



9C_734/2023

Urteil vom 21. Februar 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Gegenstand
Steuersicherung,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 25. September 2023 (SGSTA.2023.29; BST.2023.26).

Sachverhalt:

A.

Am 26. Mai 2023 erliess das Steueramt des Kantons Solothurn eine Sicherstellungsverfügung gegenüber A. _____ zur Deckung der Steuerausstände von insgesamt Fr. 2'378'080.-. Die Steuerausstände umfassten die Staats- und Bundessteuern 2012 bis 2022, die Gemeindesteuern U. _____ 2012, 2016 und 2019 bis 2022 sowie die Gemeindesteuern V. _____ 2012 bis 2022, wobei Fr. 347'528.40 auf rechtskräftigen Veranlagungen beruhten.

B.

Mit Rekurs und Beschwerde vom 29. Juni 2023 gelangte A. _____ an das Kantonale Steuergericht Solothurn und beantragte u.a., es sei die Nichtigkeit der Sicherstellungsverfügung festzustellen. Das Steuergericht trat mit Urteil vom 25. September 2023 auf die Rechtsmittel nicht ein, weil die Rechtsmittelfrist verpasst worden sei.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. November 2023 beantragt A. _____ dem Bundesgericht, die Sache sei an das Steuergericht zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen. Eventualiter sei die teilweise Nichtigkeit der Sicherstellungsverfügung festzustellen und die Verfügung im Betrag von Fr. 457'698.10 zu reduzieren, subeventualiter sei die Sicherstellungsverfügung (inkl. Arrestbefehle) aufzuheben bzw. zu reduzieren resp. festzustellen, dass die angebotenen Sicherheiten zur Sicherstellung genügten. Schliesslich beantragt er vorsorgliche Massnahmen nach Art. 104 BGG bzw. sinngemäss die Erteilung der aufschiebenden Wirkung.
Das Bundesgericht ordnete mit Verfügung vom 27. November 2023 an, dass bis zum Entscheid über das Gesuch um aufschiebende Wirkung alle Vollziehungsvorkehrungen zu unterbleiben haben, und beschränkte den Schriftenwechsel auf die aufschiebende Wirkung.
Das kantonale Steueramt schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei, und stellt die Frage nach Erteilung der aufschiebenden Wirkung ins Ermessen des Gerichts. Mit Eingaben vom 23./24. Januar 2024 beantragt A. _____ die Bestätigung der superprovisorischen Anordnung vom 27. November 2023 sowie den Erlass weiterer provisorischer Anordnungen gegenüber diversen Betriebsämtern. Das kantonale Steueramt nahm in der Folge am 30. Januar 2024 nochmals Stellung. A. _____ äusserte sich seinerseits nochmals mit zwei Eingaben vom 2. Februar 2024 sowie mit Eingabe vom 19. Februar 2024.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund liegt nicht vor (Art. 83 BGG e contrario) und der legitimierte Beschwerdeführer (Art. 89 Abs. 1 BGG) hat die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Streitgegenstand vor Bundesgericht ist ausschliesslich der Nichteintretensentscheid des Steuergerichts. Soweit sich die Beschwerde zur materiellen Begründetheit der Sicherstellungsverfügung äussert, kann darauf - mit Ausnahme der Frage der Nichtigkeit (hinten E. 4) - nicht eingetreten werden. Ebenso ist der gestützt auf die Sicherstellungsverfügung erfolgte Arrestvollzug nicht Streitgegenstand. Mängel beim Vollzug sind mit Beschwerde an die Aufsichtsbehörde (Art. 17 ff. SchKG) geltend zu machen (vgl. HANS FREY, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 69a zu Art. 169 sowie N. 22 zu Art. 170 DBG). Deshalb kann auf die Beschwerde auch insoweit nicht eingetreten werden, als sich der Beschwerdeführer gegen den Arrestvollzug wendet und namentlich eine massive Überverarrestierung geltend macht.

1.3. Mit dem vorliegenden Entscheid in der Sache werden die Anträge des Beschwerdeführers um Erlass vorsorglicher Massnahmen nach Art. 104 BGG bzw. um Erteilung der aufschiebenden Wirkung gegenstandslos.

2.

Der Entscheid über eine Sicherstellungsverfügung stellt einen Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme gemäss Art. 98 BGG dar (vgl. **BGE 134 II 349** E. 3; Urteil 2C_273/2019 vom 16. September 2019 E. 1.2). Deshalb kann einzig gerügt werden, verfassungsmässige Rechte seien verletzt, wobei eine qualifizierte Begründungspflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG). Die Verfassungsverletzung muss klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt werden (**BGE 139 I 229** E. 2.2).

3.

Streitig ist, ob der Beschwerdeführer die Rechtsmittelfrist zur Anfechtung der Sicherstellungsverfügung verpasst hat.

3.1. Der Sachverhalt ist zwischen den Parteien nicht umstritten: Die Sicherstellungsverfügung vom 26. Mai 2023 wurde vom kantonalen Steueramt mit A-Post Plus versandt und am Pfingstsonntag, 27. Mai 2023, im Briefkasten des Beschwerdeführers hinterlegt. Der Beschwerdeführer hat in der Folge mit Postaufgabe vom 29. Juni 2023 Rekurs- und Beschwerde erhoben (vgl. E. 3.1 des angefochtenen Urteils).

3.2. Der Beschwerdeführer bringt vor, die Sicherstellungsverfügung sei nicht rechtsgültig eröffnet worden, weil sie mit A-Post Plus anstatt per Einschreiben versandt worden sei.

3.2.1. Die Sicherstellungsverfügung beschlägt sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern. In Bezug auf die direkte Bundessteuer sieht Art. 116 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vor, dass Verfügungen und Entscheide schriftlich eröffnet werden und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten müssen; weitere Einzelheiten zur Form der Zustellung enthält das DBG nicht (vgl. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 18 zu Art. 116 DBG). Der Beschwerdeführer äussert sich nicht weiter zum DBG, sondern bringt vor, durch die Zustellung mit A-Post Plus sei kantonales Recht willkürlich angewendet worden.

3.2.2. Gemäss § 136 Abs. 1bis des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG/SO; BGS 614.11) erfolgt die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden, für welche ein Zustellnachweis erbracht werden soll, grundsätzlich durch eingeschriebene Postsendung oder auf andere Weise gegen Empfangsbestätigung. Der Regierungsrat kann durch Verordnung Ausnahmen vorsehen und die Einzelheiten, namentlich unter welchen Voraussetzungen eine Form der Zustellung zulässig ist, regeln. Dieselbe Regelung enthält § 21ter des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 15. November 1970 über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz; VRG/SO; BGS 124.11).

Nach § 50bis der Vollzugsverordnung des Kantons Solothurn vom 28. Januar 1986 zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (VV StG/SO; BGS 614.12) kann die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden, für welche ein Zustellnachweis erbracht werden soll, mit A-Post Plus erfolgen, wenn dem Empfangenden keine Frist angesetzt wird oder diese mindestens 30 Tage lang ist (Abs. 1). Bei der Verwendung der Zustellform A-Post Plus für Verfügungen und Entscheide ist die Rechtsmittelbelehrung mit dem Hinweis zu ergänzen, dass die Ablage im Briefkasten oder Postfach als Zustellung gilt. Ist dies nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand möglich, ist der Hinweis in einer Beilage anzubringen (Abs. 2). Bei der Verwendung der Zustellform A-Post Plus für Mahnungen und andere amtliche Schreiben, die mit der Androhung von Rechtsnachteilen verbunden sind, ist der Hinweis im Schreiben selbst oder in einer Beilage anzubringen (Abs. 3).

3.2.3. Die Vorinstanz erwog, das Steueramt sei gestützt auf § 136 Abs. 1bis StG/SO berechtigt gewesen, die Sicherstellungsverfügung mit A-Post Plus zu versenden. Die Voraussetzungen nach § 50bis VV StG/SO seien erfüllt gewesen; die Rechtsmittelfrist habe 30 Tage betragen und die Rechtsmittelbelehrung einen entsprechenden Hinweis enthalten (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils).

Diese Ausführungen vermag der Beschwerdeführer nicht als willkürlich infrage zu stellen. Es kann keine Rede davon sein, dass es für die Zustellung per A-Post Plus an einer gesetzlichen Grundlage mangle; § 136 Abs. 1bis StG/SO sieht ausdrücklich vor, dass der Regierungsrat Ausnahmen von der Zustellung per Einschreiben bzw. gegen Empfangsbestätigung vorsehen und die Einzelheiten regeln könne. Soweit der Beschwerdeführer verlangt, dass die Zustellung per A-Post Plus wegen des damit verbundenen Grundrechtseingriffs selber in einem formellen Gesetz geregelt sein müsse, ist nicht ersichtlich, inwieweit die Art der Zustellung einen schweren Eingriff in seine Grundrechte darstellt. Was die Rüge betrifft, § 136 Abs. 1bis StG/SO sei erst am 1. Juli 2022 in Kraft getreten und betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2021 gar nicht anwendbar, übersieht der Beschwerdeführer, dass neue Verfahrensvorschriften - vorbehaltlich anderslautender Übergangsbestimmungen - grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens sofort und in vollem Umfang anwendbar sind (**BGE 136 I 42** E. 2; **129 V 113** E. 2.2). Insoweit war § 136 Abs. 1bis StG/SO für die Eröffnung der am 26. Mai 2023 erlassenen Verfügung massgebend. Weiter rügt der Beschwerdeführer, § 136 Abs. 1bis StG/SO und § 50bis VV StG/SO seien mangels ausdrücklicher Regelung nicht auf Sicherstellungsverfügungen anwendbar; nachdem diese Normen die "Zustellung von Verfügungen und Entscheiden" im Allgemeinen regeln, ist nicht ersichtlich, weshalb Sicherstellungsverfügungen nicht darunter fallen sollten. Schliesslich wirft der Beschwerdeführer die Frage auf, ob die Voraussetzungen gemäss § 50bis Abs. 1 VV StG/SO erfüllt waren. Er behauptet aber nicht, ihm sei mit der Sicherstellungsverfügung eine Frist von weniger als 30 Tagen angesetzt worden, sondern bringt in diesem Zusammenhang lediglich vor, die Rechtsmittelfrist sei ihm nicht angesetzt worden, sondern ergebe sich aus dem Gesetz. Deshalb ist darauf nicht weiter einzugehen.

3.3. Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, dass er die Frist selbst bei einer zulässigen Zustellung per A-Post Plus nicht versäumt habe.

3.3.1. Verfügungen und Entscheide gelten als eröffnet, sobald sie ordnungsgemäss zugestellt sind und die betroffene Person davon Kenntnis nehmen kann. Das Schriftstück muss sich im Machtbereich der betroffenen Person befinden. Dass sie davon tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (**BGE 142 III 599** E. 2.4.1). Bei der Versandmethode "A-Post Plus" versieht die Post den Brief mit einer Nummer und spediert ihn ähnlich wie einen eingeschriebenen Brief. Die Zustellung wird elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird (**BGE 144 IV 57** E. 2.3.1). Damit ist die Zustellung erfolgt (**BGE 142 III 599** E. 2.4.1; Urteil 2C_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.2.2). Nachdem die Verfügung im vorliegenden Fall unstrittig am Samstag, 27. Mai 2023, im Briefkasten des Beschwerdeführers hinterlegt worden war, galt sie als zugestellt.

3.3.2. Sowohl nach Art. 169 Abs. 3 DBG wie auch nach § 184 Abs. 2 StG/SO ist die Sicherstellungsverfügung innert 30 Tagen anzufechten. Gemäss Art. 133 Abs. 1 DBG und § 9 Abs. 1 VRG/SO beginnt die Frist mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage zu laufen.

Nachdem die Verfügung wie erwähnt am Samstag, 27. Mai 2023, zugestellt worden war, begann die Frist von 30 Tagen am Sonntag, 28. Mai 2023, zu laufen, und endete am Montag, 26. Juni 2023. Die erst am 29. Juni 2023 erhobenen Rechtsmittel des Beschwerdeführers erweisen sich deshalb als verspätet.

3.3.3. An dieser Beurteilung ändern die Vorbringen in der Beschwerde nichts. Es spielt keine Rolle, dass der Beschwerdeführer nicht mit dem Erlass einer Sicherstellungsverfügung rechnen musste und bis am 2. Juni 2023 im Ausland weilte; die Auslandsabwesenheit war nicht kausal für das Fristversäumnis, sondern die falsche Fristberechnung des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer bringt selber vor, dass er bereits am 30. Mai 2023 Kenntnis von der Sicherstellungsverfügung hatte; damit stand ihm praktisch die gesamte Rechtsmittelfrist zur Verfügung. Keine Rolle spielt sodann, dass der Beschwerdeführer fälschlicherweise davon ausgegangen ist, die tatsächliche Kenntnisnahme sei für die Zustellung entscheidend; er wurde in der Rechtsmittelbelehrung der Sicherstellungsverfügung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Verfügung bereits mit Ablage im Briefkasten bzw. Postfach zugestellt werde. Bei dieser Sachlage wäre es

an ihm gelegen, sich über den Fristenlauf zu informieren, anstatt auf seine falsche Einschätzung zu vertrauen.

Soweit der Beschwerdeführer rügt, er sei in guten Treuen davon ausgegangen, die Frist beginne erst am nächsten Werktag zu laufen, ist er nicht zu hören. Wie erwähnt sehen die anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen vor, dass die Frist mit dem auf die Eröffnung folgenden Tage zu laufen beginnt (vorne E. 3.3.2). Auch in der Rechtsmittelbelehrung wurde darauf hingewiesen, dass die 30 Tage "von der Zustellung dieser Verfügung an gerechnet" werden. Er musste nicht ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht werden, dass die Frist nicht erst am kommenden Werktag zu laufen beginnt. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Gesetzgeber die ZPO dergestalt ändern will, dass die Zustellung durch gewöhnliche Post an einem Samstag, Sonntag oder Feiertag erst am nächsten Werktag als erfolgt gilt (BBl 2023 786 ff.). Einerseits ist diese Bestimmung noch nicht in Kraft und andererseits ist die ZPO so oder anders für die Fristberechnung im Steuerverfahren nicht massgebend. Deshalb konnte die Vorinstanz ohne Gehörsverletzung darauf verzichten, sich näher zur ZPO-Revision zu äussern. Dass der Bundesrat sodann in Erfüllung der Motion 22.3381 "Harmonisierung der Fristenberechnung" eine entsprechende Regelung für das ganze Bundesverfahrensrecht plant und diesbezüglich zurzeit eine Vernehmlassung läuft, ändert ebenfalls nichts daran; eine solche Gesetzesrevision wäre - selbst wenn sie beschlossen würde - nicht rückwirkend auf den vorliegenden Fall anwendbar.

3.4. Zusammenfassend ist die Vorinstanz ohne Verletzung verfassungsmässiger Rechte auf die Rechtsmittel wegen Fristversäumnis nicht eingetreten.

4.

Weiter rügt der Beschwerdeführer, er habe im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemacht, die Sicherstellungsverfügung sei nichtig. Dieser Einwand sei nicht fristgebunden, weshalb sich die Vorinstanz hierzu hätte äussern müssen.

4.1. Der Beschwerdeführer bringt zu Recht vor, dass die Nichtigkeit eines Entscheids jederzeit von jeder mit der Sache befassten Behörde von Amtes wegen zu beachten ist (**BGE 147 III 226 E. 3.1.2**). Insofern wäre die Vorinstanz gehalten gewesen, sich trotz des Fristversäumnisses zur Nichtigkeit der Sicherstellungsverfügung zu äussern; sie hat das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt. Es rechtfertigt sich indessen nicht, die Sache deshalb an die Vorinstanz zurückzuweisen, weil die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rügen offensichtlich nicht genügen, um von einer Nichtigkeit auszugehen.

4.2. Nach der Rechtsprechung sind fehlerhafte Entscheide nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (**BGE 147 III 226 E. 3.1.2**).

4.2.1. Der Beschwerdeführer macht unter Hinweis auf die Steuerreglemente der Gemeinden V. _____ und U. _____ geltend, dass lediglich die Gemeinde berechtigt sei, die Gemeindesteuern sicherzustellen. Es bestehe keine gesetzliche Grundlage für die Zuständigkeit des kantonalen Steueramts. Nach § 184 Abs. 1 StG/SO können sowohl das kantonale Steueramt wie auch die Veranlagungs- und Bezugsbehörden für geschuldete Staats- oder Gemeindesteuern eine Sicherstellungsverfügung erlassen. Vor diesem Hintergrund kann keine Rede davon sein, dass kantonale Steueramt sei für den Erlass der Sicherstellungsverfügung offensichtlich nicht zuständig gewesen.

4.2.2. Auch die anderen Vorbringen gegen die Sicherstellungsverfügung vermögen keine Nichtigkeit zu begründen. Die beanstandeten falschen Sachverhaltsfeststellungen des kantonalen Steueramts, die unzutreffenden Annahmen in Bezug auf die Höhe der offenen Steuern und die mangelnde Steuergefährdung (inkl. der angeblichen Einigung mit dem Steueramt) stellen allenfalls inhaltliche Mängel der Sicherstellungsverfügung dar, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend zu machen wären. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

Die Beschwerde ist damit sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

5.

Angesichts der vorinstanzlichen Gehörsverletzung in Bezug auf die Nichtigkeit der Verfügung (vorne E. 4.1) rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.- werden den Parteien je zur Hälfte auferlegt.

4.

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

Luzern, 21. Februar 2024

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

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger