

100.2016.46/47U
HAT/RED/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 24. Mai 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiber Rechsteiner

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdeführerin

gegen

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdegegner

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Steuerbussen; Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte
Bundessteuer 2006 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 14. Januar 2016; 100 14 244, 200 14 221)



Sachverhalt:

A.

Am 26. April 2013 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen A._____. Auf dessen Antrag wurden die Verfahren mit prozessleitender Verfügung vom 12. Juni 2013 getrennt. Am 3. Dezember 2013 auferlegte die Steuerverwaltung A._____ wegen vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung Steuerbussen von Fr. 134'897.20 (Kantons- und Gemeindesteuern 2006) sowie Fr. 57'863.-- (direkte Bundessteuer 2006) zuzüglich Gebühren von Fr. 250.--. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies sie am 3. April 2014 ab.

B.

Am 2. Mai 2014 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese trat mit Urteil vom 14. Januar 2016 auf diverse Feststellungsbegehren nicht ein, hiess aber in der Sache den Rekurs teilweise und die Beschwerde gänzlich gut: Da A._____ nur bezüglich der Vermögenssteuern, nicht aber hinsichtlich der Einkommenssteuern eine Steuerhinterziehung begangen habe, hob sie den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer 2006 ersatzlos auf; betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 wies sie die Sache an die Steuerverwaltung zurück, damit diese die Steuerbusse bei der Vermögenssteuern im Sinn der Erwägungen neu festsetze.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 10. Februar 2016 hat die Steuerverwaltung sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2006 in Bezug auf die Einkommenssteuern Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt insoweit die Aufhe-

bung der Entscheide der StRK und die Bestätigung ihrer Einspracheentscheide.

Mit Verfügung vom 11. Februar 2016 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und A._____ beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 22. Februar 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 18. März 2016 je die Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingaben vom 19. April 2016 bzw. 25. Mai 2016 haben sich die Steuerverwaltung und A._____ erneut zur Sache geäußert.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG).

1.2 Im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer hat die StRK den Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben, sodass insoweit ein (ohne weiteres anfechtbarer) Endentscheid vorliegt. Im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde indes gegen einen Rückweisungsentscheid, weshalb sich die

Frage stellt, ob dieser als selbständig anfechtbarer Teilentscheid oder als Zwischenentscheid gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren ist. Ein Zwischenentscheid, der weder die Zuständigkeit noch den Ausstand oder die Ablehnung betrifft, ist vor Verwaltungsgericht nur selbständig anfechtbar, falls er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 und 3 VRPG). Ist keine dieser Voraussetzungen gegeben, so kann der Zwischenentscheid nur gemeinsam mit dem Endentscheid angefochten werden, soweit sich sein Inhalt noch auf diesen auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG; Näheres in BVR 2017 S. 205 E. 1.3). – Da die Steuerverwaltung insbesondere die Bussenbemessung gänzlich neu vorzunehmen hat (vgl. E. 6.1 der angefochtenen Entscheide) und dabei über Entscheidungsspielraum verfügt, erfolgt die Rückweisung nicht bloss zur rechnerischen Umsetzung des von der StRK Angeordneten; sie stellt deshalb grundsätzlich keinen Endentscheid dar (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Indes betrifft sie einzig die Vermögenssteuern, während die StRK bezüglich der Einkommenssteuern – wie im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer – erwogen hat, es liege keine Steuerhinterziehung vor. Damit hat sie abschliessend beurteilt, dass insoweit keine Steuerbusse geschuldet sei. Die Steuerverwaltung wendet sich mit ihrer Beschwerde allein gegen diesen (materiellen) Aspekt des Rechtsstreits, dessen Rechtmässigkeit sich unabhängig von jener der Steuerbusse wegen Hinterziehung von Vermögenssteuern beurteilen lässt. Es liegt insoweit ein Teilentscheid vor, der unter den gleichen Voraussetzungen anfechtbar wie ein Endentscheid ist (BVR 2017 S. 205 E. 4). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260

E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Die für die Erhebung der Strafsteuern massgeblichen Bestimmungen des StG und des DBG lauten soweit hier relevant gleich, weshalb sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern rechtfertigt.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Eine vollendete Steuerhinterziehung nach Art. 217 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG begeht, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist. Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung ist der Erfolg. Demnach ist die Steuerhinterziehung erst vollendet, wenn beim Gemeinwesen ein Steuerausfall eingetreten ist (vgl. etwa BGE 122 I 257 E. 6c; BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014 E. 2.1, 2C_656/2013 vom 17.9.2013 E. 2.2.2, 2C_851/2011 vom 15.8.2012 E. 2.3, je mit Hinweisen; VGE 2015/20/21 vom 19.4.2016 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C_457/2016 und 2C_458/2016 vom 6.6.2016]; Sieber/Malla, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N. 2).

3.

3.1 Am 25. November 2002 schlossen der Beschwerdegegner und die B._____ Holding AG einen Aktionärsbindungsvertrag (nachfolgend: ABV [act. 3B pag. 152-148]). Ersterer war damals Mitarbeiter der neu gegründeten C._____ AG. Deren Aktienkapitel bestand aus 10'000 Namenaktien mit einem Nennwert von Fr.10.--, wovon 10 % dem Beschwerdegegner und 90 % der B._____ Holding AG gehörten. Gemäss dem ABV sollte der Beschwerdegegner die Nachfolge von

D._____, Hauptaktionär der B._____ Holding AG, als Geschäftsführer der C._____ AG übernehmen und hierfür bis zum 1. Januar 2010 100 % der Aktien der C._____ AG erwerben. Geplant war eine schrittweise Übernahme der Aktien in Paketen von mindestens 10 % jeweils per 1. Januar der Jahre 2004 bis 2007. Die Aktien, die zum Substanzwert verkauft werden sollten, wurden als Mitarbeiteraktien qualifiziert, weshalb der Beschwerdegegner im Fall einer Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu ihrer Rückgabe (zum Substanzwert) verpflichtet wurde. Sobald er im Eigentum von mindestens 50 % der Aktien war, sollte die Rückgabeverpflichtung dahinfallen und die B._____ Holding AG von ihm die Übernahme der restlichen Aktien, ebenfalls zum Substanzwert, verlangen können. Am 24. November 2005 schlossen die Parteien einen Nachtrag zum ABV (act. 3B pag. 147-145): Aufgrund der Beteiligung von zwei weiteren Mitarbeitern an der C._____ AG und einer Erhöhung des Aktienkapitals auf Fr. 200'000.-- wurden die Modalitäten der Übernahme durch den Beschwerdegegner so angepasst, dass dieser per 1. Januar 2008 über 50 % des Aktienkapitals der C._____ AG verfügen würde. Zudem wurde vereinbart, dass ihm insgesamt lediglich 90 % des Aktienkapitals der C._____ AG übertragen werde.

3.2 In der Steuererklärung des Jahres 2006 hat der Beschwerdegegner 5'000 Aktien der C._____ AG zu einem Steuerwert von je Fr. 12.60, total ausmachend Fr. 63'000.--, sowie ein Lohneinkommen aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer von Fr. 184'216.-- deklariert. Hinweise auf zusätzliche 5'000 Aktien der C._____ AG im Privatvermögen sowie auf ein allfälliges Einkommen aus unterpreislichem Erwerb von Aktien der C._____ AG bzw. aus Mitarbeiteraktien fehlten in der Selbstdeklaration (act. 3B pag. 27-26).

3.3 Am 10. Juni 2009 schickte ein Mitarbeiter der Abteilung für juristische Personen der Steuerverwaltung, der sich mit der Veranlagung der B._____ Holding AG und der C._____ AG befasste, folgende E-Mail an E._____, Revisor und Vertreter sowohl der B._____ Holding AG als auch des Beschwerdegegners (nachfolgend: Revisor). Zwei weitere Mitarbeiter der Abteilung für juristische Personen sowie ein Mitarbeiter der Steuerverwaltung Region ..., die für die Veranlagung des Beschwerdegeg-

ners und dessen Ehefrau zuständig war, erhielten diese E-Mail in Kopie (act. 3B pag. 129):

«Sehr geehrter Herr E. _____

Wie gestern bereits telefonisch vorinformiert, fasse ich anbei nochmals kurz unser weiteres Vorgehen bzw. unsere Beurteilung des Sachverhaltes zusammen:

- Die durch die Herren F. _____ und A. _____ getätigten, unterpreislichen Aktienkäufe [offensichtliche Fehler korrigieren] erfolgten im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis. Dies geht unter anderem auch aus den Aktionärsbindungsverträgen hervor. Demzufolge resultierte aus dem Verkauf der Aktien unter dem Verkehrswert auf Seiten der Käufer Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.
- Gemäss bernischer Praxis ist der Realisationszeitpunkt für die Einkommensbesteuerung der Zeitpunkt der Rückgabe der Aktien oder derjenige des Wegfalls der Rückgabeverpflichtung. Im vorliegenden Fall wurden die erworbenen Aktien durch die Herren F. _____ und A. _____ im 2007 in ihre neu gegründeten Holding-Gesellschaften eingebracht. Somit ist spätestens zu diesem Zeitpunkt die Pflicht zur Rückgabe weggefallen.
- Entsprechend werden in den Veranlagungen der Steuerjahre 2004 - 2006 von Herrn A. _____ keine Korrekturen aus erwähnten Aktienkäufen erfolgen. In der Veranlagung 2007 wird die Differenz zwischen dem Einbringungswert im 2007 und dem ursprünglichen Kaufpreis der Aktien als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Herr A. _____ wird vor Eröffnung der Veranlagung 2007 eine schriftliche Vorabinformation, mit der Möglichkeit einer erneuten Stellungnahme seinerseits, zugestellt werden.
- Bei den betroffenen Gesellschaften (B. _____ Holding AG und C. _____ AG) erfolgen aus den erwähnten Aktienverkäufen/-käufen keine Korrekturen der Steuerfaktoren. Sie werden in den nächsten Tagen die definitiven Schlussabrechnungen für die Steuerjahre 2004 - 2006 erhalten (sofern diese nicht bereits bei Ihnen eingetroffen sind). Die Steuerperiode 2007 ist unsererseits noch nicht veranlagt. Aber auch in dieser Veranlagung wird keine Korrektur der Steuerfaktoren aus erwähnten Transaktionen erfolgen.

Ich hoffe Ihnen mit dieser Information gedient zu haben und stehe für allfällige Rückfragen selbstverständlich gerne zu Ihrer Verfügung.»

3.4 Mit Veranlagungsverfügungen vom 13. Januar 2010 wurde der Beschwerdegegner für das Jahr 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 215'107.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern, einem solchen von Fr. 234'106.-- bei der direkten Bundessteuer und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 374'408.-- veranlagt. Dabei wurde zwar der Vermögenssteuerwert der Aktien der C. _____ AG auf Fr. 75.-- pro Aktie erhöht,

aber für deren unterpreislichen Erwerb keine Aufrechnung vorgenommen (act. 3B pag. 19-12).

3.5 Im Rahmen der Veranlagung des Steuerjahrs 2007 wollte die Steuerverwaltung für die unterpreislichen Aktienkäufe Fr. 1'024'900.-- als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufrechnen (Taxationsberechnung 2007; act. 3B pag. 38-35), womit sich der Beschwerdegegner nicht einverstanden zeigte (Schreiben des Revisors vom 29.4.2011; act. 3B pag. 39). Im Laufe des folgenden mündlichen und schriftlichen Meinungsaustauschs zwischen der Steuerverwaltung und dem Beschwerdegegner änderte die Veranlagungsbehörde ihre Einschätzung der Rechtslage und wollte dem Beschwerdegegner im Steuerjahr 2007 nur noch lediglich Fr. 52'700.-- aufrechnen. Weitere Fr. 227'400.-- habe der Beschwerdegegner bereits im Jahr 2006 als Einkommen realisiert. Überdies seien im Jahr 2006 (weitere) 5'000 Aktien der C._____ AG zu Unrecht nicht als Vermögen deklariert worden (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung, Geschäftsbereich Recht und Koordination, vom 28.8.2012; act. 3B pag. 62-59). Bezüglich des in der Steuererklärung 2006 nicht deklarierten Vermögens und Einkommens wurde ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet (Schreiben der Steuerverwaltung vom 23.4.2013; act. 3B pag. 66-65) und dem Beschwerdegegner schliesslich Steuerbussen von Fr. 134'897.20 (Kantons- und Gemeindesteuern) und Fr. 57'863.-- (direkte Bundessteuer) auferlegt (Verfügungen vom 3.12.2013 [act. 3B pag. 89-87]; Einspracheentscheide vom 3.4.2014 [act. 3B pag. 188-184]; Bst. A vorne).

4.

Die StRK hat die dagegen erhobenen Rechtsmittel gutgeheissen, soweit die Hinterziehung von Einkommenssteuern im Streit lag (Bst. B vorne). Sie stellte fest, dass der Beschwerdegegner im Jahr 2006 mehr Aktien erworben hatte als im Nachtrag zum ABV formulierten Zeitplan vorgesehen und deshalb bereits per Ende 2006 über 50 % des Aktienkapitals der C._____ AG verfügte (angefochtene Entscheide Bst. A; vgl. auch E-Mail des Revisors vom 5.10.2011 [act. 3B pag. 44]). Zwar hat die StRK letztlich offengelassen, ob die Veranlagung tatsächlich unvollständig

geblieben ist und ob die damalige bernische Praxis bezüglich gesperrter Mitarbeiteraktien mit befristeter Rückgabeverpflichtung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Einklang stand bzw. ob dem Beschwerdegegner der geldwerte Vorteil aus dem unterpreislichen Kauf der Aktien tatsächlich im Jahr 2006 zugeflossen sei. Sie hat jedoch die Kausalität zwischen der unvollständigen Deklaration des Beschwerdegegners und einer (allenfalls) unvollständigen Veranlagung und damit auch eine (vollendete) Steuerhinterziehung verneint (angefochtene Entscheide E. 3.7).

5.

5.1 Vorab ist kurz auf ein Vorbringen des Beschwerdegegners einzugehen. Dieser macht geltend, bei den von ihm erworbenen Aktien der C._____ AG handle es sich nicht um Mitarbeiteraktien und er habe insoweit kein zusätzliches Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt. Damit seien die Veranlagungen für das Steuerjahr 2006 vollständig und es liege keine Steuerhinterziehung vor (Beschwerdeantwort Rz. 8-21). Träfe dieser Einwand zu, bräuchten in der Folge weder der Zeitpunkt der Einkommenserzielung noch die Kausalität der (bestrittenen) Verletzung der Deklarationspflicht geprüft zu werden.

5.2 Die Vorinstanz hat erwogen, die Aktien der C._____ AG seien unterpreislich auf den Beschwerdegegner übertragen worden, zumal ihr Steuerwert mit Fr. 75.-- deutlich über ihrem Substanzwert von Fr. 22.30 gelegen habe. Die B._____ Holding AG habe die C._____ AG beherrscht, weshalb der Umstand, dass die vergünstigten Aktien von ihr und nicht von der C._____ AG selber abgegeben worden seien, nicht gegen das Vorliegen von Erwerbseinkommen spreche. Zwar sei ungewöhnlich, dass der Beschwerdegegner als Mitarbeiter der C._____ AG nicht bloss eine Kaufoption erhalten, sondern sich zum unterpreislichen Erwerb der Aktien verpflichtet habe. Dieser Verpflichtung hätte er sich jedoch durch Auflösung des Arbeitsverhältnisses entziehen können (angefochtene Entscheide E. 3.4).

5.3 Als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind nicht nur die Lohnzahlungen, sondern auch alle Nebeneinkünfte und anderen geldwerten Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis steuerbar (vgl. für das hier noch anwendbare Recht Art. 20 Abs. 1 StG in seiner ursprünglichen Fassung [BAG 00-124] sowie Art. 17 Abs. 1 DBG in seiner ursprünglichen Fassung [AS 1991 1190]). Dazu zählen auch Leistungen von Dritten, wenn zwischen ihnen und der Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, indem sie Folge dieser Tätigkeit sind und im Hinblick darauf ausgerichtet werden (vgl. BGer 2C_618/2014 und 2C_619/2014 vom 3.4.2015, in StR 2015 S. 512 E. 5.2, 2A.55/1988 vom 3.3.1989, in ASA 60 S. 245 E. 2a S. 247). – Der Beschwerdegegner hat die Aktien der C._____ AG zum Substanzwert erworben (Ziff. 3.1 ABV). Da deren Steuerwert jeweils deutlich höher lag, hat die Vorinstanz zu Recht auf einen Vorzugspreis geschlossen. Weiter hing die Berechtigung des Beschwerdegegners an diesen Aktien vom Bestand seines Arbeitsverhältnisses mit der C._____ AG ab; bei dessen Auflösung hätte er die Aktien der B._____ Holding AG zurückverkaufen müssen (vgl. Ziff. 4.1 ABV). Mithin besteht ein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Beschwerdegegners für die C._____ AG und dem unterpreislichen Aktienerwerb, der deshalb als Folge der unselbständigen Erwerbstätigkeit erscheint. Entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 16) ist unerheblich, dass die Aktien nicht aus dem «Eigenbestand» der C._____ AG als Arbeitgeberin stammen. Sind – wie hier – die einschlägigen Voraussetzungen erfüllt, kann gerade auch der Erwerb von Aktien zu einem Vorzugspreis als geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis steuerbar sein, selbst wenn die Leistung von einer Dritten stammt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 17 N. 37). Die Einkünfte, die der Beschwerdegegner mit dem vergünstigten Erwerb der Aktien der C._____ AG erzielt hat, sind deshalb grundsätzlich als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Dies unabhängig davon, ob die Vertragsparteien den Begriff der Mitarbeiteraktien im ABV «untechnisch» verwendet haben oder nicht (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 10 und 14) und selbst dann, wenn der Aktienerwerb gleichzeitig als Nachfolgeregelung diene bzw. ein «Management Buy-Out» darstellte (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 16).

6.

Für die Entscheide der Vorinstanz war ausschlaggebend, dass die Steuerverwaltung die einkommenssteuerrechtlichen Folgen der unterpreislichen Aktienkäufe des Beschwerdegegners gestützt auf die erwähnte E-Mail vom 10. Juni 2009 ihrer Abteilung für juristische Personen (E. 3.3 vorne) beurteilte. Letztere sei für die Veranlagung der B._____ Holding AG zuständig gewesen und habe deswegen gewusst, dass die Beteiligung des Beschwerdegegners an der C._____ AG bereits 2006 50 % ausmache. Dennoch sei sie «aus nicht nachvollziehbaren Überlegungen» davon ausgegangen, die Verpflichtung des Beschwerdegegners, die Aktien gegebenenfalls an die B._____ Holding AG zurückzugeben, sei erst mit der Umstrukturierung im Jahr 2007 weggefallen. In dieser Fehleinschätzung, welche die Veranlagungsbehörde unkritisch übernommen habe, und nicht in der lückenhaften Selbstdeklaration des Beschwerdegegners liege die Ursache für die unvollständige Veranlagung beim steuerbaren Einkommen des Jahres 2006. Insoweit sei dem Beschwerdegegner deshalb keine Steuerhinterziehung vorzuwerfen (angefochtene Entscheide E. 4.2).

6.1 Die Steuerverwaltung betont in ihrer Beschwerdeschrift, dass der Beschwerdegegner in der Steuererklärung 2006 weder den ganzen Umfang seiner Beteiligung an der C._____ AG noch die Tatsache deklariert habe, dass er Mitarbeiteraktien erhalten habe. Die Behörden dürften sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt worden sei. Auch nachdem die Abteilung für juristische Personen in ihrer Meldung, die auch dem Beschwerdegegner zugegangen sei, geschrieben habe, dass die Einkünfte im Zeitpunkt des Wegfalls der Rückgabeverpflichtung realisiert würden, habe der Beschwerdegegner es unterlassen, die Steuerverwaltung über die korrekte Anzahl der von ihm gehaltenen Aktien und das damit verbundene vorzeitige Erreichen einer hälftigen Beteiligung an der C._____ AG zu informieren, das gemäss ABV zum Wegfall der Rückgabeverpflichtung führte. Sodann treffe nicht zu, dass sich die Veranlagungsbehörde für die Beurteilung der Einkommenssteuerfolgen ausschliesslich auf die Meldung

der Abteilung für juristische Personen gestützt habe. Vielmehr habe sie auch die Steuererklärung des Beschwerdegegners geprüft und mit den ihr sonst vorliegenden Informationen abgeglichen, die ebenfalls nicht auf einen vorzeitigen Wegfall der Rückgabeverpflichtung hingewiesen hätten. Falls die Abteilung für juristische Personen die tatsächliche Beteiligungsquote des Beschwerdegegners gekannt habe, habe sie diese Information nicht an die Veranlagungsbehörde weitergegeben. Eine solche Mitteilung bilde jedoch Voraussetzung dafür, dass der Veranlagungsbehörde das entsprechende Wissen zugerechnet werden könne. Selbst wenn dieser eine Verletzung ihrer Untersuchungspflicht vorgeworfen werden könnte, hätte dies indes keinen Einfluss auf die Würdigung des Verhaltens des Beschwerdegegners. Ein entsprechendes Versäumnis würde den Kausalzusammenhang zwischen dessen pflichtwidrigem Verhalten und der Steuerverkürzung nicht unterbrechen (Beschwerden S. 6 ff.). – Der Beschwerdegegner macht seinerseits geltend, die Abteilung für juristische Personen habe in Kenntnis des vollständigen Sachverhalts eine steuerrechtliche Würdigung vorgenommen, auf die sich die Veranlagungsbehörde abgestützt habe. Dass diese weitere eigene Abklärungen unterlassen habe, sei als Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes zu würdigen; es liege keine unterlassene Mitwirkung seinerseits vor. Im Weiteren bestreitet der Beschwerdegegner sowohl die Verletzung von Verfahrenspflichten als auch die Unvollständigkeit der Veranlagung (Beschwerdeantwort Rz. 26 ff. und 52 ff.).

6.2 Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Daraus erhellt zunächst, dass Behörden und steuerpflichtige Person grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person muss ihrerseits alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG) und hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG; statt vieler BGer 2C_800/2016 und 2C_801/2016 vom 14.2.2017 E. 2.3, 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom

19.2.2013 E. 5.1). Die Veranlagungsbehörde prüft alsdann die eingereichte Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG), wobei sie sich grundsätzlich darauf verlassen darf, dass die steuerpflichtige Person die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt hat (vgl. VGE 2016/297 vom 21.3.2017 [noch nicht rechtskräftig] E. 2.1, 2015/35/36 vom 12.8.2016 E. 2.2; BGer 2C_230/2015 und 2C_231/2015 vom 3.2.2016 E. 2.3, 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26.3.2015 E. 2.2.2).

6.3 Hat die steuerpflichtige Person diese Deklarationspflicht verletzt, so wird der adäquate Kausalzusammenhang als Voraussetzung für die Auferlegung einer Hinterziehungsbusse, nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen unklaren oder unvollständigen Sachverhalt, trotz Rechtserheblichkeit, nicht weiter abklärt und sie die Verletzung der Deklarationspflicht durch zusätzliche Abklärungen hätte erkennen können (vgl. BGer 2A.351/2002 vom 5.11.2002, in ASA 73 S. 215 E. 4.3 S. 221, 2A.365/1994 vom 21.10.1996, in ASA 66 S. 377 E. 3d S. 382; Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N. 26; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 3 und 15). Dies gilt selbst dann, wenn die Veranlagungsbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt hat und dadurch das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, als Voraussetzung für die Erhebung der Nachsteuer, zu verneinen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 175 N. 15).

6.4 In der E-Mail der Abteilung für juristische Personen vom 10. Juni 2009 wurde erörtert, dass die Aktienkäufe zu vergünstigten Konditionen erfolgt seien und mit dem Arbeitsverhältnis des Beschwerdegegners zusammenhängen, weswegen dieser Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt habe. Weiter wurde ausgeführt, dieses Einkommen sei noch nicht angefallen, sondern werde im Zeitpunkt des Wegfalls der Rückgabeverpflichtung gemäss ABV realisiert werden, also spätestens dann, wenn die Aktien in die neu gegründete Holdinggesellschaft eingebracht würden. Entsprechend hielt die Meldung weiter fest, dass beim Beschwerdegegner in den Steuerjahren 2004-2006 keine «Korrekturen aus erwähnten Aktienkäufen» zu erfolgen hätten. Die Differenz zwischen dem «Einbringungswert im 2007» und dem ursprünglichen Kaufpreis der Aktien

werde in der Veranlagung des Jahres 2007 als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert werden (E. 3.3 vorne). Damit hat die Veranlagungsbehörde zwar von zusätzlichem Erwerbseinkommen des Beschwerdegegners (in der Form von Mitarbeiteraktien) erfahren, indes erhielt sie keine Hinweise darauf, dass dieser in seiner Selbstdeklaration Einkünfte verschwiegen hatte. Vielmehr wurden die Angaben gemäss Steuererklärung – dass ihm im Jahr 2006 kein zusätzliches Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zugeflossen ist – in ihren Augen bestätigt, waren doch die Einkünfte im Zusammenhang mit dem unterpreislichen Aktienwerb gemäss ihrem Informationsstand in der Steuererklärung 2007 zu deklarieren. Entsprechend hat sich für die Steuerverwaltung Region ... als Veranlagungsbehörde durch die besagte Meldung nichts verändert. Sie durfte weiterhin davon ausgehen, dass dem Beschwerdegegner im Jahr 2006 kein zusätzliches Einkommen zugeflossen ist; dies insbesondere auch deshalb, weil der Beschwerdegegner, dessen Vertreter diese Meldung ebenfalls erhalten hatte (E. 3.3 vorne), keine Einwände gegen deren Inhalt erhob. Damit fehlte es der Veranlagungsbehörde nach wie vor an der Kenntnis des tatsächlichen Sachverhalts. Sie wusste weder, dass der Beschwerdegegner im Besitz von weiteren 5'000 Aktien der C._____ AG war, noch dass die Rückgabeverpflichtung gemäss ABV wegen vorzeitigen Erreichens einer hälftigen Beteiligung an der C._____ AG bereits im Jahr 2006 weggefallen war. Sie hat bei ihrer Veranlagung also nicht unbesehen auf die Sachverhaltsbeurteilung einer andern Abteilung der Steuerverwaltung abgestellt, sondern erhielt von dieser eine Einschätzung, die mit ihrem eigenen Informationsstand übereinstimmte. Es besteht deshalb kein Anlass, der Veranlagungsbehörde eine allfällige weitergehende Sachverhaltskenntnis der Abteilung für juristische Personen direkt zuzurechnen. Bei diesen Gegebenheiten ist es die Verfahrenspflichtverletzung des Beschwerdegegners und nicht etwa eine (allfällige) Fehleinschätzung der Steuerverwaltung, die eine (wohl) unvollständige Besteuerung von dessen Erwerbseinkommen bewirkt hat. Dass eine Verletzung der Deklarationspflicht vorliegt, ist entgegen den Behauptungen des Beschwerdegegners (Beschwerdeantwort Rz. 32 ff.) offensichtlich: Dieser hat nur die Hälfte seiner Aktien der C._____ AG deklariert und über den tatsächlichen Umfang seiner Beteiligung auch dann keine Auskunft gegeben, als ihm klar geworden sein musste, welche Trag-

weite die Steuerverwaltung dem Wegfall der Rückgabeverpflichtung bezüglich Einkommenssteuer beimass. Schliesslich wurde der adäquate Kausalzusammenhang zwischen der Verfahrenspflichtverletzung und der Steuerverkürzung nicht wegen einer allfälligen Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes unterbrochen. Wie gesehen (E. 6.3 vorne) ist unerheblich, ob die Steuerverwaltung die Unvollständigkeit der Selbstdeklaration des Beschwerdegegners gestützt auf zusätzliche eigene Abklärungen hätte erkennen können.

6.5 Nach dem Gesagten hat die StRK eine Steuerhinterziehung bezüglich der Einkommensteuer vorschnell verneint, weshalb die angefochtenen Entscheide insoweit aufzuheben sind. Allerdings kann das Verwaltungsgericht nicht, wie von der Steuerverwaltung beantragt, unmittelbar zur Bestätigung von deren Einspracheentscheiden vom 3. April 2014 schreiten: Die StRK hat die Frage, wann der Beschwerdegegner im Zusammenhang mit den unterpreislichen Aktienkäufen Einkommen erzielt hat und damit die Unvollständigkeit der Veranlagungen des Jahres 2006 offengelassen. Weiter hat sie sich, folgerichtig, nicht zum Verschulden des Beschwerdegegners in Bezug auf die Hinterziehung der Einkommenssteuer geäussert. Es ist nicht Sache des Verwaltungsgerichts als erste Instanz über diese Aspekte der Streitsachen zu befinden. Deshalb sind diese zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die StRK wird sich auch mit den weiteren Vorbringen des Beschwerdegegners, etwa jene im Zusammenhang mit der Vereinbarung eines bestimmten Rückgabepreises (Beschwerdeantwort Rz. 39 ff.), auseinandersetzen haben.

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Steuerverwaltung mit ihrem Rechtsbegehren nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines reformatorischen (Haupt-)Antrags ein Rückweisungsentscheid ergeht und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2016 S. 222 E. 4.1; Praxisfest-

legung der erweiterten Abteilungskonferenz vom 24.3.2015). Demnach ist die Steuerverwaltung für die Kostenverlegung als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. Januar 2016 aufgehoben wird, soweit er die Einkommensteuer betrifft. Die Sache wird zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2006 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. Januar 2016 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdegegner auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- dem Beschwerdegegner
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.