

Der Regierungsrat lehnt die Motion nach wie vor ab. Heute durchlaufen nur rund 120 Fälle pro Jahr den doppelten Instanzenzug. Zudem soll der sich aus dem doppelten Instanzenzug ergebende Rechtsschutz der Steuerpflichtigen beibehalten werden, da er höher zu gewichten ist als die von der Motion angestrebte Vereinfachung. Es lohnt sich deshalb nicht, die für die Umsetzung der Motion erforderliche Verfassungsänderung anzustreben.

IV. Regulierungsfolgeabschätzung

Beide vorgeschlagenen Varianten zur Umsetzung der Motion haben keine administrative Mehrbelastung von Unternehmen zur Folge. Sie bedürfen deshalb keiner Regulierungsfolgeabschätzung.

V. Obligatorisches und fakultatives Referendum

Für beide Varianten zur Umsetzung der Motion ist eine Änderung der Kantonsverfassung nötig. Gemäss Art. 32 lit. a KV unterliegen diese Verfassungsänderungen dem obligatorischen Referendum. Nach Art. 32 lit. f KV unterliegen Steuergesetze und ihre Änderungen, die neue Steuern einführen oder für die Einzelnen höhere Steuerbelastungen zur

Folge haben, dem obligatorischen Referendum. Die Gesetzesänderungen in beiden vorgeschlagenen Varianten führen keine neuen Steuern ein und haben keine höhere Steuerbelastung zur Folge. Die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen unterstehen daher gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a KV dem fakultativen Referendum. Da für die Rechtmässigkeit beider Varianten eine Verfassungsänderung nötig ist, ist vorgesehen, dass die jeweiligen Gesetzesänderungen nur in Kraft treten, wenn die Verfassungsänderung in der Volksabstimmung angenommen wurde.

VI. Vernehmlassungsverfahren

Die Gesetzesentwürfe mit den beiden Varianten Steuergericht und Verwaltungsgericht zur Umsetzung der vorliegenden Motion können bei den Gemeinden, den Direktionen des Regierungsrates, den politischen Parteien, den Verbänden und weiteren Interessierten in die Vernehmlassung gegeben werden. Die Finanzdirektion ist zu ermächtigen, das Vernehmlassungsverfahren durchzuführen.

Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Finanzdirektion wird ermächtigt, das Vernehmlassungsverfahren zu den Gesetzesentwürfen zur Umsetzung der Motion KR-Nr. 157/2022 betreffend Eine kantonale Gerichtsinstanz in Steuerverfahren mit den beiden Varianten Steuergericht und Verwaltungsgericht durchzuführen.

II. Dieser Beschluss ist bis zum Beginn der Vernehmlassung nicht öffentlich.

III. Mitteilung an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Die Staatsschreiberin:

Kathrin Arioli