



AR GVP 33/2021 Nr. 3804

Steuereinspracheverfahren: Beweis der rechtzeitigen Postaufgabe der Einsprache durch unterschriftliche Bestätigung zweier Zeugen auf dem Postcouvert.

Urteil des Obergerichts, 2. Abteilung, 07.12.2021, O2V 20 52

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin wurde von der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden am 14. Juli 2020 für die Steuerperiode 2018 veranlagt. Am 17. August 2020 ging bei der Steuerverwaltung eine auf den 14. August 2020 datierte Einsprache gegen diese Steuerveranlagung ein. Auf dem Couvert, mit welchem die Einsprache verschickt worden war, war der handschriftliche Vermerk angebracht, wonach das Couvert in Anwesenheit von zwei mit Vor- und Nachnamen sowie Wohnort bezeichneten Zeugen am 14. August 2020 um 23:57 Uhr in einen Postbriefkasten eingeworfen worden sei. Die Erklärung war mit den Unterschriften der zwei Zeugen versehen. Die kantonale Steuerverwaltung trat auf die Einsprache nicht ein mit der Begründung, die rechtzeitige Postaufgabe sei durch diese Unterschriften auf dem Couvert nicht rechtsgenügend nachgewiesen und der beantragte Zeugenbeweis unzulässig.

Aus den Erwägungen:

2.1 Gegen Veranlagungsverfügungen der Vorinstanz kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich Einsprache erheben (Art. 171 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] bzw. Art. 132 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag (Art. 4 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1] bzw. Art. 133 Abs. 1 Satz 1 DBG). Die Gerichtsferien gemäss Art. 7 VRPG haben im Steuerverfahren keine Geltung (Art. 188 Abs. 5 StG).

Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass die Veranlagungsverfügungen der Vorinstanz [...] der Beschwerdeführerin am Mittwoch, 15. Juli 2020 zugestellt wurden. Demnach begann die 30-tägige Frist zur Erhebung einer Einsprache am Donnerstag, 16. Juli 2020 zu laufen und endete am Freitag, 14. August 2020.

Die Einsprachefrist für eine Beschwerde gilt als eingehalten, wenn die Eingabe am letzten Tag der Frist bis 24:00 Uhr bei der Veranlagungsbehörde eingegangen ist bzw. der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde (Art. 5 Abs. 2 VRPG bzw. Art. 133 Abs. 1 zweiter Satz DBG).

2.2 Für die Einhaltung der Einsprachefrist trägt der Einsprecher die Beweislast, was zwischen den Parteien unbestritten ist und daher an dieser Stelle keiner weiteren Erörterungen bedarf. Verschickt der Einsprecher die Einsprache per Post, so steht ihm die Wahl der Versandart (eingeschrieben, A-Post Plus, A- oder B-Post) grundsätzlich frei. Der Versand während Postöffnungszeiten am Postschalter erleichtert ihm allerdings den Nachweis einer rechtzeitigen Postaufgabe erheblich: Bei Postsendungen wird nämlich in erster Linie auf den Datumsstempel abgestellt. Liegt das aufgestempelte Datum innert der Frist, so gilt der Nachweis einer rechtzeitigen Postaufgabe grundsätzlich ohne weiteres als erbracht. Wurde eine Einsprache ausserhalb der Postöffnungszeiten zwar noch vor 24:00 Uhr am Tag des Fristablaufs in einen Briefkasten der Schweizerischen Post geworfen, sagt der

diesfalls erst später angebrachte Poststempel über den konkreten Einwurfszeitpunkt nichts aus und der Einsprecher muss diesen daher, wenn die rechtzeitige Postaufgabe bestritten wird, mit anderen Mitteln belegen können. Der Poststempel auf dem im konkreten Fall mit A-Post-Marken frankierten Couvert der Einsprache [...] trägt das Datum 16. August 2020; gemäss Eingangsstempel der Vorinstanz ging die Sendung am 17. August 2020 bei ihr ein. Der Poststempel vermag somit im konkreten Fall die behauptete rechtzeitige Postaufgabe am 14. August 2020 vor Mitternacht nicht zu belegen. Es ist ebenso möglich, dass die Einsprache erst am 15. August 2020 bis zum Entleerungszeitpunkt des Briefkastens am 16. August 2020 eingeworfen wurde; auch dann würde der Poststempel das Datum vom 16. August 2020 tragen.

Wer behauptet, er habe einen Brief bereits vor seiner Abstempelung in einen Postbriefkasten eingeworfen, hat das Recht, die sich aus dem Poststempel ergebende Vermutung verspäteter Postaufgabe mit allen tauglichen Beweismitteln zu widerlegen. Der Absender kann den entsprechenden Nachweis insbesondere mit dem Vermerk auf dem Briefumschlag erbringen, wonach die Postsendung vor Fristablauf in Anwesenheit von Zeugen in einen Briefkasten gelegt worden ist (BGE 142 V 389 E. 2.2 m.w.H.). Ein solcher Vermerk wurde im konkreten Fall auf dem Couvert angebracht. [...].

2.3 Insoweit die Vorinstanz im Einspracheentscheid bzw. im "Wiedererwägungsentscheid" darauf hinweist, dass der Zeugenbeweis im Einspracheverfahren gemäss der Vorschrift von Art. 158 Abs. 2 StG nicht zulässig sei [...], spielt dies insofern keine Rolle, als im konkreten Fall die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 14. August 2020 [...] auch gar keine formelle Zeugeneinvernahme beantragte, sondern lediglich den Track & Trace Auszug der Post beilegte und zwei Personen (als "Zeugen" bezeichnet) den Einwurfszeitpunkt auf dem Couvert schriftlich bestätigen liess.

Bei den kantonalen verfahrensrechtlichen Bestimmungen des StG heisst es unter dem Kapitel "*Allgemeine Verfahrensgrundsätze*" in Art. 158 Abs. 2 StG: "*Der Zeugenbeweis ist ausgeschlossen.*" Gleichzeitig sieht Art. 158 Abs. 2 StG aber als Grundsatz vor: "*Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise werden abgenommen, soweit sie geeignet sind, die für die Einschätzung erheblichen Tatsachen festzustellen.*" Das Bundessteuerrecht äussert sich nicht explizit zum Zeugenbeweis, sieht aber in Art. 115 DBG vor: "*Die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen.*"

Im Zusammenhang mit diesen gesetzlichen Bestimmungen ist zu präzisieren, dass die im konkreten Fall auf dem Couvert angebrachte handschriftliche Erklärung keine Zeugenaussage darstellt, sondern eine schriftlich festgehaltene Bestätigung von zwei mit Vor-, Nachname und Wohnort bezeichneten Personen über den Zeitpunkt des Einwurfs des betreffenden Couverts ist. Art. 158 Abs. 2 StG, welcher einen Ausschluss des Zeugenbeweises im Verfahren vor der Vorinstanz vorsieht, ist nicht dahingehend zu verstehen, dass schriftliche Bestätigungen von Drittpersonen im *Veranlagungsverfahren* nicht zu berücksichtigen wären (vgl. dazu auch Urteil des Obergerichts O2V 16 16 vom 9. Mai 2017 E. 2.6 m.w.H.). Im Gegenteil: Es ist durchaus üblich, dass die Vorinstanz im Rahmen des Veranlagungsverfahrens auf schriftliche Bestätigungen und Bescheinigungen von Drittpersonen abstellt, um den für die Veranlagung massgebenden Sachverhalt zu eruieren (vgl. auch Art. 163 Abs. 2 StG). Art. 158 Abs. 2 StG, welcher den "*Zeugenbeweis*" ausschliesst, ist daher dahingehend auszulegen und so zu verstehen, dass mit dieser Bestimmung - letztlich aus rein praktischen Überlegungen - lediglich eine *formelle (mündliche) Zeugeneinvernahme* im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vor der Vorinstanz ausgeschlossen werden soll: Müssten zur Sachverhaltsfeststellung im Verfahren vor der Vorinstanz jedes Mal aufwändige Einvernahmen von Zeugen durchgeführt werden, wäre das, zumal es sich beim Steuerveranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handelt, schlichtweg nicht praktikabel. Dementsprechend ist der Vorinstanz nur insoweit zuzustimmen, dass das kantonale Recht eine *mündliche Einvernahme* von Zeugen durch die Vorinstanz ausschliesst. Liegt allerdings eine schriftliche Bestätigung einer Drittperson über einen bestimmten Sachverhalt vor, so ist eine solche Bescheinigung von der Vorinstanz bei der Ermittlung des Sachverhalts im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens sehr wohl in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen. Dies versteht sich angesichts der Grundregel von Art. 158 Abs. 1 StG bzw. Art. 115 DBG, wonach die von der

steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden müssen, *"soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen"*, grundsätzlich als selbstverständlich.

Der handschriftlichen Bescheinigung auf dem Couvert, mit dem die Einsprache im konkreten Fall an die Vorinstanz verschickt worden war, kann somit *nicht zum Vornherein* jegliche Beweistauglichkeit abgesprochen werden.

2.4 Die Vorinstanz hat, was angesichts vorstehender Erwägungen richtig ist, die schriftliche Bescheinigung auf dem Couvert in die Beweiswürdigung miteinbezogen, als es darum ging, zu beurteilen, ob dieses Couvert rechtzeitig am letzten Tag der Frist vor Mitternacht in einen Postbriefkasten eingeworfen wurde oder nicht. Im Rahmen dieser Beweiswürdigung ist die Vorinstanz zu folgenden Schlüssen gelangt: Sie ging davon aus, die *"spärlichen Angaben auf dem Couvert"* reichten nicht aus, um nachzuvollziehen, um wen es sich bei diesen Personen handle. Es sei unklar, ob es sich überhaupt um reale Personen handle bzw. ob diese nicht als nahestehende Personen zu qualifizieren seien, zumal *"in früheren Fällen zeitlich knapper Postzustellungen seitens der Einsprecherin an die Steuerverwaltung mutmasslich nahestehende Personen als `Zeugen` unterzeichnet"* hätten. Unter diesen Umständen sei den schriftlichen Bestätigungen im konkreten Fall die Glaubwürdigkeit und damit ein Beweiswert abzusprechen. [...]

Diese Beweiswürdigung der Vorinstanz hält der gerichtlichen Überprüfung im vorliegenden Beschwerdeverfahren aus folgenden Gründen nicht stand:

- a. Es überzeugt nicht, dass die Vorinstanz die zwei Personen, die auf dem Couvert mit Vor- und Nachname und Wohnort konkret beschrieben wurden, ohne nähere Begründung als nicht reale Personen in Frage stellt. Ein einfacher Suchlauf unter *google* dieser je drei Angaben (Vorname, Name und Wohnort [...]) legt nämlich nahe, dass offenbar Personen mit genau diesen Vor- bzw. Nachnamen und Wohnort zu existieren scheinen. Sollte die Vorinstanz trotzdem aus konkreten Gründen Zweifel an der Existenz dieser Personen gehabt haben, wäre es ohne grossen Aufwand zumutbar und möglich gewesen, bei der Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsvertreter nähere Informationen zu diesen Personen einzuholen. Hätte die Beschwerdeführerin daraufhin keine näheren Angaben geliefert, wäre der Schluss der Vorinstanz, es handle sich gar nicht um reale Personen, allenfalls nachvollziehbar. Der von der Vorinstanz geäusserte Verdacht, es könnte sich um nichtexistente Personen handeln - wobei dafür weder ein konkreter Anlass genannt wird noch eine Rückfrage bei der Beschwerdeführerin erfolgte, um ihr Gelegenheit zu geben, diesen Verdacht durch die Nachreichung weiterer Angaben auszuräumen -, genügt nicht, um der schriftlichen Erklärung auf dem Couvert zum Vornherein jegliche Glaubwürdigkeit abzusprechen.
- b. Insoweit die Vorinstanz geltend macht, es fehle an einem Nachweis, dass es sich bei den unterzeichnenden Personen um unabhängige Zeugen handle, ist Folgendes zu berücksichtigen: Zwar trifft es zu, dass grundsätzlich nur eine Bestätigung durch eine "neutrale Person" geeignet ist für den Nachweis, dass der Versand eines Rechtsmittels rechtzeitig erfolgte; diese für die Beweistauglichkeit einer Bestätigung erforderliche Unabhängigkeit einer Person (wie sie im Übrigen auch bei der Wertung von Zeugenaussagen berücksichtigt wird) kann bei enger Verwandtschaft oder enger Beziehungsnähe (wie z.B. unter Ehegatten und Lebenspartnern) durchaus in Zweifel gezogen werden (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 8C_256/2020 vom 4. September 2020 E. 2.2).

Die Beschwerdeführerin ist eine juristische Person und im Handelsregister ist einzig F. als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift eingetragen. Weder B. noch D. sind dort erwähnt. Dass diese beiden Personen ein "nahes Verhältnis" (z.B. in Form eines Anstellungsverhältnisses, Auftragsverhältnisses oder irgendwelchen gegenseitigen Geschäftsbeziehungen) zur Beschwerdeführerin haben, ist theoretisch möglich bzw. nicht ausgeschlossen. Gestützt auf die vorliegenden Unterlagen ist aber jedenfalls kein konkreter Grund ersichtlich, welcher eine derartige Beziehung nahelegen würde. Die Vorinstanz hat ihren Verdacht nicht näher konkretisiert. Die blosser Möglichkeit allein, dass allenfalls eine Beziehung zur Beschwerdeführerin bestehen könnte, ohne dass hierfür konkrete Anhaltspunkte bestehen, genügt nicht, um die Beweistauglichkeit der Bestätigungen in Frage zu stellen. Dass die beiden als "Zeugen" auf dem Couvert angeführten Personen allenfalls mit F. (oder, was theoretisch ebenfalls denkbar wäre, mit dem für die Beschwerdeführerin handelnden Rechtsvertreter AA.) verwandt oder aus anderen Gründen in irgendeiner Weise nahestehend sind, ist ebenfalls nicht ausgeschlossen. Die Vorinstanz nennt aber auch hier keinen Grund, weshalb im konkreten Fall auf ein Verhältnis zu schliessen wäre, das die

Beweistauglichkeit der Bestätigungen schmälern würde. Auch wenn wohl sogar überwiegend wahrscheinlich anzunehmen ist, dass entweder F. oder der Rechtsvertreter die beiden in Frage stehenden Personen zumindest kennt, vielleicht sogar mit ihnen verwandt oder näher mit ihnen befreundet ist, kann daraus nicht automatisch geschlossen werden, dass die abgegebenen Bestätigungen deshalb jeglichen Beweiswert verlieren: Werden schriftliche Bestätigungen über einen Briefeinwurf abgegeben, liegt es schliesslich nahe, eine bekannte Person hierfür anzufragen und nicht kurz vor Mitternacht darauf zu vertrauen, dass eine völlig fremde Personen zufällig vor Ort und bereit ist, eine solche Bestätigung abzugeben.

c. Dass *"mutmasslich nahestehende Personen"* bereits *"in früheren Fällen zeitlich knapper Postzustellungen"* Eingaben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz als zeitlich rechtzeitig eingeworfen bescheinigt haben sollen [...], spielt ohnehin keine Rolle (wobei die Vorinstanz im vorliegenden Verfahren auch gar nicht näher präzisiert hat, was genau sie damit meint): Entscheidend im vorliegenden Verfahren ist einzig, ob das hier konkret betroffene Couvert, mit dem die auf den 14. August 2020 datierte Einsprache der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz verschickt worden ist, am 14. August 2020 vor Mitternacht in den Postbriefkasten geworfen wurde oder nicht.

d. Nachdem die Vorinstanz weder eine konkrete, schlüssige Begründung für ihre Zweifel an der Beweistauglichkeit der Bestätigungen nennen kann und es auch nicht für notwendig hielt, allfällige Rückfragen bei der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zu tätigen, erscheint ihr - weder auf konkrete Tatsachen noch zumindest Indizien, sondern wie es scheint, letztlich einzig auf eher vage Mutmassungen gestützter - Schluss, die schriftlichen Bestätigungen zum Briefeinwurf seien nicht beweistauglich, willkürlich. Mit einer solchen Begründung einzig auf das Datum des Poststempels abzustellen, wenn es darum geht, die Rechtzeitigkeit der Einsprache zu beurteilen, genügt den Anforderungen an eine umfassende, sachgerechte Beweiswürdigung nicht.

2.5 Das Obergericht gelangt bei einer Gesamtbetrachtung zum Schluss, dass die rechtzeitige Postaufgabe der Beschwerde am 14. August 2020 als erwiesen zu gelten hat. Es wäre der Vorinstanz freigestanden, allfällige Verdachtsmomente, die gegen diesen Schluss sprechen, im Rahmen des Einspracheverfahrens zu klären bzw. gegebenenfalls zu erhärten. Die Beschwerdeführerin hat nunmehr in der Beschwerdeschrift ausführlich dargelegt, dass ihr Rechtsvertreter die Einsprache am 14. August 2020 eigentlich um 21:45 Uhr in [...] auf der dortigen Poststelle abgeben wollte. Die dort anwesende Mitarbeiterin habe das Post-System allerdings versehentlich schon vor 22:00 Uhr heruntergefahren und habe es nicht wieder aufstarten können [...]. Die Beschwerdeführerin reichte sowohl eine Bestätigung der betreffenden Shop-Mitarbeiterin als auch eine E-Mail der Post ein, welche diesen Sachverhalt so bestätigen [...]. Da die Vorinstanz ihrerseits keinen konkreten schlüssigen Grund vorbringt, der den von der Beschwerdeführerin auch in der Beschwerde schlüssig und nachvollziehbar geschilderten und belegten Sachverhalt zum Zeitpunkt des Briefeinwurfs in Frage stellen würde, erübrigt sich eine zusätzliche Zeugeneinvernahme, wie sie nun im obergerichtlichen Beschwerdeverfahren ohne weiteres möglich wäre. Die Vorinstanz hätte, nachdem die Rechtzeitigkeit der Einsprache von der Beschwerdeführerin rechtsgenügend nachgewiesen wurde, auf diese eintreten und diese materiell prüfen müssen. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz aufzuheben und die Angelegenheit zur Wahrung des Instanzenzugs zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.