

## Eröffnung der Veranlagung

### 1. Allgemeines

Gemäss § 163 StG ist die Veranlagung der steuerpflichtigen Person unter Angabe von Einsprachemöglichkeit oder Rechtsmittel schriftlich mitzuteilen.

Sie muss zwingend das steuerbare Einkommen und Vermögen oder den steuerbaren Gewinn und das steuerbare Kapital enthalten (vgl. StP 163 Nr. 2).

Abweichungen von der Steuererklärung müssen dem Steuerpflichtigen spätestens bei der Eröffnung des Veranlagungsentscheids bekannt gegeben werden. Dieser „Begründungspflicht“ ist im Rahmen des Masseverfahrens Genüge getan, indem alle Positionen (Codes) auf dem Veranlagungsentscheid aufgelistet werden. Im Einzelfall ist eine stichwortartige Begründung angezeigt.

Es gilt der Grundsatz der "individuellen" Zustellung (Zweifel Martin/Hunziker Silvia, in Zweifel/Beusch [Hrsg], Kommentar zum DBG, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 116 N 15). Davon wird bei Ehepaaren mit gemeinsamer Besteuerung und bei der amtlichen Publikation abgewichen (Zweifel/Hunziker, Art. 116 N 15).

### 2. Eröffnung/Zustellung

Mit der Eröffnung bzw. Zustellung wird die Übergabe des schriftlichen Entscheids oder der Verfügung an den Adressaten bezeichnet (Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 126 N 23). Vollzogen ist die Zustellung im Zeitpunkt, in der die Verfügung in den Herrschaftsbereich des Adressaten gelangt, sodass er davon Kenntnis nehmen kann (Zweifel/Hunziker, Art. 116 N 20). Eine tatsächliche Kenntnisnahme des Inhalts der eröffneten Verfügung ist für den Zustellvorgang nicht erforderlich (BGE 142 III 599, E. 2.4.1, BGer 2C\_855/2018, E.3.2).

Wird eine Verfügung von einer im gleichen Haushalt wie der Adressat wohnenden Person entgegengenommen (Eltern, Kinder, WG-Partner, Lebenspartner etc.), so gilt sie als zugestellt. Eine Drittperson ist zur Entgegennahme von Entscheiden befugt, auch ohne ausdrückliche Bevollmächtigung der steuerpflichtigen Person, insbesondere bei entsprechendem konkludenten Handeln. Wird in der Folge eine Weiterleitung an den Adressaten unterlassen, so wird diesem die Unterlassung angerechnet. Dasselbe gilt, wenn eine Hilfsperson des Adressaten sich gegenüber der Post stillschweigend als solche ausgibt und die entgegengenommene Sendung nicht an den Adressaten weiterleitet (BGer 2C\_855/2018, E. 3.2.).

Gemeinsam besteuerten Ehepaaren sind "sämtliche Mitteilungen" (Auflagen, Veranlagungsverfügungen, Einspracheentscheide etc.) an die gemeinsame Adresse zu eröffnen (Art. 113 Abs. 4 DBG; § 149 Abs. 4 StG). Davon ist abzuweichen, wenn die Ehepaare über verschiedene zivilrechtliche Wohnsitze verfügen oder im Zustellzeitpunkt in getrennter Ehe leben (Zweifel/Hunziker, Art. 116 N 17).

### 3. Zustellnachweis

Die Beweislast für die ordnungsgemässe Zustellung liegt bei der eröffnenden Behörde (BGer 2C\_272/2020, E. 3.3). "Entgegen dieser allgemeinen Beweislastverteilung gilt bei eingeschriebenen Sendungen eine widerlegbare Vermutung, dass der oder die Postangestellte den Avis ordnungsgemäss in den Briefkasten des Empfängers gelegt hat und das Zustellungsdatum korrekt registriert wurde (BGer 2C\_38/2009, E. 3.2).

Diese Vermutung kann durch den Gegenbeweis umgestossen werden (BGer 2C\_713/2015, E. 3.3). Sie gilt so lange, als der Empfänger nicht den Nachweis einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit von Fehlern bei der Zustellung erbringt. Da der Nichtzugang einer Abholungseinladung eine negative Tatsache ist, kann dafür naturgemäss kaum je der volle Beweis erbracht werden (BGer 2C\_780/2010, E. 2.4; BGer 2C\_38/2009, E. 3.2 und 4.1). Die immer bestehende theoretische Möglichkeit eines Fehlers bei der Poststelle genügt aber nicht, um die Vermutung zu widerlegen, solange nicht konkrete Anzeichen für einen derartigen Fehler vorhanden sind (BGer 2C\_128/2012, E. 2.2, BGer 2C\_38/2009, E. 5.3, BGer 2C\_102/2016, E. 3.1.1).

Bei **A-Post-Plus** (siehe auch Ziffer 5) kann ein direkter Nachweis der Zustellung nicht erbracht werden; dem "Track&Trace"-Auszug ist aber Indizcharakter zuzusprechen (BGer 2C\_16/2019, E. 3.2.2). Die steuerpflichtige Person hat die damit verbundene natürliche Vermutung der ordnungsgemässen Zustellung zu widerlegen, wobei pauschale Vorbringen nicht genügen (BGer 2C\_195/2018, E. 2.3).

Erfolgt die Zustellung mit **uneingeschriebener Post**, so hat demnach die Steuerbehörde auf geeignete Art den Beweis dafür zu erbringen, dass und wann die Zustellung erfolgt ist. Dabei ist kein strikter Beweis vorausgesetzt; im Rahmen der Beweiswürdigung genügt, dass aufgrund der konkreten Umstände der Zeitraum hinreichend klar bestimmt werden kann, in dem die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelangt sein muss (BGer 2A.494/2005; BGer 2A.271/1999).

Aufgrund von Indizien oder gestützt auf die gesamten Umstände kann allenfalls ein indirekter Zustellbeweis erbracht werden. So kann sich z.B. aus der Zahlung einer Forderung oder aus dem Verhalten des Adressaten ergeben, dass und zu welchem Zeitpunkt ein Entscheid eröffnet worden ist. Der Zustellbeweis muss dann nicht explizit erbracht werden, wenn das Verhalten des Adressaten gegen Treu und Glauben verstösst. Aus Treu und Glauben sowie dem Prinzip der Rechtssicherheit ergibt sich, dass eine mangelhaft eröffnete Verfügung nicht beliebig lange in Frage gestellt werden darf. Der Einwand der nicht erfolgten Zustellung der Veranlagung muss z.B. in einer angemessenen Zeit (in der Regel 30 Tage) nach Zustellung der Schlussrechnung erfolgen.

Um eine allfällige Einsprache gegen die Höhe der Schlussrechnung erheben zu können ist der Adressat verpflichtet, diese nach Zustellung zu prüfen. Dazu gehört auch, die in der Schlussrechnung aufgeführten Steuerfaktoren mit den in der Veranlagung aufgeführten Faktoren zu vergleichen. Spätestens dann muss der Adressat merken, dass mangels Vorliegens eines Veranlagungsprotokolls eine Überprüfung gar nicht möglich ist.

## 4. Zustellzeitpunkt bei einer eingeschriebenen Sendung

### 4.1. Allgemeines

Nach der Bundesgerichtspraxis gilt ein eingeschriebener Brief in dem Zeitpunkt zugestellt, in welchem ihn der Empfänger tatsächlich in Empfang nimmt.

Trifft der Postbote beim Zustellungsversuch weder den Empfänger noch eine empfangsberechtigte Person an, so ist die Sendung in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem sie am Postschalter abgeholt wird. (Zweifel/Hunziker, Art. 116 N 20).

Geschieht dies nicht innerhalb der Abholfrist, so gilt die Sendung als am siebten auf den erfolglosen Zustellungsversuch folgenden Tag zugestellt (Zustellfiktion). Die siebentägige Frist, nach deren Ablauf die Zustellfiktion greift, wurde ursprünglich an die siebentägige Abholfrist von aPVV (Verordnung zum Postverkehrsgesetz) geknüpft. Nach dem Ausserkrafttreten dieser Verordnung gilt die Zustellfiktion gemäss bundesgerichtlicher Praxis als ungeschriebener Rechtsgrundsatz, unabhängig von den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der POST oder einer irrtümlich mit mehr als sieben Tagen angegebenen Abholfrist.

### 4.2. Rechtsfolgen der Zustellfiktion für den Verfügungsadressaten

Die Anwendung der Zustellungsfiktion setzt ein hängiges bzw. laufendes Verfahren voraus; welches das relevante Prozessrechtsverhältnis begründet (BGer 2C\_832/2014, E. 4.3.2 m.w.H.). Für die Anwendung der Zustellfiktion verlangt die Rechtsprechung, dass der Adressat mit einer „gewissen Wahrscheinlichkeit“ annehmen kann bzw. damit „rechnen muss“, dass ihm ein behördlicher Akt zugestellt wird (BGer 2C\_272/2020, E. 3.2 m.w.H.). Vor diesem Hintergrund kann vom Betroffenen verlangt werden, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (BGE 119 V 89; BGer 2C\_272/2020, E. 3.2).

Diese Obliegenheit der Partei kann aber nicht unbeschränkt lange aufrechterhalten werden. Die lückenlose Überwachung des Posteinganges verlangt vom potentiellen Adressaten einer behördlichen Sendung, dass er seine Post regelmässig, spätestens jeweils nach sieben Tagen, kontrolliert. Eine Zurückbehaltung durch die Post über sieben Tage hinaus ist zwar möglich, geht aber auf Kosten der Rechtsmittelfrist. Ein Rückbehaltungsauftrag stellt keine genügende Vorkehrung dar, die verfahrensrechtliche Obliegenheit, dafür besorgt zu sein, dass eine behördliche Zustellung tatsächlich erfolgen kann, wahrzunehmen (BGer 2C\_272/2020, E. 3.2 m.w.H.).

Vom Betroffenen kann aber nicht erwartet werden, dass er bei einem hängigen Verfahren über Jahre hinweg in jedem Zeitpunkt erreichbar sein und auch längere Ortsabwesenheiten der Behörde melden muss, um keinen Rechtsnachteil zu erleiden. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird diesbezüglich eine Aufmerksamkeitsdauer von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung der Behörde als vertretbar erachtet (BGer 2C\_272/2020, E. 3.2 m.w.H.). Liegt jedoch

der letzte Kontakt mit der Behörde längere Zeit zurück, so kann nicht mehr von einer Zustellfiktion ausgegangen werden. Den am Verfahren Beteiligten trifft sodann eine Empfangspflicht, die darin besteht, dass dieser für die Behörde erreichbar sein muss, was zur Folge hat, dass Adressänderungen und länger dauernde Abwesenheiten der Behörde gemeldet werden müssen. Eine Abwesenheit von wenigen Wochen kann der Partei diesfalls nicht entgegengehalten werden (BGer 2P.120/2005).

### 4.3 Spezialfälle

Enthält eine Empfängeradresse den Vermerk „postlagernd“, werden Postsendungen während einem Monat aufbewahrt. Gleichwohl gilt für den Zustellzeitpunkt die siebentägige Abholfrist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 36, BGer 5P.425/2005, E. 3.3). Auch bei einem Rückbehalteauftrag gilt die siebentägige Zustellfiktion (BGer 2C\_565/2012, E. 2).

Auch bei einem Nachsendeauftrag ins Ausland ist bei eingeschriebener Sendung eine 7-tägige Abholungsfrist anzunehmen. Diese Frist beginnt am Tag, welcher der Ausführung des Nachsendeauftrags ins Ausland durch die Schweizer Post folgt (VGE VG.2014.227). Kann eine eingeschriebene Sendung nicht zugestellt werden und wird sie deshalb nochmals mittels B-Post zugestellt, ist beim zweiten Versand der Vermerk anzubringen, dass zuvor bereits mit eingeschriebener Post ein Zustellungsversuch unternommen worden sei (TVR 2003 Nr. 17 E. 5d).

Es ergeben sich somit nach der geltenden Rechtsprechung für den Zustellzeitpunkt bei eingeschriebenen Sendungen folgende Grundsätze (sofern die Sendung nicht früher abgeholt wird):

- |  |   |
|--|---|
| — Eingeschriebene Sendung:   | Sendung gilt mit Ablauf der siebentägigen Abholfrist als zugestellt.  |
| — Eingeschriebene Sendung in ein Postfach:                               | Sendung gilt mit Ablauf der siebentägigen Abholfrist als zugestellt.  |
| — Eingeschriebene Sendung an eine Adresse lagernd:                       | (Zustellfiktion) am letzten Tag der einen Monat dauernden Abholfrist. |
| — Eingeschriebene Sendung; Post wurde beauftragt, Post zurückzubehalten: | Sendung gilt mit Ablauf der siebentägigen Abholfrist als zugestellt.  |

Erteilt die steuerpflichtige Person der Post AG einen Nachsendeauftrag, einen Rückbehaltungsauftrag oder eine ähnliche Anweisung, die in den üblichen Zustellvorgang eingreift, so hat sie etwaige Fehlleistungen der Post selber zu vertreten (BGer 2C\_272/2020, E. 3.3). Die Post gilt in solchen Konstellationen als Hilfsperson im Sinn von Art. 101 OR, weshalb ihr Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person, welche den entsprechenden Auftrag erteilt hat, angerechnet wird (BGer 2C\_272/2020, E. 3.3). Dies gilt auch dann, wenn die Steuervertreterin der steuerpflichtigen Person die Post als Hilfsperson einsetzt (BGer 2C\_272/2020, E. 3.3).

## 5. A-Post Plus

Bei dieser Versandmethode werden Briefe konventionell in uneingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste; entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert.

Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind "A-Post Plus"-Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Das Bundesgericht erachtete den Zustellnachweis durch einen Track & Trace-Auszug als rechtsgenügend (BGE 2C\_430/2009; seither mehrmals bestätigt, so z.B. BGE 2C\_68/2014, Erw. 2.3).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteht eine natürliche Vermutung für die ordnungsgemässe Zustellung mittels A-Post-Plus-Verfahren (BGer 2C\_195/2018, E. 2.2; BGer 2C\_694/2018, E. 2.5). Mittels der Funktionalität "Track & Trace" kann die Sendung nachverfolgt und der Zustellzeitpunkt bestimmt werden (BGer 2C\_16/2019, E. 3.2.2).

## 6. Zustellungsort

Zustellungsort für Korrespondenz und Entscheide ist bei natürlichen Personen in der Regel der Wohnort, wobei es sich regelmässig um jenen Ort handelt, den der Steuerpflichtige gegenüber der Steuerbehörde kundgetan hat.

Wechselt er (oder sein Vertreter) seinen Zustellungsort, ohne die Steuerbehörden darüber in Kenntnis zu setzen, kann die Steuerbehörde weiterhin gültige Zustellungen an den ihr bekannten (alten Ort) vornehmen. Der Steuerpflichtige hat dann dafür besorgt zu sein, dass er von diesen gültigen Zustellungen Kenntnis erlangt.

Teilt ein Steuerpflichtiger eine Zustelladresse mit, ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, diese Mitteilung zu berücksichtigen. Der Behörde steht es nur dann frei, unter mehreren Adressen eine auszuwählen, wenn der Empfänger selbst mehrere Adressen bekannt gab (Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss. St. Gallen 1994, S. 179).

## 7. Zustellung bei gültiger Vertretung

Die Zustellung bei Vertretung ist in der Steuerpraxis unter StP 151 Nr. 1 beschrieben.

## 8. Zustellung von Veranlagungsentscheiden ins Ausland

Die Zustellung von Veranlagungsentscheiden ins Ausland ist in der Steuerpraxis unter StP 151 Nr. 1 dargestellt.

## 9. Widerruf von Veranlagungsverfügungen

Den Steuerpflichtigen eröffnete, jedoch noch nicht rechtskräftige Veranlagungsverfügungen können von der Veranlagungsbehörde während der Rechtsmittelfrist widerrufen werden, ohne dass besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen.