Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.72/2004 /bie

Urteil vom 4. Juli 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Bern, 3011 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. und U.X._____, Beschwerdegegner,
vertreten durch Fürsprecher Georg Volz,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ ist von Beruf selbständiger Liegenschaftenhändler. Sein wichtigster Geschäftspartner, Y._____, mit dem er an verschiedenen Baukonsortien beteiligt war, verstarb im Frühjahr 1999. Nach dessen Tod wurden finanzielle Unregelmässigkeiten entdeckt, weshalb über den Nachlass ein öffentliches Inventar erstellt wurde. Dieses lag Mitte des Jahres 2000 vor. In der Folge schlugen die Erben die Erbschaft aus, worauf diese konkursamtlich liquidiert wurde. In der Folge konnte A.X._____ verschiedene Grundstücke übernehmen und die wichtigsten Bauvorhaben zu Ende führen. Ende 2000 gelangte er in den Besitz der Buchhaltungsunterlagen.
Am 22. Mai 2000 wurden die Eheleute X._____ für die direkte Bundessteuer 1999/2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 360'000.– eingeschätzt. Die Veranlagung erfolgte nach Ermessen, weil die Steuerpflichtigen trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatten. Zudem wurde ihnen eine Ordnungsbusse von Fr. 3'000.– auferlegt. In der Rechtsmittelbelehrung wurde darauf hingewiesen, dass mit der Einsprache eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt Beilagen eingereicht werden müsse; andernfalls könne auf die Einsprache nicht eingetreten werden.
Gegen die Ermessensveranlagung erhoben die Steuerpflichtigen am 22. Juni 2000 Einsprache. Sie stellten keinen förmlichen Antrag, legten jedoch dar, weshalb es ihnen zur Zeit nicht möglich sei, eine Steuererklärung einzureichen. Sie wiesen namentlich darauf hin, dass sie sich noch kein Bild über die finanziellen Verpflichtungen, die möglicherweise auf sie zukommen, machen könnten und die Akten des Verstorbenen, der die Geschäfte der Konsortien geleitet habe, ihnen noch nicht zur Verfügung stünden. Das Nachführen der Buchhaltung sei daher zur Zeit nicht möglich.
Mit Verfügung vom 21. August 2000 trat die Veranlagungsbehörde auf die Einsprache nicht ein, weil eine qualifizierte Begründung fehle und die vollständig ausgefüllte Steuererklärung mit allen Unterlagen nicht beigelegt

worden sei.
B.
Die Steuerpflichtigen erhoben am 20. September 2000 Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Darin wiederholten sie im Wesentlichen ihre Vorbringen aus der Einsprache. Da die Beschwerde den gesetzlichen Formerfordernissen nicht genügte, setzte der Präsident der Steuerrekurskommission den Steuerpflichtigen Frist zur Einreichung der vollständig ausgefüllten Steuererklärung 1999/ 2000 inklusive Buchhaltungen an. Am 28. Dezember 2000 reichten die Steuerpflichtigen die Unterlagen innert der Frist ein.
Mit Entscheid vom 9. Dezember 2003 hielt die Steuerrekurskommission fest, die Veranlagungsbehörde sei auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten. Gleichzeitig nahm sie für die direkte Bundessteuer aufgrund der inzwischen eingereichten Steuererklärung eine neue Veranlagung vor. Sie hiess die Beschwerde teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 47'200.– fest. Die Busse reduzierte sie auf Fr. 500.–.
C.
Hiergegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Sie beantragt, es sei der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003 hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben und die Nichteintretensverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 21. August 2000 zu bestätigen.
Die Steuerpflichtigen beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei unter Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission gutzuheissen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003 ist, soweit er die direkte Bundessteuer 1999/2000 betrifft, kantonal letztinstanzlich. Die sich nach der Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsinstanz vorzusehen, wenn für die kantonalen direkten Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt hier ratione temporis noch nicht zum Zug. Die kantonale Steuerverwaltung als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 146 Satz 2 DBG). Es kann mit dieser die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, gerügt werden (Art. 104 OG). An die Feststellung des Sachverhalts ist das Bundesgericht indessen gebunden, sofern, was hier der Fall ist, eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
Art. 130 Abs. 2 und 132 Abs. 3 DBG haben folgenden Wortlaut:
Art. 130
1 ...
2 Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.
Art. 132
1-2 ...
3 Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen.
Wörtlich gleich umschreiben die Art. 46 Abs. 3 und 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) die Voraussetzungen für die Ermessensveranlagung und deren Anfechtung. Nicht übernommen wurde nur Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG. Es handelt sich um harmonisierte Vorschriften, die unter dem Gesichtswinkel der vertikalen Steuerharmonisierung (d.h. der Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen) analog auszulegen sind, wie das Bundesgericht im Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 in E. 3 (ASA-Publikation) ausgeführt hat.
3.
Im vorliegenden Fall trat die Steuerverwaltung (Veranlagungsbehörde Mittelland) auf die Einsprache nicht ein,

weil die Eingabe entgegen der Vorschrift des Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG keine Begründung enthalten habe und auch keine vollständig ausgefüllte Steuererklärung mit allen Unterlagen eingereicht worden sei.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten sei. Gleichzeitig nahm sie aber aufgrund der inzwischen eingereichten Steuererklärung eine neue Veranlagung vor. Das ist in der Tat widersprüchlich, wie die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde zutreffend geltend macht. Trat die Einsprachebehörde aus formellen Gründen auf die Einsprache nicht ein, kann die Rekursinstanz nur prüfen, ob die Einsprachebehörde zu Recht einen Nichteintretensentscheid fällte. Stellt sie fest, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache hätte eintreten müssen, hebt sie den Nichteintretensentscheid auf und weist die Sache zur materiellen Behandlung der Einsprache an die Veranlagungsbehörde zurück; sie kann auch selbst materiell entscheiden, wenn sie dazu in der Lage ist. Im anderen Fall, wenn die Rekursinstanz findet, dass die Einsprachebehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten sei, ist der Nichteintretensentscheid zu bestätigen (Urteil 2A.39/2004, a.a.O., E. 5.2; vgl. ferner unveröffentlichtes Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2). Die Rekursinstanz kann aber nicht den Einspracheentscheid bestätigen und gleichzeitig neu veranlagen. Im Folgenden ist daher
zuerst zu prüfen, ob die Veranlagungsbehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eintrat.
4.
Die beschwerdeführende Steuerverwaltung macht geltend, eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen könne gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. In der Einsprache sei nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig sei. Gleichzeitig seien die bisher versäumten Mitwirkungspflichten nachzuholen. Es müsse insbesondere die Steuererklärung eingereicht werden, falls das bisher unterblieben sei und das die Ursache der Ermessensveranlagung bilde. Die in Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG geforderten Handlungen stellten überdies eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten werde.
Die Beschwerdegegner wenden ein, an die Einsprachebegründung, zumal bei Eingaben von Laien, dürften keine hohen Anforderungen gestellt werden. Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG verlange, dass allfällige Beweismittel genannt würden. Es handle sich nicht um eine Gültigkeitsvoraussetzung, sondern um eine Ordnungsvorschrift. Die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung, wonach das Einreichen der Steuererklärung mit der Einsprache Gültigkeitserfordernis bilde, gehe fehl.
5.
Das Bundesgericht nahm im erwähnten Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 bereits zu Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG Stellung. Die Erwägungen dieses Entscheids lassen sich wie folgt zusammenfassen:
5.1 Die Veranlagung nach Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt (namentlich keine Steuererklärung einreicht) oder wenn die Steuerfaktoren aus anderen Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen nicht genau ermittelt werden können (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG). Auch bei der Ermessensveranlagung hat die Steuerbehörde - wie bei der ordentlichen Veranlagung - von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Da sich jedoch bei der Ermessensveranlagung der betragsmässige Umfang nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen. Mithin reicht es nicht aus, die Schätzung bloss in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Aus diesem Grund bestimmt Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG, dass eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann.
Ist die Ermessensveranlagung die Folge davon, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, muss dieser für den Nachweis offensichtlicher Unrichtigkeit daher zuallererst die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen (z.B. die Steuererklärung einreichen). Nur auf diese Weise lässt sich die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigen. Dieser Nachweis hat zudem umfassend zu sein; blosse Teilnachweise genügen nicht. Erst wenn die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigt worden ist, lebt die Untersuchungspflicht der Behörde wieder auf und hat diese nötigenfalls die Ermessenstaxation dem wirklichen Sachverhalt anzupassen (Urteil a.a.O., E. 5.1; s. auch ASA 58 670 E. 3c, zum früheren Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer, BdBSt).
5.2 Da die Anfechtung einer Ermessensveranlagung einen qualifizierten Nachweis verlangt, ist in der Einsprachebegründung der Sachverhalt substanziiert darzulegen und sind die notwendigen Beweismittel anzubieten.

Des Weiteren sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen mit der Einsprache nachzuholen. Das folgt aus Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG, wonach die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wie sie bereits mit BGE 123 II 552 E. 4c eingeleitet worden ist, handelt es sich nicht nur um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird.
Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken. Eine solche Anfechtung erlaubt es von vornherein nicht, die Ermessensveranlagung daraufhin zu prüfen, ob sie offensichtlich unrichtig sei. Sie genügt den Anforderungen, die Art. 132 Abs. 3 DBG (bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG) an die Begründung von Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen stellen, nicht (zit. Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.2).
6.
Fraglich ist, ob das Nachreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung ebenfalls Prozessvoraussetzung bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen nach Art. 132 Abs. 3 DBG ist. Die Beschwerdeführerin betrachtet das Nachreichen der vollständig ausgefüllten Steuererklärung als Voraussetzung, die erfüllt sein muss, damit auf die Einsprache eingetreten werden kann. Die Beschwerdegegner bestreiten dies.
Da die Kritik an der Ermessensveranlagung sich auf die gesamte Veranlagung beziehen muss und sich nicht auf einzelne Elemente beschränken darf, ist es in der Regel unabdingbar, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung nachzureichen. Dabei handelt es sich aber um eine Frage der ausreichenden Begründung der Einsprache. In speziellen Situationen, wo beispielsweise mangels verfügbarer Informationen von dritter Seite das rechtzeitige Nachreichen nicht möglich war, müssen je nach den Umständen ausreichend substanziierte Vorbringen bereits genügen. Das Nachreichen der Steuererklärung ist daher nicht eigentliche Prozessvoraussetzung. Sie wird in Art. 132 Abs. 3 DBG auch nicht genannt. Das kommt in der bisherigen Rechtsprechung nicht immer deutlich zum Ausdruck, weil regelmässig Fälle zu entscheiden waren, wo der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten im Steuerveranlagungsverfahren nicht nachgekommen war und aus diesem Grund die fehlenden Dokumente und namentlich die Steuererklärung nachgereicht werden mussten. Das ändert aber nichts daran, dass vom Steuerpflichtigen keine Handlungen erwartet werden können, die er aus besonderen Gründen nicht vornehmen kann. Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung muss daher auch dann möglich
sein, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 57 zu Art. 132). Ob die Veranlagung qualifiziert unrichtig und zu korrigieren sei, ist eine Frage der materiellen Beurteilung, nicht eine Prozessvoraussetzung (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1995, S. 144; Hans Ulrich Meuter, Einspracheverfahren, ZStP 13/2004 S. 16 f.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 54 zu Art. 132; Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 33 zu Art. 132 DBG).
Hingegen muss der Steuerpflichtige allfällige Beweismittel nennen. In Art. 132 Abs. 3 DBG kommt klar zum Ausdruck, dass die Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen zu begründen ist und allfällig Beweismittel nennen muss (zit. Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.2 mit Hinweisen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 51 zu Art. 132; anderer Ansicht Zweifel, a.a.O., N 36 zu Art. 132 DBG). Der Steuerpflichtige hat daher nicht nur darzulegen, weshalb die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig sein soll, sondern er muss auch die für seine Behauptung relevanten Beweise nennen.
Was die weiteren Modalitäten betrifft wie beispielsweise die Anforderungen an Laieneinsprachen und -beschwerden, die Anforderungen an die Einhaltung der Fristen, die Vollmacht usw. gelten auch bei der Anfechtung von Ermessenstaxationen die üblichen Grundsätze. Sie geben hier zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass.
7.
Die Beschwerdegegner haben im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung ihre Steuererklärung 1999/2000 nicht eingereicht. Sie waren dazu nicht in der Lage, weil ihnen die zur Nachführung der Buchhaltung nötigen Unterlagen fehlten, wie sie geltend machen. Sie hätten aber auf die Mahnung wenigstens reagieren und bei der Steuerverwaltung ein Gesuch um Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung stellen oder erklären können, weshalb sie zur Zeit nicht in der Lage seien, die Steuererklärung vollständig auszufüllen. Das haben sie nach den vorliegenden Akten unterlassen und damit überhaupt nicht mitgewirkt, was eine Busse rechtfertigt.
Die Beschwerdegegner haben aber im Einspracheverfahren dargelegt, weshalb es ihnen zur Zeit unmöglich sei, eine ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Sie führten aus, dass ihr wichtigster Geschäftspartner, mit dem

sie an verschiedenen Baukonsortien beteiligt gewesen seien, am 8. April 1999 unerwartet verstorben sei und über den Nachlass ein öffentliches Inventar errichtet worden sei. In der Folge hätten die Erben die Erbschaft im Februar 2000 ausgeschlagen, weshalb diese konkursamtlich liquidiert werde. Der Kollokationsplan liege noch nicht auf, doch müssten sie aufgrund finanzieller Unregelmässigkeiten damit rechnen, dass sie erhebliche Verpflichtungen des Verstorbenen übernehmen müssten. Ausser möglichem Einkommen aus den gemeinsamen Konsortien hätten sie in den Jahren 1997 und 1998 keinen Ertrag erwirtschaftet. Dazu komme, dass der Verstorbene in den Konsortien die Federführung inne gehabt habe und Akteneinsicht erst nach Auflage des Kollokationsplanes gewährt werde. Damit sei es ihnen zur Zeit unmöglich, die Buchhaltung nachzuführen. Die Beschwerdegegner haben in der Einsprache auch darauf hingewiesen, dass sie sich bemühen würden, die nötigen Unterlagen zu beschaffen, sobald der Kollokationsplan aufliege und Akteneinsicht
gewährt werde.
Den Ausführungen in der Einsprache lässt sich auch zumindest sinngemäss der Antrag auf einstweilige Sistierung des Verfahrens herauslesen, welchem die Einsprachebehörde ohne weiteres hätte entsprechen können. Es kann daher nicht gesagt werden, die Beschwerdegegner hätten im Einspracheverfahren ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt oder ihre Einsprache besser begründen und weitere Beweismittel nennen müssen. Mit dem Argument, dass sie mit der Einsprache keine Steuererklärung eingereicht hätten, kann daher das Nichteintreten auf die Einsprache nicht begründet werden.
8.
Da sowohl der Einspracheentscheid (Nichteintretensverfügung) wie auch der vorinstanzliche Entscheid auf unzulässigen Annahmen beruhen, was die Verletzung von Verfahrenspflichten durch die Beschwerdegegner betrifft, sind beide Entscheide aufzuheben. Die Einsprachebehörde wird auf die Einsprache eintreten und prüfen müssen, ob der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung erbracht worden ist. Sie hat dabei auf den Aktenstand im Zeitpunkt des noch zu erlassenden Einspracheentscheides abzustellen und deshalb auch die im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen. Gegen ihren Entscheid kann dann erneut Beschwerde bei der Steuerrekurskommission geführt werden.
9.
Die beschwerdeführende Steuerverwaltung obsiegt insofern teilweise, als der vorinstanzliche Entscheid aufgehoben wird; mit dem weiteren Antrag - Bestätigung der Einspracheverfügung - dringt die Beschwerdeführerin nicht durch. Die Beschwerdegegner unterliegen mit ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Da der Entscheid nicht ausschliesslich zugunsten einer Partei ausfällt, rechtfertigt es sich, die Kosten verhältnismässig zu verlegen und ist den Beschwerdegegnern eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 151 Abs. 3 und 159 Abs. 2 und 3 OG).
Mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides wird die Vorinstanz über die Kosten ihres Verfahrens neu befinden müssen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise dahin gutgeheissen, dass die Ziff. 2 und 3 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. Dezember 2003 sowie die Nichteintretensverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern (Veranlagungsbehörde Mittelland) vom 21. August 2000 betreffend die direkte Bundessteuer aufgehoben und die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird.
2.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hat über ihre Verfahrenskosten neu zu befinden.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Steuerverwaltung des Kantons Bern mit Fr. 1'000.– und den Beschwerdegegnern A.X._____ und U.X._____, diesen unter solidarischer Haftung, mit Fr. 1'000.– auferlegt.
4.
Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat die Beschwerdegegner A.X._____ und U.X._____ für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 1'000.– zu entschädigen.
5.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerrekurskommission des Kantons Bern und der Eidgenössischen Steu-

erverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 4. Juli 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: