

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_36/2017

2C_37/2017

Urteil vom 30. Januar 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
vertreten durch Herr lic. iur. Urs Farronato, Steuer- und Rechtsberatung,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Beschwerdegegner.

Gegenstand

2C_36/2017

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn, Veranlagungsperiode 2014,

2C_37/2017

direkte Bundessteuer, Veranlagungsperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 5. Dezember 2016.

Sachverhalt:

A.

A. _____ hat seit dem 11. Mai 2014 steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Solothurn (Gemeinde U. _____). Vom 1. April 2014 bis zum 30. Juni 2014 war sie Mitarbeiterin der B. _____ GmbH in V. _____/ZG, woraus ihr ein Nettoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 41'236.-- erwuchs (Lohnausweis vom 31. März 2015). Ein ärztliches Zeugnis vom 16. Oktober 2014 attestiert ihr, sie sei "seit dem 19. Mai 2014 bis auf weiteres zu 100 % arbeitsunfähig".

B.

Trotz Mahnung und Ordnungsbusse seitens des Steueramtes des Kantons Solothurn (KStA/SO) kam die Steuerpflichtige ihrer Pflicht, die Steuererklärung 2014 einzureichen, nicht nach. In der Folge schritt das KStA/SO zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen. In den Veranlagungsverfügungen vom 30. Mai 2016 gelangte sie zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 132'700.-- zum Steuersatz von Fr. 207'139.-- und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 40'000.-- (Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn) bzw. zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 133'200.-- zum Steuersatz von Fr. 207'900.-- (direkte Bundessteuer). Mit Schreiben vom 27. Juni 2016 gab die Steuerpflichtige dem KStA/SO bekannt, die Veranlagung entspreche in keiner Weise den Tatsachen, weshalb sie Einsprache erhebe. Von Juli 2014 bis Januar 2015 sei sie erwerbsunfähig gewesen und durch die Familie unterstützt worden. Ab Juli 2014 sei kein Einkommen angefallen, auch kein Krankentaggeld. Zur Begründung verwies sie auf den Lohnausweis vom 31. März 2015 und das Arztzeugnis vom 16. Oktober 2014. Sie habe sich, wie vom zuständigen Veranlagungsbeamten telefonisch empfohlen, um eine neue Steuererklärung bemüht und werde diese nachreichen.

Das KStA/SO erläuterte der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 30. Juni 2016 die Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen. Es erklärte, die bis dahin

eingereichte Eingabe genüge den gesetzlichen Anforderungen nicht, sie könne aber bis zum Ablauf der Einsprachefrist verbessert werden. Nachdem die Steuererklärung und weiterführende Beweismittel bis dahin ausgeblieben waren, trat das KStA/SO auf die Einsprache nicht ein (Verfügung vom 11. Juli 2016).

C.

Am 10. August 2016 erhob die Steuerpflichtige beim Steuergericht des Kantons Solothurn Rekurs und Beschwerde, wobei sie der Eingabe die Steuererklärung 2014, ebenfalls datierend vom 10. August 2016, beilegte. Diese zeigte ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. 31'136.-- (Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn) bzw. Fr. 31'936.-- (direkte Bundessteuer). Mit Urteil SGSTA.2016.74 / BST.2016.70 vom 5. Dezember 2016 wies das Steuerrekursgericht die Rechtsmittel ab. Es erkannte, Auslegung und Anwendung des Bundesrechts durch das KStA/SO seien nicht zu beanstanden. Die im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vorgebrachte Steuererklärung könne nicht mehr berücksichtigt werden.

D.

Dagegen erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht mit Eingabe vom 13. Januar 2017 "Beschwerde". Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und sie sei entsprechend der nachträglich eingereichten Steuererklärung 2014 zu veranlagern.

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

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Beschwerde betrifft einerseits die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn, andererseits die direkte Bundessteuer, jeweils 2014. Aus diesem Grund sind praxisgemäss zwei Dossiers zu eröffnen. Die aufgeworfene Rechtsfrage nach den Anforderungen an eine Einsprache, die gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen gerichtet wird, ist in beiden Fällen gleichermassen zu beantworten. Es rechtfertigt sich, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG [SR 173.110] i. V. m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296).

1.2. Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 Abs. 2 DBG [SR 642.11] bzw. Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Vor Bundesgericht kann der Streitgegenstand gegenüber dem vorinstanzlichen Verfahren weder geändert noch erweitert werden (Art. 99 Abs. 2 BGG). Ficht die beschwerdeführende Partei einen Nichteintretensentscheid oder einen Rechtsmittelentscheid an, der einen solchen bestätigt, haben ihre Rechtsbegehren und deren Begründung sich zwingend auf die vorinstanzlichen Erwägungen zu beziehen, die zum Nichteintreten bzw. zur Bestätigung des Nichteintretens geführt haben (Art. 42 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft in einem solchen Fall nur, ob die betreffende Instanz mit Recht auf das Rechtsmittel nicht eingetreten ist. Ist dies zu bejahen, entscheidet es reformatorisch und bestätigt es den Nichteintretensentscheid. Andernfalls urteilt es kassatorisch, weist es die Sache an die Vorinstanz zurück und sieht es von einer Beurteilung in der Sache selbst ab (Urteil 2C_1141/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 2.1).

1.4. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.5. Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) und von rein kantonalem Recht prüft das Bundesgericht dagegen nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156). Es kann die tatsächlichen Feststellungen

der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; 142 V 2 E. 2 S. 5). Auf Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (vorne E. 2.4) nicht genügt, geht das Bundesgericht nicht ein (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 141 V 439 E. 1.2 S. 442).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Streitig und zu prüfen kann vor Bundesgericht einzig sein, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform erwogen hat, das KStA/SO sei zu Recht auf die Eingabe der Steuerpflichtigen vom 27. Juni 2016 nicht eingetreten (vorne E. 1.3).

2.2.

2.2.1. Gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG kann die steuerpflichtige Person eine Veranlagungsverfügung, die aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Satz 1). Die Einsprache ist, abweichend vom Grundsatz (Art. 132 Abs. 1 DBG), in einem solchen Fall zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Der Unrichtigkeitsnachweis ist dabei umfassend zu erbringen. Die Einsprache soll derart gehalten sein, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die Beweismittel ohne Weiteres erkennen kann, ob die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen sei. Beim Begründungserfordernis handelt es sich um eine Sachurteilsvoraussetzung (zum Ganzen Urteil 2C_372/2016 / 2C_374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.2, in: ASA 85 S. 78, StR 71/2016 S. 877).

2.2.2. Die dreissigtägige Einsprachefrist ist als gesetzliche oder peremptorische und mithin Verwirkungsfrist ausgestaltet. In zeitlicher Hinsicht reicht es daher nicht aus, wenn die steuerpflichtige Person innert der Einsprachefrist lediglich dartut, in einem späteren Zeitpunkt materiell Stellung nehmen zu wollen. Die Sachurteilsvoraussetzungen sind innerhalb der Frist zu erfüllen, ansonsten das materielle oder prozessuale Recht insgesamt untergeht (Urteil 2C_372/2016 / 2C_374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 3.3).

2.2.3. In inhaltlicher Hinsicht verlangt das Bundesrecht, dass die steuerpflichtige Person innerhalb der gesetzlichen Einsprachefrist den Antrag stellt, die von Gesetzes wegen erforderliche Begründung abgibt und die Beweismittel nennt. Die Begründung ergibt sich in aller Regel aus der nachzureichenden Steuererklärung. Die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung besteht im Veranlagungsverfahren (Art. 124 Abs. 2 DBG), grundsätzlich aber auch im Verfahren der Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; Urteile 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.2, in: StR 67/2012 S. 143; 2C_203/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1, in: StR 66/2011 S. 700). Denn verfahrensrechtlich soll nicht besser dastehen, wer den Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht nachgekommen ist (in diesem Sinne auch Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., insb. S. 210 zu Art. 135 E-DBG). Ein Vorbehalt ist indes am Platz, wo die Verhältnismässigkeit es gebietet, also insbesondere, wenn das Nachholen fehlender Elemente oder das Ausfüllen der Steuererklärung unzumutbar ist

(MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 20 N. 26).

2.2.4. Sachurteilsvoraussetzung im Sinne von Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG ist allerdings nur die Einsprachebegründung (Urteil 2C_509/2015 / 2C_510/2015 vom 2. Februar 2016 E. 6.1, in: ASA 84 S. 666, RDAF 2016 II 168, StR 71/2016 S. 455; 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.2, in: StE 2009 B 95.1 Nr. 4), nicht die eingereichte Steuererklärung (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 33 und 43 f. zu Art. 133 DBG). Die Einsprachebegründung kann folglich auch auf andere Weise als durch Vorlage der Steuererklärung erbracht werden (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 58 zu Art. 132 DBG; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Komm. DBG, 3. Aufl. 2017, N. 35a zu Art. 132 DBG).

2.3.

2.3.1. Die Steuerpflichtige hat innerhalb der Einsprachefrist das sehr allgemein gehaltene Schreiben

vom 27. Juni 2016, den Lohnausweis vom 31. März 2015 und das Arztzeugnis vom 16. Oktober 2014 zu den Akten gegeben. Auch in der Summe vermag dies die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2014 nicht zu ersetzen, worauf die Vorinstanz mit Recht hinweist. Im Verfahren der gemischten Veranlagung stellen die Veranlagungsbehörde und die steuerpflichtige Person die "für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse" zusammen fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Entsprechend ist die Steuererklärung - oder das sie ersetzende gleichwertige Schriftstück - wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Begnügt die steuerpflichtige Person sich mit dem Einreichen eines Lohnausweises, ohne ihren Antrag weitergehend zu begründen, so hat sie dadurch bestenfalls einen Teil der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht wahrgenommen. Dies gilt umso mehr im Einspracheverfahren nach Art. 132 Abs. 3 DBG. Denn es fehlt nach wie vor eine die Steuererklärung gleichwertig ersetzende Darstellung, die Auskunft über sämtliche Einkünfte (und Abzüge) geben und gleichzeitig als Erklärung für die

Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben herangezogen werden kann (Art. 124 Abs. 2 DBG; Urteil 2A.164/2004 vom 23. April 2004 E. 3).

2.3.2. Inhaltlich trägt die Steuerpflichtige vor, sie befinde sich (oder habe sich befunden) in einer arbeitsrechtlichen Streitigkeit mit dem Arbeitgeber, für den sie von April bis Juni 2014 tätig gewesen sei. Unmittelbar nach Eingang der Verfügungen vom 30. Mai 2016 habe sie sich mit dem KStA/SO in Verbindung gesetzt und die Situation dargelegt. Der zuständige Veranlagungsbeamte habe ihr angeraten, Einsprache zu erheben und ein Duplikat der - offenbar verloren gegangenen - Steuererklärung 2014 anzufordern. Das anschliessende Vorgehen der Veranlagungsbehörde habe sie, die Steuerpflichtige, aber "daran gehindert, ihre Rechte wahrzunehmen. Ausserdem meinen wir, dass eine Behörde an ihre eigenen telefonischen Auskünfte gehalten ist". Zudem habe das KStA/SO über hinreichende Angaben verfügt, um eine sachgemässe Veranlagung vorzunehmen.

2.3.3. Dies überzeugt nicht: Selbst wenn Unstimmigkeiten mit dem früheren Arbeitgeber bestanden haben sollten, hätte dies die Steuerpflichtige nicht davon abhalten können, eine Steuererklärung einzureichen und gegebenenfalls den Vorbehalt der noch nicht beendeten arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung anzubringen. Sie hätte dies schon im Veranlagungsverfahren tun können, umso mehr im Einspracheverfahren, zumal sie im Schreiben vom 30. Juni 2016 vom KStA/SO ausdrücklich auf das Erfordernis hingewiesen worden war, Begründung und Beweismittel bis zum Fristablauf vorzubringen. Soweit die Steuerpflichtige mit diesen Vorbringen geltend machen will, die Mitwirkungspflicht sei unverhältnismässig (vorne E. 2.2.3), dringt sie damit nicht durch. Ebenso wenig besteht ein Anhaltspunkt für eine individuelle Zusicherung, auf welche die Steuerpflichtige sich beruft und die es ihr erlaubt haben soll, die Steuererklärung auch später noch fristwährend einzureichen (BGE 141 I 161 E. 3.1 S. 164 und insb. Urteil 2C_997/2016 vom 10. November 2016 E. 3.3.2, in: ASA 85 S. 388).

2.3.4. Der Unrichtigkeitsnachweis war bei Ablauf der Einsprachefrist mithin weder formell (durch Nachholen der Mitwirkungspflicht, sei es durch eine ordentlich ausgefüllte Steuererklärung, sei es durch gleichwertige Unterlagen) noch materiell (durch Aufzeigen der Unzulänglichkeiten der Veranlagungsverfügung) erbracht. Die Vorinstanz hat bundesrechtskonform erwogen, das KStA/SO habe auf die Einsprache nicht eintreten müssen.

2.4.

2.4.1. Gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG können mit der Beschwerde gegen den Einspracheentscheid "alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden". Im bundessteuerlichen Bereich stellt die Beschwerde sich daher als ordentliches, suspensives, vollkommenes, devolutives, selbständiges und reformatorisches Rechtsmittel mit Novenrecht dar (RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, a. a. O., N. 1 zu Art. 140 DBG; LOCHER, III, N. 2 ff. zu Art. 140 DBG). Spiegelbildlich verfügt die Steuerrekurskommission über volle (uneingeschränkte) Kognition (ZWEIFEL/CASANOVA, a. a. O., § 20 N. 5). Die Beschwerdeinstanz wendet das materielle und das formelle Recht von Amtes wegen an, wobei zumindest im erstinstanzlichen kantonalen Verfahren aufgrund der unbeschränkten Zulässigkeit von neuen tatsächlichen Behauptungen und neuen Beweismitteln sowohl echte als auch unechte Noven zu hören sind (PATRICK M. MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 331 und 374).

2.4.2. Die Vorinstanz erachtet es als verspätet, dass die Steuerpflichtige die Steuererklärung erst im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vorbringt. Auch dies ist nicht zu beanstanden. Streitgegenstand im Einspracheverfahren war, wie ausgeführt, einzig die Frage, ob auf die Einsprache einzutreten sei.

Das KStA/SO hat dies bundesrechtskonform verneint. Der Streitgegenstand kann im Verlaufe eines Rechtsmittelverfahrens nur eingeschränkt (minus), nicht aber ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden (vorne E. 1.3; Urteil 2C_1068/2016 / 2C_1069/2016 vom 12. Dezember 2016 E. 2.3). Die erst im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vorgebrachte Steuererklärung stellt zwar ein echtes Novum dar, und ebenso unstrittig sind Noven im Verfahren nach Art. 140 DBG grundsätzlich zu hören. Das Novenrecht kann aber nur im Rahmen des Streitgegenstands von Bedeutung sein. Dieser beschränkte sich hier auf die Frage, ob das KStA/SO mit Recht auf die Einsprache nicht eingetreten war. Das Steuerrekursgericht untersuchte demgemäss zu Recht einzig, ob die Eintretensvoraussetzungen im Einspracheverfahren gegeben waren. Dies war zu verneinen, woran auch die zusammen mit der Beschwerde eingereichte Steuererklärung nichts (mehr) ändert.

2.4.3. Anders verhielte es sich, wenn das KStA/SO die Einsprache, den Lohnausweis und das Arztzeugnis als genügend erachtet hätte und auf die Einsprache eingetreten wäre, um die Steuerfaktoren neu festzulegen. Diesfalls wäre die Steuererklärung durchaus behelflich, würde sie sich doch als echtes Novum darstellen, das den im Einspracheverfahren herrschenden Streitgegenstand in einem anderen Licht erscheinen lässt. Daran fehlt es im vorliegenden Fall aber, fehlt doch ein hinreichender Zusammenhang zwischen Steuererklärung und Nichteintretensentscheid.

2.5. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn

3.

Die Rechtslage gemäss Art. 48 Abs. 2 StHG entspricht in allen Teilen jener nach Art. 132 Abs. 3 DBG. In der Folge stimmt § 149 Abs. 4 des Gesetzes (des Kantons Solothurn) vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) mit Art. 48 Abs. 2 StHG überein, sodass auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch unter dem Gesichtspunkt des harmonisierten kantonalen Rechts abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_36/2017 (Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Solothurn, Veranlagungsperiode 2014) und 2C_37/2017 (direkte Bundessteuer, Veranlagungsperiode 2014) werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde im Verfahren 2C_37/2017 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde im Verfahren 2C_36/2017 wird abgewiesen.

4.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

5.

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

Lausanne, 30. Januar 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher