Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.706/2006 /blb

Urteil vom 1. März 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Karlen, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Abteilung Recht und Gesetzgebung, 3018 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdegegner,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000
(Nach- und Strafsteuern),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Oktober 2006.

Sachverhalt:
A.
Die Ehegatten A.X._____ und B.X._____ sind Architekten und Genossenschafter sowie Mitglieder der Verwaltung der Y._____, einer Genossenschaft mit einem Kapital von Fr. 30'000.– und Sitz in C._____ (nachfolgend: Genossenschaft). Sie bezweckt "durch gemeinsame Selbsthilfe ihren Mitgliedern Arbeit und Unterhalt zu verschaffen durch Aufbau und Betrieb eines Architektur- und Planungsbüros". Ursprünglich hielt die Genossenschaft sämtliche Aktien der ebenfalls in C._____ domizilierten Z._____ AG (nachfolgend: Architekten AG), die über ein vollliberiertes Kapital von Fr. 100'000.– verfügt. Diese Gesellschaft bezweckt u.a. die Übernahme und Ausführung von Architektur- und Planungsaufträgen sowie aller Dienstleistungen im Bereich der Architektur, der Planung und des Bauwesens. Auch bei der Architekten AG gehören A.X._____ und B.X._____ dem Verwaltungsrat an.
Im Lauf des Jahres 1998 trat die Genossenschaft ihre 97 Aktien der Architekten AG mit einem Nennwert von je Fr. 1000.– zum symbolischen Preis von je einem Franken an die Vorstandsmitglieder ab, was dem Steuerwert der Aktien per 1. Januar 1997 entsprach, den die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung für juristische Personen, am 11. März 1998 der Architekten AG mitgeteilt hatte. 1998 erwarben A.X._____ und B.X._____ 67 Aktien der Architekten AG zum Preis von Fr. 67.–. Ebenfalls ab dem Jahr 1998 verlagerte die Genossenschaft immer mehr Aktivitäten auf die bis dahin praktisch inaktive Architekten AG.
B.
Am 15. März 1999 reichten A.X._____ und B.X._____ ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 ein. Als Vermögen per 1. Januar 1999 deklarierten sie im Wertschriftenverzeichnis unter anderem die am 21. November 1997 erworbenen 67 (ertragslosen) Aktien der Architekten AG zum Steuerwert von

insgesamt Fr. 67.– sowie 8 (ertragslose) Anteile der Genossenschaft à je Fr. 2000.– zu ihrem Nennwert von Fr. 16'000.–. In der Steuererklärung gaben sie auf die Frage, ob sie an einer Kapitalgesellschaft massgeblich beteiligt seien, ihre Beteiligung an der Architekten AG an.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung für juristische Personen, legte am 6. September 1999 den Steuerwert der Aktien der Architekten AG per 1. Januar 1999 mit 90 % des einbezahlten Nennwertes fest. Gestützt darauf erhöhte die Veranlagungsbehörde Mittelland den Steuerwert der fraglichen Aktien im Wertschriftenverzeichnis von A.X._____ und B.X._____ auf Fr. 60'300.–. Abgesehen von einer hier nicht interessierenden Streichung eines Abzugs wurden die Eheleute X._____ gemäss ihrer Selbstschatzung für die Veranlagungsperiode 1999/2000 am 1. März 2000 bzw. 1. März 2001 auf ein bei der direkten Bundessteuer steuerbares Einkommen von Fr. 62'979.– veranlagt. Diese Veranlagungen blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.
C.
Gestützt auf eine undatierte Meldung der Abteilung für juristische Personen, wonach sie bei einer Buchprüfung bei der Architekten AG festgestellt habe, dass A.X._____ und B.X._____ im Jahr 1998 Aktien dieser Gesellschaft "gratis" zugeflossen seien, deren Wert Fr. 1'200.– betragen habe und bei der Gesellschaft entsprechend aufgerechnet worden sei, überwies die Veranlagungsbehörde Mittelland das Geschäft am 10. Oktober 2003 der Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuerabteilung der Steuerverwaltung des Kantons Bern (ESN). Diese leitete am 29. Oktober 2003 ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerperiode 1999/2000 gegen A.X._____ und B.X._____ ein. Dabei ging die ESN zunächst wie die Abteilung für juristische Personen von einem Wert der übertragenen Aktien von 120 % des Nominalwertes aus (64 x Fr. 1'200.– = Fr. 76'800.– ), den sie den Eheleuten X._____ je hälftig als geldwerte Leistung von je Fr. 38'400.– aufzurechnen gedachte. Auf deren Intervention hin setzte die Abteilung für juristische Person am 4. August 2004 den Verkehrswert der Aktien der Architekten AG per 16. Juli 1998 neu auf Fr. 690.– pro Aktie fest. Mit Nachsteuer- und Bussenverfügung vom 13. September 2004 wurde die auf ein Einkommen von Fr.
62'979.– lautende Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer von A.X._____ und B.X._____ um durchschnittlich Fr. 22'080.– (64 x 690.– = Fr. 44'160.–) erhöht und neu auf Fr. 85'059.– festgesetzt. Dies ergab für die direkte Bundessteuer 1999/2000 eine Nachsteuer von Fr. 2'074.–, eine Busse (Faktor 0,33) von Fr. 684.40 sowie einen Verzugszins von Fr. 329.70. Eine Einsprache hiergegen wies die Steuerverwaltung am 6. Dezember 2004 ab.
Eine dagegen erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (nachfolgend: Steuerrekurskommission) am 17. Oktober 2006 gut und hob den Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2004 auf, da es nicht an den Eheleuten X._____ gelegen habe, gestützt auf die Bekanntgabe vom 6. September 1999 über die Aktienbewertung per 1. Januar 1999 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen zu erheben. Vielmehr habe die Veranlagungsbehörde mit dieser Meldung der Abteilung für juristische Personen den Steuerwert der Aktien gekannt und habe ihn auch beim Vermögen berücksichtigt. Der Veranlagungsbehörde seien aufgrund der Deklaration der Steuerpflichtigen, des Handelsregisterauszugs der Genossenschaft sowie der Bekanntgabe des Steuerwerts durch die Abteilung für juristische Personen die rechtlich massgebenden Tatsachen bekannt gewesen, welche auf eine geldwerte Leistung hindeuteten. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes wäre die Veranlagungsbehörde verpflichtet gewesen, den hinreichend klaren Anhaltspunkten für das Vorliegen einer geldwerten Leistung nachzugehen und zusätzliche Abklärungen zu treffen. Nachdem sie dies unterlassen habe, könne weder eine Nach- noch eine Strafsteuer erhoben werden.
D.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 22. November 2006 beantragt die Kantonale Steuerverwaltung dem Bundesgericht, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17. Oktober 2006 aufzuheben und die Einspracheverfügung vom 6. Dezember 2004 zu bestätigen. Die Umstrukturierungsvorgänge, bestehend aus der Veräusserung der Aktien der Architekten AG an die Beschwerdegegner und der damit verbundenen anschliessenden unentgeltlichen Übertragung der Architektenunternehmung von der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft seien als geldwerte Leistungen an die Beschwerdegegner zu betrachten.
A.X._____ und B.X._____ beantragen, dass die Beschwerde "zurückzuweisen" sei und dass ihr "von der Steuerverwaltung zurückgehaltenes Guthaben sofort, mit einem Verzugszins von 5 %" ausbezahlt werde. Zudem seien sie für ihren Aufwand mit Fr. 10'000.– zu entschädigen. Die Steuerrekurskommission beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die vorliegende Beschwerde untersteht noch dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1946 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG), weil die angefochtene Entscheidung vor dem Datum des Inkrafttretens des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) am 1. Januar 2007 (AS 2006 1242) ergangen ist (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17. Oktober 2006 ist, soweit er die direkte Bundessteuer 1999/2000 betrifft, ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG [SR 172.021]und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Frage der Parallelität der Verfahren für die kantonalen und eidgenössischen Steuern stellt sich hier ratione temporis nicht (vgl. BGE 130 II 65 ff.). Die kantonale Steuerverwaltung als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 146 Satz 2 DBG in Verbindung mit Art. 103 lit. c OG). Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
1.3 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis. Objekt des Beschwerdeverfahrens - vor Bundesgericht oder vor der Rekurskommission - kann demnach nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war. Rechtspositionen, über welche die Verwaltung als erstinstanzlich verfügende Behörde nicht befunden hat, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die übergeordneten Instanzen nicht zu beurteilen (Urteil 2A.121/2004 vom 16. März 2005, publ. in: RDAF 2005 II S. 335, E. 2.1 mit Hinweisen; BGE 117 Ib 114 E. 5b S. 118 f.).
Hier bringt die Beschwerdeführerin erstmals vor Bundesgericht vor, nebst der bisher umstrittenen Bewertung der zu einem Franken abgegebenen Aktien der Architekten AG an die Beschwerdegegner liege zudem in der "unentgeltlichen Übertragung der Architekturunternehmung von der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft" eine geldwerte Leistung an diese vor. Auf diese vor Bundesgericht erstmals vorgebrachte Frage einer angeblich weiteren geldwerten Leistung kann nicht eingegangen werden, weil sie über den vorinstanzlich beurteilten Streitgegenstand hinausgeht.
1.4 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden (Art. 104 OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine kantonale Rekurskommission entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.5 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 257 E. 2.5 S. 262 mit Hinweis).
2.
2.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hat aber der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenau war (Art. 151 Abs. 2 DBG). Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (Urteil 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006, publ. in: StR 61/2006 S. 442, E. 2 mit Hinweis).
2.2 Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss er das Formular für die Steu-

ererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist er sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat er auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteile 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006, publ. in: StR 61/2006 S. 442, E. 2; 2A.182/2002 vom 25. April 2003, publ. in: ASA 73 482, E. 3.3.1).

2.3 Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatschen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (Urteile 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006, publ. in: StR 61/2006 S. 442, E. 2;
2A.182/2002 vom 25. April 2003, publ. in: ASA 73 482, E. 3.3.2 bzw. 3.3.3).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall reichten die Beschwerdegegner ihre persönliche Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 am 15. März 1999 ein. Im Wertschriftenverzeichnis deklarierten sie als Vermögen per 1. Januar 1999 die 67 (ertragslosen) Aktien der Architekten AG zum Kaufpreis von insgesamt Fr. 67.–, was dem letzten vor Einreichen der Steuererklärung ermittelten Steuerwert der Aktien per 1. Januar 1997 entsprach, den die Steuerbehörde der Gesellschaft rund ein Jahr vorher, am 11. März 1998, bekannt gegeben hatte. Als Erwerbszeitpunkt nannten die Beschwerdegegner den 21. November 1997. Auf der Steuererklärung gaben sie zudem ordnungsgemäss an, sie seien an dieser Architekten AG massgeblich beteiligt. Damit taten die Beschwerdeführer alles, was von ihnen verlangt werden konnte, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

3.2 Rund ein halbes Jahr nach Eingang der Steuererklärung, am 6. September 1999, legte die Abteilung für juristische Personen den Steuerwert der Aktien der Architekten AG per 1. Januar 1999 auf 90% des Nennwertes fest. Gestützt auf diese Neubewertung erhöhte die Veranlagungsbehörde in den Veranlagungen vom 1. März 2000 (Periode 1999) bzw. 1. März 2001 (Periode 2000) den Steuerwert der fraglichen Aktien im Wertschriftenverzeichnis bzw. im Vermögen der Beschwerdegegner von Fr. 67.– auf Fr. 60'300.– (67 x Fr. 900.–), ohne weitere Untersuchungen in Bezug auf Auswirkungen auf das Einkommen vorzunehmen. Insbesondere der Hinweis der Beschwerdegegner in Ziff. 22 der Steuererklärung, wonach sie an der Architekten AG massgeblich beteiligt waren und die Aktien im Lauf der Bemessungsperiode zu einem symbolischen Preis von einem Franken erstanden hatten, hätte für die Steuerbehörde zwingend Anlass sein müssen, um zumindest bei den Beschwerdegegnern nachzufragen, von wem sie die Aktien so günstig erworben hatten. Mit der Neufestsetzung des Steuerwertes per 1. Januar 1999 auf Fr. 900.– war die Diskrepanz gegenüber dem von den Beschwerdegegnern angegebenen Steuerwert von einen Franken jedenfalls offensichtlich.

Diese in die Augen springende Ungereimtheit hätte - entgegen der Beschwerdeführerin, die darin keinen besonderen Anlass für ergänzende Untersuchungen sieht - zusammen mit den erwähnten Hinweisen die Steuerbehörde unbedingt zu Zusatzabklärungen anhalten müssen. Denn diese massive Wertsteigerung konnte wohl auf eine - einkommenssteuerlich irrelevante - Wertsteigerung seit dem Erwerb der Aktien zurückzuführen sein, aber eben so sehr konnte ein höherer Wert beim Erwerb in Betracht fallen, was für ein Erwerbs- (Mitarbeiteraktien) oder ein Ertragseinkommen (geldwerte Leistung) gesprochen hätte. So oder so hätte für die Veranlagungsbehörde gestützt auf Art. 123 Abs. 1 DBG die gesetzliche Pflicht bestanden, diese offene Frage näher abzuklären.

3.3 Nicht gefolgt werden kann der Auffassung der Beschwerdeführerin, die Beschwerdegegner hätten nach Kenntnis der Bewertung per 1. Januar 1999, die gegenüber der selbst deklarierten erheblich abwich, von sich aus Einsprache erheben müssen, um die Veranlagung offen zu halten. Ebenso wenig kann den Beschwerdegegnern vorgeworfen werden, sie hätten zusätzlich eine - von ihnen stets bestrittene - geldwerte Leistung deklarieren bzw. mindestens "eine Schilderung des fraglichen Sachverhalts" beifügen müssen. Sie haben, wie bereits

ausgeführt, in der massgebenden Steuererklärung bzw. im entsprechenden Wertschriftenverzeichnis alles Notwendige deklariert.
3.4 Der vorliegende Fall ist damit völlig anders gelagert als die vom Bundesgericht in den Entscheiden 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006 (publ. in: StR 61/2006 S. 442) und 2A.108/2004 vom 31. August 2005 beurteilen Sachverhalte, wo bei der Veranlagung von Mehrheitsaktionären die relevanten Daten ihrer Gesellschaften noch nicht bekannt waren. Hier aber datiert die massgebende Aktienbewertung der Steuerverwaltung vom 6. September 1999 und erfolgte damit Monate vor den definitiven Veranlagungen, so dass es die Veranlagungsbehörde in der Hand gehabt hätte, den rechtserheblichen Sachverhalt vor dem Eintritt der Rechtskraft der entsprechenden Verfügung festzustellen. Sieht hingegen eine Steuerbehörde davon ab, einen bestimmten, einfach zu erhellenden Umstand näher abzuklären, obwohl dazu Anlass bestünde, so kann sie keine Nachsteuer erheben, wenn sie nachträglich bessere Kenntnis von diesem Umstand erhält (Urteil 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006, E. 3.2). Unterlässt die Steuerbehörde nähere Abklärungen, so ist ihr das entsprechende Wissen anzurechnen. Mangels neuer Tatsachen kommt dann eine Nachsteuer nicht in Frage. Zugleich ist damit der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG ausgeschlossen (vgl. Urteil 2A.583/
2004 vom 21. April 2005, E. 3.1).
4.
4.1 Die Steuerrekurskommission hat zur Frage, ob effektiv eine geldwerte Leistung von der Genossenschaft an die Beschwerdegegner als ihre Genossenschafter vorlag, nicht abschliessend Stellung genommen. Entgegen der Beschwerdeführerin kann daraus, dass die Beschwerdegegner gegen die Erhöhung des Steuerwertes der Aktien der Architekten AG per 1. Januar 1999 für die Vermögenssteuer keine Einsprache erhoben, nicht geschlossen werden, sie hätten diesen Wert "für zutreffend befunden". Im Übrigen wäre nicht der Wert der Aktien per 1. Januar 1999 massgebend, sondern derjenige bei Erwerb der Aktien. Die Beschwerdegegner führten auf dem Wertschriftenverzeichnis den 21. November 1997 als Erwerbszeitpunkt an. Allerdings weist die Genossenschaft die Aktien der Architekten AG in der Jahresabschlussbilanz 1997 noch selbst aus. Gemäss einem Protokoll der ordentlichen Jahresversammlung der Genossenschaft vom 16. Juli 1998 wurde die Verwaltung bevollmächtigt, einen "einstimmigen Vorschlag betreffend Verkauf der 97 Aktien an deren Vorstandsmitglieder auszuarbeiten und zu realisieren". Dieser umgehend genehmigte Verkaufsvorschlag sah vor, den Beschwerdegegnern je 32 Aktien abzutreten. Aus dem Protokoll geht der genaue Zeitpunkt der Aktienübertragung
nicht hervor. Deshalb setzte die Abteilung für juristische Personen den Wert der Titel am 6. August 2004 auf den 16. Juli 1998 fest. Dabei räumte sie im Begleitschreiben ein, dass der ursprünglich herangezogene Wert von Fr. 1'200.– (welcher bei der Genossenschaft aufgerechnet wurde; die dagegen erhobene Einsprache ist noch hängig) nicht mehr rekonstruierbar sei und dass bei dem per 1. Januar 1999 bekannt gegebenen Wert "eventuell übersehen (wurde), dass der Ertragswert ohne Berücksichtigung der Erkenntnisse aus der Taxationsberechnung 1997 zu hoch ausgefallen ist". In der neuen Bewertung per 16. Juli 1998 wurden allerdings nicht die Abschlüsse vor diesem Bewertungsstichtag herangezogen (1996 und 1997 bzw. 1997 und allenfalls 1998), sondern diejenigen von 1998 und 1999. Dabei wurden die ausgewiesenen Ergebnisse von Fr. 1'364.– (1998) bzw. Fr. 7'565.– (1999) massiv nach oben korrigiert, so dass sich trotz praktisch verlorenem Aktienkapital ein beachtlicher Unternehmenswert ergab. Angesichts dieses doch eher ungewöhnlichen Bewertungsverfahrens (vgl. die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebene Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer,
publ. in: ASA 65 872 ff., insbesondere Rz. 7, wonach Grundlage für die Bestimmung des Ertragswertes in der Regel die zwei letzten vor dem massgebenden Bewertungsstichtag abgeschlossenen Jahresrechnungen bilden) erstaunt daher nicht, dass die Beschwerdegegner selbst ihren Aktien der Architekten AG beim Erwerb im Jahr 1998 nach wie vor nur den Wert von einem Franken beimessen und jede geldwerte Leistung bestreiten. Die lange inaktive Architekten AG wurde nämlich erst im Laufe des Jahres 1998 gewissermassen "zu neuem Leben erweckt", indem bisherige Tätigkeiten der Genossenschaft auf sie übergingen. Dies erhellt auch aus den von der Beschwerdeführerin präsentierten Kennzahlen. Je nachdem, auf welchen Zeitpunkt man die Bewertung vornimmt und welche Erträge man dafür heranzieht, ergeben sich ganz unterschiedliche Bewertungen.
4.2 Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den geldwerten Vorteilen zählen unter anderem auch die so genannten "verdeckten Gewinnausschüttungen". Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft (oder Genossenschaft)

nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Massgebend ist dafür ein Drittvergleich. Dabei sind im Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen in gleicher Weise auch abgeschlossen worden wäre. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist schliesslich, dass sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst ist bzw. sein müsste (Urteil 2P.128/2003 vom 13. August 2004, publ. in: StE 2004 B 24.4 Nr. 71, E. 3.1 mit Hinweisen). Hält man an der letztgenannten Voraussetzung fest (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 100 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen), so dürfte es daran bei den Genossenschaftern, zu denen auch die Beschwerdegegner gehören, wohl gefehlt haben, was beim "Bewertungswirrwarr" seitens der Steuerbehörde kaum verwundert.

5.

Schliesslich ist eine Nachbesteuerung aufgrund von Art. 151 Abs. 2 DBG ausgeschlossen. Danach kann keine Nachsteuer erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige Einkommen und Vermögen in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben hat und die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt haben, selbst wenn die Bewertung ungenau war (vgl. E. 2).

Vorliegend haben die Beschwerdegegner in der Steuererklärung für die Steuerperiode 1999/2000 bzw. im dazu gehörigen Wertschriftenverzeichnis als Vermögen per 1. Januar 1999 die 67 (ertragslosen) Aktien der Architekten AG zum letzten vor Einreichen der Steuererklärung behördlich bekannt gegebenen Steuerwert per 1. Januar 1997 von einem Franken deklariert. Diese Bewertung kam aufgrund der Bilanz per 31. Dezember 1996 zustande. Mangels Erträgen wurde nur der Substanzwert berücksichtigt. Dieser war wegen eines das Aktienkapital übersteigenden Verlustvortrags negativ, so dass die Aktien im Grund keinen Wert hatten. Daneben gaben die Beschwerdegegner ihre 8 (ertragslosen) Anteile der Genossenschaft à je Fr. 2000.– zum Nennwert von Fr. 16'000.– an. Diese einkommenssteuerliche Deklaration wurde von der Steuerbehörde unverändert übernommen, obwohl sie während des laufenden Veranlagungsverfahrens von einem höheren Steuerwert der Aktien der Architekten AG Kenntnis erhielt. Nachträglich möchte die Steuerbehörde der Veranlagung nun andere Bewertungen bzw. Werte im Erwerbszeitpunkt zugrunde legen und die Differenz einkommenssteuerrechtlich erfassen, was Art. 151 Abs. 2 DBG ausschliesst, da sich die Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren korrekt verhalten haben. Sie sind nach Ziff. 4 der erwähnten Wegleitung (ASA 65 872, Rz. 4) vorgegangen: "Da im Zeitpunkt der Vermögensveranlagung der Steuerpflichtigen die massgebenden Jahresrechnungen der Unternehmen oft ausstehen, kann aus praktischen Gründen auf den für das Vorjahr festgesetzten Steuerwert abgestellt werden. Weicht jedoch dieser Steuerwert wesentlich vom Steuerwert ab, der sich auf Grund der massgebenden Jahresrechnungen ergibt (...), kann er im Veranlagungs- oder Beschwerdeverfahren berichtigt werden." Zu Recht wird in der Wegleitung nicht auch das Nachsteuerverfahren erwähnt, denn einem solchen Verfahren steht der Art. 151 Abs. 2 DBG entsprechende Art. 53 Abs. 1 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) entgegen. Erweist sich die in der Steuererklärung deklarierte Bewertung später als unrichtig, so kann die Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hat (vgl. Kreisschreiben Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. April 1995 betreffend das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, publ. in: ASA 64 539, insbesondere S. 543 f.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Rz. 26 zu Art. 151 DBG; Klaus A. Vallender, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 7 ff. zu Art. 151 DBG), was hier nicht der Fall ist. Nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung bleibt es dabei, selbst wenn der wirkliche Wert der fraglichen Aktien im Erwerbszeitpunkt höher gewesen sein sollte als der korrekt deklarierte.

6.

6.1 Demzufolge ist der angefochtene Entscheid im Ergebnis nicht zu beanstanden und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde damit abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

6.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin, die Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Die Beschwerdegegner machen eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.– geltend. Die Partei, die

- wie hier - nicht durch einen Anwalt vertreten wird, erhält nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Regel keine Entschädigung zugesprochen; Auslagen sind nur ausnahmsweise zu ersetzen, wenn sie erheblich und nachgewiesen sind; besondere Verhältnisse können sodann im Ausnahmefall eine Entschädigung für durch den Prozess verursachte Umtriebe rechtfertigen (BGE 113 Ib 353 E. 6b S. 357). Die Beschwerdegegner machen weder erhebliche Auslagen geltend, noch liegen besondere Verhältnisse vor, die eine Ausnahme rechtfertigen würden. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdegegner die Zeit, die sie für das Verfassen der Rechtsschriften aufgewendet haben, beruflich anderweitig hätten nutzen können.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. März 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: