

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 181/2019, 2C 182/2019, 2C 183/2019

Urteil vom 11. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
2C 181/2019
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Fürsprecher Daniel Jaccard,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn,

2C 182/2019
B. _____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch Fürsprecher Daniel Jaccard,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn,

2C 183/2019
C. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Fürsprecher Daniel Jaccard,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer, Steuerperioden
2008-2013,

Beschwerde gegen die Urteile des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. Januar 2019
(SGDIV.2018.11 / SGDIV.2018.10 / SGDIV.2018.9).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ AG (Gesellschaft 1), die B. _____ AG (Gesellschaft 2) und die C. _____ AG
(Gesellschaft 3) hatten in den hier interessierenden Steuerperioden statutarischen Sitz in
U. _____/SO. Das Präsidium des Verwaltungsrates lag in den Händen von D.F. _____.
E.F. _____ geb. G. _____ gehörte den drei Verwaltungsräten an.

B.
Das Steueramt des Kantons Solothurn (KStA/SO) leitete am 19. März 2018 (Gesellschaft 1) bzw. 27.
März 2018 (Gesellschaften 2 und 3) hinsichtlich der Steuerperioden 2008 bis 2012 (Gesellschaft 1)
bzw. 2010 bis 2013 (Gesellschaften 2 und 3) je ein Verfahren wegen angeblicher Steuerhinterziehung

ein. Anlass gab die Verbuchung geschäftsmässig unbegründeten Aufwandes.

Am 20. April 2018 trat Fürsprecher Daniel Jaccard, der im Anwaltsregister des Kantons Bern eingetragen ist, an das Steueramt heran und bezeichnete sich als Vertreter der drei Gesellschaften. Er ersuchte das Steueramt namentlich um Zustellung der vollständigen Akten bzw. der Datenträger, des internen E-Mail-Verkehrs und einer Vollständigkeitserklärung. Am 2. Mai 2018 liess das Steueramt Fürsprecher Jaccard den (internen) Antrag auf Durchführung eines Verfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung zukommen. Es ergänzte, dass im Übrigen angenommen werde, die Gesellschaften hätten den Rechtsvertreter direkt mit den Veranlagungsverfügungen und ihren jeweiligen Eingaben bedient.

Am 8. Mai 2018 und 19. Juni 2018 wiederholte Fürsprecher Jaccard sein am 20. April 2018 formuliertes Anliegen. Gleichzeitig verlangte er die Ansetzung einer neuen Frist. Wie aus einer Telefonnotiz vom 20. Juni 2018 hervorgeht, teilte das Steueramt Fürsprecher Jaccard in der Folge mit, dass die Akten umfangreich seien, weshalb ein Termin zur Einsichtnahme in dem Amtsräumen angeboten werde. Fürsprecher Jaccard trat darauf nicht ein und ersuchte im Schreiben vom 20. Juni 2018 abermals um Zusendung der vollständigen Akten.

C.

Mit Verfügungen vom 25. Juni 2018 wies das Steueramt das Begehren um Versand der Originalakten ab. Es erklärte, praxisgemäss werde die Möglichkeit eingeräumt, die Akten in den Amtsräumen (am Hauptsitz oder einer Aussenstelle) einzusehen. Originalakten würden nicht versandt, und eine Digitalisierung werde nicht vorgenommen. Die Zusendung des Antrags auf Durchführung eines Verfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung sei aus reiner Gefälligkeit geschehen.

D.

Dagegen gelangten die drei Gesellschaften an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Sie beantragten, die angefochtenen Verfügungen seien aufzuheben und das Steueramt anzuweisen, die streitbetroffenen Akten antragsgemäss an Fürsprecher Jaccard zu übermitteln. Zudem sei eine mündliche und öffentliche Verhandlung zur Frage des Akteneinsichtsrechts anzuberaumen. Mit drei Entscheiden vom 7. Januar 2019 wies das Steuergericht die Rekurse ab. Was den Antrag auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung betreffe, bestehe gemäss § 161 Abs. 2 StG/SO kein Anspruch. Im vorliegenden Fall seien alle Fakten bekannt, weshalb sich eine öffentliche Verhandlung erübrige. Im Hauptpunkt, der Zusendung der amtlichen Akten, ergebe sich im Steuerhinterziehungsverfahren das Recht auf Akteneinsicht zwar aus Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Abs. 1 und 3 EMRK. Im Verwaltungsverfahren sei es allerdings üblich, dass die Akten nicht ausgehändigt oder versandt, sondern lediglich in der Amtsstelle zur Einsichtnahme bzw. zum Anfertigen von Fotokopien aufgelegt würden. Ein gewisser Mehraufwand, der durch die Anreise hervorgerufen werde, sei hinzunehmen. Das Vorgehen des Steueramts möge zwar als "nicht bürgerfreundlich" erscheinen, ein gesetzlicher Anspruch auf Zustellung der Akten oder von Aktenkopien fehle aber. Die unterschiedliche Behandlung im Verwaltungsverfahren einerseits und im Verwaltungsjustizverfahren sei gesetzgeberisch gewollt.

E.

Mit Eingaben vom 20. Februar 2019 erheben die drei Gesellschaften beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, eventuell subsidiäre Verfassungsbeschwerde. Sie beantragen, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und das Steueramt sei anzuweisen, Rechtsanwalt Jaccard die vollständigen Akten zuzustellen. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

F.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht hat zu den drei Gesellschaften, die unter Leitung derselben natürlichen Personen stehen und durch den gleichen Anwalt vertreten werden, je ein Dossier eröffnet. Die Beschwerden betreffen den identischen Sachverhalt und dieselbe Rechtsfrage. Es rechtfertigt sich, die drei Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296).

1.2. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen unter Vorbehalt des Nachfolgenden vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG und Art. 73 StHG).

1.3.

1.3.1. Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen und diese hierbei abschliessend beurteilen können (BGE 142 II 363 E. 1.3 S. 366). Die Beschwerde ist daher grundsätzlich nur gegen Entscheide zulässig, die das Verfahren ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide gemäss Art. 90 und 91 BGG). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben (BGE 144 III 475 E. 1 S. 477). Dieser Bestimmung zufolge ist die Beschwerde (nur) zulässig, wenn solche Entscheide entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a; BGE 144 IV 90 E. 1.1.3 S. 95 f.) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 142 V 26 E. 1.1 S. 28).

1.3.2. Das Steueramt hat die drei selbständig eröffneten Verfügungen (Art. 114 Abs. 4 DBG) im Rahmen der hängigen Steuerhinterziehungsverfahren erlassen. Mit Blick auf Art. 90 ff. BGG ist von Zwischenentscheiden auszugehen. Ein Akteneinsichtsrecht besteht aber nicht nur im rechtshängigen Verfahren, sondern - modifiziert - ebenso ausserhalb eines solchen. Dies ist der Fall, wenn (noch) kein Verfahren rechtshängig ist, ein solches aber zumindest beabsichtigt wird ("zuvor") oder das Verfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen ist ("danach"). Diesfalls hat die Veranlagungsbehörde mit selbständiger (End-) Verfügung zu entscheiden (vgl. BGE 136 I 80 E. 1.1 S. 82 f.; Urteile 2C 387/2013 vom 17. Januar 2014 E. 1.1; 2A.276/1998 vom 10. Februar 1999 E. 1, in: ASA 69 S. 290, RDAF 2000 II S. 46, StE 2000 B 92.53 Nr. 3). Im vorliegenden Fall ergingen die Verfügungen im rechtshängigen Verfahren. Sie fallen inhaltlich nicht unter Art. 92 BGG und haben dementsprechend den Anforderungen von Art. 93 BGG zu genügen, damit sie vor Bundesgericht selbständig angefochten werden können.

1.3.3. Zum Anspruch auf rechtliches Gehör hat das Bundesgericht in einem Mehrwertsteuerfall erwogen, die Beschränkung der Akteneinsicht könne grundsätzlich, wie die Ablehnung eines Beweisantrags oder jede andere Verweigerung des rechtlichen Gehörs, bei der Anfechtung des Endentscheids "voll wirksam" gerügt werden (Urteil 2C 599/2007 vom 5. Dezember 2007 E. 2.2). Entsprechend sei kein nicht wieder gutzumachender Nachteil zu befürchten. Gleich unterschied es im sozialversicherungsrechtlichen Umfeld, als es darum ging, dass die IV-Stelle der versicherten Person das Dossier nicht zustellen wollte (Urteil 9C 1072/2009 vom 29. Januar 2010 E. 4). Dagegen gelangte es zum Ergebnis, die Verweigerung des Akteneinsichtsrechts nach erfolgter erster Einvernahme der beschuldigten Person im Strafverfahren (Art. 101 Abs. 1 StPO) begründe einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil (Urteil 1B 597/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.2). Anders verhält es sich indessen, wenn die Akteneinsicht noch vor der ersten polizeilichen Einvernahme verweigert wird (BGE 137 IV 172).

1.3.4. In der bisherigen Praxis stand mithin zumeist die Frage des "Ob" im Zentrum und weniger des "Wie". Ob die verweigerte Zusendung der Akten an einen im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt im (Hinterziehungs-) Verfahren vor der Veranlagungsbehörde einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken könne, war noch nicht zu entscheiden. Wie zu zeigen ist, erweist sich die vorliegende Beschwerde ohnehin als unbegründet. Es kann daher hier offenbleiben, ob die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG erfüllt sind oder ob die Steuerpflichtigen auf Art. 93 Abs. 3 BGG zu verweisen wären.

1.3.5. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 144 III 462 E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

1.3.6. Das Bundesgericht kann, von hier nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen, die Auslegung und Anwendung kantonalen (und kommunalen) Verfassungs-, Gesetzes- oder Verordnungsrechts nicht als solche prüfen, sondern lediglich daraufhin, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG; BGE 143 I 321 E. 6.1 S. 324; 142 II 369 E. 2.1 S. 372). Soweit kein Bundesgesetzesrecht verletzt sein kann, beschränkt die Überprüfung sich auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (BGE 142 V 94 E. 1.3 S. 96), insbesondere des

allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV; BGE 142 V 513 E. 4.2 S. 516).

1.3.7. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen oder kommunalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

1.3.8. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175).

1.4. Die von den Gesellschaften eventualiter angerufene subsidiäre Verfassungsbeschwerde kommt nicht zum Tragen. Verfassungsbeschwerden gemäss Art. 113 ff. BGG können (nur) erhoben werden, soweit ein Entscheid einer kantonalen Instanz vorliegt und die Einheitsbeschwerde (Art. 72 bis 89 BGG) ausgeschlossen ist, namentlich aufgrund von Art. 83 BGG. Entscheide in Anwendung von Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG sind der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ohne Weiteres zugänglich. Selbst wenn die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ergriffen werden könnte, käme Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG zum Tragen (Art. 117 BGG).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist, ob ein im Anwaltsregister eingetragener Rechtsanwalt, der eine steuerpflichtige Person vertritt, im Stadium des rechtshängigen und vor der Veranlagungsbehörde befindlichen Hinterziehungsverfahrens berechtigt ist, den Versand der amtlichen Akten an sein Bürodomizil zu verlangen. Die Frage stellt sich im Bereich der direkten Bundessteuer und der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden in gleicher Weise. Es erübrigt sich, eine nach Steuerarten getrennte Prüfung vorzunehmen.

2.2.

2.2.1. Beim Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) handelt es sich um ein verfassungsmässiges Individualrecht. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, der in die Rechtsstellung der betroffenen Person eingreift. Entsprechend ist diese berechtigt, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 I 11 E. 5.3 S. 17; 142 III E. 4.1.1 S. 52 f.). Dazu zählt namentlich auch das Recht, Einsicht in alle Akten eines Verfahrens zu nehmen, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde entscheidungserheblich sind (BGE 144 II 427 E. 3.1.1 S. 435 mit Hinweisen). Dem Akteneinsichtsrecht steht die Pflicht der Behörden zur Aktenführung gegenüber (BGE 142 I 86 E. 2.2 S. 89).

2.2.2. Soweit auch Bundesgesetze den Anspruch auf rechtliches Gehör vorsehen, geht dieser oft nicht über den Gehalt von Art. 29 Abs. 2 BV hinaus (BGE 143 III 65 E. 3.3 S. 67). Dies trifft namentlich auch auf das direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht zu (Urteile 2C 160/2008 vom 1. September 2008 E. 2.4; 2A.67/2004 vom 17. Februar 2005 E. 3.3). Nachdem das Verfahren der direktsteuerlichen Übertretungen (Art. 174 ff. DBG; Art. 55 StHG) nach den Regeln über das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren abzuwickeln ist (Art. 182 Abs. 3 DBG), besteht grundsätzlich auch im Hinterziehungsverfahren kein weitergehendes Akteneinsichtsrecht (dazu hinten E. 2.2.8). Das Nähere zum direktsteuerlichen Akteneinsichtsrecht ergibt sich aus Art. 114 DBG und, wenngleich in verkürzter Form, übereinstimmend aus Art. 41 Abs. 1 StHG (vgl. Urteil 2C 160/2008 vom 1. September 2008 E. 2.4). Gemäss Art. 114 Abs. 1 Satz 1 DBG sind die steuerpflichtigen Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten "Einsicht zu nehmen". Die übrigen Akten stehen ihnen "zur Einsicht offen", sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 114 Abs. 2 DBG). Es

fragt sich, ob der gesetzmässige Anspruch auf "Einsicht" in die Akten tatsächlich nur "Einsicht" meint, oder ob er die Zustellung ans Bürodomizil des im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalts mitumfasst. Das Bundesgericht konnte dies, wie dargelegt, noch nicht klären.

2.2.3. Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, er ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6 S. 659). Der hier interessierende Art. 114 Abs. 1 DBG spricht in den drei gleichwertigen Amtssprachen (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 142 II 100 E. 4.1 S. 108) von "Einsicht nehmen", "consulter" bzw. "esaminare". Dagegen ist in Art. 114 Abs. 2 DBG die Rede von "zur Einsicht offen", "prendre connaissance" bzw. "esaminare". Es fällt auf, dass die italienische Fassung beide Male dieselbe Formulierung aufweist, während in den beiden anderen Fassungen je unterschiedliche Begriffe verwendet werden. So oder anders scheinen "consulter" und "esaminare" offener gehalten als "Einsicht nehmen". Die

deutschsprachige Wendung weist stark auf eine Akteneinsicht am Ort hin, wo die Akten geführt bzw. aufbewahrt werden. In den romanischen Sprachen bleibt der Ort dagegen offen. Eine einheitliche und vor allem zwingende Auslegung ist unter diesen Umständen kaum möglich.

2.2.4. Hat die steuerpflichtige Person keinen im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt beigezogen, scheint an sich unbestritten, dass das Akteneinsichtsrecht von Vornherein (nur) in den Büros der Veranlagungsbehörde ausgeübt werden kann (LYDIA MASMEJEAN-FEY/ANTOINE BERTHOUD, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: CR-LIFD], N. 19 zu Art. 114 DBG; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 15 zu Art. 114 DBG; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 7a zu Art. 41 StHG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 19 zu Art. 114 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 15 zu Art. 114 DBG). Ein Aktenversand an einen Nichtanwalt fällt nicht in Betracht. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 131 V 35 E. 4.2 S.; 126 I 7 E. 2b 10; 122 I 109 E. 2b S. 112; 116 Ia 325 E. 3d S. 327; Urteil 5A 596/2018 vom 26. November 2018 E. 4.2).

2.2.5. Die skizzierte Rechtslage gilt an sich auch in Fällen, in welchen die steuerpflichtige Person im rechtshängigen erstinstanzlichen Verfahren durch einen im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt vertreten ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 19 zu Art. 114 DBG; LOCHER, a.a.O., N. 15 zu Art. 114 DBG). Nach der Praxis des Steueramts des Kantons Zürich sollen Anwälte die Steuerakten in jedem Fall nur in den Amtsräumlichkeiten einsehen können (auch dazu LOCHER, a.a.O., N. 16 zu Art. 114 DBG, unter Bezugnahme auf Urteil 2P.335/1998 vom 1. Februar 2000 E. 5, wonach diese Praxis verfassungsrechtlich unter den gegebenen Umständen haltbar war). Die Doktrin äussert sich eher vorsichtig: "Namentlich bei Gerichten" soll es "meist üblich" sein, dass die Akten den Rechtsanwälten zugestellt werden (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: BSK-DBG, N. 15 zu Art. 114 DBG bzw. BSK-StHG, N. 7a zu Art. 41 StHG). Entsprechend könnten sie "couramment" von der Zustellung ins Büro profitieren, selbst wenn das anwendbare eidgenössische oder kantonale Recht dies nicht vorsehe (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, in: CR-LIFD, N. 19 zu Art. 114 DBG). Zu dieser weit verbreiteten Übung hat das Bundesgericht erwogen, es bestehe zwar kein absoluter Anspruch der

Rechtsanwälte auf Zusendung der amtlichen Akten, wobei diese immerhin eine rechtsgleiche Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) verlangen könnten, soweit vergleichbare Umstände vorlägen. Bei ausserordentlich umfangreichen Akten sei die Einsichtnahme am Sitz der Behörde sachgerecht und das Recht auf Akteneinsicht dadurch gewahrt (Urteil 2C 201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.1, nicht publ. in: BGE 140 II 194; ASA 82 S. 735 und 83 S. 175, RDAF 2015 I S. 435).

2.2.6. Ein Teil der Lehre geht freilich davon aus, dass Rechtsanwälte einen Anspruch auf Zustellung der amtlichen Akten hätten, sofern das Gesuch im Rahmen eines hängigen Steuerstrafverfahrens gestellt werde (so ZWEIFEL/HUNZIKER, in: BSK-DBG, N. 15 zu Art. 114 DBG bzw. BSK-StHG, N. 7a zu Art. 41 StHG, die sich auf BGE 120 IV 242 E. 2c berufen). Teils klingt der Ruf nach einer analogen Anwendung von Art. 102 Abs. 2 Satz 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0) an, der festhält, dass die Akten den Rechtsbeiständen "in der Regel zugestellt" würden (LOCHER, a.a.O., N. 16 zu Art. 114 DBG). Wiederum eine andere Stimme leitet aus BGE 122 I 109 E. 2b und BGE 120 IV 242 E. 2c ab, dass das Bundesgericht offengelassen habe, ob die Akten im Steuerstrafverfahren an den Rechtsanwalt zu versenden seien (MASMEJEAN-

FEY/BERTHOUD, in: CR-LIFD, N. 21 zu Art. 114 DBG).

2.2.7. In BGE 120 IV 242 ging es um ein Verfahren gemäss dem Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0). Dessen Art. 36 verweist für das Akteneinsichtsrecht auf Art. 26-28 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Das Bundesgericht billigte, dass die Eidgenössische Zollverwaltung dem praktizierenden Rechtsanwalt die Einsichtnahme am Sitz der Behörde angeboten hatte, weil die Akten umfangreich waren.

In BGE 122 I 109 E. 2b S. 112 f., auf den in der Doktrin hingewiesen wird, entschied das Bundesgericht unter Bezugnahme auf frühere Entscheide (v.a. BGE 112 Ia 377 E. 2b S. 380 f.), dass das Recht auf Akteneinsicht grundsätzlich nur das Recht auf Einsichtnahme am Sitz der Behörde umfasst. In der Praxis würden die Akten häufig den registrierten Anwälten zugesandt. Es habe in BGE 120 IV 242 in Erwägung gezogen, die Zustellung an Anwälte als Gehalt der verfassungsrechtlichen Mindestgarantie zu betrachten. Die Frage könne offenbleiben. Rechtsungleich und diskriminierend sei es jedoch, wenn die Akten einem innerkantonalen Anwalt zugestellt würden, nicht jedoch einem ausserkantonalen.

Auch in späteren Entscheiden hat das Bundesgericht bestätigt, dass kein absoluter Anspruch auf Zusendung der Akten besteht, sondern lediglich im Rahmen einer bestehenden Praxis ein Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung, soweit die jeweiligen Umstände vergleichbar sind (Urteil 2C 201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.1, nicht publ. in: BGE 140 II 194, aber in: ASA 83 175; Urteil 9C 369/2012 vom 2. November 2012 E. 6.3). Es verstösst nach der Rechtsprechung nicht gegen das Gleichbehandlungsprinzip, wenn die Akten nur den im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwälten, nicht aber privaten Beschwerdeführern herausgegeben werden (BGE 108 Ia 5 E. 3 S. 8 f.; 123 II 534 E. 3d S. 541; Urteile 8C 431/2014 vom 17. Oktober 2014 E. 3.2; 5A 349/2009 vom 23. Juni 2009 E. 3.4; 1P.55/2007 vom 15. März 2007 E. 2.5). Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf Aktenzustellung an den Anwalt ergibt sich daraus aber nicht.

2.2.8. Kritik erwächst dieser Praxis unter dem Gesichtspunkt des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG; SR 235.1). Gemäss Art. 8 Abs. 1 DSG kann jede Person vom Inhaber einer Datensammlung Auskunft darüber verlangen, ob Daten über sie bearbeitet werden. Die Auskunft ist, worauf die Kritik abzielt, in der Regel "schriftlich, in Form eines Ausdrucks oder einer Fotokopie" zu erteilen (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, CR-LIFD, N. 21 zu Art. 114 DBG). Dies gilt zwar auch für das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 2 lit. c DSG; BGE 142 II 268 E. 6.2 S. 280), aber nur, soweit die Daten durch ein Bundesorgan bearbeitet werden (Art. 2 Abs. 1 lit. b DSG). Daran fehlt es hier. Nicht nur die Staats- und Gemeindesteuern, auch die direkte Bundessteuer wird durch den jeweiligen Kanton veranlagt und bezogen (Art. 128 Abs. 4 Satz 1 BV; Art. 2 DBG). Der veranlagende Kanton wendet sein eigenes Verfahrens- und Datenschutzrecht an, soweit das Bundesrecht keine Vorgaben macht. Im vorliegenden Fall wäre das Datenschutzrecht des Kantons Solothurn massgebend. Dabei handelt es sich um rein kantonales Recht, welches das Bundesgericht bei erfüllter Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3.7) prüft. Die Steuerpflichtigen haben davon abgesehen, die verfassungswidrige Auslegung und Anwendung des kantonalen Datenschutzrechts zu rügen (vorne E. 1.3.6). Der Frage ist daher nicht weiter nachzugehen.

2.3.

2.3.1. Die Steuerpflichtigen stellen sich auf den Standpunkt, das Steueramt habe mit seiner Verweigerungshaltung gegen Art. 5 Abs. 2, Art. 9 und Art. 36 Abs. 3 BV verstossen. Im Kern rügen sie damit die Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips, wie es in Art. 5 Abs. 2 BV in allgemeiner und in Art. 36 Abs. 3 BV in auf die Grundrechte bezogener Weise zum Ausdruck kommt. Sie berufen sich auf Normen, die ihren Anspruch zum Ausdruck bringen sollen, wobei sie einräumen, dass aus Art. 26 Abs. 1 VwVG, § 134 Abs. 2 des Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) und § 24 des Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 15. November 1970 über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG/SO; BGS 124.11) nicht ausdrücklich hervorgeht, dass die Akten zu versenden seien. Sie weisen indes darauf hin, dass "inhaltlich eine kantonalrechtliche Kann-Vorschrift" vorliege, was die Vorinstanz bei ihrer "Unter-Interpretation" übersehen habe. Dies überzeugt nicht. § 24 Abs. 1 VRG/SO kann lediglich in höchst allgemeiner Weise entnommen werden, dass den Parteien "das Recht der Akteneinsichtnahme" zustehe. Zum "Wie" äussert sich die Norm nicht. Kaum präziser gehalten ist § 134 Abs. 2 StG/SO, der

im Übrigen mit Art. 114 Abs. 2 DBG übereinstimmt (vorne E. 2.2.2). Es ist zumindest nicht willkürlich, seinen Anspruch auf Aktenzusendung zu verneinen, zumal § 134 Abs. 2 StG/SO im Sinn

von Art. 41 Abs. 1 StHG auszulegen ist, der seinerseits mit Art. 114 DBG übereinstimmt. Da die beiden bundesrechtlichen Normen grundsätzlich nicht weiter reichen als Art. 29 Abs. 2 BV, ist nach heutiger Praxis aus § 134 Abs. 2 StG/SO kein Anspruch auf Zustellung der Akten abzuleiten. Der kantonale Gesetzgeber hätte dies ausdrücklich anordnen müssen, was aber unterblieben ist.

2.3.2. Anders könnte es sich möglicherweise verhalten, wenn ein erstinstanzliches Hinterziehungsverfahren (Art. 175 DBG; Art. 56 StHG) nach strafprozessualen Normen zu handhaben wäre (vgl. vorne E. 2.2.6). Anders als beim Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren handelt es sich beim direktsteuerlichen Hinterziehungsverfahren zwar um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ("de nature pénale"; Urteil 2C 287/2018 vom 21. September 2018 E. 3.3.5 e contrario, zur Publ. vorgesehen; BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74; 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51; Entscheide des EGMR Chambaz gegen die Schweiz vom 5. April 2012 [11663/04] § 36 ff., insb. 48; J. B. gegen die Schweiz vom 3. Mai 2001 [31827/96] § 42 ff., insb. 50; A. P., M. P. und T. P. gegen die Schweiz vom 29. August 1997 [19958/92] § 37 ff., insb. 43). Dessen ungeachtet richtet sich das Verfahren landesrechtlich nicht nach der StPO (vgl. BGE 140 II 384 E. 3.3.1 S. 389 f.). Gegenteils bestimmt Art. 182 Abs. 3 DBG, dass die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss gelten (vorne E. 2.2.2). Der Gesetzgeber hat damit eine klare Trennlinie gezogen: Während direktsteuerliche Übertretungen grundsätzlich nach den Regeln über die Veranlagung verfolgt werden sollen, sind Steuervergehen (Art. 186 und 187 DBG), für die ohnehin die Strafbehörden zuständig sind, nach Massgabe der Strafprozessordnung zu verfolgen (Art. 188 Abs. 1 und 2 DBG). Dies ist für das Bundesgericht im Sinne eines Anwendungsgebots verbindlich (Art. 190 BV; BGE 143 II 628 E. 4.2.4 S. 639; 142 II 182 E. 2.4.3 S. 192).

2.3.3. Die Steuerpflichtigen machen nicht geltend, es liege auch ein Verstoß gegen Art. 8 Abs. 1 BV vor. Ein solcher könnte darin bestehen, dass das Steueramt die Akten nur an einzelne im Anwaltsregister eingetragene Rechtsanwälte überweist, beispielsweise nur an solothurnische (vorne E. 2.2.7). Der Gleichheitsgedanke klingt in den Beschwerden immerhin insoweit an, als die Steuerpflichtigen darlegen, dass das Steuergericht beim Steueramt die Akten anfordern könne, was entsprechend auch für die Parteien gelten müsse. Dabei übersehen sie, dass es sich bei der Überweisung der Akten von der einen an die andere Instanz um einen Vorgang handelt, der für das reibungslose Funktionieren der Rechtsprechung unerlässlich ist. Im Übrigen kann dies auch als eine Form der Amtshilfe zugunsten "anderer Behörden" betrachtet werden, die in Art. 112 DBG und Art. 39 Abs. 2 StHG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage findet.

2.3.4. Soweit die Steuerpflichtigen schliesslich dartun, eine Verfassungsverletzung liege darin, dass keine mündliche Verhandlung angesetzt worden sei, überzeugt auch dies nicht. Ausgangspunkt bildet das Einspracheverfahren, wo das Gesetz selbst bei drohender reformatio in peius lediglich eine (nicht zwingend mündliche) "Anhörung" vorsieht (Art. 135 Abs. 1 Satz 2 DBG). Dies ist Ausdruck des fehlenden Rechtsanspruchs (Urteil 2C 104/2013 / 2C 105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.3, in: ASA 82 S. 307). Im Beschwerdeverfahren gilt nichts Anderes (Art. 142 DBG bzw. § 161 Abs. 2 Satz 2 StG/SO). Vorliegend war der Sachverhalt unbestritten und war nur über eine Rechtsfrage zu entscheiden. Wenn unter diesen Vorzeichen von einer öffentlichen Verhandlung abgesehen wurde, führt dies zu keiner bundesrechtswidrigen bzw. verfassungsrechtlich unhaltbaren Auslegung oder Anwendung des massgebenden Rechts.

2.4. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dies trifft die Steuerpflichtigen. Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 181/2019, 2C 182/2019 und 2C 183/2019 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von je Fr. 1'000.--, insgesamt Fr. 3'000.--, werden der jeweiligen Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. März 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher