Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 647/2018

Urteil vom 29. November 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte
A.A._____,
B.A._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Andreas Ehrsam,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 18. Juni 2018 (SGSTA.2018.5,BST.2018.5).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Eheleute A.A._____ und B.A._____ geb. C._____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U._____/SO. In der Steuerperiode 2016 ging der Ehemann einer selbständigen Erwerbstätigkeit (Sanitär- und Heizungsmonteur) nach, während die Ehefrau unselbständig erwerbstätig war. Am 28. Juni 2017 veranlagte das Steueramt des Kantons Solothurn (KStA/SO) die Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2016 nach pflichtgemässem Ermessen. Die Steuerpflichtigen erhoben am 24. Juli 2017 Einsprache, welcher sie eine Selbstschatzung und die Buchhaltung beifügten. Das KStA/SO nahm in der Folge eine Buchprüfung vor. Diese führte bei der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn - soweit hier noch interessierend - zu einem Ermessenszuschlag von Fr. 20'000.-- (Einspracheentscheid des KStA/SO vom 18. Dezember 2017). Anlass hatte die Feststellung gegeben, dass insgesamt 25 der fortlaufend nummerierten Einzahlungsscheine, die der Steuerpflichtige seinen Rechnungen beilegte, zu keiner Verbuchung geführt hatten. So zeigte sich, dass die Nummern 280-291 und 294-302, ebenso die Nummern 244, 245, 262 und 305, unverbucht geblieben waren. Zur Rechnung Nr. 276 fehlte die Verbuchung unter den Debitoren und im Umsatz.

1.2. Die Steuerpflichtigen gelangten mit Beschwerde und Rekurs vom 18. Januar 2018 an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Darin brachten sie hauptsächlich vor, die streitbetroffenen Einzahlungsscheine seien offen auf dem Pult gestapelt gewesen und aufgrund einer ungeschickten Bewegung mit ausgeschüttetem Kaffee verunreinigt worden, so dass sie hätten vernichtet werden müssen. Alsdann seien die nächstfolgenden Einzahlungsscheine eingesetzt worden. Dass die Nummern 280-302 tatsächlich verwendet worden seien, habe das KStA/SO nicht nachzuweisen vermocht. Das Steuergericht hielt diese Darstellung für unglaubwürdig und stellte fest, die fehlende Verbuchung der Nummern 244, 245, 262 und 305 (Einzahlungsscheine) bzw. 276 (Rechnung) sei unbestritten geblieben. Nachdem die Nummern 244, 245, 262 und 305 zu Ersatzfakturen geführt haben sollen, wie die Steuerpflichtige geltend machten, hätten sie unschwer den entsprechenden

Nachweis erbringen können, was sie aber unterlassen hätten. Angesichts der an sich überschaubaren Verhältnisse wäre es, so das Steuergericht, Aufgabe der Steuerpflichtigen gewesen, die steuermindernden Tatsachen nachzuweisen. Erfahrungsgemäss betrage der durchschnittliche Rechnungsbetrag des Steuerpflichtigen mehr als
Fr. 4'000.--. Mit Blick auf die fehlenden 25 Abrechnungen bewege sich die Aufrechnung von Fr. 20'000.-- durchaus im Ermessensbereich. Die Rechtsmittel seien abzuweisen (Entscheid SGSTA.2018.5 / BST.2018.5 vom 18. Juni 2018).

1.3. Mit Eingabe vom 7. August 2018 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, das steuerbare Einkommen sei in Aufhebung des angefochtenen Entscheids um Fr. 20'000.-- auf Fr. 186'296.-- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 182'121.-- (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn) herabzusetzen.

1.4. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen. Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und kann im vereinfachten Verfahren erledigt werden (Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG).

I. Prozessuales

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind unter Vorbehalt des Nachfolgenden gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.12] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

2.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

2.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit 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). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (BGE 143 IV 241 E. 2.3.3 S. 245). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 2.3).

II. Direkte Bundessteuer

3.

3.1. Im Recht der direkten Bundessteuer liegt die Beweisführungslast aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG). Im Veranlagungsverfahren obliegt es ihr, alles Erforderliche vorkehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG).

3.2. Die Veranlagungsbehörde oder kantonale Beschwerdeinstanz hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer freien Beweiswürdigung zu unterziehen. Im bundesgerichtlichen Verfahren handelt es sich dabei um eine Tatfrage (vorne E. 2.4). Rechtsfrage ist dagegen, ob die Behörde das treffende Beweismass hat walten lassen. Auch wenn grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach

erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 28 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Urteile 2C 543/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 2.1; 2C 669/2016 / 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.3. Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben ("Beweislosigkeit"), stellt sich die Rechtsfrage nach der Beweislast. Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen sind nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie von der Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen dagegen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508; 140 II 248 E. 3.5 S. 252; Urteil 2C 372/2016 / 2C 374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.1, in: ASA 85 S. 78, RDAF 2017 II 187, StR 71/2016 S. 877).

4.

4.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.4) veranlagte das KStA/SO die Steuerpflichtigen nach pflichtgemässem Ermessen. Diese kamen ihrer Mitwirkungspflicht aber dann im Einspracheverfahren insofern nach, als sie nunmehr eine Selbstschatzung und die Buchhaltung einreichten. Aufgrund der Bücheruntersuchung nahm das KStA/SO indes eine ermessensweise Aufrechnung von Fr. 20'000.-- vor, was im Zusammenhang mit den fehlenden Verbuchungen steht (vorne E. 1.1). Der Ermessenszuschlag von Fr. 20'000.-- ist weniger die Folge der ursprünglichen Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen. Er ist vielmehr dem Umstand geschuldet, dass das KStA/SO beweiswürdigend zum Schluss gelangte, die angebliche Besudelung der Einzahlungsscheine sei unwahrscheinlich. Das KStA/SO stützte sich dabei auch auf die Feststellung, dass eine aufgefundene Debitorenrechnung weder als Debitor noch im Umsatz verbucht worden war.

4.2. Die Steuerpflichtigen anerkennen die Lücken in der fortlaufenden Fakturierung und erklären im bundesgerichtlichen Verfahren, bei den Nummern 244, 245, 262 und 305 habe es sich tatsächlich um "Ersatz für Kundenrechnungen" gehandelt (was also zu keiner neuen Verbuchung zu führen gehabt habe). Die Nummern 280-291 und 294-302 seien hingegen ersatzlos entfallen. Sie halten es für "naiv" und "stupid", davon auszugehen, dass die Verbuchung "reihenweise" unterlassen worden sei. Vielmehr hätten sie im Veranlagungsverfahren mitgewirkt und Auskunft gegeben. Da eine steuererhöhende Tatsache behauptet werde, sei es Sache der Veranlagungsbehörde, die Nichtverbuchung nachzuweisen. Dieser Nachweis sei misslungen.

4.3.

4.3.1. Den Ausführungen der Steuerpflichtigen ist nicht zu folgen: Vorab ist festzuhalten, dass die Veranlagungsbehörde der ihr obliegenden Untersuchungspflicht (vorne E. 3.1) vollumfänglich nachkam. Nach Eingang der im Einspracheverfahren vorgelegten Unterlagen unterzog sie diese einer Prüfung, um in einer zweiten Phase eine vertiefende Bücheruntersuchung vorzunehmen. In freier Würdigung der Sachumstände (vorne E. 3.2) gelangte sie zur Auffassung, die fehlenden Einzahlungsscheine seien verwendet und die entsprechenden Umsätze folglich nicht verbucht worden. Mit dieser Beweiswürdigung räumte sie die zuvor herrschende Beweislosigkeit aus. Anders als die Steuerpflichtigen dies meinen, hat die Vorinstanz die Normentheorie nicht verkannt (vorne E. 3.3). Das KStA/SO durfte sich bei seiner Beweiswürdigung nämlich auf die natürliche Vermutung stützen, wonach Einzahlungsscheine der Reihenfolge nach verwendet und eine etwaige Vernichtung (aufgrund von Verlust, Besudelung, Diebstahl usw.) in beweisfester Weise dokumentiert wird. Aufgrund der getroffenen Feststellung (u.a. Rechnung Nr. 276, die unverbucht geblieben ist) durfte das KStA/SO mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit annehmen, dass sich die natürliche Vermutung auch im
vorliegenden Fall verwirklicht hat.

4.3.2. Dadurch lebte die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen wieder auf. Nach der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, wie sie beispielsweise im Bereich geldwerter Leistungen der Kapitalgesellschaft an die Anteilsinhaber oder bei selbständig erwerbenden Personen anwendbar ist, konnten und mussten die Steuerpflichtigen nunmehr aufzeigen, dass die vermutete Verwendung der Einzahlungsscheine tatsachenwidrig sei (Urteile 2C 722/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 5.2; 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung

nach pflichtgemässem Ermessen?, in: StR 56/2002 S. 258 ff., insb. 264 ff.; DANIEL SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, in: ASA 67 S. 433 ff., insb. 448). Die Vorinstanz hält hierzu nun aber fest, die Steuerpflichtigen hätten "wechselnde Erklärungen" abgegeben und die "Ersatznummern bzw. die Ersatzfakturen" nicht nachgewiesen. Dies wäre aber unschwer möglich gewesen, so die Vorinstanz, gerade was die Nummern 244, 245, 262 und 305 betreffe, denn hier hätten die Kunden offenbar neue Einzahlungsscheine angefordert. Soweit die Nummern 280-291 und 294-302 betreffend, erschöpften sich ihre Darlegungen hauptsächlich in der
Behauptung, die Schriftwaren seien durch ausgeschütteten Kaffee verunreinigt worden und hätten entsorgt werden müssen. Damit stellen sie der behördlichen Beweiswürdigung ihre eigene Sichtweise gegenüber, die indes durch nichts belegt ist. Naheliegend wäre es vielmehr gewesen, den Kontoauszug vorzulegen, hätte sich doch daraus erschöpfend ableiten lassen, dass die Einzahlungsscheine 280-291 und 294-302 tatsächlich zu keinem Zahlungseingang geführt haben. Diesen oder einen ähnlich schlagenden Nachweis haben die Steuerpflichtigen nicht beigebracht.

4.3.3. Im Gegenzug erscheint es als nachvollziehbar, wenn die Vorinstanz nicht ausschliesst, dass sämtliche Einzahlungsscheine verwendet worden sind. Sie durfte dabei auch berücksichtigen, dass bezüglich der Nummern 244, 245, 262 und 305 die Behauptung im Raum steht, es habe sich um den "Ersatz für Kundenrechnungen" gehandelt, ohne dass dieser Sachumstand aber näher erörtert und schon gar nicht belegt wurde. Ebenso zu beachten war die zweifelsfrei erstellte, aber unverbuchte Rechnung Nr. 276. Sodann stützte sich die Veranlagungsbehörde auf betriebsspezifische Erfahrungszahlen, denen zufolge sich der durchschnittliche Betrag der (vorhandenen) Rechnungen auf mehr als Fr. 4'000.-- beläuft (vorne E. 1.2). Mit Blick darauf deutet das vorinstanzliche Vorgehen weder auf grobe methodische noch auf rechnerische Fehler hin, die erst ein Einschreiten des Bundesgerichts ermöglichen würden (vgl. Urteil 2C 852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.2 zu den ähnlich gelagerten Anforderungen an den Unrichtigkeitsnachweis gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG).

4.4. Die Beschwerde erweist sich als offensichtlich unbegründet, weshalb sie im vereinfachten Verfahren abzuweisen ist (vorne E. 1.4).

III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn

5.
Das harmonisierte Steuerrecht entspricht hinsichtlich der Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 46 Abs. 3 StHG) in allen Teilen dem DBG. In der Folge stimmt das Gesetz (des Kantons Solothurn) vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) mit dem StHG überein, weshalb auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch im harmonisierten kantonalrechtlichen Bereich offensichtlich unbegründet und abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

6.
Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Entschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016, wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn, Steuerperiode 2016, wird abgewiesen.

3.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Solothurn, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. November 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher