

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Universität Zürich von G.Biaggini, O.Diggelmann, T.Gächter, A.Glaser,  
A.Griffel, C.Kaufmann, H.Keller, R.Kiener, A.Kley, R.Matteotti,  
D.Moeckli, M.Oesch, J.Reich, M.Simonek und F.Uhlmann

Gregor Gassmann

# Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Literaturverzeichnis .....	XXI
Materialienverzeichnis .....	XXXI
Dokumentenverzeichnis .....	XXXIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXXV

## **1. Kapitel: Einführung und Grundlagen .....** 1

§ 1 Einführung .....	1
A. Einleitung .....	1
B. Problematik und Fragestellung .....	3
§ 2 Grundlagen .....	5
A. Das Wesen der Verfügung im eidgenössischen Steuerrecht .....	5
I. Bundesweiter Begriff der Verfügung nach VwVG mit Ausstrahlung auf das kantonale Recht .....	5
II. Funktionen der Verfügung .....	7
B. Die Zustellung als Element der Eröffnung der Verfügung .....	8
I. Begriff und Funktion der Eröffnung .....	8
II. Anforderungen an die Eröffnung im Allgemeinen .....	9
1. Eröffnung an die Parteien .....	9
2. Form der Eröffnung .....	10
3. Bezeichnung als Verfügung .....	12
4. Begründung .....	12
5. Rechtsmittelbelehrung .....	13
6. Sprache .....	13
III. Die Zustellung der Verfügung im Besonderen .....	14
1. Einheitlicher Begriff der Zustellung im Bundesrecht .....	14
2. Zustellung als Ausgangspunkt des Fristenlaufs .....	15
3. Zustellungsadressatinnen .....	18
4. Zulässige Zustellungsarten .....	18
a. Bei schriftlicher Eröffnung .....	18
b. Bei elektronischer Eröffnung .....	20
c. Bei der Eröffnung durch amtliche Publikation .....	21
5. Mangelhafte Zustellung .....	22

a.	Begriff.....	22
b.	Keine Nachteile aus mangelhafter Eröffnung .....	22
c.	Beginn der Rechtsmittelfrist .....	24
(1)	Tatsächliche Kenntnismahme als Grundsatz .....	24
(2)	Schranke des Rechtsmissbrauchs .....	25
C.	Der Beweis im Zusammenhang mit Zustellungsfragen.....	26
I.	Beweisführungslast .....	26
II.	Beweiswürdigung.....	28
1.	Freie Beweiswürdigung.....	28
2.	Natürliche Vermutung.....	29
3.	Beweismass .....	31
a.	«Volle Überzeugung» als Regelbeweismass.....	31
b.	Überwiegende Wahrscheinlichkeit in Ausnahmefällen.....	31
III.	Beweislastverteilung .....	32
<b>2. Kapitel: Postalische Zustellung .....</b>	<b>35</b>	
§ 3	Überblick über die Dienstleistungen der Post .....	35
A.	Vorbemerkung .....	35
B.	Postalische Zustellungsarten .....	35
I.	Eingeschriebene Sendung.....	35
II.	Einfache Sendung.....	36
1.	A- und B-Post.....	36
2.	A-Post Plus .....	37
C.	Weitere Dienstleistungen .....	37
I.	Postfach.....	37
II.	Nachsendung .....	38
III.	Postrückbehalt .....	39
IV.	Postlageradresse .....	40
V.	Digitaler Posteingang .....	40
VI.	Zustellungsvereinbarung .....	40
§ 4	Bestimmung des Zustellungsdomizils.....	41
A.	Bezeichnung einer postalischen Zustelladresse .....	41
B.	Verwendung einer bezeichneten Zustelladresse .....	43
I.	Grundsatz .....	43
II.	Mehrere Zustelladressen.....	43
1.	Wahlrecht der Behörde .....	43
2.	Kontinuität.....	44
C.	Folgen der Verwendung der falschen Zustelladresse .....	45

§ 5 Zustellung durch eingeschriebene Sendung .....	46
A. Allgemeines .....	46
I. Überblick .....	46
II. Kreis der empfangsberechtigten Personen .....	46
1. Keine explizite Regelung im VwVG .....	46
2. Harmonisierter Begriff der empfangsberechtigten Personen in den Verfahrensgesetzen des Bundes .....	48
3. Konkretisierung des Begriffs der empfangsberechtigten Personen .....	50
a. Haushaltsgenossen .....	50
b. Angestellte .....	51
c. Andere zum Empfang bevollmächtigte Personen .....	53
B. Tatsächliche Zustellung .....	53
I. Überblick .....	53
II. Aushändigung an der Zustelladresse .....	54
1. Handhabung durch die Post .....	54
2. Verfahrensrechtliche Wirkung .....	55
a. Rechtsgültige Zustellung durch Aushändigung an eine empfangsberechtigte Person .....	55
b. Folgen der Aushändigung an eine nicht empfangsberechtigte Person .....	56
(1) Problematik .....	56
(2) Risikosphäre der verfügenden Steuerbehörde .....	57
(3) Mangelhaftigkeit der Zustellung .....	57
3. Beweis der tatsächlichen Zustellung .....	60
a. Natürliche Vermutung .....	60
b. Umstossen der natürlichen Vermutung .....	62
III. Aushändigung auf der Poststelle .....	64
1. Handhabung durch die Post .....	64
2. Verfahrensrechtliche Wirkung .....	65
a. Rechtsgültige Zustellung durch Aushändigung auf der Poststelle .....	65
b. Aushändigung an bevollmächtigte Person im Besonderen ...	66
3. Beweis der tatsächlichen Zustellung .....	67
IV. Fazit .....	68
C. Zustellungsfiktion .....	69
I. Zustellungsfiktion im Allgemeinen .....	69
1. Vorbemerkung .....	69
2. Begriff der Zustellungsfiktion .....	69
3. Notwendigkeit der Zustellungsfiktion .....	70

4.	Interessenabwägung im Spannungsfeld zwischen Eröffnungs- und Empfangspflicht.....	71
a.	Eröffnungspflicht.....	71
b.	Empfangspflicht.....	71
c.	Interessenabwägung.....	72
	(1) Bei kurzer Abwesenheit.....	73
	(2) Bei längerer Abwesenheit.....	74
	(3) Verfahrensdauer.....	75
5.	Regelung der Zustellungsfiktion für das Verwaltungsverfahren....	76
a.	Vorbemerkung.....	76
b.	Missglückte Formulierung von Art. 20 Abs. 2 <sup>bis</sup> VwVG.....	76
c.	Tatsächlicher Regelungsgehalt von Art. 20 Abs. 2 <sup>bis</sup> VwVG.....	77
	(1) Vorbemerkung.....	77
	(2) Verhinderung übermässiger Zustellungsverzögerung ..	77
	(3) Verhinderung aktiver Annahmeverweigerung.....	78
II.	Zustellungsfiktion aufgrund aktiver Annahmeverweigerung.....	80
1.	Übersicht.....	80
2.	Kreis der Personen, deren Handlungen eine Zustellungsfiktion auszulösen vermögen.....	80
a.	Vorbemerkung.....	80
b.	Verfügungsadressatin.....	81
c.	Spezifisch bevollmächtigte Dritte.....	81
d.	Empfangsberechtigte Dritte.....	82
	(1) Vorbemerkung.....	82
	(2) Frühere Praxis des Bundesgerichts.....	82
	(3) Kritik an der früheren Praxis.....	83
	(4) Erforderlichkeit einer spezifischen Vollmacht der Adressatin.....	85
e.	Andere Dritte.....	87
3.	Annahmeverweigerung.....	87
a.	Begriff der aktiven Annahmeverweigerung.....	87
b.	Abgrenzung zu einer blossen Verzögerung der Zustellung... 88	
c.	Abgrenzung zu einer nachträglichen Negierung der Zustellung.....	90
4.	Treuwidrigkeit der Annahmeverweigerung.....	90
5.	Beweis der aktiven Annahmeverweigerung.....	91
a.	Vorbemerkung.....	91
b.	Annahmeverweigerung durch Empfängerin bestätigt.....	92
c.	Annahmeverweigerung nur durch Postboten bestätigt.....	92
6.	Zeitpunkt des Eintritts der Wirkung der Zustellungsfiktion.....	93
7.	Fazit und Würdigung.....	93
III.	Zustellungsfiktion aufgrund unterbliebener Abholung.....	95

1.	Vorbemerkung.....	95
2.	Erfolgloser Zustellungsversuch .....	95
	a.    Notwendigkeit eines erfolglosen Zustellungsversuchs als Grundsatz.....	95
	b.    Sonderfälle bei besonderen Zustelladressen oder Vereinbarungen mit der Post.....	96
	(1)  Vorbemerkung.....	96
	(2)  Postfach.....	96
	(3)  Postrückbehalt und Zustellungsvereinbarung.....	97
	(4)  Postlageradresse .....	98
	(5)  Nachsendung.....	99
3.	Hinterlegung einer Abholungseinladung .....	99
	a.    Notwendigkeit der Hinterlegung nach gescheitertem Zustellungsversuch .....	99
	b.    Beweis der tatsächlichen Hinterlegung.....	101
	(1)  Allgemeines .....	101
	(2)  Praxis des Bundesgerichts: Natürliche Vermutung der korrekten Hinterlegung .....	101
	(3)  Kritik in der Lehre.....	102
	(4)  Interessenabwägung hinsichtlich der Beweiskraft der Hinterlegungsbestätigung.....	103
	(a)  Vorbemerkung.....	103
	(b)  Zumutbarkeit der Beschaffung anderer Beweismittel durch Behörden .....	104
	(c)  Wille des Gesetzgebers .....	104
	(d)  Verlässlichkeit der Hinterlegungsbestätigung .....	105
	(e)  Widerlegbarkeit der natürlichen Vermutung.....	106
	(f)  Fazit.....	107
4.	Ablauf der siebentägigen Frist.....	107
	a.    Notwendigkeit der Ansetzung einer Abholfrist.....	107
	b.    Einheitliche Geltung der siebentägigen Frist .....	109
	(1)  Vorbemerkung.....	109
	(2)  Zustellung an der Wohn- bzw. Geschäftsadresse .....	110
	(3)  Postfachzustellung.....	110
	(4)  Postrückbehalt .....	111
	(5)  Postlageradresse .....	112
	(6)  Fazit.....	113
	c.    Handhabung der Frist.....	113
5.	Zustellungswahrscheinlichkeit.....	114
	a.    Vorbemerkung .....	114
	b.    Kenntnis von der Existenz eines Verfahrensverhältnisses ..	115
	c.    Zeitspanne seit der letzten Verfahrenshandlung.....	116
6.	Zeitpunkt des Eintritts der Wirkung der Zustellungsfiktion.....	118

7. Fazit und Würdigung .....	118
D. Würdigung der geltenden Rechtslage.....	119
§ 6 Zustellung durch einfache Sendung .....	121
A. Überblick .....	121
B. Tatsächliche Zustellung .....	122
I. Allgemeines.....	122
II. Briefkasten und Postfach.....	123
1. Zustellung durch Hinterlegung im Allgemeinen.....	123
2. Samstagzustellungen im Besonderen.....	124
a. Problemstellung .....	124
b. Bundesgerichtliche Rechtsprechung .....	125
c. Kritik.....	125
(1) Vorbemerkung.....	125
(2) Ordentlicher Eintritt der Verfügung in den Machtbereich der Adressatin am Wochenende fraglich .....	126
(3) Treuwidriges Verhalten der zustellenden Behörde.....	127
(4) Lösungsansatz: Zustellungszeitpunkt am ersten auf den Samstag folgenden Werktag .....	128
d. Regelung <i>de lege ferenda</i> .....	129
III. Postlageradresse .....	130
IV. Nachsendung .....	131
V. Postrückbehalt .....	131
VI. Zustellungsvereinbarung .....	133
C. Beweis der tatsächlichen Zustellung .....	135
I. Beweisführungslast und natürliche Vermutung der gültigen Zustellung im Allgemeinen .....	135
II. Keine natürliche Vermutung der tatsächlichen Zustellung bei blossem Vorliegen einer Versandbestätigung.....	137
III. Natürliche Vermutung der tatsächlichen Zustellung aufgrund der Bescheinigung des mehrfachen Versands.....	139
IV. Natürliche Vermutung der tatsächlichen Zustellung einer A-Post Plus Sendung aufgrund der Zustellungsbestätigung .....	141
1. Vorbemerkung .....	141
2. Argumentation des Bundesgerichts und deren Auswirkung .....	142
a. Analogie zur Hinterlegung der Abholungseinladung.....	142
b. Auswirkung der natürlichen Vermutung.....	143
3. Mängel der bundesgerichtlichen Praxis .....	145
a. Fehlender Interessenausgleich als Grundproblem .....	145
b. Praxis schafft Rechtsunsicherheit.....	147

c.	Ungerechtfertigte natürliche Vermutung.....	148
(1)	Fehlende Verlässlichkeit der Zustellungs- bestätigung.....	148
(2)	Ungerechtfertigte Analogie zur Hinterlegung einer Abholungseinladung.....	152
(3)	Zumutbarkeit der Beibringung besserer Beweismittel.....	154
d.	Faktische Beweislast hinsichtlich einer negativen Tatsache.....	154
4.	Folgerung.....	155
D.	Zustellungsfiktion.....	156
I.	Vorbemerkung.....	156
II.	Zustellungsfiktion bei Verhinderung der Zustellung.....	157
1.	Vorbemerkung.....	157
2.	Verhältnismässigkeit der Zustellungsfiktion.....	158
3.	Art. 20 Abs. 2 <sup>bis</sup> VwVG als ausreichende gesetzliche Grundlage für eine Zustellungsfiktion.....	159
a.	Vorbemerkung.....	159
b.	Grammatikalische Auslegung.....	159
c.	Historische Auslegung.....	160
d.	Systematische Auslegung.....	162
e.	Teleologische Auslegung.....	162
f.	Fazit.....	163
III.	Zustellungsfiktion bei Verzögerung der Zustellung.....	164
1.	Vorbemerkung.....	164
2.	Argumentation des Bundesgerichts und deren Auswirkung.....	164
a.	Fiktion der Zustellung am hypothetischen Zugangstag.....	164
(1)	Konstellationen mit Postrückbehalt.....	164
(2)	Konstellationen mit Zustellungsvereinbarung.....	166
b.	Wirkung der aktuellen Rechtsprechung.....	167
3.	Mängel der bundesgerichtlichen Praxis.....	168
a.	Vorbemerkung.....	168
b.	Umfang des Machtbereichs und der Empfangspflicht nicht im Belieben der verfügenden Behörde.....	169
(1)	Einheitliche Definition des Machtbereichs.....	169
(2)	Keine einseitige Ausdehnung der Empfangspflicht durch die verfügende Behörde.....	171
c.	Fehlen einer ausreichenden Grundlage für die Fiktion der Zustellung am hypothetischen Zugangstag.....	173
(1)	Vorbemerkung.....	173
(2)	Keine Stütze in der jeweils zitierten Rechtsprechung.....	173
(3)	Keine ausreichende gesetzliche Grundlage.....	175

d.	Keine sachliche Rechtfertigung der Fiktion der Zustellung am hypothetischen Zugangstag .....	176
e.	Mangelhafte Aufzeichnung im Sendungsverfolgungssystem verhindert einheitliche Praxis.....	177
f.	Mangelnde Praktikabilität .....	178
4.	Alternativen für die Handhabung der Zustellungsfiktion.....	179
5.	Folgerung.....	181
E.	Würdigung der geltenden Rechtslage.....	182
§ 7	Sonderfragen.....	184
A.	Mehrfache Zustellung .....	184
I.	Vorbemerkung.....	184
II.	Anwendbare Grundsätze .....	185
III.	Zustellung einer Kopie mit Hinweis auf die Erstzustellung .....	186
IV.	Kommentarlose Zweitzustellung .....	187
1.	Vorbemerkung.....	187
2.	Zweitzustellung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist.....	187
3.	Zweitzustellung vor Ablauf der Rechtsmittelfrist .....	188
a.	Zweiter Versand nach der ersten Zustellung .....	188
b.	Zweiter Versand vor der ersten Zustellung .....	189
B.	Zustellung ins Ausland.....	191
I.	Vorbemerkung.....	191
II.	Völkerrechtliche Grundlage .....	191
III.	Ausländische Zustelladresse.....	194
1.	Zeitpunkt der tatsächlichen Zustellung .....	194
2.	Zustellungsfiktion.....	194
3.	Beweis der Zustellung .....	195
IV.	Nachsendung ins Ausland .....	196
C.	Zustellung durch postalische Übermittlung eines elektronischen Datenträgers .....	197
I.	Vorbemerkung.....	197
II.	Praxis des Bundesverwaltungsgerichts .....	198
III.	Würdigung der Rechtsprechung .....	199
D.	Verarbeitungsdienstleistungen der Post oder einer Drittanbieterin .....	201
I.	Vorbemerkung.....	201
II.	Postfachleerung .....	201
III.	Digitaler Posteingang .....	202
IV.	Verarbeitungsdienstleistung einer Drittanbieterin .....	203

---

<b>3. Kapitel: Zustellung ohne physische Übermittlung .....</b>	<b>205</b>
§ 8 Elektronische Zustellung .....	205
A. Allgemeines .....	205
B. Voraussetzungen für eine elektronische Zustellung .....	207
I. Schriftliches Einverständnis der Adressatin .....	207
II. Wahl der elektronischen Zustellung durch die Behörde .....	207
III. Zulässige Zustellungsart .....	211
1. Zustellplattformen .....	211
a. Anforderungen .....	211
b. Ausgestaltung .....	213
2. Andere elektronische Übermittlungsarten .....	214
C. Tatsächliche Zustellung .....	214
I. Eintritt in den Machtbereich .....	214
1. Zustellungszeitpunkt .....	214
2. Berechtigte Personen .....	215
II. Beweis der tatsächlichen Zustellung .....	216
D. Zustellungsfiktion .....	218
I. Gesetzliche Grundlage .....	218
1. Notwendigkeit einer formalgesetzlichen Grundlage .....	218
2. Auslegung von Art. 20 Abs. 2 <sup>bis</sup> VwVG .....	219
II. Anwendungsfälle .....	221
1. Vorbemerkung .....	221
2. Zustellungsfiktion aufgrund unterbliebenen Herunterladens .....	221
a. Zustellungsversuch über eine anerkannte Zustellplattform .....	221
(1) Zustellung in ein elektronisches Postfach .....	221
(2) Beweis des Zustellungsversuchs .....	222
b. Möglichkeit der Kenntnisnahme .....	224
c. Ablauf der siebentägigen Frist .....	224
d. Zustellungswahrscheinlichkeit .....	225
3. Zustellungsfiktion aufgrund aktiver Annahmeverweigerung .....	226
E. Ausblick auf das BEKJ .....	227
I. Überblick .....	227
II. Ablauf und Beweis der tatsächlichen Zustellung .....	229
III. Zustellungsfiktion .....	230
IV. Massnahmen zur Förderung der elektronischen Zustellung .....	231
1. Vorbemerkung .....	231
2. Anspruch auf elektronische Zustellung .....	231
3. Pflicht zur elektronischen Zustellung .....	233

F.	Würdigung der geltenden und künftigen Rechtslage.....	234
§ 9	Ediktalzustellung .....	235
A.	Amtliche Publikation als ausserordentliche Eröffnung .....	235
B.	Anwendungsfälle .....	237
I.	Unbekannter Aufenthalt .....	237
II.	Aufenthalt im Ausland .....	238
1.	Art. 36 Bst. b VwVG.....	238
a.	Allgemeines .....	238
b.	Staatsvertraglich gestützte direkte postalische Zustellung ..	239
c.	Konsularische Zustellung.....	240
d.	Generell keine diplomatischen Zustellungen im Steuerrecht .....	242
e.	Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustellungs- domizils in der Schweiz .....	243
2.	Spezialgesetzliche Bestimmungen.....	246
a.	Art. 116 DBG.....	246
b.	Art. 14 StAhiG.....	248
III.	Massenverfahren .....	249
1.	Viele Parteien .....	249
2.	Unbekannte Parteien.....	251
3.	Art. 14a StAhiG.....	252
IV.	Zulässige Publikation .....	252
V.	Unzulässige Publikation .....	252
C.	Würdigung der geltenden Rechtslage.....	253
<b>4. Kapitel: Zusammenfassung .....</b>	<b>255</b>	
§ 10	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	255
A.	Zustellung durch eingeschriebene Sendung .....	255
B.	Zustellung durch einfache Sendung .....	257
C.	Elektronische Zustellung.....	259
D.	Ediktalzustellung.....	261
Anhänge .....		263