

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_827/2015, 2C\_828/2015

Urteil vom 3. Juni 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte

A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern 2011  
Direkte Bundessteuer 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 22. Juni 2015.

Sachverhalt:

A.

A.\_\_\_\_\_ hat Wohnsitz in St. Petersburg (Russland) und ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses im Kanton Zürich. Für die Steuerperiode 2011 wurde er am 16. April 2013 ermessensweise eingeschätzt, da er keine Steuererklärung eingereicht hatte (Einkommen direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuer: Fr. xxx.--, satzbestimmend Fr. xxx.--; Vermögen Fr. xxx.--, satzbestimmend Fr. xxx.--). Der zuständige Steuerkommissär hatte A.\_\_\_\_\_ mit einem am 5. März 2013 per normaler Post an seine russische Adresse versandten Schreiben aufgefordert, bis zum 5. April 2013 einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu bezeichnen, ansonsten Zustellungen entweder durch öffentliche Bekanntmachung ersetzt oder mit gleicher Wirkung unterbleiben würden. Da der Pflichtige kein Zustellungsdomizil bezeichnete, wurde der Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid vom 16. April 2013 androhungsweise zu den Akten gelegt. Mit einem auf den 20. April 2013 datierten und dem Steueramt am 6. Mai 2013 zugegangenen Schreiben gab der Pflichtige kund, dass er die Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustellungsempfängers zu spät erhalten, und dagegen "Einspruch" erhebe. Der Steuerkommissär stufte das Schreiben als Einsprache gegen den Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid vom 16. April 2013 ein und wies diese am 17. Oktober 2013 ab.

B.

B.a. Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 18. November 2013 Beschwerde bzw. Rekurs an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Dieses forderte ihn am 28. November 2013 zur Bezeichnung eines Zustelldomizils in der Schweiz auf, worauf A.\_\_\_\_\_ beantragte, die Korrespondenz über das schweizerische Konsulat zu führen. Eine Zustelladresse in der Schweiz nannte er nicht. Mit Entscheid vom 27. Mai 2014 wies das Steuerrekursgericht Beschwerde und Rekurs ab, soweit es

darauf eintrat, und stellte fest, dass die Veranlagungsverfügung bzw. der Einschätzungsentscheid vom 16. April 2013 (betreffend direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuer 2011) in Rechtskraft erwachsen seien. Es erwog, die Eingabe vom 20. April 2013 hätte mangels erkennbarem Anfechtungswillen nicht als Einsprache behandelt werden dürfen, weshalb die Veranlagungsverfügung bzw. der Einschätzungsentscheid vom 16. April 2013 nach unbenutztem Ablauf der Einsprachefrist in Rechtskraft erwachsen sei. Der Entscheid wurde dem Pflichtigen mangels inländischer Zustelladresse am 30. Mai 2014 ohne Postversand durch Ablage in den Akten mitgeteilt; am 6. Juni 2014 wurde ihm der Entscheid gegen Empfangsbestätigung persönlich übergeben. Mit einer auf den 30. Juni 2014 datierten, am 3. Juli 2014 der Schweizerischen Post übergebenen Eingabe erhob A. \_\_\_\_\_ Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Mit Postversand vom 10. Juli 2014 ging eine korrigierte Fassung der Beschwerdeschrift ein. Das Verwaltungsgericht forderte A. \_\_\_\_\_ mit einem an seine Adresse in St. Petersburg adressierten Schreiben vom 8. Juli 2014 auf, ein Zustelldomizil in der Schweiz zu bezeichnen, andernfalls die Mitteilungen per Publikation im Amtsblatt zugestellt würden. Ein Zustelldomizil wurde nicht bezeichnet. Mit einer am 5. September 2014 im kantonalen Amtsblatt veröffentlichten Verfügung vom 1. September 2014 forderte das Verwaltungsgericht A. \_\_\_\_\_ auf, ein Zustelldomizil in der Schweiz zu bezeichnen und einen Kostenvorschuss zu bezahlen. In der Folge bezahlte der Pflichtige den Vorschuss und gab eine Zustelladresse in Zürich an. Mit Verfügung vom 24. November 2014 trat das Verwaltungsgericht auf die Beschwerden infolge Verspätung nicht ein. Auf Beschwerde von A. \_\_\_\_\_ hin hob das Bundesgericht mit den Urteilen 2C\_99/2015, 2C\_100/2015 vom 2. Juni 2015 das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24. November 2014 auf und wies die Sache zur materiellen Behandlung an diese Vorinstanz zurück.

B.b. Mit Urteil vom 22. Juni 2015 vereinigte das Verwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2011 und betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2011 und wies die Beschwerden von A. \_\_\_\_\_ ab, soweit darauf eingetreten wurde.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 14. September 2015 beantragt A. \_\_\_\_\_, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 2015 betreffend die direkte Bundessteuer 2011 sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2011 sei aufzuheben und die Sache sei an die Vorinstanz, eventualiter an das kantonale Steueramt, zur Neuurteilung zurückzuweisen. Es sei festzustellen, dass die Zustellung der beiden Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 weder am 16. April 2013 noch am 25. Mai 2013, sondern am 15. November 2013 erfolgt sei. Seine Einsprachen gegen die Verfügungen des kantonalen Steueramtes vom 5. März und vom 3. Juli 2014 [recte: 2013] betreffend Bezeichnung eines Vertreters seien zur Behandlung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 17. Oktober 2013 sei aufzuheben und seine Einsprache vom 16. Dezember 2013 gegen die Verfügungen des Steueramtes vom 16. April 2013 seien von diesem zu behandeln. Die vom Steuerrekursgericht und Verwaltungsgericht erhobenen Gerichtsgebühren seien zurückzuerstatten und ihm sei für die Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- zuzusprechen.

Die Vorinstanz, das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. In einer weiteren Eingabe beantragt der Beschwerdeführer den Beizug der Vorakten des kantonalen Steueramtes und des städtischen Steueramtes.

Erwägungen:

1.

1.1. Der Beschwerdeführer hat frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen nicht unter den Ausschlussgrund von Art. 83 lit. m BGG fallenden Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz mit je einem separaten Dispositiv betreffend die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern. Die in einer Eingabe eingereichte Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, die je einen Antrag für die beiden nach Steuerhoheit und Verfahren zu differenzierenden Steuern (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262) enthält, ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14] sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; Urteile 2C\_693/2014, 2C\_694/2014 vom 4. März 2015 E. 1.2). Das Bundesgericht hat dementsprechend zwei Dossiers angelegt. Da beide Steuerarten auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselbe

Rechtsfrage im Sinne der rechtlichen Wirkungen der Eröffnungen in den unterinstanzlichen Verfahren stellt, sind die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis, vgl. auch Urteile 2C\_182/2014, 2C\_183/2014 vom 26. Juli 2014 E. 1).

1.2. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch das angefochtene Urteil besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Er ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist, unter Vorbehalt der nachstehenden Erwägungen 1.3 und 1.4, einzutreten.

1.3. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht kann indessen nur sein, was bereits Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder richtigerweise hätte sein sollen (BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 463; 133 II 35 E. 2 S. 38; Urteil 2C\_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3). Der angefochtene Entscheid beschränkt sich auf die Frage, ob die Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuer 2011 dem Beschwerdeführer rechtsgültig eröffnet und mangels fristgerechter Anfechtung in Rechtskraft erwachsen sind; er enthält keine materielle Eventualbegründung. Der Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bleibt demnach auf diese Fragen beschränkt (BGE 139 II 233 E. 3.2 S. 236). Soweit die Anträge in der Beschwerdeschrift an das Bundesgericht über diesen Streitgegenstand hinausgehen, ist darauf nicht einzutreten (Art. 99 Abs. 2 BGG).

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem DBG, auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das

Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C\_693/2014 / 2C\_694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

## 2.

Der Beschwerdeführer rügt, sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei vom kantonalen Steueramt systematisch verletzt worden. Die Zustellung einer Verfügung mit drakonischer Strafandrohung sei offensichtlich (völker) rechtswidrig. Die Vorinstanz rechtfertige in ihrem Urteil ihre Praxis damit, dass nur die Hoheitsrechte des betroffenen Staates verletzt worden seien und sich nur dieser beklagen könne, nicht aber der betroffene Zustellungsadressat. Durch die in § 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG/ZH) statuierte Sanktion - Eröffnung durch Aktenablage - hätten ihm alle Vorinstanzen das rechtliche Gehör mehrfach verweigert. Zudem sei er als Auslandschweizer diskriminiert worden, indem die Fristen verkürzt worden seien: Gemäss bundesgerichtlicher Zustellfiktion gelte eine Sendung am 7. Tag nach Benachrichtigung durch die Post als zugestellt; bei im Ausland wohnhaften Personen gelte die fiktive Zustellung bereits am Tage der Aktenablage als erfolgt. Die vom Steuerrekursgericht und der Vorinstanz erhobenen Gerichtsgebühren seien zurückzuerstatten und ihm sei eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- für die Verfahren auszurichten. Durch das rechtswidrige Verhalten der Vorinstanzen sei er gezwungen worden, mehrmals nach Zürich zu reisen.

2.1. Die Vorinstanz erwog, die Eröffnung der Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern 2011 habe auf Grund der Weigerung des Beschwerdeführers, trotz einer direkt postalisch ins Ausland zugestellten Aufforderung ein Zustellungsdomizil in der Schweiz zu bezeichnen, gültig per Aktenablage erfolgen

können. Die in Unkenntnis dieser Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide am 20. April 2013 eingereichte Eingabe des Beschwerdeführers habe sich nur gegen die Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustellungsdomizils, nicht jedoch gegen diese Entscheide gerichtet, weshalb diese spätestens am 25. Juni 2013 unangefochten in Rechtskraft erwachsen seien. Das Steuerrekursgericht habe somit zu Recht die bereits nach pflichtgemäßem Ermessen rechtskräftig veranlagten bzw. eingeschätzten Steuerfaktoren keiner erneuten materiellen Prüfung unterzogen.

2.2. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist, ob die Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern dem Beschwerdeführer gegenüber gültig per Aktenablage eröffnet werden konnten (oben, E. 1.3).

2.3. Zu prüfen ist vorab, ob das kantonale Steueramt den Beschwerdeführer rechtsgültig zur Bezeichnung eines schweizerischen Zustellungsdomizils verpflichten konnte.

#### 2.3.1. Direkte Bundessteuer

Gemäss Art. 118 DBG kann die Steuerbehörde von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet.

#### 2.3.2. Staats- und Gemeindesteuer

Ebenso sieht § 128 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) in zulässiger kantonaler Erweiterung der harmonisierungsrechtlich verankerten Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen (Art. 1 Abs. 3 StHG; Urteile 2C\_99/2015 vom 2. Juni 2015, 2C\_100/2015 E. 4.5; ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. 2002, N. 47 zu Art. 42 StHG) vor, dass ein Steuerpflichtiger mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland zur Bezeichnung eines Vertreters in der Schweiz verpflichtet werden kann.

2.3.3. Die mit Schreiben vom 5. März 2013 an den Beschwerdeführer als Eigentümer einer Liegenschaft in der Schweiz durch das kantonale Steueramt versandte Aufforderung zur Bezeichnung eines schweizerischen Zustellungsdomizils beruht demnach auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage (zur Notwendigkeit einer genügenden gesetzlichen Grundlage für die Verpflichtung zur Bezeichnung eines schweizerischen Zustellungsdomizils Gutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000, Ziff. 2, in: VPB 66 Nr. 128; zur Entstehungsgeschichte von Art. 11b VwVG Botschaft des Bundesrates vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001 4404).

### 3.

Zu prüfen ist weiter, ob die Aufforderung zur Bezeichnung eines schweizerischen Zustellungsdomizils vom 5. März 2013 dem Beschwerdeführer rechtsgültig eröffnet worden ist.

3.1. Die Eröffnung ist eine einseitige empfangs-, aber nicht annahmbedürftige Rechtshandlung, welche dem Empfänger die Kenntnisnahme der Verfügung ermöglicht (UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, in: Praxiskommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2016, N. 5 zu Art. 34 VwVG; ZWEIFEL, a.a.O., N. 27 zu Art. 41 StHG). Die Vorschriften über die Eröffnung sind zahlreich und verfolgen unterschiedliche Zwecke; ihre Missachtung begründet denn auch Rechtsmängel verschiedenen Schweregrads, die, je nach Art der verletzten Vorschrift, nur von einem bestimmten Adressatenkreis oder von jedermann geltend gemacht werden können und von Amtes wegen zu beachten sind (vgl. die Übersicht bei DONZALLAZ, La notification en droit interne suisse, 2002, N. 1149 ff.).

3.2. Im Zusammenhang mit Verfahrensbeteiligten mit Sitz im Ausland ist vom völkerrechtlichen Grundsatz des Territorialitätsprinzips auszugehen, was die Ausübung von Hoheitsgewalt auf einem Staatsgebiet durch einen anderen Staat ohne dessen Zustimmung ausschliesst (BGE 103 III 1 E. 2b S. 4; MÜLLER/WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl. 2000, S. 414). Nach weit verbreitetem Verständnis gilt als ein dem betreffenden Staat auf seinem Hoheitsgebiet vorbehalten Hoheitsakt die Zustellung gerichtlicher und aussergerichtlicher Urkunden (MÜLLER/WILDHABER, a.a.O., S. 428; GERHARD WALTER/TANJA DOMEJ, Internationales Zivilprozessrecht der Schweiz, 5. Aufl. 2012, S. 358 f.). Entsprechend erlauben die Vertragsstaaten des Wiener Übereinkommens vom 24. April 1963 über konsularische Beziehungen (WÜK; SR 0.191.02) der jeweiligen Vertragspartei im Sinne eines Entgegenkommens, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen - staatsvertragliche Grundlage oder fehlendes entgegenstehendes innerstaatliches Recht - die Zustellung gerichtlicher und aussergerichtlicher Urkunden an eigene Staatsbürger durch das Konsulat (Art. 5 lit. j WÜK; WAGNER/ RAASCH/PRÖPSTL, Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen vom 24.

April 1963, 2007, S. 105 f.). Eine direkte postalische Zustellung in einem Vertragsstaat des WÜK, die nicht auf einer völkerrechtlichen Vertragsgrundlage beruht oder dem innerstaatlichen Recht des Empfängerstaates zuwiderläuft, ist grundsätzlich völkerrechtswidrig (Art. 5 lit. j WÜK; MÜLLER/WILDHABER, a.a.O., S. 432 ff.) und begründet demnach im Lichte des Völkerrechts einen Eröffnungsmangel.

3.3. Als Grundsatz ist davon auszugehen, dass eine mangelhafte Eröffnung die Anfechtbarkeit der Verfügung nach sich zieht, wobei das Verfassungsprinzip des Verhaltens nach Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) und gesetzliche Konkretisierungen davon die Berufung auf den Eröffnungsmangel begrenzen (BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99). Nichtigkeit im Sinne einer absoluten Unwirksamkeit einer Verfügung wird hingegen nur in Ausnahmefällen angenommen, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 139 II 243 E. 11.2 S. 260; 138 III 49 E. 4.4.3 S. 56; 132 II 21 E. 3.1 S. 27; 122 I 97 E. 3a/aa S. 99); fehlt einer Verfügung jegliche Rechtsverbindlichkeit in diesem Sinne, ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (BGE 137 I 273 E. 3.1 S. 275; 136 II 489 E. 3.3 S. 495 f.; 133 II 366 E. 3.1 und 3.2 S. 367; 122 I 97 E. 3a S. 98). Bei weniger schwer wiegenden, im Völkerrecht wurzelnden Eröffnungsmängeln ist zu klären, ob sich der Einzelne darauf berufen kann. Zwar vermögen die Bestimmungen des WÜK durchaus Individualansprüche zu begründen (vgl. in Bezug auf Art. 36 WÜK Urteil 6B\_690/2011 vom 5. April 2012 E. 4.3, Pra 2012 Nr. 70; Urteil des Internationalen Gerichtshofes [IGH] vom 27. Juni 2001 Deutschland vs Vereinigte Staaten von Amerika, §§ 75-78). Der Wortlaut und die systematische Zuordnung zu den administrativen konsularischen Aufgaben (ebenso WAGNER/RAASCH/ PRÖPSTL, a.a.O., S. 58, S. 88, S. 102) legen jedoch nahe, dass Art. 5 lit. j WÜK keinen individualrechtlichen Gehalt aufweist und der Einzelne somit in einem Verfahren nicht geltend machen kann, eine an ihn gerichtete Zustellung sei in Verletzung dieser staatsvertraglichen Bestimmung direkt postalisch erfolgt.

3.4. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Folgen einer in Verletzung des Territorialitätsprinzips erfolgten direkten postalischen Zustellung denn auch anhand der Umstände des Einzelfalles zu prüfen. In einem jüngeren Entscheid erwog das Bundesgericht, im Ausland vorgenommene Betreibungshandlungen - in casu eine in Verletzung staatsvertraglicher Bestimmungen direkt postalisch zugestellte Konkursandrohung - sei schlechthin nichtig, und diese Nichtigkeit sei jederzeit zu beachten und von Amtes wegen festzustellen (BGE 131 III 448 E. 2.1 S. 448). Die völkerrechtswidrige Zustellung von Verwaltungsverfügungen und gerichtlichen Akten wurde zwar in BGE 124 V 47 E. 3a S. 50 ebenfalls als "dépourvue d'effet" bezeichnet (ebenso BGE 135 III 623 E. 2.2 S. 626; Urteil 4A\_364/2015 vom 13. April 2016, zur Publ. vorg. E. 3.3.3), und das Präjudiz, auf welches verwiesen wurde (BGE 105 Ia 307 E. 3b S. 310), stufte eine solche Zustellung bereits als "nichtig" ein. Aus den weiteren Erwägungen ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass das Bundesgericht in beiden Fällen von einem Eröffnungsmangel ausging, der die Anfechtbarkeit des Rechtsaktes und nicht dessen Nichtigkeit im Sinne einer von Amtes wegen zu beachtenden absoluten Unwirksamkeit

zur Folge hatte: In BGE 105 Ia 307 E. 4 S. 313 verwehrte es dem Beschwerdeführer wegen treuwidrigen Verhaltens die Berufung auf den Eröffnungsmangel und ging davon aus, der Mangel sei durch dessen späteres Verhalten im Prozess geheilt worden. Ebenso erwog es in BGE 124 V 47 E. 3 S. 50, aus der völkerrechtswidrigen Eröffnung dürfe dem Beschwerdeführer in Übereinstimmung mit dem in Art. 38 Abs. 1 VwVG verankerten allgemeinen Rechtsgrundsatz kein Nachteil erwachsen, und hob einen vorinstanzlichen Entscheid betreffend Nichteintreten auf ein verspätet eingereichtes Rechtsmittel auf, nicht aber die völkerrechtswidrig zugestellte Verfügung (BGE 124 V 47 E. 5 S. 52). In BGE 119 Ib 429 E. 2a S. 431 schliesslich wurde dem privaten Beschwerdeführer die Berufung auf die Völkerrechtswidrigkeit der Eröffnung deswegen verwehrt, weil diese Art der Rechtswidrigkeit nur die zwischenstaatliche Ebene und nicht den einzelnen Privaten betrifft (ebenso Urteil 2A.79/2006 vom 15. August 2006 E. 3.4.3; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil 2015, N. 51 zu Art. 116 DBG).

3.5. Das kantonale Steueramt forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 5. März 2013 mit normaler Post an seine russische Wohnsitzadresse auf, bis zum 5. April 2013 einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu bezeichnen, ansonsten Zustellungen entweder durch öffentliche Bekanntmachungen ersetzt oder mit derselben Wirkung unterbleiben würden. Sowohl die Schweiz wie auch Russland sind Vertragsparteien des WÜK und haben keinen Vorbehalt zu Art. 5 lit. j WÜK angebracht; die Vertragsparteien haben jedoch auf dem Gebiet des Abgaberechts keinen Staatsvertrag geschlossen, welcher eine direkte postalische Zustellung ermöglichen würde (für einen

Ausblick vgl. Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5610 ff.; für einen Stand der mit Russland geschlossenen Verträge auf den Gebieten des Straf- und des Zivilrechts über Beweiserhebung und Zustellung [http://www.rhf.admin.ch/rhf/de/home/rhf/index/laenderindex/russian\\_federation.html](http://www.rhf.admin.ch/rhf/de/home/rhf/index/laenderindex/russian_federation.html)). Ob die Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustelldomizils in der Schweiz als ein hoheitlicher Akt zu qualifizieren ist, sowie ob die direkt postalisch in Russland zugestellte diesbezügliche Aufforderung in Anbetracht dessen, dass sie an einen schweizerischen Staatsangehörigen erfolgte, überhaupt eine Verletzung des Territorialitätsprinzips zu begründen vermöchte (zur Ausnahme der Personalhoheit über eigene Staatsangehörige auf fremdem Staatsgebiet vgl. Gutachten der Direktion für Völkerrecht vom 26. Februar 2013 betreffend Zustellungen amtlicher Dokumente an eigene Staatsbürger im Ausland, VPB 2014.10 Ziff. 2; Gutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000 betreffend die Zustellung von gerichtlichen Schriftstücken ins Ausland im Bereich des Verwaltungsrechts, in: VPB 66.128 Ziff. 1; MICHAEL RICHTSTEIG, Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen, 2. Aufl. 2010, S. 150), kann vorliegend deswegen offen bleiben, weil sich die Beschwerde aus nachfolgenden Gründen als begründet erweist.

4.

4.1. Zu prüfen ist, ob das kantonale Steueramt dem Beschwerdeführer, der entgegen der Aufforderung vom 5. März 2013 kein schweizerisches Zustellungsdomizil bezeichnete, die Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 rechtsgültig durch Ablage in den Akten eröffnen konnte (offen gelassen in den Urteilen 2C\_99/2015, 2C\_100/2015 vom 2. Juni 2015 E. 4.5).

4.2. Auszugehen ist davon, dass ein Urteil oder eine Verfügung erst mit der Mitteilung an die Parteien rechtliche Existenz erlangt. Vor seiner Mitteilung ist es ein Nichturteil, was von Amtes wegen zu berücksichtigen ist (BGE 122 I 97 E. 3a/bb S. 99). Dementsprechend vermögen auch Verfügungen, welche den Parteien nie mitgeteilt worden sind, keinerlei Rechtswirksamkeit zu entfalten (KNEUBÜHLER, in: Kommentar zum Bundesgesetz zum Verwaltungsverfahren, 2009, N. 1 zu Art. 34 VwVG; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, a.a.O., N. 2; DONZALLAZ, a.a.O., N. 141). Unter diesem Gesichtspunkt ist die ausserordentliche Eröffnung (durch Veröffentlichung im Amtsblatt oder durch Ablage in den Akten) wegen unterlassener Bezeichnung eines schweizerischen Zustellungsdomizils eine die Rechtsstellung des Betroffenen empfindlich tangierende Säumnisfolge, weshalb sie eine vorgängige Androhung und eine ausreichend bestimmte, genügende gesetzliche Grundlage voraussetzt (Urteil 6A.92/2006 vom 21. Februar 2007 E. 6.3, E. 6.4; CAVELTI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, N. 8 zu Art. 23 VwVG; PATRICIA EGLI, in: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, N. 7 zu Art. 23 VwVG).

#### 4.2.1. Direkte Bundessteuer 2011

Gemäss Art. 116 Abs. 2 DBG kann bei unbekanntem Aufenthalt eines Steuerpflichtigen oder bei fehlender notwendiger Vertretung eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden. Eine Regelung, wonach die Eröffnung stattdessen unterbleiben kann (wie dies z.B. in Art. 39 Abs. 3 BGG vorgesehen ist, vgl. Urteil 2D\_18/2009 vom 22. Juni 2009 E. 2.1), kennt das DBG nicht. Eine rechtswirksame Eröffnung durch Ablage in den Akten ist daher nicht möglich (LOCHER, a.a.O., N. 53 zu Art. 116 DBG; a.M. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2. Aufl. 2009, N. 48 zu Art. 116 DBG). Verzichtet die Behörde - wie vorliegend geschehen - auf eine Publikation in einem amtlichen Blatt, besteht keine unwiderlegbare Vermutung dafür, dass ein Steuerpflichtiger Kenntnis von den betreffenden Verfügungen oder Entscheiden erlangt hat. Diesfalls beginnen die Rechtsmittelfristen erst mit der tatsächlichen Kenntnis zu laufen (zum Beginn der Rechtsmittelfrist KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 5 zu Art. 36 VwVG [Fn. 12]).

#### 4.2.2. Staats- und Gemeindesteuer 2011

Das formell-gesetzliche Steuerrecht des Kantons Zürich enthält keine mit den zitierten bundesrechtlichen Bestimmungen vergleichbare Regelung, und auf eine Verordnungsbestimmung (vorliegend § 3 der Verordnung des Kantons Zürich zum Steuergesetz vom 1. April 1998) kann angesichts der Schwere der Säumnisfolge nicht abgestellt werden (oben, E. 4.2). Nach § 6b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes des Kantons Zürich vom 24. Mai 1959 (VRG/ZH), der bei fehlender

spezialgesetzlicher Regelung auf Verwaltungsverfahren vor Behörden der Gemeinden, der Bezirke und des Kantons und damit auf das Veranlagungsverfahren Anwendung findet (§ 4 VRG/ZH; vgl. dazu KASPAR PLÜSS, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl. 2014, N. 3 ff. zu § 4 VRG/ZH), können in einem Veranlagungsverfahren Zustellungen an Verfahrensbeteiligte mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland, die entgegen einer ausdrücklichen Aufforderung kein Zustellungsdomizil bezeichnet oder keinen Vertreter bestellt haben, durch amtliche Veröffentlichung ersetzt werden oder kann auf eine Eingabe nicht eingetreten werden. Verzichtet die Behörde - wie vorliegend geschehen - indessen auf eine Publikation in einem amtlichen Blatt, besteht keine unwiderlegbare Vermutung

dafür, dass der Beschwerdeführer Kenntnis von den Veranlagungs- und Einschätzungsentscheiden vom 16. April 2013 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 erlangt hat, weshalb diese Entscheide mangels Ablaufs der Rechtsmittelfrist (vgl. oben, E. 4.2.1) nicht spätestens am 25. Juni 2013 in Rechtskraft erwachsen sind (zur Zustellungsfiktion und zum Eintritt der formellen Rechtskraft KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2 und N. 5 zu Art. 36 VwVG).

4.3. Die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide vom 16. April 2013 sind somit mit der Ablage in den Akten nicht rechtsgültig eröffnet worden, auch wenn davon ausgegangen wird, dass der Beschwerdeführer es zu Unrecht unterlassen hat, ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen. Die fehlende Eröffnung darf sich nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken, wobei freilich die Berufung auf den Eröffnungsmangel - soweit er nicht die von Amtes wegen zu beachtende Nichtigkeitsfolge nach sich zieht - durch den Grundsatz von Treu und Glauben beschränkt wird (LOCHER, a.a.O., N. 47 zu Art. 116 DBG). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz konnten die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide mangels gültiger Eröffnung nicht am 25. Juni 2013 in Rechtskraft erwachsen. Indessen hat der Beschwerdeführer am 15. November 2013 Einsicht in seine Steuerakte genommen und dadurch tatsächliche Kenntnis von den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheiden vom 16. April 2013 wie auch von den Einspracheentscheiden vom 17. Oktober 2013 erhalten, welche sich nicht nur zur Zustellungsfrage, sondern auch materiell zur Einschätzung geäußert haben. Der Beschwerdeführer hat daraufhin nicht etwa Einsprache beim Steueramt gegen die Entscheide vom 16. April 2013

erhoben, sondern mit Eingabe vom 18. November 2013 (Beschwerde und) Rekurs an das Steuerrekursgericht eingereicht; er hat darin primär Rückweisung an das Steueramt beantragt, eventualiter aber die Veranlagung eines negativen Liegenschaftsertrags und Vermögenssteuerwertes. In der Begründung äusserte er sich auch materiell zur Einschätzung. Unter diesen Umständen wäre es ein prozessualer Leerlauf, die Sache wieder an das Steueramt zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides zurückzuweisen. Es entsteht dem Beschwerdeführer kein Nachteil, der nicht mit einer materiellen Beurteilung durch das Steuerrekursgericht behoben werden könnte. Die Sache ist daher an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich zurückzuweisen, damit es die Beschwerde bzw. den Rekurs vom 18. November 2013 materiell beurteilt.

5.

Die Beschwerden erweisen sich als begründet, weshalb das angefochtene Urteil aufzuheben ist, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens sind dem Beschwerdegegner, der finanzielle Interessen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 4 BGG). Für das bundesgerichtliche Verfahren sind dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer keine Partei- und insbesondere keine Reisekosten zu ersetzen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG); der Beschwerdeführer hätte sich die Reise zwecks Einsichtnahme in den Einschätzungsentscheid bzw. in die Veranlagungsverfügung vom 16. April 2013 durch Angabe einer schweizerischen Zustelladresse ersparen können, weshalb diesbezüglich keine durch den Rechtsstreit verursachten notwendigen Kosten vorliegen (vgl. GEISER, in: Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 4, N. 9 zu Art. 68 BGG). Eine Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Neuregelung der vorinstanzlichen Parteikosten erübrigt sich aus demselben Grund.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_827/2015 und 2C\_828/2015 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil des Einzelrichters des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2015 wird aufgehoben. Die Sache wird zur materiellen Beurteilung an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

4.

Es werden keine Parteientschädigungen ausgerichtet.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 3. Juni 2016

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall