



100 19 105

200 19 96

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.6.2020 PKA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. Juni 2020

Es wirken mit: der hauptamtliche Richter Kästli, die Fachrichter Fankhauser und Steiner sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ (Rekurrent) und B. _____ (Rekurrentin; zusammen Rekurrenten) kauften im Jahr 2016 zwei Eigentumswohnungen sowie zwei Autoeinstellhallenplätze in E. _____ zu einem Kaufpreis von CHF 1'036'000.--, wobei ein Teil des Kaufpreises (CHF 500'000.--) in WIR-Geld zu tilgen war. Von ihrer gemeinsamen Arbeitgeberin erwarben die Rekurrenten für CHF 325'000.-- WIR-Guthaben im Nominalwert von CHF 500'000.--, was einem Einschlag auf dem Nominalwert von 35 % (CHF 175'000.--) entsprach. Mit dem WIR-Geld von CHF 500'000.-- wurde die Kaufpreisrestanz in gleicher Höhe für den obgenannten Kauf getilgt. In der Steuererklärung pro 2016 deklarierten die Rekurrenten den Einschlag von CHF 175'000.-- als nicht steuerbare Einkünfte.

B. Letztmals mit Einspracheentscheiden pro 2016 vom 12. März 2019 wurden die Rekurrenten für das Steuerjahr 2016 veranlagt. Hierbei wich die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), weiterhin von der Selbstschätzung der Rekurrenten ab, als sie den Einschlag von CHF 175'000.-- als steuerbar erachtete. Als Begründung verwies sie auf ihre Schreiben vom 12. Oktober 2018 und 27. November 2018, worin sie im Wesentlichen festhielt, dass die Rekurrenten die WIR-Gelder mit einem Einschlag von 35 % erst nach Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrags erworben hätten. In diesem Zeitpunkt habe bereits festgestanden, dass die Rekurrenten die WIR-Gelder vollumfänglich für die Tilgung des Kaufpreises einsetzen konnten. Entgegen den Auffassungen der Rekurrenten habe folglich kein effektiver Abschlag in Kauf genommen werden müssen und es habe nie die Gefahr bestanden, dass die Forderung auf WIR-Geld einem entsprechenden Wertverlust unterliegen könnte. Da die Rekurrenten von ihrer Arbeitgeberin WIR-Gelder mit Einschlag von 35 % (bzw. für nur 65 % des Nominalwerts) hätten erwerben können, diese jedoch mit dem Nominalwert für den Kauf der Eigentumswohnungen sowie Autoeinstellhallenplätze hätten einsetzen können, habe ihnen ihre Arbeitgeberin im Umfang des Einschlags einen geldwerten Vorteil zugewandt, der steuerbares Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit darstelle.

C. Gegen die Einspracheentscheide pro 2016 haben die Rekurrenten, vertreten durch die C. _____ AG (Vertreterin), mit Eingabe vom 2. April 2019 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) unter Kosten- und Entschädigungsfolge Rekurs und Beschwerde erhoben. Darin beantragt die Vertreterin, die angefochtenen Einspracheentscheide seien aufzuheben, soweit ein steuerbares Einkommen von CHF 175'000.-- aufgerechnet werde. Eventualiter sei die Höhe der genannten Aufrechnung zu reduzieren. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, dass gemäss der Steuerverwaltung der gesamte Einschlag von 35 % steuerbar sei, da das im Steuerjahr 2016 bezogene WIR-Geld für den Erwerb von Liegenschaften verwendet worden sei. Dieser Praxis der Steuerverwaltung fehle jedoch die

gesetzliche Grundlage, weshalb sich die Eingabe indirekt auch gegen diese richte. Die Praxis nehme eine unzulässige Verknüpfung zwischen der steuerlichen Behandlung des Erwerbs des WIR-Geldes und dem steuerlich unbeachtlichen privaten Verwendungszweck vor. Es dürfe keine Rolle spielen, was mit den vom Arbeitgeber bezogenen WIR-Geldern beschafft werde. Es bestehe keine gesetzliche Grundlage, die eine steuerliche Ungleichbehandlung des WIR-Geld-Bezugs rechtfertigen würde, je nachdem ob der Erwerber damit eine Liegenschaft oder einen anderen Vermögenswert kaufe. Der vermeintliche "Rabatt" auf dem Bezug des WIR-Geldes, den die Rekurrenten von einem WIR-Teilnehmer für den Kauf von Liegenschaften von einem anderen WIR-Teilnehmer erhalten hätten, sei systembedingt und erkläre sich aus der beschränkten Verwendbarkeit des WIR-Geldes. Die Arbeitgeberin habe den Verkauf zu diesen Konditionen nur vorgenommen, weil für sie das WIR-Guthaben einen um CHF 175'000.-- tieferen Verkehrswert gehabt habe. Sie habe damit keine Arbeitsleistung abgelten wollen. Eine Besteuerung des "Vermögensvorteils" als Einkommen würde voraussetzen, dass der vorliegende Vermögenszugang aufgrund eines Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit realisiert worden sei, was jedoch von den Rekurrenten bestritten werde. Vielmehr liege ein Kapitalgewinn aus der Veräusserung von (beweglichem) Privatvermögen vor. Sollte die Steuerrekurskommission wider Erwarten von einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit ausgehen, beantragen die Rekurrenten eine Aufrechnung im Umfang von höchstens CHF 75'000.-- als steuerbare Gehaltsnebenleistung. Dies würde der Differenz zwischen dem für das WIR-Geld bezahlten Kaufpreis von CHF 325'000.-- und dem Betrag von CHF 400'000.-- (Nominalwert des gekauften WIR-Geldes abzüglich der von den Steuerbehörden pauschal akzeptierten Reduktion von 20 %) entsprechen.

D. Mit Vernehmlassung vom 5. Juni 2019 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde beantragt. Sie bringt zusammengefasst vor, dass vom Fehlen einer Gehaltsnebenleistung und somit dem Vorliegen eines steuerfreien, privaten Kapitalgewinns nur ausgegangen werden könne, wenn die Arbeitgeberin WIR-Guthaben nachweislich an alle Arbeitnehmer und an unabhängige Drittpersonen zu gleichen Konditionen verkauft habe. Nicht nachgewiesen sei vorliegend, dass unabhängige Drittpersonen zu gleichen Konditionen WIR-Guthaben erworben hätten. Ferner werde dem Arbeitnehmer praxisgemäss kein Einschlag gewährt, wenn das WIR-Geld in Liegenschaften investiert werde. Die Differenzierung nach Verwendungszweck mache insbesondere im Zusammenhang mit Liegenschaften Sinn, da andernfalls eine steuerliche Bevorteilung gegenüber Barzahlern resultieren würde. Lediglich der Fall, dass die Liegenschaft beim Barkauf zu einem tieferen Kaufpreis hätte erworben werden können, würde allenfalls für die Gewährung eines Abschlags beim Kauf des WIR-Geldes sprechen. Auf das Vorhandensein dieser Möglichkeit könne aber aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht geschlossen werden. Im Gegenteil, die Rekurrenten hätten die WIR-

Gelder erst nach Abschluss des Kaufvertrags von der Arbeitgeberin erworben. Zu einem Zeitpunkt also, indem bereits festgestanden habe, dass diese vollumfänglich für die Tilgung des Kaufpreises würden eingesetzt werden können. Es habe daher von vornherein kein Risiko bestanden, dass ein effektiver Abschlag in Kauf genommen werden müsste und es habe auch nie die Gefahr bestanden, dass die Forderung auf WIR-Geld einem entsprechenden Wertverlust unterliegen könnte.

E. Mit Stellungnahme vom 12. August 2019 hält die Vertreterin an den gestellten Rechtsbehelfen fest. Ferner hat sie ein Schreiben der Arbeitgeberin eingereicht, in der bestätigt wird, dass die Arbeitgeberin im Geschäftsjahr 2016 WIR-Geld mit einem Einschlag von durchschnittlich 33.5 % an Dritte verkauft habe.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Aufrechnung der Differenz vom Nominalwert des WIR-Geldes zum bezahlten Verkaufspreis in der Höhe von CHF 175'000.-- vorgenommen hat. Hierbei ist strittig, ob den Rekurrenten Einkommen zugeflossen ist oder ob es sich bei den CHF 175'000.-- um einen steuerfreien Kapitalgewinn gehandelt hat.

3. WIR-Geld ist nicht Geld im Rechtssinn, sondern stellt eine Forderung besonderer Art dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 61 zu Art. 16 DBG). WIR-Gelder sind Zahlungsmittel, zu deren Annahme nur die Genossenschafter der WIR-Bank (vormals Wirtschaftsring-Genossenschaft) für einen Teil ihrer Forderungen verpflichtet sind. Die dem WIR-Geld anhaftenden Nachteile (beschränkte Verwendbarkeit, Zinslosigkeit, schlechtere Vertragsbedingungen bei Bezahlung mit WIR-Geld [keine Rabatte, kein Skonto usw.]) haben zur Folge, dass sein Verkehrswert unter dem Nennwert liegen kann. Dieser Minderwert hängt freilich von der Art der Verwendung bzw. den konkreten Verwendungsumständen und den Geschäftsbereichen ab (vgl. BGer 2A.602/2002 vom 23.7.2003, E. 3.1.2.1). Gleichwohl soll WIR-Geld nach den WIR-Geschäftsbedingungen volle Kaufkraft besitzen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 42 zu Art. 16 DBG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 61 zu Art. 16 DBG). Beim Arbeitnehmer, der im Zusammenhang mit seinem Arbeitsverhältnis WIR-Checks anstelle von Barlohn erhält, ist die verminderte Kaufkraft zu berücksichtigen (Peter Locher, a.a.O., N. 42 zu Art. 16 DBG). Bei WIR-Geld wird häufig ein Einschlag von ca. 20 bis 30 % gewährt bzw. im Umfang von 10 bis 20 % als "ohne weiteres realistisch" bezeichnet. Der wirkliche Einschlag bei WIR-Geld ist in jedem Einzelfall unter Würdigung der Umstände festzulegen, wobei die für steuermindernde Tatsachen substantiierungs- und beweispflichtige steuerpflichtige Person die entsprechenden Umstände darzulegen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 62 f. zu Art. 16 und N. 28 zu Art. 58 DBG).

3.1 Kann das WIR-Guthaben in dem wenn auch beschränkten so doch ansehnlichen Mitgliederkreise als Zahlungsmittel mit voller Kaufkraft eingesetzt und in Waren oder Dienstleistungen umgesetzt werden, muss von einer gewissermassen vorsorglichen Gewährung eines Einschlags grundsätzlich abgesehen werden (BVR 1981 S. 201 f.). Unter gewissen Umständen kann ohne Willkür die Gleichwertigkeit der Abgeltung mit WIR-Anteilen und der Bezahlung in Schweizerfranken angenommen werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Summe der erbrachten Leistungen (inkl. beträchtlichen WIR-Anteilen) exakt dem verkündeten Kaufpreis entspricht. Wird in den massgebenden Kaufverträgen nicht die Zahlung mit WIR-Checks von einem bestimmten Nennwert vereinbart, sondern diejenige eines gewissen Geldwerts "in WIR" mit unbestimmten Nominalbetrag, so muss nicht angenommen werden, dass der öffentlich beurkundete, frankenmässig bestimmte Kaufpreis nicht dem "effektiven Wert" entspricht, d.h.

jenem Wert, den die Beteiligten den veräusserten Grundstücken beigemessen haben. Selbst wenn der Kaufpreis aufgrund der entgegenezunehmenden WIR-Anteile höher festgesetzt worden ist, so kann dies bloss dann berücksichtigt werden, wenn der effektive Wert der Liegenschaft als Kaufpreis verkündet und bei den Zahlungsmodalitäten der entsprechend höhere WIR-Anteil ausgewiesen wird (BGer 2A.602/2002 vom 23.7.2003, E. 3.1.1; BGer vom 18.1.2000 in StE 2002 B 44.11 Nr. 11 E. 2b).

3.2 Gemäss Praxis der Steuerverwaltung ergeben sich für den Arbeitnehmer (grundsätzlich) keine Steuerfolgen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer WIR-Geld mit bis zu 20 % Einschlag verkauft. Verkauft der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer WIR-Geld mit mehr als 20 % Einschlag, gilt die Differenz zwischen Nominalwert abzüglich 20 % und bezahltem Verkaufspreis als Gehaltsnebenleistung. Der Differenzbetrag stellt steuerbares Einkommen des Arbeitnehmers dar und ist im Lohnausweis in Ziff. 14 zu deklarieren (Praxisfestlegung der Steuerverwaltung einsehbar unter: <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo>, Rubriken "Themen / Einkommens- und Vermögenssteuern / Art. 34 StG / WIR-Geld" [nachfolgend TaxInfo], Ziff. 4.2; abgerufen am 19.3.2020). Sofern WIR-Geld in Liegenschaften investiert werden soll, sind die Mittel immer zum Nominalwert in den privaten Vermögensbereich des Anteilnehmers zu überführen. Dem Arbeitnehmer wird beim Ankauf von WIR-Geld für Investitionen in Liegenschaften kein Einschlag gewährt. Das gilt bei Erwerb von Immobilien mit WIR-Geld, der Verwendung von WIR-Geld für steuerlich abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt und bei wertvermehrenden Investitionen in private Liegenschaften (vgl. TaxInfo, Ziff. 5, mit Verweis auf BGer 2A.602/2002 vom 23.7.2003). Die im Internet publizierte Praxis der Steuerverwaltung richtet sich als Verwaltungsanweisung vorab an die Vollzugsorgane und ist für die Gerichte – wie die Steuerrekurskommission es ist – nicht verbindlich. Die Gerichte berücksichtigen die darin enthaltenen Anweisungen aber bei ihrer Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen.

4. Sowohl bei der direkten Bundessteuer, wie auch bei den kantonalen Steuern gilt bei der Einkommenssteuer der Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer mit einer Einkommensgeneralklausel, einem beispielhaften positiven Einkünftekatalog und einem abschliessenden negativen Katalog steuerfreier Einkünfte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 zu Art. 16 DBG sowie BGer 2C_622/2011 vom 29.2.2012, E. 4). Für die kantonalen Steuern ist die Generalklausel in Art. 19 Abs. 1 StG enthalten und für die direkte Bundessteuer in Art. 16 Abs. 1 DBG. Danach unterliegen grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Die hauptsächlich steuerbaren Einkünfte werden anschliessend in Art. 20 - 28 StG bzw. Art. 17 - 23 DBG genannt.

4.1 Nach Art. 20 Abs. 1 StG bzw. Art. 17 Abs. 1 DBG sind insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile. Die beispielhafte Aufzählung der Einkommenssteile aus unselbstständiger Tätigkeit ist nicht abschliessend (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 28 zu Art. 17 DBG). Der Begriff des Einkommens aus einer (Erwerbs-)Tätigkeit ist weit zu interpretieren. Es handelt sich dabei nicht nur um Einkommen aus vertraglich vereinbarter Gegenleistung im engeren Sinn. Ein Einkommen aus Erwerbstätigkeit liegt auch dann vor, wenn zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige erhält, und seiner Tätigkeit ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (BGer 2C_357/2014 vom 23.5.2016, E. 2.2; BGer 2A.381/2006 vom 29.11.2006, E. 2.1). Steuerbar sind daher sämtliche geldwerten Vorteile, welche ein Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält, die er gestützt auf ein Arbeitsverhältnis ausübt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 28 zu Art. 17 DBG).

4.2 Ferner unterliegen gemäss Art. 21 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (vgl. Art. 21 Abs. 2 StG bzw. Art. 18 Abs. 2 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Immobilienhandel (bzw. Wertschriftenhandel) im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis beispielsweise dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften (bzw. Wertschriften) systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (vgl. entsprechende Indizien unter E. 4.5 hiernach; BGer 2C_784/2016 vom 13.4.2017, E. 4.2).

4.3 Ausnahmen vom Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer müssen ausdrücklich im Gesetz genannt werden. Sie sind restriktiv auszulegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 f. zu Art. 24 DBG). Die steuerfreien Einkünfte sind in Art. 29 StG resp. Art. 24 DBG aufgelistet. Die Auflistung der nicht der Einkommenssteuer unterliegenden, von aussen kommenden Wertzuflüsse ist daher abschliessend. Es ist somit eine Abgrenzung vorzunehmen zwischen den der steuerpflichtigen Person von aussen zufließenden Mitteln, welche als Einkommen zu versteuern sind, und denen, die andern oder gar keinen Steuern unterworfen sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 1 zu Art. 24 DBG).

4.4 Des Weiteren sind bei der direkten Bundessteuer gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Bei den kantonalen Steuern gilt dies nur bei beweglichem Vermögen (Art. 29 Bst. k StG). Kapital- bzw. Vermögensgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erwerbspreis und dem Entgelt, das beim Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aus dem Vermögen der bisher berechtigten Person erzielt wird (Peter Locher, a.a.O., N. 71 zu Art. 16 DBG). Er ist in erster Linie ein Wertzuwachsgewinn. Im Weiteren ist er durch das Element der Veräusserung gekennzeichnet. Unter Veräusserung einer Sache wird dabei die Übertragung des Eigentums an dieser verstanden. Ein Kapital- bzw. Vermögensgewinn erfolgt dadurch, dass der Mehrwert eines (obligatorischen oder dinglichen) Vermögensrechts beim Ausscheiden aus dem Vermögen der bisher berechtigten Person durch dessen Umwandlung in ein (auch wirtschaftlich betrachtet) anderes Vermögensrecht realisiert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 151 f. zu Art. 16 DBG).

4.5 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Veräusserungsgewinne steuerbar, wenn sie sich aus irgendeiner auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben. Dabei ist gleichgültig, ob diese im Haupt- oder Nebenberuf, regelmässig oder einmalig ausgeübt wird. Auch Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften (oder Wertschriften) unterliegen der Einkommenssteuer, wenn sie im Rahmen einer solchen Tätigkeit erzielt werden. Steuerfrei sind sie nur, wenn sie bei der blossen Verwaltung des eigenen Privatvermögens oder einer zufällig sich bietenden Gelegenheit (ohne eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit) erlangt werden. Ob Veräusserungsgewinne nach Art. 18 DBG (bzw. Art. 21 StG) zu besteuern sind, ist im Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen (BGer 2C_1048/2013 vom 25.8.2014, E. 2.2). Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit (z.B. als Wertschriften- oder Liegenschaftenhändler) gelten die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden), die Häufigkeit der Geschäfte, die kurze Besitzdauer, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezifischer Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte sowie die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände (Reich/Weidmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 49 zu Art. 16 DBG; vgl. auch BGer 2C_389/2018 vom 9.5.2019, E. 2.2; BGer 2C_784/2016 vom 13.4.2017, E. 4.2; BGer 2C_375/2015 vom 1.12.2015, E. 2.2; BGer 2C_1048/2013 vom 25.8.2014, E. 2.2). Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, im Einzelfall aber auch allein ausreichen, um eine Erwerbstätigkeit anzunehmen (BGer 2C_1048/2013 vom 25.8.2014, E. 2.2 mit Hinweisen). Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere

Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen (BGer 2C_375/2015 vom 1.12.2015, E. 2.2; BGer 2C_1048/2013 vom 25.8.2014, E. 2.2).

5. Vorliegend ist unbestritten, dass die Rekurrenten von ihrer gemeinsamen Arbeitgeberin (D._____ AG) für CHF 325'000.-- WIR-Geld von CHF 500'000.--, mit einem Einschlag von 35 % gegenüber dem Schweizerfranken, erworben haben. Auch ist unbestritten, dass die Rekurrenten das WIR-Geld von CHF 500'000.-- ohne Einschlag für die Bezahlung der Kaufpreisrestanz von CHF 500'000.-- verwendet und mit dem Kauf der Eigentumswohnungen und Autoeinstellhallenplätze einen Gewinn von CHF 175'000.-- erzielt haben. Nach Ansicht der Vertreterin unterliegt dieser Gewinn jedoch nicht der Einkommenssteuer, da weder Einkommen aus unselbstständiger noch aus selbstständiger Erwerbstätigkeit vorliege. Es handle sich vielmehr um steuerfreien Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.4.2019, S. 5).

5.1 Bezüglich eines Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit führt die Vertreterin u.a. aus (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.4.2019, S. 5), dass die Arbeitgeberin den Verkauf zu diesen Konditionen nur vorgenommen habe, weil für sie das WIR-Guthaben einen um CHF 175'000.-- tieferen Verkehrswert gehabt habe. Sie habe damit jedoch keine Abgeltung für die Arbeitsleistung des Rekurrenten erbringen wollen. Als Beweise, dass der WIR-Kaufpreis unter dem Nominalwert zu 65 % nicht im Arbeitsverhältnis gegründet habe, hat die Vertreterin zwei Schreiben der Arbeitgeberin eingereicht. Aus dem Schreiben vom 1. September 2016 ergeht (vgl. Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.4.2019), dass alle Mitarbeiter WIR-Geld zu einem Einschlag von 35 % haben beziehen können. Im Schreiben vom 8. August 2019 (vgl. Beilage zur Stellungnahme der Vertreterin vom 12.8.2019) wird bestätigt, dass die Arbeitgeberin im Geschäftsjahr 2016 WIR-Geld mit Einschlag an Dritte (maximal 35 %, minimal 30 % bzw. durchschnittlich 33.5 %) verkauft hat. Auch für die Steuerrekurskommission fehlt es vorliegend an der für die Annahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit vorausgesetzten Kausalität zwischen der von der Arbeitgeberin erbrachten Leistung und der Arbeitstätigkeit der Rekurrenten. Es ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass das von der Arbeitgeberin verkaufte WIR-Geld mit einem Einschlag von 35 % (oder einem Teil davon) Entgelt für die Arbeitstätigkeit der Rekurrenten gebildet hat und unmittelbar als Folge des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet worden ist. Dies muss jedoch nicht weiter geprüft werden, da mit Blick auf das Folgegeschäft (Kauf der Liegenschaften) sich vielmehr die Frage stellt, ob beim Kauf von WIR-Geld zu 65 % es sich um eine private Vermögensverwaltung oder um eine Geschäftstätigkeit bzw. selbstständige Erwerbstätigkeit gehandelt hat.

5.2 Für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von der selbstständigen Erwerbstätigkeit sind vorliegend am ehesten die Kriterien zum selbstständigen Wertschriften- bzw.

Liegenschaftshandel heranzuziehen (vgl. E. 4.5 hiavor). Hierbei sprechen die nachfolgenden Gründe nicht für eine blossе bzw. gewöhnliche Verwaltung eigenen, privaten Vermögens, sondern für eine selbstständige Erwerbstätigkeit der Rekurrenten.

5.3 Von entscheidender Bedeutung ist die Vorgehensweise der Rekurrenten, die als planmässig zu bezeichnen ist. Sie kauften mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag mit werkvertraglichen Abreden vom 8. August 2016 (Urschrift Nr. _____) die Eigentumswohnungen E. _____ Gbbl. Nrn. _____ und _____ sowie die Autoeinstellhallenplätze E. _____ Gbbl. Nrn. _____ und _____ zu einem Kaufpreis von CHF 1'036'000.--, wobei ein Teil des Kaufpreises (CHF 500'000.--) bis am 15. Dezember 2016 (Verfalltag) in WIR-Geld zu bezahlen war. Hierbei wurde vereinbart, dass die Restzahlung von CHF 500'000.-- in Schweizerfranken zu leisten wäre, würde die Zahlung in WIR-Geld nicht bis zum Verfalltag erfolgen. Nach dem Kaufabschluss erkundigte sich die Treuhänderin der Rekurrenten bei der Steuerverwaltung, über die Steuerfolgen eines allfälligen Bezugs von WIR-Geld bei der Arbeitgeberin (mit einem Einschlag von 35 %) als Arbeitnehmer und alternativ als F. _____ GmbH (vgl. E-Mails vom 22.8.2016 und 25.8.2016; Steuerdossier, pag. 102-104). Die Steuerverwaltung verwies hierbei auf ihre Praxis zur steuerlichen Behandlung von WIR-Geld (vgl. E. 3.2 hiavor) und wies insbesondere darauf hin, dass dem Arbeitnehmer beim Ankauf von WIR-Geld für Investitionen in Liegenschaften kein Einschlag gewährt werden könne. Danach erwarben die Rekurrenten für CHF 325'000.-- WIR-Guthaben im Nominalwert von CHF 500'000.--. Mit diesem WIR-Geld wurde die vereinbarte Kaufpreisrestanz in gleicher Höhe in Schweizerfranken für den obgenannten Kauf getilgt, indem die Arbeitgeberin das WIR-Geld per 31. Oktober 2016 auf das WIR-Konto der Verkäuferin der Liegenschaften, der G. _____ AG mit Sitz in H. _____, überwies (vgl. Schreiben der D. _____ AG vom 1.9.2016; Beilage 6 zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 2.4.2019). Die Rekurrenten und die Verkäuferin der Liegenschaften sind somit unstreitig davon ausgegangen, dass die Teilzahlung in WIR-Geld exakt der Kaufpreisrestanz entspreche, weshalb die Rekurrenten keine Minderwerts-Einbusse hinnehmen mussten, sondern vielmehr einen Gewinn von CHF 175'000.-- erzielten. Für eine selbstständige Erwerbstätigkeit spricht zudem die kurze Besitzdauer zwischen Kauf (8.8.2016) und Verkauf (31.10.2016) des WIR-Geldes (in dieser Höhe). Insgesamt sind somit zwei für die Annahme eines einmaligen gewerbsmässigen Handels massgebenden Indizien in ausgeprägter Weise erfüllt, weshalb vorliegend die Gewinnstrebigkeit zu bejahen und von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG auszugehen ist.

5.4 Da die Rekurrenten das WIR-Geld mit dem Wissen erwarben, dass sie dieses ohne Wertverlust und vollumfänglich für die Tilgung des Kaufpreises einsetzen konnten, haben sie in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung vom 5.6.2019, S. 4) mit dem

Kauf des WIR-Geldes effektiv keine Kaufpreiseinbusse hinnehmen müssen. Vielmehr haben sie das WIR-Geld ohne Einschlag an den Kaufpreis – wie vereinbart – angerechnet bzw. mit voller Kaufkraft eingesetzt. Der Verwendungszweck bestand denn auch von vornherein in der Tilgung der Kaufpreisrestanz. Dementsprechend ist vorliegend aufgrund fehlenden Minderwerts zu Recht kein Einschlag berücksichtigt worden und die Aufrechnung von CHF 175'000.-- ist zu Recht erfolgt. Die Frage der Aufrechnung im Umfang von höchstens CHF 75'000.-- (Differenz zwischen Nominalwert [CHF 500'000.--] abzüglich 20 % [CHF 100'000.--] und bezahltem Verkaufspreis [CHF 325'000.--]) als Gehaltsnebenleistung (Eventualantrag) stellt sich nach dem Gesagten nicht.

6. Nach dem Ausgeführten sind die angefochtenen Einspracheentscheide pro 2016 nicht zu beanstanden, weshalb der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (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 sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten 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.

6. Zu eröffnen an:
- C. _____ AG zuhanden von A. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Einwohnergemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Richter

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Röthlisberger