



100 17 361
200 17 303
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 5.4.2018 RNA/TMI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 5. April 2018

hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

vertreten durch

B. _____, Fürsprecher,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

den Akten entnommen:

A. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 21. August 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, ._____ (Steuerverwaltung), A._____ (Rekurrent) mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 52'900.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 51'900.-- (direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2016. Dabei nahm die Steuerverwaltung unter der Position "weitere steuerbare Einkünfte" einen Betrag von CHF 1'203.-- für ein verbilligtes Generalabonnement (GA) in die Veranlagung auf.

B. Mit Eingabe vom 11. September 2017 hat der Rekurrent, vertreten durch B._____, Fürsprecher (Vertreter), dagegen Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) eingereicht. Er verlangt die Streichung des Betrags von CHF 1'203.-- und entsprechend eine Reduktion des steuerbaren Einkommens. Als Eventualantrag stellt er das Begehren, das steuerbare Einkommen sei um CHF 687.-- zu reduzieren und als Subeventualantrag, das steuerbare Einkommen sei um CHF 375.-- zu reduzieren. Zur Begründung des Hauptantrags bringt der Vertreter zusammengefasst vor, dass es sich beim Rekurrenten um einen (ehemaligen) SBB-Angestellten handle, der im fraglichen Steuerjahr 2016 zufolge Invalidität Leistungen der Invalidenversicherung wie der Pensionskasse bezogen habe. Er habe ein Generalabonnement 1. Klasse mit einer Laufdauer vom 1. September 2015 bis zum 31. August 2016 zum Vorzugspreis von CHF 2'318.-- und ein GA 2. Klasse mit einer Laufdauer ab 1. September 2016 bis zum 31. August 2017 zum Vorzugspreis von CHF 1'380.-- gekauft. Bis und mit Steuerjahr 2015 seien verbilligte GA's nicht als steuerbare Leistung qualifiziert worden. Aufgrund einer Empfehlung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 2./3. Juni 2015 sei es mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2016 zu einer Praxisänderung gekommen, aufgrund derer ihm die SBB einen Lohnausweis für das Jahr 2016 ausgestellt habe. Darin sei der Betrag von CHF 1'203.-- als Gehaltsnebenleistung vermerkt gewesen. Als IV-Rentner habe er sich jedoch nicht mehr in einem Angestelltenverhältnis befunden, weshalb es sich nicht um eine Gehaltsnebenleistung handeln könne. In verschiedenen Branchen könnten vom Personal Leistungen zu Vorzugsbedingungen bezogen werden, die nicht besteuert würden. Auch würden in anderen Branchen mangels Daten teilweise nur vergünstigte Leistungen an aktives Personal besteuert. Da der Rekurrent nicht zum angestellten Personal zuzurechnen sei, komme es zu einer rechtsungleichen Behandlung, weshalb die Empfehlung der SSK und die entsprechende Praxisänderung nicht verfassungskonform seien.

Eventualiter, falls entgegen der Auffassung des Rekurrenten die Vergünstigung für das GA eine steuerbare Leistung darstelle, macht er eine falsche Berechnung von deren Wert geltend. Die Publikation der SSK behandle den vorliegenden Sachverhalt nicht, da der Rekurrent nicht nur ehemaliger SBB-Angestellter, sondern auch IV-Rentner sei. Die SBB stelle behinderten Perso-

nen ein GA zu Vorzugsbedingungen zur Verfügung, ohne dass bei ihnen ein Angestelltenverhältnis erforderlich sei. Demnach sei es nicht korrekt, als Bemessungsbasis für die Berechnung der Vergünstigung den Preis für gesunde Personen zu nehmen, vielmehr sei vom Preis eines GA für behinderte Personen auszugehen, welcher 35 % tiefer sei. Zudem sei die Vergünstigung nicht periodengerecht berechnet worden, da der Rekurrent das GA 1. Klasse im Jahr 2015 erworben habe. Es dürfe nur das im Jahr 2016 erworbene GA 2. Klasse berücksichtigt werden. Daher sei als steuerbarer Wert der Vergünstigung CHF 516.-- statt CHF 1'203.-- einzusetzen.

Falls nicht auf den Vorzugspreis für behinderte Personen abgestellt werde, beantragt der Rekurrent subeventualiter, dass der Preis für ein Senioren-GA als Referenz genommen und nur die Differenz zum im Jahr 2016 erworbenen GA 2. Klasse berücksichtigt werde. Daraus ergebe sich ein Wert der Vergünstigung von CHF 828.-- statt von CHF 1'203.--.

C. Am 6. Dezember 2017 hat sich die Steuerverwaltung zu Rekurs und Beschwerde vernehmen lassen und beantragt deren kostenfällige Abweisung. Unter Berufung auf die Empfehlung der SSK führt sie aus, dass es sich um eine steuerbare Gehaltsnebenleistung handle. Bei pensionierten Mitarbeitern, welche ein GA mit einem Rabatt bis 20 % erwerben könnten, müsse kein Lohnausweis ausgestellt werden. Bei einem höheren Rabatt, z.B. 50 %, seien 30 % als Leistung zu deklarieren. Es handle sich bei dem von der SSK empfohlenen Vorgehen um eine Pauschallösung. Der Rekurrent, der IV-Rentner sei, habe von der SBB als ehemaliger Arbeitgeberin ein GA zu vergünstigten Konditionen erhalten, das er nicht zur Ausübung seiner Erwerbstätigkeit benötige. Der Wert des GA sei im Rahmen einer Rentenbescheinigung bescheinigt worden und stelle eine steuerbare Leistung dar. Diese sei nicht als Erwerbseinkommen resp. Gehaltsnebenleistung, sondern als weiteres steuerbares Einkommen erfasst worden. Ob die SBB die Leistung als Lohn oder als Rente bescheinigt hätten, spiele daher keine Rolle. Gemäss der Empfehlung der SSK werde vom Gesamtwert der GA's nur 30 % als steuerbares Einkommen erfasst. Der Rest gelte als steuerfrei, weshalb keine Ungleichbehandlung zu anderen Branchen bestehe, in welchen Leistungen zu Vorzugsbedingungen an Mitarbeiter oder an Pensionierte erbracht würden.

Zum Eventual- und Subeventualantrag bemerkt die Steuerverwaltung, dass der Lohnausweis eine öffentliche Urkunde im Sinne des Strafgesetzbuchs darstelle, welche eine erhöhte Beweiskraft habe. Daher dürfe sich die Steuerverwaltung darauf stützen. Es obliege der steuerpflichtigen Person, allfällige Fehler im Lohnausweis beim Arbeitgeber korrigieren zu lassen, was der Rekurrent nicht gemacht habe. Auf die Ausführungen der Steuerverwaltung wird im Rahmen der Begründung, soweit entscheidrelevant, eingegangen.

D. Namens des Rekurrenten hat sich der Vertreter mit Stellungnahme vom 19. Dezember 2017 zur Vernehmlassung geäußert und an den Anträgen festgehalten. Er bringt vor, die Steuerverwaltung sei nicht darauf eingegangen, dass auch IV-Rentner ein vergünstigtes GA kaufen könnten, die nie bei der SBB angestellt gewesen seien. Ebenso wenig sei die Steuerverwaltung darauf eingegangen, dass im Steuerjahr 2016 nur das GA 2. Klasse erworben worden sei. Die Empfehlungen der SSK seien weder bindend noch hätten sie den Rang einer gesetzlichen Grundlage. Zudem würden sie den hier gegebenen Sachverhalt eines IV-Rentners, der früher bei der SBB angestellt gewesen sei, nicht behandeln. Behinderte Personen ohne frühere Anstellung bei der SBB würden eine Reduktion von 35 % erhalten. Die Argumentation, mit der die Steuerverwaltung die inhaltlich falsche Bescheinigung zur öffentlichen Urkunde erkläre und den Rekurrenten verpflichten wolle, bei der vormaligen Arbeitgeberin vorstellig zu werden, sei unrichtig. Handelsbilanzen würden ebenfalls öffentliche Urkunden darstellen und würden steuerlich auch dann korrigiert werden, wenn die Bilanz selbst nicht korrigiert werde.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

2. Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Beim Rekurrenten handelt es sich unbestrittenermassen um einen ehemaligen Angestellten der SBB, der aufgrund von Invalidität Renten der Invalidenversicherung resp. der Pensionskasse der SBB bezieht. Das Personal der SBB hat Anspruch auf Fahrvergünstigungen (FVP)

und kann ein verbilligtes GA beziehen (GA-FVP). Fest steht, dass der Rekurrent im Jahr 2015 ein GA-FVP 1. Klasse mit einer Laufdauer vom 1. September 2015 bis zum 31. August 2016 zum Preis von CHF 2'318.-- und im Jahr 2016 ein GA-FVP 2. Klasse mit einer Laufdauer ab 1. September 2016 bis zum 31. August 2017 zum Preis von CHF 1'380.-- gekauft hat. Der Rekurrent stellt nicht in Abrede, dass es sich hierbei um verbilligte Preise gegenüber dem Einzelhandelspreis handelt. Strittig ist jedoch, ob die Preisvergünstigung des GA-FVP eine steuerbare Leistung darstellt und falls ja, ob mit dem Betrag von CHF 1'203.-- der Wert der Leistung zutreffend erfasst wurde.

4. Der Vertreter des Rekurrenten hat geltend gemacht, dass im Zeitpunkt des Erwerbs des GA-FVP kein Arbeitsverhältnis mit der SBB mehr bestanden habe. Somit handle es sich beim GA-FVP nicht um eine steuerbare Gehaltsnebenleistung. Deswegen sei es auch falsch gewesen, dass die SBB einen Lohnausweis für die Vergünstigung ausgestellt hätten.

Der Standpunkt der Steuerverwaltung hierzu ist nicht klar, da sie keine eindeutige gesetzliche Grundlage für die Besteuerung des GA-FVP anführt. In ihrer Vernehmlassung stützt sie sich einerseits auf die Empfehlung der SSK vom 2./3. Juni 2015 (Beilage 4 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben), welche betitelt ist mit "Gehaltsnebenleistungen an Mitarbeitende der dem VöV angeschlossenen Unternehmen". An anderer Stelle führt sie in ihrer Vernehmlassung aus, dass in den angefochtenen Entscheiden die strittige Leistung nicht als Erwerbseinkommen resp. Gehaltsnebenleistung besteuert, sondern als weiteres steuerbares Einkommen behandelt worden sei (Vernehmlassung, S. 2).

5. Gemäss Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einschliesslich der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Gratifikationen, Trinkgelder und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Dazu gehören auch sämtliche Gehaltsnebenleistungen, welche sowohl in Geld- als auch in Naturalform erbracht werden können. Die Gehaltsnebenleistungen lassen sich in vier Kategorien unterteilen: In die Entrichtung von Naturalleistungen, die Übernahme von Auslagen durch den Arbeitgeber anstelle des Arbeitnehmers, den Verkauf von Dienstleistungen oder Waren des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zu Vorzugspreisen und in übrige Gehaltsnebenleistungen, die nicht als eigentlicher Barlohn vergütet werden (Bosshard/Fink, Steueroptimierte Gehaltsnebenleistungen, 2000, S. 17 ff.). Voraussetzung ist in jedem Fall, dass ein Kausalzusammenhang zwischen Entgelt und der Arbeitsleistung besteht (Knüsel/Suter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 17 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 28 zu Art. 17 DBG). Darunter fallen auch Leistungen Dritter, sofern sie dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet werden (BGer vom

27.10.1989, in ASA 60 S. 247 E. 2a; Knüsel/Suter, a.a.O., N. 7 zu Art. 17 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 20 zu Art. 17 DBG). Einkünfte aus Vorsorge werden nicht von Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 17 Abs. 1 DBG, sondern von Art. 22 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 Abs. 1 StG erfasst. Darunter fallen Renten aus der AHV/IV-Versicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge sowie Leibrenten und Einkünfte aus Verpfändung. Diese Aufzählung ist abschliessend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 10 zu Art. 22 DBG). Sodann bezeichnet das Gesetz in Art. 23 Bst. a DBG und Art. 28 Abs. 1 a StG alle weiteren Einkünfte, die an die Stelle von Einkommen aus Erwerbstätigkeit treten, als steuerbar. Ergänzend ist zudem auf die Einkommensgeneralklausel hinzuweisen. Diese ist in Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 19 Abs. 1 StG verankert, wonach alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen. Dem kantonalen und dem Bundessteuerrecht liegt als einkommenstheoretisches Konzept die Reinvermögenszugangstheorie zu Grunde, welche durch das Zuflussprinzip zu ergänzen ist. Danach bilden sämtliche in Geld bewertbaren Vorteile, die einem Individuum während einer Periode von aussen zufließen, Einkommen (VGE 100.2007.22890/22891, in NStP 2008 S. 45 ff. E. 2.2, mit Hinweisen). Soweit steuerbare Einkünfte gemäss dieser Umschreibung vorliegen, müssen die Ausnahmen von diesem Grundsatz ausdrücklich im Gesetz genannt werden. Die Aufzählung der nicht der Einkommenssteuer unterliegenden, von aussen kommenden Wertzuflüsse ist daher in Art. 24 DBG und Art. 29 StG abschliessend geregelt. Diese gesetzliche Konzeption (Generalklausel mit negativer Enumeration) hat zur Folge, dass die Ausnahmen restriktiv auszulegen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 f. zu Art. 24 DBG).

6. Ein GA der SBB berechtigt zu unbeschränkten Fahrten auf dem Netz des öffentlichen Verkehrs während einer gewissen Zeitdauer, d.h. der Inhaber eines GA's kann in erheblichem Umfang Transportdienstleistungen in Anspruch nehmen. Wenn die SBB ein solches GA zu einem gegenüber Dritten vergünstigten Preis abgeben, handelt es sich zweifellos um einen geldwerten Vorteil im Umfang der Vergünstigung.

6.1 Erfolgt die Abgabe des GA an eigenes Personal, so besteht ein Kausalzusammenhang mit dem bestehenden Arbeitsverhältnis, so dass es sich bei der Vergünstigung um eine Gehaltsnebenleistung im Sinn von Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 17 Abs. 1 DBG handelt. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der GA-FVP ist der Rekurrent allerdings aufgrund seiner Invalidität nicht mehr für die SBB tätig gewesen, ein aktuelles Arbeitsverhältnis hat nicht bestanden. Da der Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 17 Abs. 1 DBG eine unselbstständige Erwerbstätigkeit voraussetzt, die beim Rekurrenten nicht vorliegt, scheidet die Anwendung dieser Bestimmungen hier aus.

6.2 Für die Bescheinigung der strittigen Leistung hat die SBB im vorliegenden Fall das amtliche Formular Lohnausweis/Rentenbescheinigung verwendet (Akten der Steuerverwaltung, pag. 15) und der Situation des Rekurrenten dadurch Rechnung getragen, indem oben auf dem Formular das Feld "Rentenbescheinigung" und nicht das Feld "Lohnausweis" angekreuzt wurde. Der weiter unten in der Rubrik "Gehaltsnebenleistungen" angebrachte Vermerk "Ziff. 2.3 Andere: GA-FVP CHF 1'203.--" ist demnach sinngemäss als "Rentennebenleistung" zu verstehen. Jedoch stellt das GA-FVP keine Leistung der AHV/IV-Versicherung oder einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge dar, sondern eine solche der SBB als ehemaliger Arbeitgeberin. Somit fällt die Vergünstigung auch nicht unter Art. 22 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 Abs. 1 StG.

6.3 Die vom Rekurrenten bezogenen IV-Renten sind als Einkommen anzusehen, das an die Stelle einer Erwerbstätigkeit tritt. Die von der SBB gewährte Vergünstigung stellt demnach eine Nebenleistung zu einem Ersatzeinkommen dar, weshalb sie vom Geltungsbereich von Art. 23 Bst. a DBG und Art. 28 Abs. 1 Bst. a StG erfasst wird. Selbst wenn das GA-FVP nicht unter Art. 23 Bst. a DBG und Art. 28 Abs. 1 Bst. a StG subsumiert werden könnte, wäre der damit verbundene Vorteil aufgrund der Einkommensgeneralklausel (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 19 Abs. 1 StG), wonach alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, als steuerbarer Einkommenszufluss anzusehen. Der Hauptantrag, die Vergünstigung für das GA-FVP als nicht steuerbare Leistung anzusehen, ist daher abzuweisen.

7. Zu prüfen sind demnach die Eventualanträge, mit welchen der Rekurrent die Bemessung der steuerbaren Leistung beanstandet sowie die von ihm geltend gemachte Ungleichbehandlung mit anderen Branchen.

7.1 Dem Rekurrenten ist beizupflichten, dass die erwähnte Empfehlung der SSK zur Bemessung des Steuerwerts der Vergünstigung bei einem GA-FVP keine gesetzliche Grundlage darstellt. Kreisschreiben, Weisungen, Praxisfestlegungen und dergleichen sind Verwaltungsverordnungen, die zum Zweck der einheitlichen, rechtsgleichen Praxis erlassen werden. Besondere Bedeutung kommt Verwaltungsverordnungen im Bereich der sog. Massenverwaltung, also etwa im Sozialversicherungs- und im Steuerrecht zu, wo eine Vielzahl vergleichbarer Fälle von einer Vielzahl von Sachbearbeiterinnen und Sachbearbeitern erledigt werden müssen. Mit Hilfe von Verwaltungsverordnungen sollen Fragen, die sich als heikel oder immer wieder strittig erweisen, entschieden und Auslegungsprobleme durch Vereinheitlichung der Rechtsanwendung gelöst werden (VGE 22544/22545 vom 23.10.2006, E. 2.3.2). Auch wenn Verwaltungsverordnungen für die Gerichte grundsätzlich nicht bindend sind, da sie keine Rechtssatzqualität aufweisen (vgl. statt vieler BVR 2005 S. 506 E. 3.3, mit Hinweisen), weicht die Steuerjustiz davon nicht ohne Not ab, soweit sie sich als rechtmässig erweisen (vgl. NStP 2005 S. 57 E. 4.3, S. 67 E. 3.2.1, je mit Hinweisen).

7.2 Die Empfehlung der SSK legt dar, dass ein GA-FVP grundsätzlich eine steuerbare Gehaltsnebenleistung für Mitarbeitende darstellt (Ziff. 1.1), was mit den vorstehenden Erwägungen übereinstimmt (E. 5 und 6.1). Sodann geht die Empfehlung auf die Behandlung von aktiven Mitarbeitenden, Pensionierten und Angehörigen hinsichtlich der Bewertung der Vergünstigung eines GA-FVP ein. Zutreffend ist die Feststellung des Vertreters des Rekurrenten, dass die Empfehlung den Fall von IV-Rentnern wie dem Rekurrenten nicht regelt wie auch unbestritten ist, dass die SBB an Personen mit einer Behinderung vergünstigte GA's abgibt (GA für Behinderte), wofür kein Arbeitsverhältnis zur SBB vorliegen muss. Aus der Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben geht hervor, dass die SBB bei Berechnung des Werts der Vergünstigung als Referenzpreis das GA Senior für Personen mit AHV-Berechtigung genommen haben. Weiter ist daraus ersichtlich, dass für die Berechnung für den Zeitraum vom Januar bis August 2016 der Preis des vom Rekurrenten 2015 erworbenen GA-FVP 1. Klasse und für den Zeitraum vom September bis Dezember 2016 der Preis des GA-FVP 2. Klasse einbezogen wurde.

7.3 Der Rekurrent rügt diesbezüglich, dass als Referenzpreis derjenige für das GA für Behinderte statt demjenigen für das GA Senior zu berücksichtigen sei und dass bei der Berechnung das im Jahr 2015 erworbene GA 1. Klasse miteinbezogen wurde, was periodenfremd sei. Damit steht die Auslegung des Steuerrechts in Frage, was einen Entscheid der Steuerbehörden erfordert. Es ist richtig, dass ein Lohnausweis (und analog auch eine Rentenbescheinigung) nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer 6B_101/2009 vom 14.5.2009, E. 3.3) im Verkehr mit den Steuerbehörden eine Urkunde darstellt, welche geeignet ist, die Wahrheit darin festgehaltener Sachverhalte zu gewährleisten (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 und 26 zu Art. 186 DBG; Donatsch/Abo Youssef in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 17 DBG). Von einer Bescheinigung einer ziffernmässig feststehenden Lohnforderung oder Lohnzahlung eines Arbeitgebers weichen die Steuerbehörden in der Regel nicht ab und verlangen einen korrigierten Lohnausweis (RKE 100.2008.9537 vom 15.9.2009, E 5). Indessen zeigt Beilage 6 des Rekurs- und Beschwerdeschreibens, dass der in der Rentenbescheinigung vermerkte Betrag von CHF 1'203.-- nicht auf einen Tatsachenvorgang wie eine Lohnzahlung zurückgeht, sondern auf einer Bewertung des geldwerten Vorteils, den der Rekurrent erhalten hat. Diese Bewertung beruht auf einer mathematischen Berechnung, deren Vereinbarkeit mit steuerrechtlichen Grundsätzen strittig ist. Da die Bescheinigung keinen Sachverhalt zum Ausdruck bringt, kann dem Rekurrenten nicht vorgehalten werden, er habe es unterlassen, bei der SBB eine Korrektur der Rentenbescheinigung zu verlangen. Wie erwähnt, obliegt es den Steuerbehörden, über die steuerrechtliche Methodik zur Bestimmung des geldwerten Vorteils zu befinden.

8. Zu klären sind demnach die periodengerechte Behandlung und die Bestimmung des Referenzpreises, damit die Höhe der Vergünstigung ermittelt werden kann.

8.1 Die Einkommenssteuer wird für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 40 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 67 Abs. 1 und 2 StG). Somit ist zu bestimmen, wann ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist, damit er der betreffenden Steuerperiode zugewiesen werden kann. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer 2C_941/2012 vom 9.11.2013, E 2.5) gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt ("Soll-Methode"). Erforderlich ist ein abgeschlossener Erwerbsvorgang. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (BGer 2A.44/2003 vom 15.10.2004, E. 4.2.5). Der Rechtserwerb kann sich als Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) darstellen (BGer 2C_776/2012 und 2C_777/2012 vom 19.2.2013, in StE 2013 B 21.1 Nr. 22 E. 3.1).

Der Vertreter beanstandet die Methodik der Berechnung der SBB (vgl. die Berechnung des Betrags von CHF 1'203.-- in Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben) und macht geltend, dass das GA-FVP 1. Klasse im Jahr 2015 erworben worden sei und daher ausser Betracht falle. Bei einer periodengerechten Betrachtung sei nur der Erwerbspreis des im massgeblichen Steuerjahr 2016 erworbenen GA-FVP 2. Klasse einzubeziehen.

Mit dem Erwerb des GA erhält der Käufer einen obligatorischen Anspruch auf Transportdienstleistungen im öffentlichen Verkehr. Diesen Anspruch erwirbt er im Zeitpunkt des Kaufs. Nach der vorstehend zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts ist unerheblich, dass die Erfüllung des Anspruchs erst in den später folgenden Monaten erfolgt. Abzustellen ist darauf, wann das GA-FVP erworben wurde. Die von der SBB angewandte Berechnungsmethode ist somit nicht periodengerecht. Vielmehr ist der Auffassung des Rekurrenten beizupflichten, dass das im Jahr 2015 erworbene GA-FVP 1. Klasse unbeachtlich und nur das im massgeblichen Jahr 2016 erworbene GA-FVP 2. Klasse relevant ist.

8.2 Der Rekurrent rügt, dass bei der Bemessung des steuerbaren Vorteils der Marktpreis eines GA's für Senioren und nicht derjenige für Behinderte als Referenz genommen worden sei (vgl. die Berechnung in Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben).

Wie vorne erwähnt (E. 7.2) enthält die Empfehlung der SSK keine Ausführungen zur Behandlung von IV-Rentnern, die ehemalige Arbeitnehmer der SBB sind. Indessen ist unbestritten, dass der für Dritte angewendete Einzelhandelspreis der Ausgangspunkt sein muss. Da das GA in verschiedenen Kategorien angeboten wird (Normales GA, Kind, Jugend, Senior, Behinderte),

ist die für den Rekurrenten als IV-Rentner zutreffende Kategorie, nämlich GA für Behinderte, anzuwenden. Sodann ist aus Ziff. 4 der Empfehlung der SSK zu entnehmen, dass bei den GA-FVP nicht die volle Differenz zum Einzelhandelspreis aufgerechnet wird. Bei Pensionierten wird bei einer Vergünstigung von 50 % nur 30 % aufgerechnet, also der 20 % übersteigende Teil. Generell unterbleibt eine Besteuerung bei GA-FVP, wenn die Vergünstigung weniger als 20 % beträgt (Ziff. 4.1).

8.3 Das GA 2. Klasse für Behinderte kostete im August 2016 CHF 2'370.--, während der Rekurrent für das GA-FVP CHF 1'380.-- bezahlt hat. Daraus resultierte eine Vergünstigung von CHF 990.--. Da eine Vergünstigung bis 20 % als steuerfrei betrachtet wird, ist aus Gründen der Rechtsgleichheit der Betrag von CHF 990.-- zugunsten des Rekurrenten um 20 % zu reduzieren, so dass der steuerbare geldwerte Vorteil CHF 792.-- beträgt. Der von der Steuerverwaltung veranlagte Betrag von CHF 1'203.-- ist insoweit herabzusetzen, was hinsichtlich des Eventualantrags zu einer teilweisen Guttheissung von Rekurs und Beschwerde führt.

9. Soweit der Rekurrent eine Ungleichbehandlung mit anderen Branchen rügt, sind seine Vorbringen pauschal und wenig substantiiert. Entgegen der Darstellung des Vertreters wird bei den GA-FVP nicht jede Vergünstigung besteuert. Die Empfehlung der SSK sieht einen steuerfreien Anteil von 20 % vor, der von der Steuerrekurskommission vorliegend angewendet wurde. Dass andere Branchen steuerfrei höhere Vergünstigungen als 20 % erhalten würden, wird weder behauptet noch belegt.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend obsiegt der Rekurrent zu etwa einem Drittel. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 800.-- werden dem Rekurrenten im Umfang von CHF 500.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

11. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. 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]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens pauschal auf CHF 900.-- (inklusive Auslagen und 8 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die weiteren steuerbaren Einkünfte gemäss Ziff. 2.25 der Veranlagung von CHF 1'203.-- auf CHF 792.-- herabgesetzt. Die Akten werden zur entsprechenden Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die weiteren steuerbaren Einkünfte gemäss Ziff. 2.25 der Veranlagung von CHF 1'203.-- auf CHF 792.-- herabgesetzt. Die Akten werden zur entsprechenden Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden dem Rekurrenten anteilmässig im Betrag von CHF 500.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem Kostenvorschuss verrechnet.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 900.-- (inkl. Auslagen und 8 % Mehrwertsteuer) gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

5. Zu eröffnen an:

- B._____, Fürsprecher zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Mion