

BGer 9C_685/2023 vom 23. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_685_2023

FR: TF 9C_685/2023 du 23 avril 2024

IT: TF 9C_685/2023 del 23 aprile 2024

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110] in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.14] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Nicht einzutreten ist auf die Eingabe, soweit der Steuerpflichtige materiell-rechtliche Kritik übt (insbesondere betreffend die angeblich im Steuerrecht angelegte Diskriminierung von Bezüglern einer Invalidenrente). Tritt eine Behörde auf ein Rechtsmittel nicht ein, so beschränkt der Streitgegenstand sich im Verfahren vor der nachfolgenden Instanz bzw. den nachfolgenden Instanzen auf die Frage, ob die Behörde zutreffenderweise auf die Sache nicht eingetreten sei. Vorbehalten bleiben einzig Fälle, in welchen die Vorinstanz über die Eintretensfrage hinaus in einer Eventualbegründung materiellrechtliche Überlegungen angestellt hat (unter vielen: BGE 149 IV 205 E. 1.4; 144 II 184 E. 1.1; 139 II 233 E. 3.2; 135 II 38 E. 1.2; 132 V 74 E. 1.1; 123 II 337 E. 9). Eine derartige Eventualbegründung liegt hier nicht vor.

E. 1.3.1

Einzugehen ist damit einzig auf die Rügen, die das vorinstanzliche Nichteintreten zum Inhalt haben. Zu hören sind indes nur jene Beanstandungen, die der Steuerpflichtige innerhalb der Beschwerdefrist zum Ausdruck gebracht hat. Denn eine Beschwerdebegründung ist zwingend innerhalb der gesetzlichen 30-tägigen Beschwerdefrist (Art. 100 Abs. 1 BGG) vorzubringen (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 147 I 478 E. 2.4.2), wobei dies auch mittels mehrerer, jedoch insgesamt fristgerechter Eingaben erfolgen kann (BGE 142 I 135 E. 1.2.1; Urteil 9C_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 1.6.1).

E. 1.3.2

Abgesehen von den hier nicht einschlägigen Fällen (Art. 43 BGG ; BGE 142 IV 250 E. 1.5; 139 II 404 E. 5; 134 IV 156 E. 1.6) verschafft das Gesetz der beschwerdeführenden Person mithin keinen Anspruch darauf, die Beschwerdeschrift zu ergänzen, wenn die Frist bereits verstrichen ist (BGE 148 V 174 E. 2.1; auch dazu Urteil 9C_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 1.6.1). Nichts Anderes ergibt sich aus dem "Recht auf Kenntnisnahme von und Stellungnahme zu Eingaben der übrigen Verfahrensbeteiligten" (BGE 137 I 195 E. 2.3.1), wie es aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK abgeleitet wird. Die Praxis des Bundesgerichts wendet

dieses Recht zwar auch auf Gerichtsverfahren ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 6 Ziff. 1 EMRK an (BGE 138 I 154 E. 2.3.2 ; 137 I 195 E. 2.3.1 ; 133 I 100 E. 4.5 f.). Auch daraus lässt sich kein Anspruch ableiten, demzufolge eine Ergänzung der Beschwerdeschrift selbst nach Ablauf der gesetzlichen Beschwerdefrist noch zu hören wäre (Urteil 9C_545/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 1.6.2).

E. 1.3.3

Zusammenfassend bedeutet dies, dass das Bundesgericht ausschliesslich auf die in der Rechtsschrift vom 30. Oktober 2023 erhobenen Kritikpunkte einzugehen hat. Dieser Rechtssatz ist zwar in Deutschland zur Post gebracht worden, aber rechtzeitig (fristwährend) in den Machtbereich der Schweizerischen Post gelangt. Die späteren Stellungnahmen haben, soweit sie sich als Ergänzung der ursprünglichen Beschwerdeschrift darstellen, unbeachtlich zu bleiben.

E. 1.4

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen geht das Bundesgericht aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur den geltend gemachten Rügen nach, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1).

E. 1.5

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 149 I 248 E. 3.1; 149 III 81 E. 1.3). Diese Ausführungen haben in der Beschwerdeschrift selbst zu erfolgen; der blosser Verweis auf Ausführungen in anderen (beispielsweise früheren) Rechtsschriften oder auf die Akten stellt keine hinreichende Begründung dar (BGE 147 I 478 E. 2.4.2; 147 II 125 E. 10.3; Urteil 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 3.7, nicht publ. in: BGE 149 II 158).

E. 1.6

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 III 379 E. 7.3.2; 149 IV 57 E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 1.5).

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist, ob der Kanton Bern im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kanton und Gemeinden zwingend "Gerichtsferien" vorsehen müsste, wie der Steuerpflichtige dies vertritt (hinten E. 2.2), ob die Rechtsmittelbelehrung, so wie sie aus dem Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 4. Juli 2023 hervorgeht, unvollständig und damit fehlerhaft sei (mangels Hinweises auf die

fehlenden Gerichtsferien; hinten E. 2.3), ob die Verpflichtung zur Bezeichnung eines inländischen Zustellungsdomizils, verbunden mit der fehlenden direkten postalischen Zustellung an das ausländische Domizil, rechtmässig (insbesondere diskriminierungsfrei) sei (hinten E. 2.4 und 2.5), und weiter, ob die fehlende Fristwahrung bei an sich rechtzeitiger Aufgabe bei einer ausländischen Poststelle vor dem Diskriminierungsverbot standhalte (hinten E. 2.6). Schliesslich kritisiert der Steuerpflichtige den vorinstanzlichen Kostenspruch (hinten E. 2.7).

E. 2.2.1

Vorab ist der Frage nach der angeblichen Unerlässlichkeit von "Gerichtsferien" ("féries judiciaires ") im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern nachzugehen. Die Frage beantwortet sich, entgegen dem Steuerpflichtigen, einzig anhand des Landesrechts. Die aus der EMRK hervorgehenden Verfahrensrechte, die der Steuerpflichtige anruft, sind im interessierenden Bereich von keiner Bedeutung. Denn nach ständiger Praxis des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrecht (EGMR) liegen abgaberechtliche Verpflichtungen, um die es hier geht, ausserhalb des weiten Rahmens der "zivilrechtlichen Streitigkeit" im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK . Vorbehältlich des abgaberechtlichen Strafrechts (Urteile des EGMR

Bendenoun gegen Frankreich vom 24. Februar 1994 [12547/86] § 44 ff., insb. 47;

Engel gegen Niederlande vom 8. Juni 1976 [5100/71]) sind direktsteuerliche Verpflichtungen vom Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK ausgenommen (Urteile des EGMR

Chambaz gegen Schweiz vom 5. Juli 2012 [11663/04] § 38;

Ferrazzini gegen Italien vom 12. Juli 2001 [44759/98] § 25 ff.; BGE 144 I 340 E. 3.3.5 ; 140 I 68 E. 9.2 ; 132 I 140 E. 2.1; siehe auch BGE 147 I 153 E. 3.4.2 zu den Kausalabgaben).

E. 2.2.2

Landesrechtlich verhält es sich folgendermassen: Das Verfahren vor den (ersten) kantonalen Gerichtsbehörden im Bereich des harmonisierten Steuerrechts von Bund, Kantonen und Gemeinden hat in den beiden Bundesgesetzen betreffend die harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden eine lediglich rudimentäre Regelung erfahren. Gemäss Art. 140 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 1 DBG bzw. Art. 50 Abs. 1 StHG steht bundesgesetzlich einzig fest, dass die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid "innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Justizbehörde schriftlich Rekurs erheben" kann (so der Wortlaut von Art. 50 Abs. 1 StHG , der inhaltlich mit Art. 140 Abs. 1 DBG übereinstimmt). Von einem Rechtsstillstand, Fristenstillstand oder volkstümlich von "Gerichtsferien" ist in den beiden Bundesgesetzen keine ausdrückliche Rede.

E. 2.2.3.1

Dies ist, jedenfalls hinsichtlich der direkten Bundessteuer, als

qualifiziertes Schweigen zu würdigen. So hat das Bundesgericht zur direkten Bundessteuer immer wieder erwogen, dass diese für ergänzende kantonale rechtliche "Gerichtsferien" keinen Raum eröffne. Vielmehr regelten die Art. 133 und 140 DBG, so das Bundesgericht, den Fristenlauf

abschliessend (Urteile 9C_236/2023 vom 31. Mai 2023 E. 4; 2C_1107/2016 vom 5. April 2017 E. 3.1; 2C_512/2016 vom 13. Juni 2016 E. 5; 2C_89/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 6.1; 2C_589/2013 vom 17. Januar 2014 E. 4; 2C_416/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 140 I 68; zu Beginn dieser langen Rechtsprechungslinie: Urteile 2A.474/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 2.2; 2A.248/2003 vom 8. August 2003 E. 3; 2A.281/1999 vom 27. September 1999 E. 4). Es verhalte sich insofern gleich wie unter dem Vorgängerrecht (Art. 106 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 99 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; BS 6 390]; Urteile A.363/1985 vom 13. Mai 1986 E. 2; A.172/1984 vom 20. Dezember 1985 E. 3). Aus diesem Grund stellen sich abweichende oder weitergehende kantonale Vorschriften - wie etwa "Gerichtsferien" - im Bereich des Bundessteuerrechts als unzulässig dar. Das Bundesgericht hat diese Sichtweise auf andere Bundessteuern übertragen, so namentlich auf die Verrechnungssteuer (BGE 142 II 304 E. 3.1).

E. 2.2.3.2

Im Urteil 2A.355/2003 vom 19. Dezember 2003 (publ. in: BGE 130 II 65) erkannte das Bundesgericht überdies zum harmonisierten Bereich, dass die Kantone von Bundesrechts wegen gehalten seien, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten Steuern von Kanton und Gemeinden einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen. Vor diesem Hintergrund ging das Bundesgericht später im Urteil 2A.70/2006 vom 15. Februar 2006 der Frage nach, ob unterschiedliche Fristenregelungen für die direkte Bundessteuer einerseits und die harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden andererseits überhaupt noch zugänglich seien. Im konkreten Fall konnte dies offenbleiben. Sollte der kantonale Gesetzgeber die eidgenössischen und die kantonalen Fristenregelungen anzugleichen wünschen, hielt das Bundesgericht fest, habe dies durch Anpassung der kantonalen an die eidgenössische Frist zu geschehen (und nicht umgekehrt; Urteil 2C_503/2010 vom 11. November 2010 E. 2; zum Ganzen: Urteil 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 2.4). Eine "umgekehrte" vertikale Harmonisierung steht damit ausser Frage (Urteile 9C_236/2023 vom 31. Mai 2023 E. 4; 2C_89/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 6.3; 2C_628/2010 / 2C_645/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3.3, nicht publ. in: BGE 137 II 353; Silvia Hunziker/Corinna Bigler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 3. Aufl. 2022 [nachfolgend: Komm. DBG], N. 29 zu Art. 140; Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: CR LIFD], N. 22 zu Art. 140; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 21 zu Art. 140).

E. 2.2.4.1

Kein derartiges qualifiziertes Schweigen hat der Gesetzgeber im Bereich des

harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden ausgeübt. Dem kantonalen Gesetzgeber bleibt es im Bereich von Art. 50 StHG vielmehr anheimgestellt, die "Einzelheiten über den Fristenlauf" eigenständig zu regeln (Urteile 2C_89/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 6.1; 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 2.2). Die bundesgesetzliche Vorgabe ist insofern - anders als im Bereich von Art. 140 Abs. 1 DBG - weder vollständig noch abschliessend (Silvia Hunziker/Corinna Bigler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar, 3. Aufl. 2022 [nachfolgend: Komm. StHG], N. 12b zu Art. 50). Nach bisheriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt es damit im gesetzgeberischen Ermessen der Kantone, ob sie im Anwendungsbereich der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden einen Fristenstillstand vorsehen wollen, so etwa über Ostern, im Sommer und über Weihnachten und die Altjahrswoche.

E. 2.2.4.2

Die Kantone verfügen mithin - immer nach bisheriger Rechtsprechung, die hier nicht zu ändern ist - über ein (Wahl-) Recht. Eine Pflicht zur Einräumung von "Gerichtsferien" im Bereich des harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden lässt sich auch nicht aus anderen Bundesgesetzen herleiten, wie der Steuerpflichtige dies anzunehmen scheint. Ein Fristenstillstand geht zwar etwa aus Art. 22a des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) oder Art. 38 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) hervor, worauf der Steuerpflichtige zutreffend hinweist. Auf die harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ist indes weder das eine noch das andere dieser beiden Gesetze anwendbar (Art. 1 Abs. 1 VwVG ["Verfügungen von Bundesverwaltungsbehörden"]; Art. 1 ATSG ["koordiniert das Sozialversicherungsrecht des Bundes"]).

E. 2.2.4.3

Von Bedeutung ist vorliegend die Rechtslage, wie sie sich im Kanton Bern darstellt. Gemäss Art. 195 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) kann gegen Einspracheentscheide Rekurs an die Steuerrekurskommission erhoben werden. Alsdann bestimmt Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Bern] vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission (StRKG/BE; BSG 661.611), dass das Verfahren vor der Steuerrekurskommission sich nach dem Gesetz [des Kantons Bern] vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG/BE; BSG 155.21) richtet, dies aber nur, falls und soweit das Steuergesetz und das Steuerrekurskommissionengesetz nicht etwas Abweichendes vorschreiben. Da sich weder das eine noch das andere kantonale Spezialgesetz zu einem Fristenstillstand äussern, hätte ein solcher unmittelbar aus dem Verwaltungsrechtspflegegesetz hervorzugehen, insbesondere aus Art. 86 VRPG/BE (Verfahren vor "anderen verwaltungsunabhängigen Justizbehörden"), der auf die allgemeinen Bestimmungen verweist. Aus den allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsrechtspflegegesetzes gehen keine (ausdrücklichen) "Gerichtsferien" hervor. Dies ist politisch gewollt (dazu Michel Daum, in: Ruth Herzog/Michel Daum, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl. 2020, N. 8 zu Art. 41), weshalb auch hier ein qualifiziertes Schweigen - und keine (echte) Lücke - vorliegt. Dieser bewusste Entscheid des Gesetzgebers des Kantons Bern ist unter dem Aspekt des Verfassungsrechts, das hier einzig als verletzt gerügt werden könnte (vorne E. 1.5), in keiner Weise zu beanstanden. Die Rüge des Steuerpflichtigen, soweit sie den formellen

Anforderungen überhaupt entspricht und sich nicht im "Verweise auf unsere detailliertere Begründung" erschöpft (Beschwerdeschrift, S. 10 unten; auch dazu vorne E. 1.5), geht damit fehl.

E. 2.3.1

Für diesen Fall macht der Steuerpflichtige sinngemäss geltend, dass er in den Rechtsmittelbelehrungen vom 4. Juli 2023 (Urteil der Steuerrekurskommission 100 20 354 / 200 20 280; Sachverhalt lit. A.b) ausdrücklich auf das Fehlen von "Gerichtsferien" hätte hingewiesen werden müssen (entsprechend dem, was etwa vom Bundesgericht in Fristensachen praktiziert werde). Er argumentiert dahingehend, dass er als juristischer Laie, der für seine Ehefrau verschiedene sozialversicherungsrechtliche Verfahren geführt habe, mangels einer ausdrücklichen gegenteiligen Belehrung habe annehmen dürfen, dass es auch im vorliegenden Zusammenhang zum Fristenstillstand zu kommen habe. Die Rüge geht folglich dahin, dass die Rechtsmittelbelehrung unvollständig gewesen sei und dass richtigerweise in der Rechtsmittelbelehrung ein

Negativkatalog zu nennen gewesen wäre. Da dies unterblieben sei, müsse er, der Steuerpflichtige, in seinem berechtigten Vertrauen geschützt werden.

E. 2.3.2

Die in den Verfahrensordnungen von Bund, Kantonen und Gemeinden anzutreffenden Bestimmungen zu den Rechtsmittelbelehrungen enthalten gemeinhin einen

Positivkatalog. Dieser setzt sich üblicherweise aus dem zulässigen ordentlichen Rechtsmittel, der Rechtsmittelinstanz und der Rechtsmittelfrist zusammen (unter vielen: Art. 35 Abs. 2 VwVG; Art. 52 Abs. 1 lit. d VRPG/BE, der auf Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern vom 6. Juni 1993 [KV/BE; SR 131.212] beruht). Der Blick auf diesen (Positiv-) Katalog verdeutlicht, dass die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde grundsätzlich davon entbunden ist, in ihrer Rechtsmittelbelehrung auf sämtliche denkbaren Sachurteilsvoraussetzungen einzugehen, die möglicherweise bedeutsam sein könnten. Sie kann es im Regelfall mit der Nennung der drei klassischen Elemente (ordentliches Rechtsmittel, Rechtsmittelinstanz, Rechtsmittelfrist) bewenden lassen.

E. 2.3.3

Nur wenn "in formeller Hinsicht spezielle Bestimmungen" bezüglich der Anfechtbarkeit der Verfügung bestehen, hat die Behörde weitere Elemente in der Rechtsmittelbelehrung festzuhalten. Wenn diese (zusätzlichen) Angaben nicht unmittelbar in der Rechtsmittelbelehrung enthalten sind, müssen sie zumindest bei der Zustellung des Entscheids "in geeigneter Weise" mitgeteilt werden (zu dieser "Informationspflicht": BGE 144 II 401 E. 3.1; 145 IV 259 E. 1.4.2). Zu denken ist etwa an das Erfordernis des Unrichtigkeitsnachweises im Bereich der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen (BGE 123 II 552 E. 4f) oder, hier von Bedeutung, an besondere Fristenfragen, die sich im Fall von Verfügungsadressaten stellen, deren Wohnsitz oder Sitz sich im Ausland befindet. Wohl erstmals im Urteil I 250/98 vom 23. März 1999 E. 4 (publ. in: BGE 125 V 65) erkannte das damalige Eidgenössische Versicherungsgericht, dass die Bundesverwaltungsbehörde den Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 VwVG zu den Spezialitäten der Fristwahrung im Ausland "

wörtlich wiederzugeben" habe, wenn sie sich gegenüber einer im Ausland ansässigen versicherten Person darauf berufen wolle. Gemäss Art. 21 Abs. 1 VwVG gilt, dass

schriftliche Eingaben "spätestens am letzten Tag der Frist der Behörde eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung " übergeben werden müssen, um die Frist zu wahren. Das Bundesgericht erkannte damals, dass die Informationspflicht aus den "Grundsätzen der 'Fairness' und der Waffengleichheit" hervorgehe (BGE 125 V 65 E. 4).

E. 2.3.4

Da die "Informationspflicht" unmittelbar aus dem Verfassungsrecht hervorgeht, hat sie in allen Rechtsbereichen gleichermassen zu gelten, soweit nicht ohnehin eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht (so namentlich im heutigen Recht: Art. 48 Abs. 1 BGG ; Art. 143 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2009 [ZPO; SR 272]; Art. 91 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO; SR 312.0]; Art. 39 Abs. 1 ATSG). Im Anschluss an BGE 125 V 65 E. 4 hat das Bundesgericht die über die drei klassischen Elemente der Rechtsmittelbelehrung hinausreichende Informationspflicht wiederholt bestätigt und mitunter präzisiert. Zu erwähnen ist namentlich BGE 144 II 401 E. 3.1, wo es um eine in Südafrika ansässige Person ging, die in der Schweiz ein Gesuch um erleichterte Einbürgerung gestellt hatte. Die Verfügung hatte keinen Hinweis auf Art. 21 Abs. 1 VwVG enthalten, weshalb die inländische Bundesverwaltungsbehörde der im Ausland ansässigen rechtsunkundigen Person, die die Frist durch Postaufgabe in Südafrika zu wahren suchte, das Säumnis nicht entgegenhalten konnte. Ähnlich verhielt es sich in BGE 145 IV 259 E. 1, dem ein Strafverfahren mit Postaufgabe in Polen zugrunde lag.

E. 2.3.5

Kann der Verfügung oder dem Entscheid keine oder keine vollständige Rechtsmittelbelehrung entnommen werden, liegt ein Eröffnungsmangel vor. Aus mangelhafter Eröffnung darf der rechtsunterworfenen Person kein Rechtsnachteil entstehen (wiederum unter vielen: Art. 49 BGG ; Art. 38 VwVG ; Art. 44 Abs. 6 VRPG/BE; BGE 145 IV 259 E. 1.4.4; 144 II 401 E. 3.1; 144 IV 57 E. 2.3.2; erstmals dazu: BGE 77 I 273 ; 78 I 294 E. 3; präzisierend: BGE 96 II 69 E. 1). Auch dies wird aus dem Verfassungsprinzip der Fairness (Art. 29 Abs. 1 BV) und dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) abgeleitet (BGE 145 IV 259 E. 1.4.4; 144 II 401 E. 3.1 ; 138 I 49 E. 8.3.2). Zu verlangen ist freilich, dass die Partei das ihr "vernünftigerweise zuzumutende Mass von Sorgfalt und Vorsicht" walten lässt (aus der frühesten Rechtsprechung: BGE 76 I 187 E. 1). Bei unvollständiger oder unzutreffender Rechtsmittelbelehrung ist unerlässlich, dass die Partei im konkreten Fall tatsächlich irregeführt und benachteiligt worden ist (auch dazu BGE 144 II 401 E. 3.1; ferner: BGE 132 I 249 E. 6 ; 122 I 97 E. 3a/aa). Gegenwärtiger Praxis zufolge gilt, dass Rechtssuchende dann keinen Vertrauensschutz geniessen, wenn der Mangel in der Rechtsmittelbelehrung für sie oder ihre Rechtsvertretung allein schon durch Konsultierung der massgeblichen Verfahrensbestimmung ersichtlich ist. Nicht verlangt wird hingegen, dass die Rechtssuchenden neben den Gesetzestexten auch die einschlägige Rechtsprechung oder Literatur nachschlagen (BGE 138 I 49 E. 8.3.2; 135 III 489 E. 4.4 ; 134 I 199 E. 1.3.1).

E. 2.3.6

Im vorliegenden Fall bringt der Steuerpflichtige dem Sinne nach vor, er habe - mangels eines Negativkatalogs - mit gutem Grund von "Gerichtsferien" ausgehen dürfen, weil ihm solche aus den zahlreichen sozialversicherungsrechtlichen Verfahren vor bernischen

Behörden vertraut gewesen seien. Überdies sei er dadurch getäuscht worden, dass er als rechtsunkundige Person in der Rechtsmittelbelehrung nicht ausdrücklich auf das Fehlen von Gerichtsferien hingewiesen worden sei. Er ruft damit den Vertrauensschutz an, wie er im Fall der mangelhaften Eröffnung fraglos besteht (vorne E. 2.3.5). Sein Standpunkt verfängt jedoch nicht: Wie das Bundesgericht bei früherer Gelegenheit ausgeführt hat, besteht im Umfeld der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden kein Anlass zur Vermutung, dass "Gerichtsferien" bestünden bzw. dass andernfalls in der Rechtsmittelbelehrung ausdrücklich auf die (Nicht-) Anwendbarkeit des Fristenstillstandes hingewiesen werden müsste (Urteil 2C_756/2017 vom 21. September 2017 E. 3.3). Gegenteilig hat das Bundesgericht erwogen, dass niemand auf das eigene "Gefühl" abstellen und bewusst von einer (zutreffenden) Rechtsmittelbelehrung abweichen dürfe (Urteil 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 3.2).

E. 2.3.7

In Wahrnehmung der Sorgfaltspflicht wäre folglich vom Steuerpflichtigen zu erwarten, dass er als juristischer Laie von der Richtigkeit der Rechtsmittelbelehrung ausgeht und gegebenenfalls - wollte er dennoch von "Gerichtsferien" profitieren - Recherchen anstellt oder vornehmen lässt, die ihn in seiner Annahme tatsächlich bestätigen. Die massgebenden gesetzlichen Grundlagen sind heute durchwegs online und damit weltweit und jederzeit verfügbar. Dass er recherchiert habe, weist der Steuerpflichtige nicht nach. Trotz klarer (und inhaltlich zutreffender) Rechtsmittelbelehrung zu glauben, dass die Frist in Wahrheit länger laufe als durch die Steuerrekurskommission vermerkt, entspricht unsorgfältigem prozessuellem Verhalten. Sorgfältiges Verhalten hätte darin bestanden, vorsichtigerweise anzunehmen, dass die Rechtsmittelbelehrung wohl zutreffend sei, solange das Gegenteil nicht nachgewiesen sei (Urteile 2C_756/2017 vom 21. September 2017 E. 3.2; 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 3.2).

E. 2.3.8

Die beiden Rechtsmittelbelehrungen, wie sie die Steuerrekurskommission des Kantons Bern in ihrem Urteil vom 4. Juli 2023 angebracht hat (Sachverhalt, lit. A.b), erweisen sich damit als vollständig. Die Rechtsmittelbelehrungen enthalten über den dreiteiligen klassischen Positivkatalog weitere (positive) Elemente, welche eine rechtsunterworfenen Person zu beachten hat. Eine Rechtsgrundlage, welche die Steuerrekurskommission verpflichtet hätte, einen Negativkatalog zu nennen (hier: fehlende "Gerichtsferien"), ergibt sich weder aus eidgenössischem noch kantonalem Recht. Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen lagen "Gerichtsferien" daher weder kraft ausdrücklichen Rechts noch zumindest kraft einer hinreichenden Vertrauensgrundlage vor.

E. 2.4.1

Der Steuerpflichtige beanstandet sodann, dass die Verpflichtung zur Bezeichnung eines inländischen Zustellungsdomizils, verbunden mit der fehlenden direkten postalischen Zustellung an das ausländische Domizil, unrechtmässig (insbesondere diskriminierend) sei.

E. 2.4.2

Die Befugnis, die im Ausland ansässige verfahrensbeteiligte Person zur Bezeichnung eines inländischen Zustellungsdomizils zu verpflichten, ist im inländischen Verfahrensrecht weit verbreitet. Auch auf bundesrechtlicher Ebene bestehen einschlägige gesetzliche Grundlagen. Diese sind teils als "Kann"-Vorschrift (Art. 140 ZPO sowie Art. 126a und Art. 136a Abs. 1 DBG , wo es allerdings um die notwendige Vertretung geht) ausgestaltet. Teils

sind sie als "Muss"-Vorschrift ausgebildet (Art. 11b Abs. 1 VwVG ; Art. 87 Abs. 2 StPO), so etwa auch im Bereich des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 39 Abs. 3 BGG ; siehe dazu insb. Urteil 4A_408/2022 vom 14. November 2022 E. 6.2). Im Fall der "Muss"-Vorschrift bleiben staatsvertragliche Vereinbarungen regelmässig vorbehalten. Gemäss Art. 11b Abs. 1 VwVG ist die direkte postalische Zustellung auch dann zulässig, wenn die "zuständige ausländische Stelle" dies gestattet. Im hier interessierenden Recht des Kantons Bern findet sich eine "Muss"-Klausel (Art. 15 Abs. 7 VRPG/BE). Zustellungen an Parteien, die kein Zustellungsdomizil verzeigen, können gemeinhin durch ersatzweise Publikation im amtlichen Publikationsorgan erfolgen (Art. 141 Abs. 1 lit. c ZPO ; Art. 88 Abs. 1 lit. c StPO) oder darüber hinaus ganz unterbleiben (Art. 39 Abs. 3 BGG ; Art. 15 Abs. 7 VRPG/BE). Jedenfalls im Bereich der direkten Bundessteuer steht es im freien Ermessen der Veranlagungs- oder Steuerjustizbehörden , ob diese um Bekanntgabe eines inländischen Zustellungsdomizils (bzw. einer notwendigen Vertretung) ersuchen oder unmittelbar zur Veröffentlichung im amtlichen Publikationsorgan schreiten bzw. von der Möglichkeit der unmittelbaren postalischen Zustellung (zu Art. 17 MAC hinten E. 2.5.2) Gebrauch machen (überzeugend Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Komm. DBG, a.a.O., N. 5 zu Art. 126a; differenzierend Lydia Masméjean-Fey/Antoine Berthoud, CR LIFD, a.a.O., N. 1a und N. 2 zu Art. 118, die wohl nur von einem Wahlrecht ausgehen, wenn Art. 17 MAC nicht anwendbar ist; gegen ein Wahlrecht auch Locher, a.a.O., N. 12 zu Art. 126a).

E. 2.4.3

Das Erfordernis eines inländischen Zustellungsdomizils ist vor dem Hintergrund des völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatzes der Territorialität zu sehen (dazu unter dem Gesichtspunkt verschiedener Rechtsgebiete: Urteil 7B_159/2022 vom 11. Januar 2024 E. 5.1, zur Publ. vorgesehen; BGE 147 IV 518 E. 3.2; 146 IV 36 E. 2.2; 145 II 119 E. 7.2.1; 143 III 28 E. 2.2.1; 142 III 355 E. 3.3.3; 136 V 295 E. 5.1; 135 III 623 E. 2.2 ; 126 I 36 E. 2b; 124 V 47 E. 3a; 105 Ia 307 E. 3b; Bericht des Bundesamtes für Justiz vom 14. März 2011 zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden [Amtshilfe, Rechtshilfe, Souveränitätsschutz; nachfolgend: Bericht BJ 2011], S. 43 f.; insb. zum Territorialitätsprinzip im abgaberechtlichen Umfeld: Martin Kocher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Stefan Oesterhelt [Hrsg.], Amtshilfe, 2020, § 21 N. 83 ff.). Das Territorialitätsprinzip schliesst die Ausübung von Hoheitsgewalt auf einem Staatsgebiet durch einen anderen Staat aus, es sei denn, dieser andere Staat erteile seine Zustimmung. Durch Zustimmung, insbesondere in Form zwischenstaatlicher Vereinbarungen, kann der betreffende Staat sein Recht auf ausschliessliche Ausübung staatlicher Hoheitsgewalt auf seinem Staatsgebiet einschränken (Bericht BJ 2011, S. 19).

E. 2.4.4

Völkerrechtlich verpönt sind nicht nur eigentliche Vollstreckungshandlungen eines Staates auf fremdem Staatsgebiet, sondern auch vorbereitendes Verhalten im Hinblick auf die spätere Vollstreckung (Masméjean-Fey/Berthoud, CR LIFD, a.a.O., N. 1 zu Art. 118; Zweifel/Hunziker, Komm. DBG, a.a.O., N. 1 ff. zu Art. 126a; Locher, a.a.O., N. 4 ff. zu Art. 126a; Kocher, a.a.O., § 21 N. 99 und insb. § 22 N. 20 ff.). Völkerrechtlich ausschlaggebend ist, dass mit der Zustellung einer amtlichen oder gerichtlichen Verfügung eine exterritoriale Rechtsdurchsetzung verbunden sein kann, nämlich dann, wenn das Dokument mit einer Rechtsfolge einhergeht. Die völkerrechtskonforme Zustellung eines amtlichen oder gerichtlichen Schriftstücks an eine Adressatin oder einen Adressaten mit

Ansässigkeit im Ausland erfordert daher grundsätzlich die Eröffnung auf andere als auf direkte postalische Weise. Unilateral steht die Verpflichtung zur Bezeichnung eines inländischen Zustellungsdomizils und/oder die Veröffentlichung im amtlichen Publikationsorgan im Vordergrund.

E. 2.4.5

Ein Zustimmungserfordernis des anderen Staates im "

vertragslosen Zustand" ist (nur) entbehrlich, wenn dem amtlichen oder gerichtlichen Schreiben lediglich "informativer Charakter" zukommt. Dies ist der Fall, wenn der im Ausland ansässigen Adressatin oder dem Adressaten des Schriftstücks selbst dann kein Rechtsnachteil erwächst, wenn sie die "Information" unbeachtet lässt (unter vielen: BGE 143 III 28 E. 2.2.1; näher dazu: Kocher, a.a.O., § 22 N. 10, 21 und 25 ff.). Besteht aber eine Verfügung oder ein Entscheid im Sinne von Art. 5 VwVG, und wird dieses Schriftstück der im Ausland ansässigen Person - trotz fehlender Zustimmung des dortigen Staates - unmittelbar durch die dortige Post zugestellt, so liegt ein Eröffnungsmangel vor. Die Adressatin oder der Adressat kann sich grundsätzlich darauf berufen, wobei die Rechtsfolgen des Eröffnungsmangels von den Umständen im individuell-konkreten Fall abhängen (ausführlich dazu: Urteil 2C_160/2019 vom 5. November 2019 E. 3.1; ferner Urteile 2C_103/2021 vom 9. Februar 2021 E. 3.3.2; 2C_408/2016 / 2C_409/2016 vom 19. Juni 2017 E. 2.2; 2C_827/2015 / 2C_828/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.2, nicht publ. in: BGE 142 II 411).

E. 2.5.1

Andere Regeln herrschen im Bereich der "Zustellung im

vertraglichen Zustand". Hier geht es um die abgaberechtliche Zustellungsamtshilfe. Besteht zwischen der Schweiz und dem betroffenen ausländischen Staat eine (multilaterale oder bilaterale) völkerrechtliche Vereinbarung, die eine vereinfachte direkte Zustellung zulässt, so begründet die unmittelbare Zustellung durch die ausländische Post keinen Eröffnungsmangel. Der Steuerpflichtige macht geltend, dass im Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland derartiges Staatsvertragsrecht vorliege, weshalb dieser Weg einzuschlagen gewesen wäre.

E. 2.5.2.1

Im Vordergrund steht das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (

MAC ; SR 0.652.1), für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017 (AS 2016 5071). Aus Art. 28 Abs. 6 MAC ergibt sich, dass die MAC "in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung [...] für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen [gilt], die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist". Da die MAC für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist, ist sie aus schweizerischer Optik erstmals auf die Steuerperiode 2018 anwendbar (BGE 148 II 536 E. 9.4.3, mit Hinweisen). Die Ausnahme gemäss Art. 28 Abs. 7 MAC ist hier nicht einschlägig (dazu Urteil 2C_156/2023 vom 21. März 2023 E. 1.3.2). Der MAC unterliegen neben den Veranlagungsbehörden auch die Steuerjustizbehörden (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MAC; siehe den nicht datierten Kommentar der OECD zur MAC [nachfolgend: OECD-MK-MAC], Ziff. 9 zu Art. 1). In den sachlichen Anwendungsbereich

des Übereinkommens fallen namentlich die Steuern vom Einkommen oder vom Gewinn (Art. 2 Abs. 1 lit. a Ziff. i MAC).

E. 2.5.2.2

Für die Bundesrepublik Deutschland ist das "Gesetz vom 16. Juli 2015 zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen" massgebend (BGBl. II 2015, 966). Es ist am 1. Dezember 2015 in Kraft getreten (BGBl. II 2015, 1277). Auf die hier interessierenden harmonisierten Steuern der Steuerperiode 2018 ist die MAC im Verhältnis CH-DE folglich anwendbar.

E. 2.5.2.3

Hier von Bedeutung ist die Zustellungsamtshilfe im Sinne von Art. 17 MAC. Gemäss Abs. 1 stellt der ersuchte Staat auf Ersuchen des ersuchenden Staates dem Empfänger die Schriftstücke, einschliesslich derjenigen zu Gerichtsentscheidungen, zu, die aus dem ersuchenden Staat stammen und eine unter das Übereinkommen fallende Steuer betreffen. Um den ersuchten Staat nicht beanspruchen zu müssen, kann eine Vertragspartei die Zustellung von Schriftstücken an eine Person im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aber auch

unmittelbar durch die Post vornehmen (Art. 17 Abs. 3 MAC). Dies trifft auch auf hoheitliche Schriftstücke zu (vgl. OECD-MK-MAC, Ziff. 3 zu Art. 17 Abs. 3); zu diesem Zweck ist Art. 17 Abs. 3 MAC geschaffen worden. Weder die Schweiz noch Deutschland haben zu Art. 17 Abs. 3 MAC einen Vorbehalt angebracht (für die Schweiz: Art. 1 Abs. 3 Ziff. 4 e contrario des Bundesbeschlusses vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [AS 2016 5071]; für Deutschland: Bekanntmachung vom 15. Oktober 2015 über das Inkrafttreten des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und des Protokolls zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [BGBl. II 2015, 1277]; aus der Doktrin: Zweifel/Hunziker, Komm. DBG, a.a.O., N. 3 zu Art. 126a; Stefan Oesterhelt/Andrea Opel, in: Raoul Stocker/Stefan Oesterhelt [Hrsg.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 27 N. 3; Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 833).

E. 2.5.2.4

Gemäss Art. 17 Abs. 4 MAC gilt indes, dass das Übereinkommen "nicht so auszulegen [ist], als bewirke es die Nichtigkeit einer durch eine Vertragspartei in Übereinstimmung mit ihrem Recht vorgenommenen Zustellung von Schriftstücken". Dies bedeutet, dass der ersuchende Staat nicht verpflichtet ist, im Weg von Art. 17 Abs. 1 oder Abs. 3 MAC vorzugehen. Die OECD merkte hierzu an: "This is of special interest to applicant States which may serve documents in other ways (for example, service on a representative of the taxpayer in the territory of that State or service by public notice"; OECD-MK-MAC, Ziff. 164 zu Art. 17 Abs. 4 MAC). Eine Zustellung an eine steuerpflichtige Person im Ausland muss daher nicht alternativlos nach den Vorschriften des Art. 17 MAC erfolgen (Julian Siller, Steuerliche Amtshilfe nach dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25.01.1988 im System der internationalen steuerlichen Amtshilfe, 2020, S. 177).

E. 2.5.2.5

Dies alles führt zu folgendem Ergebnis: Gemäss Art. 17 Abs. 4 MAC liegt es im freien Ermessen des ersuchenden Staates, ob dieser die Zustellungsamtshilfe im Sinne von Art. 17 Abs. 1 bzw. Abs. 3 MAC oder aber jene Werkzeuge ergreift, die ihm das unilaterale Recht an die Hand gibt. Einen Rechtsanspruch auf direkte postalische Zustellung verleiht Art. 17 MAC den steuerpflichtigen Personen nicht, ebenso wenig wie die Veranlagungs- oder Steuerjustizbehörden hierzu verpflichtet sind. Der gegenteiligen Auffassung (Masméjan-Fey/Berthoud, CR LIFD, a.a.O., N. 1a zu Art. 118) ist nicht zu folgen. Zusammenfassend bedeutet dies, dass die Veranlagungs- und Steuerjustizbehörden in pflichtgemäss ausgeübtem Ermessen den Weg der Zustellung bestimmen dürfen (direkte postalische Zustellung, soweit Art. 17 Abs. 3 MAC anwendbar ist, Zustellung an ein inländisches Zustellungsdomizil oder Veröffentlichung im amtlichen Publikationsorgan). Dass das Rechtsfolgeermessen "pflichtgemäss" auszuüben ist, impliziert insbesondere, dass etwaiges anderes Verhalten der Behörde zu berücksichtigen ist. Dem Gebot von Treu und Glauben zufolge darf die Behörde etwa nicht unvermittelt zur Veröffentlichung im amtlichen Publikationsorgan schreiten, wenn sie die Zustellung bislang zulässigerweise durch unmittelbare postalische Benachrichtigung vorgenommen hat.

E. 2.5.2.6

Dies alles ist, anders als der Steuerpflichtige im vorliegenden Fall meint, auch unter dem Gesichtspunkt des Diskriminierungsverbots nicht zu beanstanden. Gemäss Art. 25 Abs. 1 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (

DBA CH-DE ; SR 0.672.913.62), sollte das Doppelbesteuerungsabkommen überhaupt anwendbar sein (dazu hinten E. 2.5.3.2), besteht zwar ein Diskriminierungsverbot ("Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates dürfen in dem anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können"). Ein Verstoss gegen das abschliessend umschriebene Diskriminierungsverbot von Art. 25 DBA CH-DE liegt im vorliegenden Fall aber schon deshalb nicht vor, weil die anwendbaren Regeln zum Zustellungsdomizil in keiner Weise auf die Staatsangehörigkeit abstellen. Auch von Schweizerbürgern, die im Ausland ansässig sind, kann die Behörde die Bekanntgabe eines inländischen Zustellungsdomizils verlangen. Aus dem verfassungsmässigen Diskriminierungsverbot (Art. 8 Abs. 2 BV) geht nichts hervor, das der Steuerpflichtige hier beanspruchen könnte. Gemäss Art. 8 Abs. 2 BV darf niemand diskriminiert werden, namentlich nicht wegen der Herkunft, der Rasse, des Geschlechts, des Alters, der Sprache, der sozialen Stellung, der Lebensform, der religiösen, weltanschaulichen oder politischen Überzeugung oder wegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung. Abgesehen davon, dass der Steuerpflichtige keine Kritik vorträgt, mit welcher er der ihn insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen könnte (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.5), lässt sich von vornherein nicht sagen, dass das Erfordernis des Zustellungsdomizils in den Katalog von Art. 8 Abs. 2 BV falle. Kriterium für die Anordnung eines inländischen Zustellungsdomizils ist einzig die ansonsten fehlende Möglichkeit der Zustellung im Inland.

E. 2.5.3.1

Nicht näher einzugehen ist auf das weitere Staatsvertragsrecht, das nach Meinung des Steuerpflichtigen anwendbar sein soll. Der sachliche Anwendungsbereich der

Erklärung vom 30. April 1910 zwischen der Schweiz und

Deutschland betreffend Vereinfachung des Rechtshilfeverkehrs (SR 0.274.181.362) ist auf Zivil- und Handelssachen beschränkt (vgl. Urteil 5A_439/2017 vom 17. Juli 2017 E. 3.3). Dass die vorliegende rein verwaltungsrechtliche Angelegenheit als "Zivil- und Handelssache" im Sinne dieser Erklärung zu gelten hätte, wird weder behauptet noch ist dies ersichtlich.

E. 2.5.3.2

Im

DBA CH-DE findet sich keine Bestimmung zur Zustellung von Schriftstücken, insbesondere auch keine, welche den direkten postalischen Versand zuliesse oder verböte. Da sich keine kollisionsrechtliche Frage stellt - die Steuerhoheit der Schweiz und des Kantons Bern sind unbestritten geblieben -, muss nicht geprüft werden, ob das DBA CH-DE trotz fehlender kollisionsrechtlicher Ausgangslage anwendbar ist (zu dieser Frage: Urteil 2C_160/2019 vom 5. November 2019 E. 3.3).

E. 2.5.3.3

Schliesslich ruft der Steuerpflichtige das

Europäische Übereinkommen vom 24. November 1977 über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland (SR 0.172.030.5) an. Dieses ist für die Schweiz am 1. Oktober 2019 in Kraft getreten (AS 2019 2931). Kraft ausdrücklichen Wortlauts findet es "keine Anwendung in Steuer- und Strafsachen" (Art. 1 Abs. 2 dieses Übereinkommens), es sei denn, der Vertragsstaat habe eine gegenteilige Erklärung abgegeben (so Botschaft vom 30. August 2017 zur Genehmigung und zur Umsetzung der Übereinkommen Nr. 94 und Nr. 100 des Europarates über die grenzüberschreitende Verwaltungszusammenarbeit, BBl 2017 5947, insb. 5957 zu Ziff. 1.3.1, 5960 zu Ziff. 2.1.1, 5964 zu Ziff. 2.1.6 und 5969 zu Ziff. 2.2.6). Die Eidgenossenschaft hat hinsichtlich von Art. 1 Abs. 2 zu Protokoll gegeben, dass das Übereinkommen zwar anwendbar sei "auf Verfahren über Straftaten, deren Verfolgung und Bestrafung im Zeitpunkt des Ersuchens nicht in die Zuständigkeit eines Gerichtes fallen", nicht jedoch "auf den Gebieten des Steuerrechts und der Finanzmarktaufsicht" (Bundesbeschluss vom 28. September 2018 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens Nr. 94 des Europarates über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland; AS 2019 975). Das Übereinkommen ist mithin nicht anwendbar (BGE 148 II 536 E. 9.4.3).

E. 2.5.4

Weder die im Verfahrensrecht des Kantons Bern verankerte Verpflichtung zur Bezeichnung eines inländischen Zustellungsdomizils noch der Umstand, dass im konkreten Fall keine direkte postalische Zustellung an das ausländische Domizil vorgenommen wurde, erweisen sich damit als rechtsfehlerhaft. Insbesondere ist auch keine Diskriminierung ersichtlich.

E. 2.6.1

Die Vorinstanz ist auf die Beschwerdeschrift vom 30. Oktober 2023 (Postaufgabe in Deutschland: 31. Oktober 2023) nicht eingetreten. Sie ist bei ihren Erwägungen davon

ausgegangen, dass die Aufgabe einer Rechtsschrift bei einer ausländischen Poststelle für die Fristwahrung nicht genüge, sofern das Schriftstück nicht vor Ablauf der Frist in den Machtbereich der Schweizerischen Post gelange. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und bietet keine Angriffsflächen (BGE 144 II 401 E. 3.1; 125 V 65 E. 1; 104 Ia 4 E. 3; 100 IV 271 E. 2). Die Aufgabe bei einer ausländischen Post hat keine fristwahrende Wirkung; in einem solchen Fall ist auf den Tag abzustellen, an dem die Eingabe von der Schweizerischen Post zur Weiterbeförderung in Empfang genommen wird (BGE 92 II 215). Die beschwerdeführende Partei, die sich dafür entscheidet, ihre Beschwerde bei einer ausländischen Post aufzugeben, muss deren rechtzeitigen Eingang bei der Beschwerdeinstanz ermöglichen, indem sie die Sendung hinreichend früh abschickt (Urteile 6B_1446/2022 vom 11. Januar 2023 E. 2; 6B_225/2021 vom 15. Juli 2021 E. 3).

E. 2.6.2

Das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und das öffentliche Interesse an einer geordneten Rechtspflege bzw. an der Rechtssicherheit rufen nach einer konsequenten Anwendung der Bestimmungen über die Fristen. Dies stellt keinen überspitzten Formalismus dar (allgemein: BGE 149 IV 97 E. 2.1; 149 IV 196 E. 1.1 ; 143 I 284 E. 1.3; insbesondere zur Postaufgabe im Ausland: BGE 125 V 65 E. 1; Urteile 2C_572/2023 vom 17. Oktober 2023 E. 3.2; 6B_1446/2022 vom 11. Januar 2023 E. 2; 8C_307/2021 vom 25. August 2021 E. 4.4; 1B_165/2019 vom 16. April 2019 E. 2). Darauf, dass die Frist nur eingehalten sei, "wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird", hat die Steuerrekurskommission den Steuerpflichtigen in ihren beiden Rechtsmittelbelehrungen aufmerksam gemacht (Sachverhalt, lit. A.b). Sie hat dadurch der "Informationspflicht" genügt (vorne E. 2.3.3).

E. 2.6.3

Ebenso klar ist weiter, dass die Frist selbst dann nicht zu wahren gewesen wäre, wenn die Eingabe am 31. Oktober 2023 bei der Post CH AG erfolgt wäre. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz begann die 30-tägige Rechtsmittelfrist am 5. Juli 2023 zu laufen, worauf sie am Freitag, 4. August 2023 endete (Sachverhalt, lit. B). Der Steuerpflichtige hat damit unter allen Titeln verspätet gehandelt.

E. 2.7

Der Steuerpflichtige beanstandet den vorinstanzlichen Kostenspruch. Er erachtet die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, die auf Fr. 1'000.- bestimmt wurden, als unangemessen hoch. Eine weitergehende Begründung in diesem rein kantonrechtlichen Bereich, die den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügen könnte, kann der Rechtsschrift nicht entnommen werden. Auf die Rüge ist aus diesem Grund nicht weiter einzugehen.

E. 2.8

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Der Kanton Bern obsiegt in seinem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.