

7+8

**die
neue
Steuerpraxis**

Juli/August
2008
62. Jahrgang

Monatsschrift für
bernisches
und eidgenössisches
Steuerrecht

rubmedia
graf-lehmann

Inhaltsverzeichnis

Mitteilung

- *Die kalte Progression bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird ausgeglichen* 69

Justizentscheide

- *Amtliche Bewertung, ausserordentliche Neubewertung, rechtliches Gehör; Art. 52, Art. 56 Abs. 1 Bst. d und Art. 183 Abs. 2 StG, Art. 14 Abs. 1 und 66 StHG und Art. 29 Abs. 2 BV*..... 73
- *Direkte Bundessteuer, selbstständige Erwerbstätigkeit, Angestelltenverhältnis, Verrechnung von Honorarforderungen, Verbuchungszeitpunkt, Steuerhinterziehung; Art. 21 und Art. 217 StG, Art. 18 und Art. 176 DBG*..... 80
- *Nachsteuerverfahren, neue Tatsachen, Untersuchungspflicht der Verwaltung, elektronische Bearbeitung der Steuererklärung, bernische Veranlagungsverordnung, Steuerhinterziehung, pflichtwidriges Verhalten; Art. 130 Abs. 1, Art. 151 Abs. 1 und Art. 175 Abs. 1 DBG, Art. 166, Art. 206 Abs. 1 und Art. 217 StG, Art. 3, 4 und 5 VVV*..... 89

Redaktion

Kantonale Steuerverwaltung, Postfach 8334, 3001 Bern, Telefon 031 633 6074

Verlag, Druck und Administration

Rub Graf-Lehmann AG, Postfach, 3001 Bern, Murtenstrasse 40
Telefon 031 380 14 80, Telefax 031 380 14 89, Postcheck 30-2337-7
info@rubmedia.ch, www.rubmedia.ch

Abonnementspreis

Fr. 70.– (inkl. 2,4% MWSt) pro Jahr. Einzelnummer Fr. 10.– (inkl. 2,4% MWSt).
12 Ausgaben in 6 Doppelnummern

Einbanddecken

für sämtliche Jahrgänge sind vorrätig und können zum Preis von Fr. 40.– (inkl. 7,6% MWSt) bezogen werden.

Bücher-Bestellungen

Buchhandlung Haupt
Falkenplatz 14, Postfach, 3001 Bern
Telefon 031 309 09 09, Telefax 031 309 09 10
www.haupt.ch, buchhandlung@haupt.ch

Mitteilung

Die kalte Progression bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird ausgeglichen

Gemäss dem Gesetz über die *Erbschafts- und Schenkungssteuer* ESchG müssen die Tarifstufen und der persönliche Freibetrag angepasst werden, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten Anpassung um 10 Prozent erhöht hat. Im Gegensatz zum Gesetz über die direkten Steuern sieht das ESchG in diesem Fall zwingend den vollen Ausgleich der sogenannten kalten Progression vor. Auf Ende Mai 2008 erhöhte sich der Index seit der letzten Anpassung am 1. Januar 2000 um 10,6 Prozent und überschritt damit die massgebende Grenze. Der Regierungsrat passt deshalb mit *Wirkung auf den 1. Juni 2008* das ESchG entsprechend an. Die Änderung gilt für alle Erbfälle oder Schenkungen, die seit dem 1. Juni 2008 erfolgen.

Art. 17

Persönliche Abzüge

¹ Von Zuwendungen können 12 000 Franken abgezogen werden. [Fassung vom 13.8.2008]

Art. 18 [Fassung vom 13.8.2008]

Tarif

Der Ansatz der zu entrichtenden Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt:

<i>Steuersatz in Prozent</i>	<i>steuerbarer Vermögenserwerb in Franken</i>
1,00 für die ersten	110 600
1,25 für die weiteren	110 600
1,50 für die weiteren	110 600
1,75 für die weiteren	110 600
2,00 für die weiteren	110 600
2,25 für die weiteren	110 600
2,50 für jeden weiteren Vermögenserwerb	

Notification

Impôt sur les successions et donations: compensation de la progression à froid

La loi cantonale bernoise concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD) prévoit une adaptation des barèmes et des déductions personnelles lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté de 10% depuis la dernière adaptation. Contrairement à la loi sur les impôts directs, la LISD impose obligatoirement la compensation intégrale des effets de la progression à froid. Or, fin mai dernier, l'augmentation de l'indice des prix à la consommation se chiffrait à 10,6% depuis la dernière adaptation, à savoir le 1^{er} janvier 2000, et dépassait donc la limite déterminante. Le Conseil-exécutif a donc adapté la LISD avec effet au 1^{er} juin 2008. La modification s'applique à toutes les successions et donations survenues depuis le 1^{er} juin dernier.

Art. 17

Déductions personnelles

¹ 12 000 francs [Teneur du 13.8.2008] sont déductibles des libéralités.

Art. 18 [Teneur du 13.8.2008]

Barème

Le barème de l'impôt sur les successions et donations est le suivant:

<i>Taux en pour cent</i>	<i>Acquisition de fortune imposable en francs</i>
1,00 pour les premiers	110 600
1,25 pour les	110 600 suivants
1,50 pour les	110 600 suivants
1,75 pour les	110 600 suivants
2,00 pour les	110 600 suivants
2,25 pour les	110 600 suivants
2,50 pour le surplus	

Justizentscheide

Amtliche Bewertung, ausserordentliche Neubewertung, rechtliches Gehör; Art. 52, Art. 56 Abs. 1 Bst. d und Art. 183 Abs. 2 StG, Art. 14 Abs. 1 und 66 StHG und Art. 29 Abs. 2 BV.

Ein Gericht kann auf die Abnahme angebotener Beweise verzichten, wenn es durch die andern Beweise und eine antizipierte Beweiswürdigung ohne Willkür annehmen kann, dass zusätzliche Beweismassnahmen keine andere Beurteilung ergeben würden. Die Besteuerung von Grundstücken hat grundsätzlich zum Verkehrswert zu erfolgen. Als Verkehrswert gilt der unter normalen Umständen erzielbare Kaufpreis, der sich aus Real- und Ertragswert zusammensetzt. Verkaufspreise, die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse erzielt werden, sind dabei unbeachtlich. Der einmal festgesetzte amtliche Wert bleibt unverändert bis zur nächsten Neubewertung. Eine ausserordentliche Neubewertung ist vorzunehmen, wenn Veränderungen tatsächlicher oder rechtlicher Natur eingetreten sind. Ebenso ist neu zu bewerten, wenn sich aufgrund besonderer Verhältnisse ein um mindestens 10 Prozent höherer oder tieferer Wert ergäbe. Aus Sicht des Bundesrechts ist die bernische Regelung nicht zu beanstanden, obwohl gewisse Abweichungen von tatsächlichen Marktpreisen nicht auszuschliessen sind. Für die Beurteilung der tatsächlichen Marktverhältnisse ist auf eine repräsentative Zahl von Handänderungen abzustellen. Damit ist es zulässig, dass nicht nur die Verhältnisse in der konkret betroffenen Gemeinde, sondern in einem grösseren Markt wie beispielsweise einem ganzen Amtsbezirk berücksichtigt werden.

Evaluation officielle, évaluation extraordinaire, droit d'être entendu; articles 52, 56, alinéa 1, lettre d et 183, alinéa 2 LI, articles 14, alinéa 1 et 66 LHID et article 29, alinéa 2 Cst.

Un tribunal peut renoncer à admettre des preuves offertes s'il peut présumer sans arbitraire sur la base d'autres preuves et par appréciation anticipée des preuves que des moyens de preuve supplémentaires ne modifieraient pas son jugement. Les immeubles sont en principe imposés à leur valeur vénale. La valeur vénale, qui se compose de la valeur réelle et de la valeur de rendement, équivaut au prix de vente réalisable dans des conditions normales. Les prix de vente réalisés à la faveur de situations inhabituelles ou de relations personnelles n'entrent pas en ligne de compte. Une fois fixée, la valeur officielle ne change pas jusqu'à la prochaine évaluation extraordinaire. Les évaluations extraordinaires doivent être réalisées à la suite de modifications réelles ou

juridiques. De même, un immeuble doit être réévalué lorsque sa valeur a baissé ou augmenté d'au moins dix pour cent à la suite d'une situation particulière. Au regard du droit fédéral, la réglementation bernoise n'est pas critiquable même si on ne peut pas exclure certaines différences par rapport aux prix réels du marché. Les conditions réelles du marché sont appréciées sur la base d'un nombre représentatif de transferts de propriété. On peut donc se fonder non seulement sur les conditions prévalant dans la commune considérée, mais aussi sur celles prévalant sur un marché plus étendu, comme un district entier.

Sachverhalt:

A. Am 26. Januar 2002 erwarb G. – bis auf zwei Autoeinstellhallenplätze, welche sie am 16. November 2002 für 18 000 Franken der X-AG abkaufte – sämtliche Stockwerkeinheiten der Liegenschaft in Y. für einen Preis von 1,17 Mio. Franken von der Dezennium-Finanz AG. Am 3. bzw. 16. Juni 2003 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern der Käuferin den im Rahmen der allgemeinen Neubewertung per 1. Januar 1999 festgesetzten amtlichen Wert der Stockwerkeinheiten (inklusive der 13 Autoeinstellhallenplätze) von insgesamt 1 815 300 Franken. Das von den Ehegatten G. in der Folge gestellte Gesuch um ausserordentliche Neubewertung der Stockwerkeigentumseinheiten wies die Steuerverwaltung mit «Einsprache-Entscheiden» vom 26. Februar 2003 ab. Hiergegen gelangten die Ehegatten G. an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Entscheid vom 26. April 2005) und anschliessend an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Urteil vom 19. Dezember 2006).

B. Am 10. Februar 2007 haben die Ehegatten G. beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, die Entscheide des Verwaltungsgerichts und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern aufzuheben sowie die Sache an Ersteres bzw. Letztere zurückzuweisen, damit «die amtlichen Werte basierend auf einem Verkehrswert von unter Fr. 1 170 000.–» festgesetzt würden. Sie rügen eine Verletzung von Art. 66 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), von Art. 183 Abs. 2 des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG/BE) sowie des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

C. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, während die Steuerverwaltung des Kantons Bern und die Eidgenössische Steuerverwaltung je auf Abweisung der Beschwerde schliessen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Ab dem 1. Januar 2001 muss das kantonale Steuerrecht dem Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes entsprechen (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG), weshalb insoweit Bundesverwaltungsrecht in Frage steht. Betrifft der Streit – wie hier, wo der amtliche Wert einer Liegenschaft (vgl. Art. 14 StHG) umstritten ist – eine Materie, welche in den Titeln 2 bis 5 oder im ersten Kapitel von Titel 6 des Steuerharmonisierungsgesetzes geregelt ist und ist der letztinstanzliche kantonale Entscheid vor dem Inkrafttreten des neuen Bundesgerichtsgesetzes am 1. Januar 2007 ergangen, so ist als Rechtsmittel auf Bundesebene die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu ergreifen (vgl. Art. 72 in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 StHG [ursprüngliche Fassung] und Art. 132 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]). Auf die form- und fristgerechte Eingabe der Beschwerdeführer ist mithin grundsätzlich einzutreten.

1.2 Im Anwendungsbereich des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (zur neuen Rechtslage unter der Herrschaft des Bundesgerichtsgesetzes vgl. BGE 134 II 186 E. 1.5 S. 190 ff.) kann das Bundesgericht allerdings im Falle einer Gutheissung der Beschwerde nicht selber reformatorisch urteilen, sondern bloss den angefochtenen Entscheid aufheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; vgl. BGE 131 II 710 E. 1.1 S. 713). Deshalb kann auf den Antrag der Beschwerdeführer nicht eingetreten werden, die kantonalen Behörden seien zu verpflichten, den amtlichen Wert auf einen Betrag unter dem Kaufpreis von 1,17 Mio. Franken zu bestimmen. Weiter ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, soweit sich diese auch gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 26. April 2005 richtet, kann doch mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde nur der letztinstanzliche kantonale Entscheid angefochten werden (vgl. Art. 98 lit. g OG; vgl. BGE 129 II 438 E. 1 S. 441).

1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG), nicht jedoch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids (vgl. Art. 104 lit. c OG). Hat – wie hier – eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Die Übereinstimmung des kantonalen Rechts (und dessen Auslegung) mit dem Steuerharmonisierungsgesetz kann das Bundesgericht mit freier Kognition prüfen (BGE 128 II 56 E. 2 S. 60; Urteile 2P.170/2003 und 2A.289/2003, in ASA 74 S. 161, E. 3.1). Wer-

den aber kantonale Rügen erhoben, die über keinen hinreichend engen Sachzusammenhang mit dem (in den Titeln 2 bis 5 oder im ersten Kapitel von Titel 6 des Steuerharmonisierungsgesetzes geregelten) Bundesrecht aufweisen, so ist das Bundesgericht – wie im Rahmen einer staatsrechtlichen Beschwerde – auf den Blickwinkel der Willkür beschränkt (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60).

2. Die Beschwerdeführer machen zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; BGE 129 I 232 E. 3.2 S. 236; 129 II 497 E. 2.2 S. 504 f.) geltend. Sie beschränken sich insoweit jedoch auf die blosser Feststellung, dass die Vorinstanz – wie bereits Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission – den von ihnen als Zeugen genannten ehemaligen Mitarbeiter der Dezennium-Finanz AG nicht einvernommen und auch ihrem Beweisantrag, die «Verkaufsunterlagen der Dezennium-Finanz AG» zu edieren, nicht entsprochen habe. Inwiefern Zeuge und Akten zusätzliche entscheidungswesentliche Informationen hätten liefern können, legen sie mit keinem Wort dar. Sie verkennen, dass der Richter ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs auf die Abnahme von angebotenen Beweisen verzichten kann (vgl. BGE 122 II 464 E. 4a S. 469), wenn er sich aufgrund der bereits erhobenen Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in antizipierter Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweismassnahmen nicht geändert würde (BGE 131 I 153 E. 3 S. 157). Entsprechend ist das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid verfahren, hat es doch die Beweisanträge der Beschwerdeführer abgewiesen, weil es sich aus den betreffenden Beweismassnahmen keine Aufschlüsse versprach, die über die bereits aus den Akten gewonnenen Erkenntnisse hinausgehen. Die Beschwerdeführer unterlassen es, aufzuzeigen, weshalb diese vorweggenommene Beweiswürdigung verfassungswidrig sein sollte, sodass die Rüge der Gehörsverletzung zum Vornherein nicht durchzudringen vermag.

3. In materieller Hinsicht ist der amtliche Wert der Liegenschaft der Beschwerdeführer bzw. die Frage streitig, ob eine Neubewertung des amtlichen Werts erforderlich gewesen wäre.

3.1 Art. 14 Abs. 1 StHG schreibt den Kantonen vor, das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, wobei der Ertragswert angemessen mitberücksichtigt werden kann. Art. 52 StG/BE sieht für das unbewegliche Vermögen ein besonderes Verfahren der (massvollen) amtlichen Bewertung vor, die nach dem Verkehrswert unter Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert zu erfolgen hat (Art. 56 Abs. 1 lit. d StG/BE). Als Verkehrswert bezeichnet der Berner Gesetzgeber den unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis, wobei dieser in der Regel aus Real- und Ertragswert ermittelt wird; ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben unberücksichtigt (Art. 54 Abs. 1 StG/BE). Der Realwert setzt sich seinerseits aus dem Zeitwert aller baulichen Anlagen (inklusive Baunebenkosten) und dem relativen Landwert zusammen (Art. 54 Abs. 2

StG/BE), während als Ertragswert (bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken) der kapitalisierte, in der betreffenden Gegend während der Bemessungsperiode erzielbare – nicht aber der allenfalls tatsächlich erzielte – Mietertrag gilt (Art. 54 Abs. 3 StG/BE). Gemäss Art. 3 des vom Grossen Rat des Kantons Bern am 22. Januar 1997 erlassenen Dekrets über die amtliche Bewertung der Grundstücke und Wasserkräfte (ABD) erstellt die kantonale Schatzungskommission Bewertungsnormen für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke. Diese Normen richten sich nach den Preisen, die in der betreffenden Gegend (während einer vierjährigen Bemessungsperiode im Grundstückverkehr) durchschnittlich bezahlt wurden (und weiterhin erzielbar erscheinen), wobei Ertrags- und Realwert aufgrund der Marktverhältnisse angemessen zu berücksichtigen sind; dabei sind jene Verkaufspreise unerheblich, welche unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse erzielt worden sind (Art. 16 ABD). Für die amtliche Bewertung von Wohnhäusern wird konkret vom Ertragswert ausgegangen und zwecks Berücksichtigung des Realwerts ein Zuschlag oder allenfalls ein Abzug gemacht (je nach Gebäudeart und wirtschaftlichem Alter der Baute; Art. 20 ABD). Dieses Vorgehen setzt die Vorgaben von Art. 14 StHG bundesrechtskonform um (so implizit Urteil 2P.97/2004 vom 16. September 2004, E. 4.1).

3.2 Wurde der amtliche Wert einer Liegenschaft einmal rechtskräftig bestimmt, so gilt er gemäss Art. 181 Abs. 3 StG/BE bis zur nächsten (allgemeinen oder ausserordentlichen) Neubewertung. Eine allgemeine Neubewertung aller Liegenschaften wird erst dann vorgenommen, wenn sich deren Verkehrs- oder Ertragswert zumindest in einem Grossteil des Kantons erheblich verändert hat (Art. 182 Abs. 1 StG/BE). Schon vor einer solchen allgemeinen Anpassung der amtlichen Werte wird bei einem einzelnen Grundstück eine ausserordentliche Neubewertung vorgenommen, wenn es bei diesem zwischenzeitlich zu Veränderungen tatsächlicher oder rechtlicher Art gekommen ist (vgl. Art. 183 Abs. 1 StG/BE) oder wenn sich aufgrund besonderer Verhältnisse bei einer Neubewertung ein um wenigstens zehn Prozent höherer oder tieferer amtlicher Wert ergäbe (Art. 183 Abs. 2 StG/BE). Daraus erhellt, dass der einmal bestimmte amtliche Wert – vorbehältlich wesentlicher Veränderungen – für längere Zeit als Grundlage für die Steuerbemessung dienen soll. Deshalb ist auch folgerichtig, dass ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse beim Grundstückserwerb die Wertbestimmung nicht beeinflussen (vgl. Art 54 Abs. 1 StG/BE und Art. 16 ABD; vgl. auch CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1-125, Muri b. Bern 2006, N 4 zu Art. 54). Durch das dargestellte System der amtlichen Bewertung des unbeweglichen Vermögens wird sichergestellt, dass die festgesetzten Werte mehr oder wenig den aktuellen Verhältnissen entsprechen; es ist praktisch ausgeschlossen, dass über Jahre keine Anpassung erfolgt, obschon sich die massgebenden Grössen erheblich verändert haben. Damit erfüllt die Berner Regelung die bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. BGE 131 I 291 E. 2.5.3 S. 300 f.).

3.3 Soweit sich die Beschwerdeführer vorliegend dennoch auf Art. 66 Abs. 1 StHG berufen, gehen ihre Vorbringen an der Sache vorbei: Diese Bestimmung, gemäss welcher sich das steuerbare Vermögen nach dessen Stand am Ende der Steuerperiode bemisst, kann hier zum Vornherein nicht tangiert sein; es steht nämlich nur der amtliche Wert des Grundstücks als solcher bzw. die Notwendigkeit einer Neubewertung zur Diskussion, nicht aber eine konkrete Steuerveranlagung. Gleiches gilt für die Kritik, welche die Beschwerdeführer am bernischen System der amtlichen Bewertung ganz allgemein üben. Ferner gehen die Beschwerdeführer zu Unrecht davon aus, der Verkehrswert entspreche jeweils dem effektiv bezahlten Kaufpreis eines Grundstücks, der vom Steuerwert keinesfalls überschritten werden dürfe. Der steuerrechtliche Verkehrswert ist – wie die obigen Ausführungen zeigen – keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern stellt in aller Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307; 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249). Mit jeder Schätzung ist, unabhängig von der angewandten Methode, eine gewisse Ungenauigkeit verbunden, wobei das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen keine bestimmte Bewertungsmethode vorschreibt. Das Bundesgericht erachtet es daher als zulässig, den Vermögenssteuerwert von Grundstücken aufgrund vorsichtiger, schematischer Schätzungen festzulegen, selbst wenn dies dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den tatsächlichen Marktwerten abweichen (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307; 128 I 240 E. 3.2.2 S. 249; 124 I 193 E. 4a S. 199). Der amtliche Wert soll eine objektivierte Grösse darstellen, die aufgrund der gesetzlich umschriebenen Kriterien jederzeit berechnet werden kann, auch wenn ein Grundstück seit längerer Zeit nicht mehr gehandelt worden ist. Die Berner Regelung, welche den amtlichen Wert nicht unmittelbar aus den Verkaufspreisen ableitet, sondern vorab auf den Real- und den Ertragswert abstellt, trägt dieser Anforderung in angemessener Weise Rechnung.

4. Zu prüfen bleibt, ob das Vorliegen der Voraussetzungen für eine ausserordentliche Neubewertung hier willkürfrei verneint werden konnte. Die Beschwerdeführer machen insoweit sinngemäss eine verfassungswidrige Anwendung von Art. 183 Abs. 2 StG/BE geltend, welcher eine Neubewertung dann vorschreibt, wenn eine Abweichung beim amtlichen Wert von mindestens zehn Prozent nachgewiesen wird (vgl. E. 3.2).

4.1 Das Verwaltungsgericht hat erwogen, eine ausserordentliche Neubewertung wäre hier allenfalls dann geboten gewesen, wenn die Statistik, welche die Steuerverwaltung über das Verhältnis zwischen den amtlichen Werten und den Kaufpreisen von Stockwerkeigentum in der Gemeinde Y. im Bezirk Z. erstellt habe, eine nachhaltige Veränderung aufzeigen würde. Dies treffe aber nicht zu: Zwar falle auf, dass der amtliche Wert jener in der Gemeinde Y. gelegenen Stockwerkeinheiten, die in den Jahren 1999 bis 2004 verkauft worden seien, durchschnittlich 86,2 Prozent des erzielten Verkaufspreises ausgemacht habe. Dieser erstaunlich hohen Verhältniszahl hafte jedoch etwas Zufälliges an, weil in der Gemeinde Y. nur wenige repräsentative Verkäufe erfolgt

seien. Der Prozentwert liege denn auch deutlich tiefer, wenn die – aufgrund des umfangreicheren Zahlenmaterials aussagekräftigere-Statistik für den gesamten Amtsbezirk Z. betrachtet werde; diesfalls sei nur eine geringfügige Abweichung vom kantonalen Durchschnitt feststellbar. Auch wenn nicht ausgeschlossen werden könne, dass bei der nächsten allgemeinen Neubewertung der amtliche Wert für bestimmte Grundstücksarten in Gemeinden wie Y. nach unten korrigiert werden müsse, fehlten im heutigen Zeitpunkt doch verlässliche Hinweise darauf, dass – infolge einer nachhaltigen Entwicklung auf dem Immobilienmarkt – ein Missverhältnis zwischen den amtlichen Werten und den ordentlicherweise erzielten Verkaufspreisen bestehe. Jedenfalls könne aus der von der Steuerverwaltung geführten Statistik weder in der Gemeinde Y. noch im Amtsbezirk Z. auf einen eigentlichen Preiszerfall geschlossen werden. Vielmehr sei anzunehmen, dass die von den Beschwerdeführern bezahlten, unter dem amtlichen Wert liegenden Kaufpreise auf aussergewöhnliche Umstände zurückzuführen seien.

4.2 Die Beschwerdeführer vermögen insoweit keinen Verstoß gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV; vgl. BGE 134 I 140 E. 5.4 S. 148) darzutun: Das Verwaltungsgericht hat selber festgestellt, dass die amtlichen Werte in der Gemeinde Y. gemessen an den erzielten Verkaufspreisen höher als im kantonalen Durchschnitt zu liegen scheinen. Es hat diese Feststellung jedoch wegen der geringen Zahl an Geschäften relativiert und alsdann festgehalten, dass, wenn der Blick nicht nur auf die Gemeinde, sondern auf die ganze Region Z. gerichtet werde, kaum noch Unterschiede zum kantonalen Durchschnitt bestünden. Zu dieser (einleuchtenden) Argumentation nehmen die Beschwerdeführer mit keinem Wort Stellung. Untauglich sind schliesslich jene Ausführungen, welche sie zum Median der amtlichen Werte machen, wie er sich unter Berücksichtigung der zwölf von ihnen gekauften Stockwerkeinheiten errechne. Das Verwaltungsgericht hat willkürfrei festgestellt, dass die Beschwerdeführer beim Einkauf von besonderen Verhältnissen profitiert haben, weil die Dezenium-Finanz AG bei der Veräusserung unter Zeitdruck gestanden sei. Die von ihnen bezahlten Kaufpreise sind deshalb gemäss Art. 54 Abs. 1 StG/BE nicht massgebend und in der Statistik auch nicht zu berücksichtigen.

5. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (vgl. Art. 159 OG).

BGE vom 9. August 2007 i.S.G.

Direkte Bundessteuer, selbstständige Erwerbstätigkeit, Angestelltenverhältnis, Verrechnung von Honorarforderungen, Verbuchungszeitpunkt, Steuerhinterziehung; Art. 21 und Art. 217 StG, Art. 18 und Art. 176 DBG.

Eine Aufrechnung von Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ist angezeigt, wenn eine Anstellung nur vorgeschoben wird, um den entsprechenden Gewinn bei einer juristischen Person anfallen zu lassen. Diese Beurteilung kann sich auf Indizien abstützen, wenn aus dem Gesamtbild des Geschäftsverhaltens eine persönlich erbrachte Leistung angenommen werden muss. Solche Indizien sind Vertragsgestaltungen, die Organisation der fraglichen Arbeiten, der formellrechtliche Geschäftszweck einer Gesellschaft oder die persönlichen Umstände zwischen den Parteien. Korrigiert die Steuerbehörde die Qualifikation, so muss sie von Amtes wegen die entsprechenden Korrekturen auch beim Abzug für die Beiträge an die AHV vornehmen.

Wer einen ihm persönlich zugeflossenen Betrag nicht deklariert, sondern als Geschäftseinkommen einer juristischen Person ausgeben lässt, obwohl der Leistungserbringer seine Leistung als persönlich bezeichnet hat, muss sich den Vorwurf gefallen lassen, mindestens eventualvorsätzlich Steuern hinterzogen zu haben.

Impôt fédéral direct, activité lucrative indépendante, statut d'employé, imputation de créances d'honoraires, moment de la comptabilisation, soustraction d'impôt; articles 21 et 217 LI, 18 et 176 LIFD.

Le redressement du revenu d'une activité lucrative indépendante est indiqué lorsque l'engagement à un poste de salarié est avancé dans le seul but d'attribuer le gain considéré à une personne morale. L'appréciation peut se fonder sur des indices lorsque le comportement de l'entreprise dans son ensemble indique que la prestation est individuelle. Sont considérés comme indices les modalités du contrat, l'organisation des travaux considérés, le but commercial de la société sous l'angle du droit formel ou les liens personnels des parties. Si l'autorité fiscale rectifie la qualification de revenus, elle doit aussi corriger d'office les retenues des cotisation AVS.

Quiconque ne déclare pas un montant qui lui a été versé personnellement en le faisant passer pour le revenu commercial d'une personne morale alors qu'il a lui-même qualifié sa prestation de personnelle risque de se voir accusé au minimum de soustraction d'impôt par dol éventuel.

Sachverhalt:

A. In den Jahren 1997 und 1998 realisierte Architekt K. die Überbauung «A», bestehend aus zwei Mehrfamilienhäusern mit je fünf Wohnungen im Stockwerkeigentum. Ein Teil der Arbeiten im Zusammenhang mit dieser Überbauung wurde von der ebenfalls in der Immobilienbranche tätigen M. ausgeführt, die damals bei der I-AG, Zug, angestellt war. Mit Vertrag vom 20. Januar 1999 räumte K. M. ein Kaufsrecht an seiner zur erwähnten Überbauung gehörenden Stockwerkeinheit Gbbl. Nr. 2041-6 ein. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 980 000.– festgesetzt, wobei M. innert fünf Tagen ab Verkündung des Vertrags eine Anzahlung von Fr. 380 000.– zu leisten hatte. Am gleichen Tag schlossen K., M. und die I-AG eine Vereinbarung, worin festgehalten wurde, dass der I-AG und M. gegenüber K. aus dem Projekt «A» eine Restforderung von Fr. 380 000.– zustehe; zudem wurde M. für berechtigt erklärt, die Kaufpreisanzahlung gemäss dem erwähnten Vertrag durch Verrechnung mit der Forderung von Fr. 380 000.– zu tilgen. Am 25. August 2000 verkaufte K. die Eigentumswohnung Nr. 2041-6 zum Preise von Fr. 980 000.– an die von M. beherrschte C-AG, wobei Fr. 600 000.– bar zu bezahlen waren, während der Restbetrag von Fr. 380 000.– «mit Forderungen von Frau M. gegenüber der Verkäuferschaft verrechnet» wurde.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 21. November 2000 wurde M. von der Steuerverwaltung des Kantons Bern pro 1999/2000 bei der Staats- und Gemeindesteuer auf ein Einkommen von Fr. 231 416.– und bei der direkten Bundessteuer auf ein solches von Fr. 237 416.– veranlagt. Dabei wurde der Betrag von Fr. 380 000.– (bzw. Fr. 190 000.– im Durchschnitt der zwei Jahre) in Abweichung von der Selbstschätzung der Pflichtigen als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Ferner wurde der Pflichtigen bei der Kantons- und Gemeindesteuer eine Busse wegen Steuergefährdung in der Höhe von Fr. 15 000.– auferlegt. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 22. Januar 2001 abgewiesen. M. focht den Einspracheentscheid bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern an. Diese gewährte der Beschwerdeführerin von Amtes wegen den AHV-Abzug auf dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und setzte mit Entscheid vom 12. Juni 2007 das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer neu auf Fr. 213 300.–, dasjenige für die direkte Bundessteuer auf Fr. 219 300.– fest; die Busse wegen Steuergefährdung im Betrag von Fr. 15 000.– bestätigte sie, auferlegte der Beschwerdeführerin bei der direkten Bundessteuer aber zusätzlich eine Busse von Fr. 36 247.– wegen versuchter Steuerhinterziehung.

C. Gegen diesen Entscheid erhob M. entsprechend der darin enthaltenen Rechtsmittelbelehrung mit getrennten Eingaben vom 10. Juli 2007 Beschwerden beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern. Mit Verfügung vom 12. Juli 2007 überwies der zuständige Abteilungspräsident dieses Gerichts die Beschwerde betreffend die direkte

Bundessteuer an das Bundesgericht; das Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sistierte er bis zum Entscheid des Bundesgerichts über diese Beschwerde.

Mit ihrer Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer beantragt M., die entsprechenden Entscheide der Vorinstanzen seien aufzuheben und sie sei pro 1999/2000 bei dieser Steuer nach ihrer Selbstschätzung zu veranlagern.

Die Steuerrekurskommission sowie die Steuerverwaltung des Kantons Bern beantragen die Abweisung der Beschwerde. Den gleichen Antrag stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Erwägungen:

1.

1.1 Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern betrifft sowohl die Staatssteuer als auch die direkte Bundessteuer der Periode 1999/2000. In Bezug auf die direkte Bundessteuer – und nur diese – handelt es sich um ein letztinstanzliches, auf öffentliches Recht gestütztes Urteil, das mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 82 lit. a und 86 Abs. 1 lit. d des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005, BGG, SR 173.110, sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11). Die sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus der Steuerharmonisierung ergebende Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer eine zweite kantonale Gerichtsinstanz vorzusehen, wenn – wie dies im Kanton Bern der Fall ist – für die direkten kantonalen Steuern ein zweifacher kantonaler Instanzenzug besteht (vgl. BGE 130 II 65 ff.), kommt im vorliegenden Fall noch nicht zur Anwendung; die Frist von acht Jahren, die den Kantonen gemäss Art. 72 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetzgebungen offen stand, war in der hier in Frage stehenden Steuerperiode 1999/2000 noch nicht abgelaufen. Art. 9 Abs. 3 der bernischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 18. Oktober 2000, die im Anschluss an den erwähnten Bundesgerichtsentscheid erlassen worden ist, sieht denn auch den Weiterzug von Entscheiden der Steuerrekurskommission an das Verwaltungsgericht erst ab dem Steuerjahr 2001 vor. Die Eingabe der Beschwerdeführerin ist daher als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegenzunehmen.

1.2 Mit der rechtzeitigen Einreichung der Beschwerde beim an sich unzuständigen Verwaltungsgericht wurde die Beschwerdefrist gewahrt (Art. 48 Abs. 2 BGG).

1.3 Auf die Beschwerde kann insofern nicht eingetreten werden, als auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügung und des Einspracheentscheides verlangt wird. Beim Bun-

desgericht anfechtbar ist einzig der kantonal letztinstanzliche Entscheid der Steuerrekurskommission (vgl. oben E. 1.1).

1.4 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der angefochtene Entscheid dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass der Sachverhalt in diesem Sinne qualifiziert unrichtig ermittelt worden sei. Sie legt aber neue Beweismittel vor und stellt gestützt darauf neue Behauptungen auf, ohne darzutun, dass diese durch den angefochtenen Entscheid veranlasst worden wären. Insoweit können ihre Vorbringen nicht berücksichtigt werden.

2. Es wird von keiner Seite bestritten, dass gegenüber K. Ende 1999 eine Honorarforderung von Fr. 380 000.– bestand. Streitig ist nur, ob diese Forderung der I-AG oder der Beschwerdeführerin persönlich zustand. Stand sie der Beschwerdeführerin zu, war sie bei dieser als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern.

2.1 Die Vorinstanz ist zum Ergebnis gelangt, die Beschwerdeführerin habe die Arbeiten für K. nicht als Angestellte der I-AG, sondern als Selbstständigerwerbende ausgeführt, weshalb die Honorarforderung ihr zustehe.

2.1.1 Die Steuerrekurskommission hat sich zu Recht auf den Wortlaut der in den Akten liegenden schriftlichen Verträge gestützt. Zwar werden in der Vereinbarung vom 20. Januar 1999 sowohl die I-AG als auch die Beschwerdeführerin als Gläubigerinnen der Honorarforderung von Fr. 380 000.– genannt, ohne dass deren gegenseitiges Verhältnis näher umschrieben wird. Die Beschwerdeführerin wurde aber ausdrücklich für berechtigt erklärt, die im Kaufrechtsvertrag vom gleichen Tag vereinbarte Kaufpreisanzahlung, die sich ebenfalls auf diesen Betrag belief, durch Verrechnung mit der Honorarforderung zu tilgen. Auch im Kaufvertrag zwischen K. und der C-AG vom 25. August 2000 sollte der Kaufpreis im Betrag von Fr. 380 000.– mit der Honorarforderung der Beschwerdeführerin verrechnet werden. Diesen Klauseln kann nur dann ein vernünftiger Sinn beigemessen werden, wenn angenommen wird, dass die Beschwerdeführerin auch tatsächlich Gläubigerin der Honorarforderung war. Es handelt sich bei diesen Abmachungen um öffentlich beurkundete Verträge. Selbst wenn sich die erhöhte Beweiskraft solcher Urkunden (Art. 9 ZGB) entgegen der Auffassung der Vorinstanz wohl kaum auf den Bestand und die Trägerschaft der Honorarforderung beziehen dürfte (vgl. dazu BGE 110 II 1 E. 3a S. 2 ff.), kann davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die wirkliche Gläubigerin der Forderung war.

2.1.2 Die Vorinstanz hat weiter mehrere Indizien festgehalten, die dagegen sprechen, dass die Honorarleistung der I-AG zustand: So umfasste deren im Handelsregister eingetragener Gesellschaftszweck nicht die Tätigkeiten der Bauleitung und der Grundstücksvermittlung, auf denen die Forderung beruhte (vgl. E. 3 des angefochtenen Entscheids). Auch verfügte die Zuger Gesellschaft im Kanton Bern, wo die genannten Arbeiten für K. ausgeführt wurden, weder über eine Zweigniederlassung bzw. eine Betriebsstätte noch über die sonst notwendigen Infrastrukturen (E. 3). Ebenso wenig bestand zwischen K. und der I-AG ein in solchen Fällen von Überbauungsaufträgen üblicher schriftlicher Vertrag (E. 5). Die massgeblichen Arbeiten wurden in den Jahren 1997 und 1998 ausgeführt und abgeschlossen; ordnungsgemäss (vgl. insb. das Massgeblichkeits- und das Periodizitätsprinzip von Art. 58 u. 79 DBG) hätte der Betrag von Fr. 380 000.– bei der I-AG schon damals verbucht werden müssen, was aber nicht geschah; vielmehr erfolgte die Verbuchung erst im Jahr 2000; zudem wurden für dieses Jahr zwei verschiedene und in wesentlichen Positionen voneinander abweichende Jahresabschlüsse bei der Vorinstanz eingereicht (E. 5 u. 7). Die Vereinbarung vom 20. Januar 1999 wurde seitens der I-AG von der Beschwerdeführerin unterzeichnet, wozu diese nicht berechtigt war (E. 5). Und wenn der Betrag von Fr. 380 000.– der I-AG zugeflossen wäre, hätte er an die Beschwerdeführerin nur aufgrund einer gültigen schriftlichen Abtretung übergehen können; eine solche ist indessen nicht vorgelegt worden (E. 4). Weiter werden zwar im Jahresabschluss 1998 der I-AG Akontozahlungen von K. an die Gesellschaft aufgeführt, doch ist die Ordnungsmässigkeit dieses Abschlusses aufgrund verschiedener Ungereimtheiten ebenfalls zweifelhaft (E. 7). Aus all den genannten Indizien schliesst die Vorinstanz zu Recht, dass die im Zusammenhang mit der I-AG vorgelegten Dokumente nicht in Frage stellen können, was in den beiden Vereinbarungen vom 20. Januar 1999 und vom 25. August 2000 festgehalten ist, nämlich eine persönliche Honorarforderung aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

2.2 Was die Beschwerdeführerin dagegen einwendet, vermag ein anderes Ergebnis nicht zu rechtfertigen:

2.2.1 Vorab legt sie dar, sie beherrsche die C-AG und die I-AG. Sie arbeite seit 1997 für die I-AG (genauso wie ihr Ehemann). Im Jahr 1998 habe sie faktisch deren Kontrolle übernommen, auch wenn sie erst Ende 2000 bzw. anfangs 2001 Aktionärin und zeichnungsberechtigt geworden sei. Ihre beruflichen Einkünfte der hier massgeblichen Steuerperiode seien «systematisch» bzw. ausnahmslos der I-AG zugeflossen, die ihr nur einen Angestelltenlohn ausbezahlt habe. Dasselbe habe für ihren Gatten gegolten (vgl. u.a. Ziff. 3 S. 3 sowie Ziff. 9.8 u. 10 S. 11 der Beschwerdeschrift).

Diese Ausführungen bestätigen die Feststellung der Steuerrekurskommission, dass das gewählte Vereinnahmungssystem sich auf juristische Konstrukte stützte, die von den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen abwichen. Auch umfasste es Vorgehensweisen, die (u.a. im gesellschafts- und buchhaltungsrechtlichen Bereich) den

gesetzlichen Vorschriften zuwiderliefen. Dem kommt umso mehr Bedeutung zu, als das Ehepaar bei allen hier massgeblichen Operationen rechtskundig vertreten bzw. beraten war (vgl. u.a. Ziff. 3 S. 4 u. 9.1/9.2 S. 8 der Beschwerdeschrift). Die Beschwerdeführerin räumt diese Abweichungen und Verstösse zum Teil ein, erachtet sie aber allesamt als unerheblich. So legt sie in Bezug auf den Eintrag im Handelsregister dar, seit dem Jahr 1997 sei die I-AG tatsächlich ausschliesslich im Immobiliensektor tätig, ohne dass aber der zuvor gültige Gesellschaftszweck (Warengeschäfte) abgeändert worden wäre; diese vorschriftswidrige Situation bestehe sogar heute – beinahe zehn Jahre danach – noch; das beweise aber lediglich, dass sich aus dem Handelsregistereintrag «kaum etwas ableiten» lasse (Ziff. 4 S. 5–6 der Beschwerdeschrift). Richtig ist vielmehr das Gegenteil: Die Vorinstanz hat die genannten Konstrukte und Handlungen zu Recht als unbeachtlich eingestuft und ihnen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sowie die gültigen Vorschriften entgegeng gehalten .

2.2.2 In Bezug auf die hier massgebliche Honorarforderung bringt die Beschwerdeführerin vor, es sei überhaupt nicht nachvollziehbar, warum für ein einziges Einkommen, zudem noch für einen Grossbetrag, vom sonst ausnahmslos befolgten Vereinbarungssystem über die I-AG abgewichen worden wäre. In der Vereinbarung vom 20. Januar 1999 und im Kaufvertrag vom 25. August 2000 seien lediglich aus Versehen «missverständliche und zum Teil falsche Formulierungen» gewählt worden, auf die – trotz der erhöhten Beweiskraft der öffentlichen Verurkundung – ebenfalls nicht abgestellt werden könne (Ziff. 10 S. 11–12 der Beschwerdeschrift).

Was den hier interessierenden Rechtsgeschäften wirklich zugrunde lag, hat die Vorinstanz zutreffend festgehalten: Die Beschwerdeführerin (bzw. ihr Ehemann) führte die Arbeiten für K. in Tat und Wahrheit persönlich und als selbstständige Erwerbstätigkeit aus; die I-AG trat nur zum Schein als Arbeitgeberin auf (vgl. E. 5 des angefochtenen Entscheids). In die gleiche Richtung gehen zwei Eingeständnisse in der Beschwerdeschrift. Einerseits wird hervorgehoben (Ziff. 6 S. 6), dass K. während der Realisierung der Überbauung schwer krank war. Die Arbeiten wurden deshalb «zu einem grossen Teil» von den Eheleuten M. durchgeführt. K. versprach den beiden, sich dafür zu gegebener Zeit erkenntlich zu zeigen und dass sie «nicht zu kurz kommen» würden. Andererseits erfolgte diese über eine übliche Auftragsbezahlung hinausgehende, auch in einem langjährigen Vertrauensverhältnis begründete persönliche Honorarleistung in der Form, dass die Eheleute M. eine bestimmte Eigentumswohnung der Überbauung zu einem um Fr. 380 000.– ermässigten Preis (soweit ersichtlich für sich privat) kaufen konnten. Weiter gestattete K. ihnen, die Wohnung zu mieten, bis geklärt war, wie sie den Restkaufpreis von Fr. 600 000.– finanzieren konnten (vgl. Ziff. 3 S. 4 der Beschwerdeschrift). Daran ändert nichts, dass die Wohnung schliesslich – «systemgemäss» – durch die C-AG gekauft wurde.

Die wirklichen Umstände unterscheiden sich somit entscheidend von dem an anderen Stellen der Beschwerdeschrift behaupteten (rein) geschäftlichen Auftrag eines

Architekten an eine ihm nicht nahe stehende Aktiengesellschaft. Geradezu abwegig erscheinen vor diesem Hintergrund Einwendungen wie die folgenden: Die Beschwerdeführerin sei zu 100% bei der I-AG angestellt gewesen und wäre «weder in der Lage noch berechtigt» gewesen, die hier massgeblichen Arbeitsleistungen daneben, «sozusagen in ihrer Freizeit» zu erbringen (Ziff. 9.7 S. 11 der Beschwerdeschrift). Ebenso wenig nachvollziehbar ist das Argument, K. hätte der Beschwerdeführerin gar keinen Auftrag zur Bauleitung erteilen können, da dafür bekanntlich deren Ehemann zuständig gewesen sei (Ziff. 9.3 S. 9–10). Solche Vorbringen widersprechen dem Eingeständnis einer persönlichen Honorarleistung gegenüber beiden Eheleuten, sowie der selbst dargelegten Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die I-AG seit 1998 faktisch beherrschte und somit weit mehr als nur eine gewöhnliche Angestellte war.

Es mag wohl zutreffen, dass das Ehepaar und ihr Rechtsanwalt versuchten, das aussergewöhnliche Einkommen von Fr. 380 000.– rechtlich so zu realisieren, dass es nicht der Beschwerdeführerin (und/oder ihrem Gatten) direkt zufluss, sondern steuergerünstigt und «systemgemäss» an die I-AG ausbezahlt wurde (s. u.a. Ziff. 9.2 S. 8–9 der Beschwerdeschrift). Das scheiterte jedoch erwiesener- und eingestandenermassen (vgl. Ziff. 3 S. 4 der Beschwerdeschrift) am Widerstand von K. Für diese Haltung des Architekten nennt die Steuerrekurskommission (vgl. E. 5 des angefochtenen Entscheids) Gründe, die zu überzeugen vermögen und auch mit den verschiedenen Eingeständnissen in der Beschwerdeschrift übereinstimmen: K. befürchtete wohl angesichts der zumindest wenig gesicherten Verhältnisse innerhalb der I-AG (namentlich aufgrund der Nichtübereinstimmung von rechtlicher und faktischer Beherrschung), im Falle einer Leistung an die Gesellschaft seine Schuld zweimal begleichen zu müssen. Wenn er in einem Schreiben vom 8. Februar 2001 andere Gründe für seine Haltung angibt, vermag das nicht zu überzeugen. Es verstösst nicht gegen Bundesrecht, dass die Vorinstanz dieses Schreiben als blosses Gefälligkeitsschreiben eingestuft hat. Nicht notwendig ist in diesem Zusammenhang, dass es gegen finanzielle Vorteile zustande gekommen ist. Genauso wenig kann den sonstigen Einwendungen der Beschwerdeführerin gefolgt werden. Die meisten davon beschränken sich darauf, den tatsächlichen Feststellungen der Steuerrekurskommission abweichende Behauptungen entgegenzuhalten, was die Sachverhaltsermittlung der Vorinstanz nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen lässt. Soweit unzulässige Noven eingebracht worden sind, bleiben sie ohnehin unbeachtlich. Das gilt namentlich für das erst vor Bundesgericht eingereichte Dokument «Errichten eines Kaufrechts» (vgl. oben E. 1.4).

3. Die Rekurskommission ist somit zu Recht davon ausgegangen, dass die Honorarforderung der Beschwerdeführerin persönlich zustand und nicht der I-AG. Unbestrittenmassen hat die Pflichtige diese Forderung nicht deklariert. Es fragt sich nur noch, ob darin der Versuch einer Steuerhinterziehung liegt, wie die Vorinstanz erwogen hat.

3.1 Nach Art. 176 DBG wird mit Busse bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht. Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar, was sich nicht direkt aus dem Gesetz, jedoch aus dem Begriff des Versuchs ergibt. Die versuchte unterscheidet sich von der vollendeten Steuerhinterziehung dadurch, dass es bei der versuchten Tatbegehung noch nicht zu einer rechtskräftigen Veranlagung gekommen ist oder diese zu Unrecht unterblieben ist (vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG). Ein blosser Versuch liegt demnach vor, solange die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann bzw. solange die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt. Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war, sodass angenommen werden muss, er habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme, als Billigung des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. zum Ganzen BGE 130 IV 58 E. 8.2 S. 61; 114 Ib 27 E. 3a S. 29; StE 2007 B 101.21 Nr. 17 E. 3; ASA 73 S. 215 E. 3.3 und 72 S. 213 E. 2a; StR 59/2004 S. 58 E. 2.3; mit weiteren Hinweisen).

3.2 Vor diesem Hintergrund hat die Steuerrekurskommission hier eine versuchte Steuerhinterziehung zu Recht angenommen und sich dabei auf die verschiedenen schon genannten Indizien stützen können (vgl. oben E. 2.1 u. 2.2). Zwar behauptet die Beschwerdeführerin, es könne ihr je nachdem höchstens der Vorwurf gemacht werden, bei der Unterzeichnung der Vereinbarung vom 20. Januar 1999 und des Kaufvertrags vom 25. August 2000 nicht darauf geachtet zu haben, dass bezüglich der Verrechnungssituation missverständliche und zum Teil falsche Formulierungen gewählt worden seien (vgl. oben E. 2.2.2); da die Beschwerdeführerin aber nicht Juristin sei, habe sie deren Auswirkungen nicht erfassen können. Aus den zutreffenden Feststellungen der Vorinstanz und mehreren Eingeständnissen in der Beschwerdeschrift ergibt sich indes ein ganz anderes Bild:

3.2.1 Das von der Beschwerdeführerin gewählte Vereinnahmungssystem wich – wie hervorgehoben (vgl. oben E. 2.1. u. 2.2) – in mehreren Punkten von den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen ab und lief gesetzlichen Vorschriften zuwider, obwohl das Ehepaar bei allen hier massgeblichen Operationen rechtskundig vertreten bzw. beraten war. Ausserdem stellte das, was die Beschwerdeführerin als die «juristischen Feinheiten der Dreiecksbeziehung» zwischen ihr und den beiden von ihr beherrschten Gesellschaften bezeichnet (Ziff. 3 S. 4 der Beschwerdeschrift), in Wirklichkeit ein

ziemlich undifferenziertes Konstrukt zur Steuerminimierung dar, wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, namentlich insoweit, als beide Eheleute ihre Einkünfte aus (selbstständiger) Erwerbstätigkeit im Kanton Bern (u.a. auch für eine andere Überbauung in M vgl. Ziff. 8 S. 7 u. 9.8 S. 11 der Beschwerdeschrift) der von der Gattin beherrschten Zuger Gesellschaft zufließen liessen und von ihr nur einen (bescheidenen) Angestelltenlohn bezogen. Dieses System scheint – über die hier massgebliche Honorarforderung und die Steuerperiode 1999/2000 hinaus – eine genauere steuerliche Überprüfung zu rechtfertigen, zumal es anscheinend bis heute weitergeführt wird (vgl. Ziff. 10 S. 11 der Beschwerdeschrift).

3.2.2 In Bezug auf die vorliegend zu beurteilende Forderung von Fr. 380 000.– versuchte das Ehepaar ebenfalls, diese persönliche Honorarleistung als ein Geschäftseinkommen der Gesellschaft aussehen zu lassen. Dabei ging es der Beschwerdeführerin keineswegs bloss um eine «rein buchhalterische Frage», die «vom wirtschaftlichen Ergebnis her zweitrangig» gewesen wäre (Ziff. 3 S. 3 der Beschwerdeschrift), sondern um gegebenenfalls beträchtliche Steuerersparnisse, die mit dem gesamten Vereinnahmungssystem bezweckt waren. Der Versuch scheiterte aber am Widerstand des Leistungserbringers (vgl. oben E. 2.2.2), sodass in den zwischen ihnen abgeschlossenen Vereinbarungen die Beschwerdeführerin als Empfängerin des Honorars aufgeführt wurde. Das war weder falsch noch versehentlich, sondern stimmte sowohl mit den wirtschaftlichen Tatsachen als auch mit den gesetzlichen Anforderungen überein. Anstatt diese Vertragsgestaltung als unerheblich zu erachten (vgl. oben E. 2.2.2), hätte es der rechtskundig vertretenen Beschwerdeführerin klar sein müssen, dass sie die Honorarforderung unter diesen Umständen auf jeden Fall als persönliches und ihr direkt zugeflossenes Einkommen zu deklarieren hatte. Dass sie das nicht getan hat, ist weder zu rechtfertigen noch als blosse Nachlässigkeit einzustufen, sondern als zumindest eventualvorsätzlicher Versuch der Steuerhinterziehung. Das steht im Einklang mit sämtlichen schon genannten Indizien sowie einer mehrfach festgestellten Tendenz des Ehepaars, gewissen rechtlichen Vorschriften und Gestaltungen nur bedingte Verbindlichkeit beizumessen. Auch in diesem Punkt erweist sich der angefochtene Entscheid somit als bundesrechtskonform, nicht zuletzt in Bezug auf die Bemessung der ausgesprochenen Busse (vgl. E. 12 des angefochtenen Entscheids).

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde unbegründet und abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 66 BGG).

BGE vom 5. März 2008 i.S.M.

Nachsteuerverfahren, neue Tatsachen, Untersuchungspflicht der Verwaltung, elektronische Bearbeitung der Steuererklärung, bernische Veranlagungsverordnung, Steuerhinterziehung, pflichtwidriges Verhalten; Art. 130 Abs. 1, Art. 151 Abs.1 und Art 175 Abs. 1 DBG, Art. 166, Art 166, Art. 206 Abs. 1 und Art. 217 StG, Art. 3, 4 und 5 VVV.

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde im Zeitpunkt ihrer Verfügung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung unvollständig ist, wird eine Nachsteuer erhoben. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht Voraussetzung. Zu prüfen ist jedoch die Erfüllung der Pflichten der Verwaltung und der steuerpflichtigen Person im Veranlagungsverfahren. Das Recht der direkten Steuern basiert auf einem gemeinsamen Verfahren mit Pflichten für Behörde und Steuerpflichtige. Die Verwaltung prüft die eingereichten Unterlagen und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Dabei darf sie sich darauf verlassen, dass eine eingereichte Steuererklärung richtig und vollständig ist. Weitergehende Untersuchungen muss die Verwaltung nur vornehmen, wenn klar ersichtlich oder offensichtlich ist, dass die Steuererklärung Mängel ausweist.

Die bernische Verordnung über das Veranlagungsverfahren wie auch die Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer schreiben vor, dass ausschliesslich amtliche Formulare verwendet werden dürfen, wenn die Steuererklärung in Papierform eingereicht wird. Die Überführung der so an die Behörden übermittelten Informationen in das zentrale Veranlagungssystem des Kantons geschieht durch die Gemeinde. Die eigentliche Veranlagung obliegt der kantonalen Steuerverwaltung, wobei die Informationen in einem elektronischen Datensystem verfügbar sind. Aufgrund dieses Ablaufes weist die Steuerverwaltung in ihrer Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung darauf hin, dass nur diejenigen Informationen auf den Formularen berücksichtigt werden können, die in den entsprechenden Formularfeldern aufgeführt sind. Als Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt sind, gilt nur, was vom Veranlagungsbeamten direkt eingesehen werden kann. Hinweise ausserhalb der Formularfelder sind bei einer zeitgemässen elektronischen Datenverarbeitung nicht direkt einsehbar. Damit neben einer Nachsteuer auch eine Steuerhinterziehung angenommen werden muss, braucht es ein fahrlässiges oder vorsätzliches Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person. Wer Hypothekarzinsen sowohl privat wie auch im Geschäftsaufwand deklariert, handelt pflichtwidrig. Wer eine für ihn erkennbar zu tiefe Veranlagung nicht anfiht, handelt ebenfalls pflichtwidrig.

Es liegt in solchen Fällen eine mindestens fahrlässige Steuerhinterziehung vor.

Procédure en rappel d'impôt, faits nouveaux, obligation d'instruction de l'administration, traitement électronique de la déclaration d'impôt, ordonnance bernoise sur la procédure de taxation, soustraction d'impôt, manquement aux obligations; articles 130, alinéa 1, 151, alinéa 1 et 175, alinéa 1 LIFD, articles 166, 206, alinéa 1 et 217 LI, articles 3, 4 et 5 OPT.

Lorsque des moyens de preuve ou des faits inconnus de l'autorité fiscale au moment de sa décision lui permettent d'établir qu'une taxation est incomplète, il est procédé au rappel de l'impôt non perçu. Le rappel de l'impôt n'est pas subordonné à la culpabilité du contribuable. Il faut cependant vérifier si l'administration et le contribuable ont rempli leurs obligations en procédure de taxation. Le droit des impôts directs se fonde sur une procédure commune avec des obligations pour l'autorité et le contribuable. L'administration vérifie les pièces produites et procède à l'instruction requise. A cette occasion, elle peut présumer de l'exactitude et de l'intégralité de la déclaration d'impôt déposée. L'administration doit prendre des mesures d'instruction plus étendues uniquement s'il est évident et manifeste que la déclaration d'impôt contient des erreurs.

Tant l'ordonnance bernoise sur la procédure de taxation que l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct prévoient que seuls les formulaires officiels peuvent être utilisés lorsque la déclaration d'impôt est déposée sur support imprimé. La commune se charge de transférer dans le système de taxation central du canton les informations fournies à l'autorité sous cette forme. La taxation à proprement parler est du ressort de l'Intendance cantonale des impôts, qui a accès aux informations dans une banque de données informatique. Compte tenu de cette procédure, l'Intendance des impôts signale au contribuable dans le guide expliquant comment compléter la déclaration d'impôt que seules les informations fournies dans les champs des formulaires peuvent être prises en compte. Seuls les éléments que l'agent de taxation peut consulter directement sont considérés comme moyens de preuve et faits connus de l'Intendance des impôts lors de la taxation. Les remarques portées en dehors des champs des formulaires ne peuvent pas être vues directement avec un traitement informatisé des données moderne.

La procédure de rappel d'impôt peut être associée à une procédure pour soustraction d'impôt à condition que le contribuable ait eu un comportement coupable intentionnellement ou par négligence. Celui qui déclare des intérêts

hypothécaires à la fois comme dettes privées et comme charges commerciales manque à ses obligations. De même, celui qui ne conteste pas une taxation qu'il sait trop basse manque à ses obligations. Dans de tels cas, il y a au moins soustraction d'impôt par négligence.

Sachverhalt:

A. Rechtsanwalt R. betreibt eine eigene Anwaltskanzlei, während seine Ehefrau als selbstständige Physiotherapeutin tätig ist. Beide Steuerpflichtigen üben ihre Erwerbstätigkeit in der ihnen gemeinsam gehörenden Liegenschaft M. aus, wo sie auch wohnen.

B. Am 10. April 2003 wurden die Ehegatten R. von der Steuerverwaltung des Kantons Bern für die Steuerperiode 2001 abweichend von ihrer Selbstschätzung auf ein steuerbares Einkommen von 47 800 Franken bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie von 55 900 Franken bei der direkten Bundessteuer veranlagt. Auf Einsprache hin akzeptierte die Steuerverwaltung einen zunächst noch verweigerten Abzug von 25 000 Franken für geschäftliche Rückstellungen und reduzierte das steuerbare Einkommen der Ehegatten R. auf 20 400 Franken für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie auf 30 900 Franken für die direkte Bundessteuer (Entscheidung vom 18. Dezember 2003).

C. In der Folge stellte die Steuerverwaltung des Kantons Bern fest, dass die Ehegatten R. den geschäftlich begründeten Anteil der Hypothekarzinsen im Umfang von 22 800 Franken im Steuerjahr 2001 nicht nur beim Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (als Aufwand), sondern zusätzlich auch als private Schuldzinsen zum Abzug gebracht hatten. Sie verpflichtete die Ehegatten R. deshalb mit Verfügung vom 5. Januar 2005, Nachsteuern von 5353.85 Franken für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 sowie 318.40 Franken für die direkte Bundessteuer 2001 zu bezahlen (zuzüglich Gebühren in der Höhe von 300 Franken). Gleichzeitig wurden die Ehegatten R. je zur Bezahlung einer Busse von 767.75 Franken für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 und 46.10 Franken für die direkte Bundessteuer 2001 verpflichtet. Hiergegen erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache, welche mit Entscheidung vom 10. März 2005 abgewiesen wurde.

D. Auf Beschwerde und Rekurs hin hob die Steuerrekurskommission des Kantons Bern den Einspracheentscheid sowie die Nachsteuerverfügung und die Steuerbussen auf. Sie erwog, die Deklaration der Eheleute R. sei korrekt und vollständig gewesen, weil diese auf den teilweisen Abzug der Schuldzinsen in den Geschäftsbuchhaltungen aufmerksam gemacht hätten, indem sie einen entsprechenden Vermerk auf dem Steu-

erformular anbrachten (Urteil vom 14. Februar 2006). Hiergegen beschwerte sich die kantonale Steuerverwaltung erfolgreich beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern: Dieses hob den Rekurs- und Beschwerdeentscheid der Steuerrekurskommission auf und bestätigte den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. März 2005 (Urteil vom 16. Januar 2007).

E. Am 17. Februar 2007 haben die Ehegatten R. beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern aufzuheben und den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. Februar 2006 zu bestätigen.

Die Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragen je, die Beschwerde abzuweisen, wobei nach Auffassung der Ersteren nur die Rechtmässigkeit der Nachsteuer Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens bildet, zumal die Bussenverfügungen nicht angefochten seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf Vernehmlassung verzichtet.

F. Mit Verfügung vom 16. März 2007 hat der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts das gestellte Gesuch um Gewährung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Am 1. Januar 2007 ist das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in Kraft getreten, welches vorliegend Anwendung findet, weil der angefochtene Entscheid nach diesem Zeitpunkt ergangen ist (Art. 132 Abs. 1 BGG). Gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11 [Fassung vom 17. Juni 2005]) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14 [Fassung vom 17. Juni 2005]) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig. Mit diesem Rechtsmittel kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG), wobei das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen anwendet (Art. 106 Abs. 1 BGG). Seinem Entscheid hat das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde zulegen, den die Vorinstanz festgestellt hat; es kann deren Sachverhaltsfeststellungen nur dann berichtigen, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 BGG).

2. Anfechtungsobjekt bildet vorliegend das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 16. Januar 2007, wobei die Beschwerdeführer dessen vollumfängliche

Aufhebung verlangen. Entgegen der Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung bilden mithin – bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer – sowohl die Nachsteuern als auch die Steuerbussen Streitgegenstand.

1. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 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). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen bildet nicht Voraussetzung, vielmehr kommt es auf die Würdigung der Pflichten an, welche die Steuerbehörde einerseits und den Steuerpflichtigen andererseits bei der Veranlagung treffen. Für die Beantwortung der (entscheidenden) Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorgelegen haben, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgebend (Urteil 2A.502/2005, in: StR 61/2006 S. 442, E. 2).

3.2 Nach Artikel 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 erhellt zunächst, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten.

3.2.1 Der Steuerpflichtige muss seinerseits alles tun, um eine solche zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG), und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG); er trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit. Mit der Steuererklärung zusammen hat er der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Urteil 2A.502/2005, in: StR 61/2006 S. 442, E. 2; Urteil 2A. 182/2002, in: ASA 73 S. 482, E. 3.3.1).

3.2.2 Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei darf sie sich grundsätzlich darauf verlassen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat; sie ist ohne besonderen Anlass nicht verpflichtet,

Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder selber im Steuerdossier des Betroffenen nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Allerdings darf die Veranlagungsbehörde nicht im gleichen Masse unbesehen auf die in der Steuererklärung gemachten Angaben abstellen, wie sie dies bei einer Selbstveranlagungssteuer tun könnte. Sie hat insbesondere zu berücksichtigen, dass vom Steuerpflichtigen nicht bloss Tatsachen in die Formulare einzutragen sind, sondern sich beim Ausfüllen der Steuererklärung auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zur Vornahme ergänzender Abklärungen besteht für die Veranlagungsbehörde aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Weist die Steuererklärung zwar erkennbare Mängel auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, so führt das nicht dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden (bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten; Urteil 2A.502/2005, in: StR 61/2006 S. 442, E. 2; Urteil 2A. 182/2002, in: ASA 73 S. 482, E. 3.3.2 f.).

3.3 Die Beschwerdeführer haben in ihrer Steuererklärung 2001 jenen Anteil der Hypothekarzinsen, der geschäftlich begründet war, zweimal zum Abzug gebracht: Zunächst haben sie die betreffenden 22 800 Franken beim Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf dem Formular 9 im Rahmen des Geschäftsaufwands verbucht. Anschliessend haben sie die Gesamtsumme der bezahlten Hypothekarzinsen in der Höhe von 56 460 Franken – welche auch die auf die beruflich genutzten Räume entfallenden 22 800 Franken enthielt – ungeschmälert auf dem Formular 4 als private Schuldzinsen ausgewiesen. Allerdings haben sie dort mit einem Sternchen folgenden Hinweis angebracht: «abzüglich Hypozinsanteil Büro: Fr. 12 000.–, Physio: Fr. 10 800.–». Bei diesen Gegebenheiten stellt sich die Frage, ob den Steuerbehörden bereits im Veranlagungszeitpunkt bekannt war (oder hätte bekannt sein müssen), dass die auf dem Formular 4 aufgeführten privaten Schuldzinsen die geschäftlich begründeten Hypothekarzinsen, welche an anderer Stelle separat ausgewiesen wurden, mitumfassten.

4.

4.1 Der Kanton Bern gehört zu jenen Kantonen, in denen die elektronische Einreichung und Bearbeitung von Steuererklärungen am weitesten fortgeschritten ist (vgl. MICHAEL BEUSCH/ROGER ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, in: Michael Beusch/Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [Hrsg.], Steuerrecht 2007 – Best of zsis, S. 195). Der Berner Regierungsrat hat am 30. Januar 2002 die Veranlagung natürlicher Personen in der Verordnung über das Veranlagungsverfahren (VVV; BSG 661.521.1) geregelt. Deren Art. 3 schreibt vor, dass ausschliesslich die amtlichen Formulare zu verwenden sind, wenn die Steuererklärung in Papierform eingereicht wird.

Die registerführende Gemeinde hat die Steuererklärungen auf ihre Vollständigkeit zu prüfen, allfällig fehlende Formulare nachzufordern und die Steuerakten an die als Erfassungszentrum bezeichnete Gemeinde weiterzuleiten (Art. 4 VVV), welche die Informationen aus der Steuererklärung alsdann ins kantonale Informatiksystem überführt (Art. 5). Schliesslich nimmt die kantonale Steuerverwaltung die eigentliche Veranlagung vor (Art. 149 Abs. 1 des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.1 1] sowie Art. 6 Abs. 1 der bernischen Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV/BE; BSG 668.11]). Aus dem Gesagten erhellt, dass der Veranlagungsbehörde-unabhängig von der Einreichungsart – die Steuererklärung in Papierform grundsätzlich nicht zur Verfügung steht; allerdings kann sie das Originalformular bei Bedarf als Abbildung im Informatiksystem (sog. Images) sichten.

4.2 Auf den 1. Januar 2001 ist der Kanton Bern sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern (vgl. Art. 67 StG/BE) als auch für die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 41 DBG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 3 BStV/BE) zur jährlichen Gegenwartsbemessung übergegangen. Gleichzeitig wurden einerseits die amtlichen Steuererklärungsformulare gänzlich neu gestaltet und andererseits der Arbeitsablauf in der Allgemeinen Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung neu geordnet. Die Ausgabe 2001 enthält auf S. 11 folgenden Hinweis:

«Formularfelder benutzen, nicht auf Rückseite schreiben
(Fettdruck im Original)

Schreiben Sie bitte Ihre Angaben nicht ausserhalb der dafür vorgesehenen Formularfelder und benützen Sie bitte nicht die Rückseite der Formulare. Derartige Angaben können bei der Veranlagung nicht berücksichtigt werden. Angaben ausserhalb der Formularfelder oder auf der Rückseite des Formulars gelten als nicht angegeben.»

Der Hinweis, dass nicht ausserhalb der Formularfelder und nicht auf die Rückseite der Formulare zu schreiben sei, wird auf Seite 28 der Allgemeinen Wegleitung 2001 im Rahmen der Erläuterung von Formular 4 wiederholt. Zudem enthalten die betreffenden Ausführungen noch die ausdrückliche Klarstellung, dass Selbstständigerwerbende Zinszahlungen für ihre Geschäftsschulden in den Formularen 9 oder 10 einzutragen und dort zum Abzug zu bringen haben (Ziffer 4.3 auf der Seite 30). Dementsprechend wird in der Zusatzwegleitung 2001 für natürliche Personen, die eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben, hinsichtlich des betrieblichen Finanzaufwands festgehalten, dass Hypothekarzinsen auf privaten Grundstücken und weitere private Schuldzinsen auf dem Formular 4 unter Ziffer 4.3 zu deklarieren sind (Code 680 auf Seite 12).

4.3 Zum Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung, welcher nach dem Gesagten für die Beantwortung der Frage massgebend ist, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind

(vgl. E. 3.1), zählen grundsätzlich nur jene Dokumente, die vom Veranlagungsbeamten direkt eingesehen werden können. Der dargestellten Art und Weise der Datenerfassung entsprechend, gehören im Kanton Bern die ausserhalb der Felder geschriebenen Informationen nicht zu den direkt einsehbaren Akten; sie können bei der Datenverarbeitung mit dem Informatiksystem nicht erfasst werden, weshalb sie in der Allgemeinen Wegleitung 2001 denn auch ausdrücklich für inexistent erklärt werden (vgl. E. 4.2). Die Vorgaben, wie die Berner Steuerbehörden mit derartigen Einträgen zu verfahren haben, erscheinen zulässig, zumal sie veranlagungstechnisch und verfahrensökonomisch begründet sind und letztlich auf Sachzwänge zurückgehen, welche aus den – zeitgemässen – Umstellungen im EDV-Bereich resultieren. Die entsprechende Weisung enthält eine blossе Präzisierung des Vorgehens, das bei der Datenerfassung geboten ist, und steht deshalb nicht im Widerspruch zum Grundsatz, gemäss dem Wegleitungen der Steuerbehörden keine Rechte und Pflichten der Bürger zu begründen vermögen (BGE 131 II 1 E. 4.1 S. 11). Weil der zuständige Veranlagungsbeamte vorliegend weder Anlass hatte, die Originaldokumente (das Formular 4 der Steuererklärung oder allenfalls die Geschäftsabschlüsse der Beschwerdeführer) am Bildschirm aufzurufen, noch ergänzende Untersuchungen vorzunehmen, ist der mit einem Sternchen angebrachte Querverweis der Beschwerdeführer auf die geschäftlich begründeten Abzüge (vgl. E. 3.3) nicht als Teil der direkt einsehbaren Akten zu betrachten. Dementsprechend muss der Umstand, dass die Beschwerdeführer den geschäftlich begründeten Anteil der Hypothekarzinsen zweimal zum Abzug gebracht haben, als den Steuerbehörden im Veranlagungszeitpunkt unbekannt gelten. Es liegt insoweit eine neue Tatsache im Sinne von Art. 151 DBG vor, welche eine Nachsteuerpflicht begründet.

4.4 Die Rüge der Beschwerdeführer, es liege in diesem Punkt eine unvollständige Feststellung des Sachverhalts vor, geht an der Sache vorbei: Die Arbeitsteilung zwischen den verschiedenen mit der Veranlagung betrauten Behörden der Steuerverwaltung ergibt sich klar aus der regierungsrätlichen Verordnung über das Veranlagungsverfahren und ist den Beschwerdeführern von den Vorinstanzen eingehend erläutert worden. Sie führt dazu, dass die mit der Erfassung der Daten verantwortliche Person keine Möglichkeit hatte, den mittels eines Sternchens angebrachten – aber ausserhalb der zulässigen Felder geschriebenen Querverweis der Beschwerdeführer in die elektronische Version der Steuererklärung aufzunehmen. Im Übrigen hätte die adäquate Berücksichtigung dieser Bemerkung ohnehin darin bestanden, das Total des Eintrags für private Schuldzinsen um jenen Teil zu reduzieren, der auf die geschäftlich genutzten Räume entfallen war. Eine entsprechende Anpassung der Deklaration der Beschwerdeführer würde eine Analyse der restlichen Steuererklärung sowie eine rechtliche Beurteilung der darin enthaltenen Angaben voraussetzen, was nicht Aufgabe der Mitarbeiter der Datenerfassung sein kann, die über keine steuerrechtlichen Kenntnisse verfügen. Wie gesehen ist diese Arbeitsteilung auf Verordnungsstufe geregelt und liegt

im Interesse rationellen Verwaltungshandelns. Diesbezüglich liegt weder eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung noch ein pflichtwidriges Handeln der bernischen Steuerbehörden vor, wie es die Beschwerdeführer zumindest sinngemäss geltend machen.

4.5 Schliesslich ist auch der Einwand unbegründet, es hätte abgeklärt werden müssen, ob die Veranlagung vom gleichen Sachbearbeiter wie im Vorjahr vorgenommen worden sei. Zu Unrecht meinen die Beschwerdeführer, dies wäre für die Beantwortung der Frage relevant, ob eine neue Tatsache im Sinne von Art. 151 DBG vorliege (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, N 26 zu § 160 StG ZH). Auch ein und derselbe Steuerbeamte muss sich die in der Vorperiode mit dem Steuerpflichtigen gemachten Erfahrungen nicht einfach aus dem Gedächtnis anrechnen lassen; gerade im Kanton Bern mit seinen rund 600 000 Steuerpflichtigen wäre eine andere Betrachtungsweise völlig realitätsfremd. Die zitierte Literaturstelle, auf welche sich die Beschwerdeführer berufen, äussert sich denn auch nicht zu periodenübergreifenden Verhältnissen. Einzig für die Einschätzung von Aktiengesellschaft und Aktionär bzw. von Gesamthandsverhältnissen in der gleichen Steuerperiode durch den selben Beamten werden gewisse Rückschlüsse auf dessen Kenntnisstand gezogen.

5.

5.1 Ist eine Nachsteuerpflicht zu bejahen, weil eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig blieb, ist zugleich der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG erfüllt (Urteil 2A.502/2005, in: StR 61/2006 S. 442, E. 3.3).

5.2 Der subjektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG). Die Vorinstanz wirft den Beschwerdeführern kein vorsätzliches, wohl aber ein fahrlässiges Vorgehen vor. Fahrlässig handelt die steuerpflichtige Person, wenn sie die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Eine pflichtwidrige Unvorsichtigkeit liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person die Vorsicht nicht beachtet hat, zu der sie nach den Umständen und nach ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet war (Urteil 2A.182/2002, in: ASA 73 S. 482, E. 4.3).

5.3 Den Beschwerdeführern hätte eigentlich aufgrund ihrer Erfahrungen aus früheren Steuerperioden bewusst sein müssen, wie sie die Hypothekarzinsen korrekt zu deklarieren haben: Bereits in der Steuererklärung 1997/1998 hatten sie nämlich den Abzug für private Schuldzinsen ungeschmälert geltend gemacht – sowohl auf dem Einlageblatt 1.1 als auch in der entsprechenden Spalte im Hauptformular – und erst auf Rückfrage der Steuerverwaltung eingeräumt, dass diese Zinszahlungen im Umfang von insgesamt 22 800 Franken bereits in ihren jeweiligen Geschäftsbuchhaltungen

berücksichtigt worden waren (Schreiben vom 18. November 1997). In der Steuererklärung 1999/2000 hatten sie alsdann zwar auf dem Einlageblatt erneut die ganze Summe vermerkt, dann aber nur die Differenz in das Hauptformular übertragen. In der Steuererklärung 2001 konnten die Beschwerdeführer nicht mehr gleich verfahren, weil diese kein Hauptformular mehr enthielt, sondern nur noch Einzelformulare (vgl. E. 4.2). Dessen ungeachtet haben sie auf dem Formular 4 (für private Schuldzinsen) die Hypothekarzinsen ungeschmälert deklariert und auf den Korrekturbedarf bezüglich des Geschäftsaufwands bloss mittels Sternchen hingewiesen. Dabei liessen die Beschwerdeführer nicht nur die in den Vorperioden gemachten Erfahrungen unberücksichtigt, sondern missachteten darüber hinaus die deutliche, in der Zusatzwegleitung 2001 enthaltene Weisung, zwischen privaten Schuldzinsen (Formular 4) und geschäftlichen Schuldzinsen (Formular 9) klar zu unterscheiden. Weiter setzten sie sich über die Anweisung gemäss Allgemeiner Wegleitung 2001 hinweg, keine Angaben ausserhalb der dafür vorgesehenen Formularfelder anzubringen. Bei diesen Gegebenheiten fragt sich, ob mit der Vorinstanz eine relevante Pflichtwidrigkeit bereits darin zu sehen ist, dass die Beschwerdeführer bezüglich der privaten und geschäftlichen Hypothekarzinsen auf eine nachträgliche Korrektur ihrer Deklaration durch die Steuerverwaltung vertraut haben, obschon sie ihren dahingehenden Hinweis weisungswidrig ausserhalb der Formularfelder angebracht hatten. Wie es sich damit verhält, kann jedoch offen bleiben, da die Pflichtwidrigkeit des späteren Verhaltens der Beschwerdeführer offensichtlich ist.

5.4 Die Beschwerdeführer haben die Veranlagungsverfügung vom 10. April 2003 nicht akzeptiert, sondern dagegen Einsprache erhoben, was eine vorgängige – genaue – Prüfung der Veranlagungselemente voraussetzte. Bei dieser Kontrolle mussten sie bemerkt haben, dass die Veranlagungsbehörde ihren Hinweis zum geschäftlich begründeten Teil der Hypothekarzinsen nicht berücksichtigt und diesen doppelt zum Abzug zugelassen hatte: Der fälschlicherweise zweimal berücksichtigte Betrag von 22 800 Franken macht nämlich gut 40 Prozent des mit der angefochtenen Verfügung auf 55 900 Franken bestimmten steuerbaren Einkommens aus, gemessen am Antrag der Beschwerdeführer (30 900 Franken), dem mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2003 Folge gegeben wurde (vgl. Sachverhalt Lit. B), beträgt er gar knapp drei Viertel des steuerbaren Einkommens. Eine derart massive Differenz zwischen der effektiven (fehlerhaften) und einer korrekten Veranlagung konnten die Beschwerdeführer bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt unmöglich übersehen haben. Sie tragen aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht die Verantwortung für Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (vgl. E. 3.2.1) und wären ohne weiteres gehalten gewesen, die Steuerverwaltung auf deren Versehen aufmerksam zu machen, umso mehr als dieses offensichtlich auf ihr weisungswidriges Vorgehen bei der Deklaration zurückzuführen war. Dass sie das unterlassen und stattdessen mit ihrer Einsprache allein eine (weitere) Reduktion des steuerbaren Einkommens verlangt haben, stellt zumindest eine pflichtwidrige Unvor-

sichtigkeit im Sinne des Fahrlässigkeitsbegriffs dar. Ob das Verhalten der Beschwerdeführer allenfalls auch als schweres Verschulden hätte gewertet werden können (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG), braucht hier nicht weiter erörtert zu werden, da Steuerverwaltung und Vorinstanz selber bloss von einem Fahrlässigkeitsdelikt bzw. einem leichten Verschulden ausgegangen sind.

6. Die Bemessung der Hinterziehungsbusse überprüft das Bundesgericht nur unter dem Aspekt der Ermessensüberschreitung und des Ermessensmissbrauchs. Es hebt Steuerbussen mithin nur dann auf, wenn die Vorinstanz den gesetzlichen Strafrahmen über- oder unterschritten hat, nicht von den rechtlich massgebenden Gesichtspunkten ausgegangen ist oder die Strafe willkürlich hart oder milde angesetzt hat (Urteil 2A. 583/2004 vom 21. April 2005, E. 4.3; Urteil 2A. 365/1996, in: ASA 68 S. 240, E. 3a). Vorliegend ist keiner dieser Gründe für ein Einschreiten des Bundesgerichts gegeben, zumal ohnehin bloss die Minimalbusse von einem Drittel des hinterzogenen Steuerbetrages verhängt worden ist (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG).

II. Kantons- und Gemeindesteuern

7. Die Regelung sowohl des Veranlagungsverfahrens (vgl. Art. 40 StHG; Art. 156 StG/BE) als auch des Nachsteuerverfahrens (vgl. Art. 53 StHG; Art. 206 StG/BE) und der Steuerhinterziehung (vgl. Art. 56 f. StHG; Art. 217 und Art. 221 Abs. 2 StG/BE) stimmt im Steuerharmonisierungsgesetz sowie im Berner Steuergesetz mit den entsprechenden Artikeln des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer überein. Das Gesagte kann deshalb ohne weiteres auf die Nachsteuern und die Steuerbussen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 übertragen werden.

8. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist mithin als unbegründet abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter Solidarhaft zu tragen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

BGE vom 10. Oktober 2007 i.S.R.

Es empfehlen sich für Buchführung und Abschlussberatung, Steuerberatung, Bücher- und Bilanzrevisionen, Revisionsstellenmandate, betriebswirtschaftliche Gutachten und Beratung, Organisations- und Unternehmensberatung, Treuhandfunktionen

3270 Aarberg	Revisia AG, Murtenstrasse 4	032	392 47 27
3000 Bern	ADT Aebischer & Dietrich, Zieglerstrasse 44	031	398 70 40
	Altra Treuhand AG, Speichergasse 5, Postfach 5061	031	329 90 90
	Ernst & Young AG, Belpstrasse 23	058	286 61 11
	ATO Treuhand AG, Blumensteinstrasse 2, Postfach 511	031	306 66 66
	Bommer + Partner, Treuhandgesellschaft, Strandweg 33	031	307 11 11
	Von Graffenried AG Treuhand, Waaghausgasse 1	031	320 56 11
	Gfeller + Partner AG, Amthausgasse 6, Postfach 619	031	310 40 00
	Treuhand-, Revisions- und Steuerberatungsbüro Lehmann AG, Mezenerweg 8a	031	340 03 13
	Méroz André, Treuhand + Revision, Spitalackerstrasse 51	031	332 88 11
	OBT AG, Niesenstrasse 4	031	300 30 00
	PricewaterhouseCoopers AG, Bahnhofplatz 10	031	306 81 11
	Dr. Röhliberger AG, Schönburgstrasse 41	031	336 14 14
	Stupnicki + Germann AG, Bolligenstrasse 18	031	332 70 30
	Treuhand Cotting AG, Münzgraben 4	031	318 25 25
	Treuhand und Verwaltungs AG Bern, Hallwylstrasse 48	031	352 83 33
	BDO Visura, Aarberggasse 33	031	327 17 17
	Wolfsberg Treuhand, Sulgeneckstrasse 35, Postfach	031	390 30 30
4562 Biberist	Villiger Treuhand AG, Bleichemattstrasse 33	032	672 21 21
2500 Biel	Revisia AG, P.-E. Brandt-Strasse 4	032	344 85 20
	COT Treuhand AG, Bahnhofstrasse 17	032	387 42 24
3065 Bolligen	Karlen Treuhand AG, Kistlerstrasse 43	031	925 80 80
3400 Burgdorf	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Alpenstrasse 41	034	420 20 10
	BDO Visura, Kirchbergstrasse 215	034	421 88 11
3714 Frutigen	Rüegsegger Treuhand, unt. Bahnhofstrasse 1	033	671 31 50
3073 Gümligen	KPMG AG, Steuerabteilung, Hofgut	031	384 76 00
	Fuchs & Partner Treuhand- und Revisions AG, Mattenstrasse 9	031	954 00 29
	Grossglauser Treuhand AG, Füllerichstrasse 34	031	962 60 00
	T & R AG, Sägeweg 11	031	950 09 09
4950 Huttwil	Mumenthaler Treuhand und Beratung, Marktgasse 11	062	962 33 03
4900 Langenthal	accontax Markus Gfeller Treuhand AG, Jurastrasse 29	062	919 91 11
	Clavadetscher Diego, Steuer-Advokatur, Marktgasse 14	062	916 10 50
	Gfeller + Partner AG, Treuhandgesellschaft, Bahnhofstrasse 26	062	916 60 60
	Lehmann, Müller + Kopp AG, Aarwangenstrasse 4	062	919 01 70
	Treuhandbüro Geissbühler, Murgenthalstrasse 15	062	916 30 60
	Wälchli, Steiner + Siegenthaler AG, Marktgasse 19	062	916 20 80
3097 Liebefeld	Engel Copera AG, Waldeggstrasse 37	031	950 25 00
3250 Lyss	COT Treuhand AG, Bielstrasse 29	032	387 42 24
3860 Meiringen	Lehmann + Bacher Treuhand AG, Siechenplatz 2	033	972 50 60
3074 Muri	Treuhand- und Beratungsbüro Hans-Peter Schwab, Thunstrasse 24	031	951 72 27
	G+S Treuhand AG, Kranichweg 6	031	958 99 99
2560 Nidau	Revistag Treuhand, Ipsachstrasse 10	032	332 87 71
3173 Oberwangen	FIGAS Autogewerbe-Treuhand der Schweiz, Mühlestrasse 20	031	982 04 04
3072 Ostermundigen	Huwiler Treuhand AG, Bernstrasse 102	031	939 01 01
3700 Spiez	Markus Spring, dipl. Wirtschaftsprüfer, Oberlandstrasse 10	033	655 80 80
	Schläpfer Treuhand, Oberlandstrasse 6	033	654 77 00
3600 Thun	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Mattenstrasse 34	033	334 50 30
	PricewaterhouseCoopers AG, Bälliz 44	033	226 58 11
	unico thun ag, Niesenstrasse 1	033	227 33 99
	WISTAG Treuhand AG, Bahnhofstrasse 1	033	225 17 77