

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 221 vom 8. April 2024

BE Verwaltungsgericht, 2024-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_221

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 221 du 8 avril 2024

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 221 del 8 aprile 2024

Erwägungen

E. 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] und 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]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 4

E. 1.2

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 verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern hat die StRK den Rekurs vollumfänglich abgewiesen, soweit sie darauf eingetreten ist (vorne Bst. B), sodass insoweit ein (ohne weiteres anfechtbarer) Endentscheid vorliegt. Betreffend die direkte Bundessteuer hat sie die Beschwerde teilweise gutgeheissen und die Sache an die Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit diese den Wertzuwachsge Gewinn aus der Überführung der Liegenschaft C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ im Umfang eines zusätzlich zu berücksichtigenden landwirtschaftlichen (und somit privilegiert zu steuernden) Anteils von rund 160 m² Fläche reduziert. Damit hat die StRK die Streitigkeit insoweit ebenfalls abschliessend behandelt, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung bloss der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (statt vieler BGE 142 II 20 E. 1.2; für das kantonale Verfahren BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein.

E. 1.4

Die StRK hat hinsichtlich der Anträge, es sei für das Steuerjahr 2018 keine Sonderveranlagung vorzunehmen, Nichteintretensentscheide gefällt (angefochtene Entscheide E. 1). Streitgegenstand kann im vorliegenden Verfahren diesbezüglich somit ausschliesslich sein, ob die Vorinstanz zu Recht keine materielle Beurteilung vorgenommen hat (statt vieler BVR 2017 S. 459 E. 2.3). Indem die Beschwerdeführenden vor Verwaltungsgericht wie- derum verlangen, es sei auf eine Sonderveranlagung zu verzichten, streben sie einen Entscheid in der Sache an. Damit erweitern sie den Streitgegen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 5 stand in unzulässiger Weise, weshalb insoweit auf ihre Beschwerden nicht einzutreten ist. Sie verlangen zudem die uneingeschränkte Aufhebung der angefochtenen Entscheide, was auch das vorinstanzliche Nichteintreten umfasst. Aus ihren Eingaben geht jedoch nicht hervor, weshalb die Vorinstanz insofern Recht verletzt haben soll. Auf die Beschwerden ist daher in diesem Punkt mangels Begründung ebenfalls nicht einzutreten (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG). Am Streitgegenstand zielen die Beschwerden auch vorbei, soweit die Beschwerdeführenden nebst der Sonderveranlagung ihre ordentliche Veranlagung im Jahr 2018 «für alle Steuerarten» anfechten wollen; auf ihr diesbezügliches Begehren ist somit ebenfalls nicht einzutreten.

E. 1.5

Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführenden sind mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht bzw. nur teilweise durchgedrungen und damit insoweit formell beschwert. Sie beantragen indes die uneingeschränkte Aufhebung der angefochtenen Entscheide (vorne Bst. C), obschon die StRK ihre Beschwerde teilweise gutgeheissen hat (vgl. vorne Bst. B; angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziffer 2). Soweit die Vorinstanz ihren Anträgen entsprochen hat, sind die Beschwerdeführenden durch die angefochtenen Entscheide nicht beschwert und ist auf ihre Beschwerde mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten. Inwieweit sie im Übrigen auch materiell beschwert sind, ist nachfolgend zu prüfen.

E. 1.5.1

Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2019 S. 93 E. 5.1, 2015 S. 534 E. 2.1 je auch zum Folgenden). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand, wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt. Sind die gestellten Anträge hingegen nicht geeignet, die Steuerfaktoren zum eigenen Vorteil abzuändern, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 6 VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 1.5.1; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGER 2C_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). Das Verwaltungsgericht prüft die Beschwerdebefugnis als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen (Art. 20a VRPG). Es ist

jedoch Sache der Beschwerdeführenden, die Umstände darzutun, die das Rechtsschutzinteresse begründen (BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 1.5.2

Wie bereits vor der StRK, beantragen die Beschwerdeführenden, sie seien gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern (vorne Bst. C). Hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern haben die Beschwerdeführenden die Besteuerung eines Liquidationsgewinns in der Höhe von Fr. 337'485.-- verlangt, wobei sich dieser Betrag aus dem erzielten (brutto) Liquidationsgewinn, ausmachend Fr. 374'983.-- (Fr. 6'000.-- für Verkauf/Überführung mobiles Anlagevermögen und Fr. 368'983.-- für Verkauf/Überführung immobilies Anlagevermögen [kumulierte Abschreibungen]), abzüglich der hierauf entfallenden AHV-Beiträge (Fr. -37'498.--) ergibt (vgl. Hilfsblatt zur Ermittlung des Liquidationsgewinns, Vorakten StV [act. 4B bzw. 11A] pag. 51). Bei der Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinns ist die Steuerverwaltung vom gleichen Bruttoliquidationsgewinn ausgegangen, brachte davon aber AHV-Beiträge von Fr. 71'098.-- zum Abzug (vgl. dazu hinten E. 2.1). Würde dem Antrag der Beschwerdeführenden entsprochen, hätte dies damit eine Höherveranlagung und eine Schlechterstellung zur Folge. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung ist indes weder ersichtlich noch wird ein solches von den Beschwerdeführenden dargetan, weshalb auf ihre Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 (Sonderveranlagung) nicht einzutreten ist. Betreffend die direkte Bundessteuer streben die Beschwerdeführenden mit ihrem Begehren hingegen eine um den Wertzuwachsgegniss tiefere Besteuerung an (vgl. hinten E. 2.1 und 2.3), womit das schutzwürdige Interesse ohne weiteres zu bejahen ist. Die Bestimmungen über Form und Frist sind (insoweit) eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 (Sonderveranlagung) ist – vorbehältlich des vorne in E. 1.4 f. Ausgeführten – einzutreten.

E. 1.5.3

Nach dem Gesagten hätte die StRK auf den Rekurs vom 31. Juli 2020 ebenfalls nicht eintreten dürfen (vgl. Art. 11 des Gesetzes vom 23. Novem-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 7 ber 1999 über die Steuerrekurskommission [StRKG; BSG 661.611] bzw. Art. 86 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 195 Abs. 2 StG sowie Art. 140 Abs. 1 DBG). Das insofern zu Unrecht erfolgte Eintreten der StRK bleibt jedoch im Ergebnis folgenlos, weshalb sich kassatorische Anordnungen erübrigen (vgl. BVR 2017 S. 514 E. 3; VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 1.5.3; vgl. auch Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 44).

E. 1.6

Da der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Beurteilung der Beschwerde in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 und Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

E. 1.7

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2.1

Die Steuerverwaltung hat den steuerbaren Liquidationsgewinn aus der Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen wie folgt bestimmt (Ein- spracheentscheide vom 7.7.2020 sowie E-Mail vom 4.2.2020, Vorakten StV [act. 4B bzw. 11A] pag. 60 f. und 57): Kanton Bund Mobiles Anlagevermögen 6'000.-- 6'000.-- Kumulierte Abschreibungen 368'983.-- 368'983.-- Wertzuwachsgegninn Bund - 336'000.-- Liquidationsgegninn brutto 374'983.-- 710'983.-- ./ AHV-Beiträge (10 %) -71'098.-- -71'098.-- Liquidationsgegninn netto 303'885.-- 639'885.-- - Davon zum Vorsorgetarif 303'885.-- 487'305.-- - Davon übriger Liquidationsgegninn 0.-- 152'580.--

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 8 Für die Bemessung des Wertzuwachsgegninns bei der direkten Bundes- steuer ging die Steuerverwaltung davon aus, dass eine Fläche von 1'400 m2 der Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ als nicht-landwirtschaftlich zu beurteilen sei und legte den Wertzuwachsgegninn wie folgt fest (Schreiben vom 21.1.2020, Vorakten StV [act. 4B bzw. 11A] pag. 55 f.): Fläche Preis / m2 Betrag Verkehrswert nach Handänderungsstatistik 1'400 250.-- 350'000.-- Freibetrag (gemäss KS Nr. 38 der ESTV) 1'400 10.-- -14'000.-- Wertzuwachsgegninn direkte Bundessteuer 336'000.--

E. 2.2

Die StRK erwog zunächst, die Steuerverwaltung sei trotz Feststel- lungsverfügung der Regierungsstatthalterin vom 9. März 2018 über die Qua- lifikation des Betriebs der Beschwerdeführenden als landwirtschaftliches Ge- werbe befugt gewesen, einen Teil des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ als nicht-landwirtschaftlich zu qualifizieren; die Feststellungs- verfügnung habe einer Beurteilung durch die Steuerverwaltung nicht entge- gengestanden (angefochtener Entscheid E. 3.3.2 a.E. und 5). Es seien wei- ter nicht die Massstäbe und Vorgaben zur Bemessung einer Bauernhofzone gemäss Art. 85 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) her- anzuziehen, um den für die Besteuerung massgeblichen Begriff des land- wirtschaftlichen Grundstücks zu konkretisieren; vielmehr bestimme sich die- ser unter Berücksichtigung des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), welches innerhalb einer Bauzone gelegene Grundstücke oder Grundstücksteile nach Art. 2 Abs. 2 Bst. a nur ausnahmsweise als landwirtschaftlich qualifiziere (E. 4). Der strei- tige angemessene Umschwung in Zusammenhang mit den insgesamt 15 Pferdeboxen sei grundsätzlich zurückhaltend zu bestimmen: Als Auslauf seien in Übereinstimmung mit der Lehre nur jene Mindestflächen zu berück- sichtigen, die nach der Tierschutzverordnung vom 23. April 2008 (TSchV; SR 455.1) zwingend vorgeschrieben und notwendig seien, um die weitere Nutzung der Pferdeboxen als Teil des landwirtschaftlichen Gewerbes zu ge- währleisten. Dabei entsprächen die an die sechs Pferdeboxen im separaten Pferdestall angrenzenden Allwetterausläufe den tierschutzrechtlichen Vor- gaben, hingegen sei für die weiteren neun Pferdeboxen im Wirtschaftsteil des Bauernhauses, die nicht über angrenzende, nicht überdachte Ausläufe

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 9 verfügten, 36 m2 Auslauffläche pro Pferd zu veranschlagen, ausmachend insgesamt 324 m2. Seitens der Steuerverwaltung seien somit rund 160 m2 an notwendiger Auslauffläche zu wenig veranschlagt worden und die als nicht-landwirtschaftlich taxierte Fläche von 1'400 m2 um diesen Betrag zu reduzieren, womit neu eine Teilfläche von 1'240 m2 nicht privilegiert zu be- steuern sei. Die Berücksichtigung weiterer über den

tierschutzrechtlich notwendigen Mindestauslauf hinausreichender Flächen sei ausgeschlossen (E. 7). Mit Blick auf die anhand der Handänderungsstatistik erstellte Schätzung der Steuerverwaltung und die gleichlautende Auskunft der Gemeindeverwaltung C. _____ sei der von der Steuerverwaltung dem Wertzuwachs zugrunde gelegte Verkehrswert von Fr. 250.-- pro m² nicht zu beanstanden; dieser liege (obschon eher tief angesetzt) noch innerhalb des der Steuerverwaltung zustehenden Ermessensbereichs (E. 8).

E. 2.3

Die Beschwerdeführenden machen geltend, der Steuerverwaltung sei es verwehrt, einen Teil der Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ für nicht-landwirtschaftlich zu erklären, nachdem die Regierungsstatthalterin verfügungsweise entschieden habe, dass die gesamte Parzelle dem BGGB unterstehe. Ein solches Vorgehen sei mit Blick auf die einschlägigen Rechtsnormen und die bundesgerichtliche Praxis, wonach die Betrachtung gemäss BGGB für die Steuern verbindlich sei, unzulässig. Die Steuerverwaltung sei nicht befugt, ihre eigene, fiskalische Betrachtungsweise an die Stelle der rechtskräftigen Beurteilung durch die sachlich zuständige Regierungsstatthalterin zu setzen (Beschwerde Rz. 27 ff.). Die von der Steuerverwaltung anhand der Grundsätze der amtlichen Bewertung vorgenommene Aufteilung des Grundstücks missachte, dass der Umschwung für die tatsächliche und beabsichtigte Nutzung des landwirtschaftlichen Gewerbes mit Pferdehaltung unabdingbar vorgeschrieben sei. Was für die hier massgebliche Pferdezucht und -haltung nach geltenden Vorschriften nötig ist, sei als angemessener Umschwung auch von den Steuerbehörden anzuerkennen. Der genügende Auslauf betrage gemäss der Tierschutzverordnung und der Wegleitung Pferd und Raumplanung des Bundesamts für Raumentwicklung (ARE, aktualisierte Version 2015, einsehbar unter: <www.are.admin.ch>, Rubriken «Medien&Publikationen/Raumplanungsrecht» [nachfolgend: Wegleitung Pferd]) für 15 Pferde zunächst das Minimalmass von 800 m² für 5 Equiden, plus 75 m² für jedes weitere Tier. Dementsprechend habe das Regierungs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 10 statthalteramt diesen Auslauf korrekterweise zum landwirtschaftlichen Gewerbe gezählt (Rz. 31 ff. mit Verweis auf Rz. 19 f.). Schliesslich und eventualiter erachten die Beschwerdeführenden den von der Steuerverwaltung zur Bemessung des Wertzuwachs zugrunde gelegten Landwert von Fr. 250.-- pro m² als zu hoch. In der Gemeinde C. _____ sei am Stichtag nur voll erschlossenes Bauland an bevorzugter und ruhiger Lage zu diesem Preis gehandelt worden. Die betroffenen Parzellenteile seien aber nicht erschlossen und auch nicht überbaubar gewesen, da das Grundstück in einer Zone mit Planungspflicht (ZPP) liege, ohne dass die Vorschriften für diese ZPP definiert worden wären (Rz. 34). Es sei bestenfalls von Bauerwartungsland auszugehen, was einen Preis von höchstens Fr. 80.-- pro m² rechtfertige (Rz. 36 f.).

E. 2.4

Die Steuerverwaltung bringt vor, es liege an den Steuerbehörden, zu entscheiden, ob aus der Überführung der Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ ins Privatvermögen der Beschwerdeführenden steuerbares Einkommen resultiere und wie hoch dieses gegebenenfalls ausfalle. Unzutreffend sei, dass der angemessene Umschwung mit der Verfügung des Regierungsstatthalteramts vom 19. März 2018 verbindlich festgelegt worden sei. Darin sei lediglich festgestellt worden, dass der Betrieb der Gesuchstellenden ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGGB darstelle, hingegen gehe daraus nicht

hervor, ob eine Prüfung des angemessenen Umschwungs gemäss Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB vorgenommen worden sei. Selbst wenn eine solche erfolgt sein sollte, sei die Steuerverwaltung bei der steuerlichen Beurteilung des Sachverhalts nicht an das Ergebnis einer (nicht nachvoll- ziehbaren) Prüfung einer anderen Behörde gebunden.

E. 3.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und ein- maligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 19 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29 Bst. k StG; Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 21

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 11 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsver- mögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (sog. Privatentnahme; Art. 21 Abs. 2 Satz 1 und 2 StG; Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG).

Werden Vermögenswerte aus dem Ge- schäfts- ins Privatvermögen überführt, ist aufgrund des Systemwechsels im Sinn einer steuersystematischen Realisation über die realisierten stillen Reserven abzurechnen (vgl. statt vieler BGE 143 II 661 E. 2.1; VGE 2020/197/198 vom 17.9.2021 E. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 100, 102 ff.).

E. 3.2

Bei der Überführung von Grundeigentum vom Geschäfts- ins Privat- vermögen wird auf kantonaler Ebene der Gewinn nur bis zur Höhe der Anla- gekosten von der Einkommenssteuer erfasst (Art. 21 Abs. 3 StG), während die Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös bzw. Verkehrswert, also der eigentliche Wertzuwachsge- winn, grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (Art. 126 ff. StG). Demgegenüber führt bei der direkten Bundes- steuer eine Privatentnahme regelmässig zur Abrechnung über den Ver- kehrswert (BGer 2C_302/2018 vom 9.8.2018, in ASA 87 S. 126, StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19 und StR 73/2018 S. 876 E. 2.2.5), wobei für die Gewinnbe- rechnung der Zeitpunkt der Privatentnahme massgebend ist (BGer 2C_662/2020 vom 22.3.2021 E. 2.2.1, 2C_181/2018 vom 12.3.2018, in StR 73/2018 S. 597 und StE 2018 B 23.2 Nr. 57 E. 2.1). Anders verhält es sich jedoch, wenn land- oder forstwirtschaftliches Grundeigentum ins Privat- vermögen überführt wird: Diesfalls sind auch bei der direkten Bundessteuer nur die wieder eingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Art. 18 Abs. 4 DBG; BGE 138 II 32 E. 2.1.1; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.4; VGE 2019/330 vom 17.8.2021 E. 3.4 mit Hinweisen; Peter Locher, a.a.O., Art. 18 N. 177; Reich/Von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 18 N. 65), während der Gewinn, soweit er die Anlagekosten übersteigt, wie beim Privatvermögen (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG) steuerfrei bleibt (BGE 138 II 32 E. 2.1.2; BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.2; zum Ganzen neuerdings auch etwa VGE 2020/263/264 vom 28.10.2022 E. 3.1; Reich/Von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 64).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 12

E. 3.3

Die steuerliche Privilegierung gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG setzt einzig eine bis zur Privatentnahme oder Veräusserung bestehende Qualifikation als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück voraus. Unerheblich ist dagegen die spätere Nutzung und Verwendung des Grundstücks bzw., ob das streit- betroffene Grundstück unwiderruflich aus dem landwirtschaftlichen Kreislauf herausgelöst wird, solange das Grundstück bis zur Realisation die Anforder- ungen an ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück erfüllte (sog. retro- spektive Sichtweise; vgl. BGer 2C_247/2020 vom 18.6.2020 E. 3.5.2, 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.3). Ein Grundstück gilt als land- oder forstwirtschaftlich, falls und soweit es die Anforderungen von Art. 2 BGGB erfüllt. Dies ist hauptsäch- lich der Fall, wenn es ausserhalb der Bauzone im Sinn von Art. 15 des Bun- desgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (Raumplanungsge- setz, RPG; SR 700) liegt und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGGB), oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannten Fälle gegeben ist (BGE 138 II 32 E. 2.2.1; BGer 2C_858/2019 vom 20.8.2020 E. 2.2.1, 2C_1055/2019 vom 26.6.2020 E. 2.1).

E. 3.4

Erfolgt eine Privatentnahme anlässlich der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, ist ein allfälliger Überführungsgewinn – bei gegebenen Voraussetzungen – als Teil des Liquidationsgewinns separat zu besteuern (vgl. auch zum Folgenden VGE 2020/263/264 vom 28.10.2022 E. 3.3): Art. 43a StG bzw. Art. 37b DBG sehen Sonderregeln zur Steuerbe- rechnung für den Fall vor, dass die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Diesfalls ist die Summe der in den letz- ten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu einem Sondertarif zu besteuern (Art. 43a Abs. 1-3 StG; Art. 37b Abs. 1 DBG). Auf den Betrag der realisierten stillen Reserven, für die ein Einkauf nach Art. 38 Abs. 1 Bst. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG zulässig gewesen wäre (sog. fiktiver Einkauf; Art. 43a Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 37b Abs. 1 Satz 3 DBG), sowie auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven finden Sondertarife Anwendung (Art. 43a Abs. 2 Satz 2 in der hier noch massgeblichen Fassung vom 26.3.2013 [BAG 13-077] und Abs. 3 StG; Art. 37b Abs. 1 Satz 4 DBG; vgl. zum Ganzen BGer 2C_485/2017 vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 13 15.6.2017 E. 3.3; VGE 2017/109/110 vom 8.1.2019, in StE 2019 B 3.47.2 Nr. 21 E. 2.2; Peter Locher, a.a.O., Art. 37b N. 3, 28 ff.; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 37b N. 15 ff., 20).

E. 4

Strittig ist zunächst, ob die Steuerverwaltung – trotz Feststellungsverfügung des Regierungsstatthalteramts – darüber befinden durfte, inwieweit das Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1 _____ im Jahr 2018 dem BGGB un- terstellt war.

E. 4.1

Nach Art. 84 BGGB kann, wer ein schutzwürdiges Interesse hat, von der Bewilligungsbehörde (Art. 80 BGGB) feststellen lassen, ob ein landwirt- schaftliches Gewerbe oder Grundstück dem Realteilungsverbot, dem Zer- stückelungsverbot, dem Bewilligungsverfahren oder der Belastungsgrenze unterliegt (Bst. a) oder der Erwerb eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks bewilligt werden kann (Bst. b). Weiter

können auch die Begriffsbestimmungen von Art. 6-10 BGG zum Gegenstand einer Feststellungsverfügung gemacht werden (BGE 129 III 186 E. 2.1; BGer 2C_719/2018 vom 18.9.2019 E. 1; Herrenschwand/Stalder, in Kommentar zum BGG, 2. Aufl. 2011, Art. 84 N. 4). – Die Beschwerdeführenden sind am 19. Februar 2018 an das Regierungsstatthalteramt ... gelangt mit dem Begehren, es sei «zwecks Zuweisungsanspruch zum Vorzugspreis» festzustellen, dass es sich bei ihrem Betrieb um ein Gewerbe nach Art. 7 BGG handelt. In der Folge prüfte die zuständige Regierungsstatthalterin, inwieweit sich der Betrieb der Beschwerdeführenden als Grundlage für die landwirtschaftliche Produktion eignet. Sie erwog, mit Blick auf die bewirtschaftete Fläche von 29,27 Hektaren sowie die Möglichkeit, die bestehenden 15 Pferdeboxen (wieder) voll, d.h. je mit einer Stute und einem Fohlen, zu belegen (was 15 Grossvieheinheiten [GVE] entspreche), sei von einem landwirtschaftlichen Gewerbe auszugehen, zumal die Berechnung der Standardarbeitskraft (SAK) in früheren Jahren einen Wert von über eins aufgewiesen habe (Feststellungsverfügung vom 9.3.2018 [in act. 4C1 bzw. 11A] Ziff. 8). Entspre-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 14 chend stellte sie fest, dass der Betrieb der Gesuchstellenden ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGG sei (Dispositiv-Ziff. 1).

E. 4.2

Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 1 BGG gilt als landwirtschaftliches Gewerbe eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine SAK nötig ist. Bei der SAK handelt es sich um eine Einheit für die Erfassung des gesamtbetrieblichen Arbeitszeitbedarfs mit Hilfe standardisierter Faktoren. Für die Berechnung einer Standardarbeitskraft massgeblich sind die landwirtschaftliche Nutzfläche und die Anzahl der Nutztiere (gemessen in GVE), ergänzt durch Zuschläge bei bestimmten besonderen Voraussetzungen (BGE 137 II 182 E. 3.1.2; BGer 2C_719/2018 vom 18.9.2019 E. 2.2; Eduard Hofer, in Kommentar zum BGG, 2. Aufl. 2011, Art. 7 N. 42 f.). Bei der Beurteilung, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt, sind diejenigen Grundstücke (bzw. Grundstücksteile) zu berücksichtigen, die nach Art. 2 dem BGG unterstellt sind (vgl. Art. 7 Abs. 3 BGG; BGE 137 II 182 E. 3.1.1; Eduard Hofer, a.a.O., Art. 7 N. 37; vgl. bereits vorne E. 3.3). Liegen landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen eines landwirtschaftlichen Gewerbes in der Bauzone, sind nur die Gebäudegrundfläche und der angemessene Umschwung dem Gesetz unterstellt und somit zum Gewerbe gehörend (Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGG). Ist das Grundstück grösser, befindet sich der übrige in der Bauzone liegende Teil nicht im Geltungsbereich des Gesetzes und wird bei der Beurteilung, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt, nicht berücksichtigt (Eduard Hofer, a.a.O., Art. 7 N. 37b; Marianne Klöti-Weber, Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone, in IFF Forum für Steuerrecht 2012, S. 270 ff., 272 und 277; vgl. zum Ganzen BGE 140 II 233 E. 3.3; BGer 2C_212/2013 vom 18.3.2014 E. 3.3). Was nicht zum angemessenen Umschwung gehört, ist als Bestandteil der Bauzone zur Überbauung bestimmt (Schmid-Tschirren/Bandli, in Kommentar zum BGG, 2. Aufl. 2011, Art. 2 N. 23; Andreas Wasserfallen, in Roland Norer [Hrsg.], Handbuch zum Agrarrecht, 2017, S. 340 Rz. 15).

E. 4.3

In ihrer Feststellungsverfügung vom 9. März 2018 hat die Regierun- gungsstatthalterin den Betrieb der Beschwerdeführenden als landwirtschaft- liches Gewerbe im Sinn des BGGB qualifiziert, ohne die diesem zuzuordnen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/ 222U, Seite 15 den Grundstücke in der Verfügung näher zu bezeichnen. Es geht daraus le- diglich hervor, dass der Betrieb rund 29 Hektaren bewirtschaftete landwirt- schaftliche Nutzfläche umfasste. Weiter äussert sich die Feststellungsverfü- gung nicht dazu, inwiefern das 4'139 m² grosse Grundstück C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ als zum Gewerbe zugehörig anzusehen ist, insbeson- dere kann ihr nicht entnommen werden, inwieweit die Parzelle betriebsnot- wendige Gebäude und Anlagen aufwies oder was diesbezüglich als ange- messener Umschwung dem Geltungsbereich des BGGB unterstand. Bei der Beurteilung, ob ein Gewerbe vorliegt, hat die Regierungsstatthalterin im We- sentlichen darauf abgestellt, dass der Betrieb der Beschwerdeführenden mit Blick auf die landwirtschaftliche Nutzfläche und die Anzahl Pferde, die gehal- ten werden können, den massgeblichen SAK-Wert erreicht (vgl. Feststel- lungsverfügung, Ziff. 8 und Dispo-Ziff. 1; vorne E. 4.1). Demnach war für die Feststellung, dass ein landwirtschaftliches Gewerbe vorlag, die Qualifikation der hier nunmehr strittigen Grundstücksteile nicht entscheidend. Die Regie- rungsstatthalterin konnte die Gewerbeeigenschaft unabhängig davon beja- hen, ob allenfalls ein Teil des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ nicht dem Geltungsbereich des BGGB unterstand. Wenn demnach für die Frage des Vorliegens eines Gewerbes der flächenmässige Umfang des an- gemessenen Umschwungs der landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen nicht von Bedeutung war, kann entgegen den Beschwerdeführenden auch nicht gesagt werden, hierüber sei mit der Feststellungsverfügung vom

E. 4.4

Zusammenfassend enthält die Feststellungsverfügung vom 9. März 2018 keine verbindliche Beurteilung über die hier strittige Frage des Um- fangs des angemessenen Umschwungs. Folglich stand sie einer Beurteilung durch die Steuerverwaltung offen, wie die StRK zutreffend festgehalten hat (vgl. vorne E. 2.2).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/ 222U, Seite 16 5. Umstritten ist das Ausmass der Fläche, die zufolge der Pferdehaltung der Beschwerdeführenden als Auslauf-, Nutzungs- und Weidefläche als landwirt- schaftlich anzuerkennen ist. 5.1 Die Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ befindet sich im Dorf- zentrum von C. _____ und lag im Jahr 2018 vollumfänglich in einer ZPP und damit in der Bauzone (wenn auch in einer besonderen Form davon; vgl. Art. 72 f. BauG, insb. Art. 73 Abs. 2 BauG). Sie wies eine Fläche von 4'139 m² auf, von welcher nur ein Teil überbaut war. Auf der Parzelle befand sich zu jenem Zeitpunkt das Bauernhaus mit der Betriebsleiterwohnung, dem Wirtschaftsteil mit neun Pferdeboxen sowie ein freistehender Stall mit sechs weiteren Pferdeboxen. Dabei verfügten die sechs Pferdeboxen im separat erstellten Pferdestall über angrenzende Allwetterausläufe. Weiter umfasste das Grundstück auf der westlichen Seite des Reitstalls einen Reitplatz und südlich davon eine Grünfläche. Zudem wies die Parzelle Verkehrsflächen, Lagerflächen für Hofdünger und Parkflächen für die Pferdebesitzer sowie für das Abstellen von Transportanhängern auf. Die Vorinstanz ging von einer Fläche des angemessenen Umschwungs der Hofparzelle mitsamt den land- wirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen von total 2'899 m² aus (= 4'139 m²- 1'240 m²; wobei die StRK von rund 160 m² mehr landwirtschaftlicher Fläche ausging als die StV,

welche die nicht zum angemessenen Umschwung zu- gehörige Fläche auf 1'400 m² bestimmte [vgl. etwa Schreiben StV vom 23.4.2020 und 21.1.2020, Vorakten StV {act. 4B bzw. 11A} pag. 58 und 56]); als nicht-landwirtschaftlich schied sie eine Teilfläche von 1'240 m² aus (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.2; vgl. zum Ganzen den Auszug Geoportal Or- thofoto zu Parzelle C._____ Gbbl. Nr. 1_____, in Vorakten StV [act. 4B] pag. 54, mit ergänzenden handschriftlichen Einträgen). 5.2 Als land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke nach Art. 18 Abs. 4 DBG qualifizieren die in Art. 2 BGBB aufgezählten Grundstücksarten, darun- ter namentlich die Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftli- chen Gebäuden und Anlagen einschliesslich eines angemessenen Um- schwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGBB; vgl. auch vorne E. 3.3). Als angemessener Umschwung gilt dabei jener Umschwung, der für die Nutzung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/ 222U, Seite 17 der landwirtschaftlichen Gebäude angemessen und notwendig ist (Eduard Hofer, a.a.O., Art. 7 N. 37b), was nach den örtlichen und betrieblichen Ver- hältnissen zu beurteilen ist (vgl. Kreisschreiben Nr. 38 des ESTV vom 17.7.2013 betreffend Grundstückverkauf von Landwirten Ziff. 2.4.1, einseh- bar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Direkte Bundessteuer DBST/Kreisschreiben»; Schmid-Tschirren/Bandli, a.a.O., Art. 2 N. 23). Bei Betrieben mit Tierhaltung gehören zum angemessenen Umschwung (nebst den hier unbestrittenen Anlagen wie namentlich den betriebsnotwendigen Gebäuden) die Laufhöfe, mit denen die Anforderungen der Tierschutzver- ordnung bezüglich Bewegungsmöglichkeiten für die Tiere befriedigt werden können; hingegen besteht kein Anspruch auf Flächen für die Weide über den nach der Tierschutzverordnung notwendigen Auslauf hinaus (Schmid- Tschirren/Bandli, a.a.O., Art. 2 N. 23). Als Auslaufläche gilt die Weide oder ein für den täglichen Auslauf wettertauglich eingerichtetes Gehege (sog. All- wetterauslauf; Art. 2 Abs. 3 Bst. f TSchV; BGer 1C_262/2022 vom 21.4.2023 E. 3.2, 1C_238/2021 vom 27.4.2022 E. 4.1). Die Auslaufläche muss bei Equiden (d.h. domestizierten Tieren der Pferdegattung; vgl. Art. 2 Abs. 3 Bst. p TSchV) die Mindestabmessungen nach Anhang 1 Tabelle 7 Ziff. 3 TSchV aufweisen (Art. 61 Abs. 1 und 2 TSchV). Gemäss Ziff. 31 f. dieser Tabelle beträgt die Mindestfläche für Pferde ab einer Widerristhöhe von 162 cm bei permanent vom Stall aus zugänglichen Auslauflächen 24 m² und bei nicht an den Stall angrenzenden Auslauflächen 36 m² pro Pferd. Indem die StRK für die sechs Pferdeboxen im separaten Pferdestall mit angrenzen- den Allwetterausläufen je 24 m² (insgesamt 144 m²) und für die neun Pferde- boxen im Wirtschaftsteil, die nicht über an den Stall angrenzende, nicht über- dachte Ausläufe verfügten, pro Pferd 36 m² Auslaufläche veranschlagte (ausmachend insgesamt 324 m²), hat sie die Vorgaben der TSchV an die (maximale) Mindestauslaufläche, welche für die Bemessung des angemessenen Umschwungs nach Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGBB massgebend ist, grund- sätzlich korrekt ermittelt. Die Vorinstanz ist daher zu Recht zum Schluss ge- langt, als angemessener Umschwung der Pferdeboxen seien 144 m² für jene im separaten Pferdestall und 324 m² für jene im Wirtschaftsteil des Bauern- hauses anzuerkennen. Inwiefern dieses grundsätzlich im Einklang mit den Vorgaben gemäss BGBB und Tierschutzgesetzgebung stehende Rechtsver- ständnis und Ergebnis dem von den Beschwerdeführenden angerufenen Gebot der Einheit der Rechtsordnung bzw. des Rechtssystems (vgl. Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 18 schwerden Rz. 22, 25 und 29) widersprechen könnte, ist nicht ersichtlich. Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermögen die Beschwerdeführenden fern- er aus den angerufenen baurechtlichen Vorschriften zur Bauernhofzone (Art. 85 BauG; Beschwerden Rz. 21, 30); es kann auch insoweit auf die zu- treffenden Erwägungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. E. 4). 5.3 Zu prüfen bleibt allerdings, ob darüber hinaus weitere Flächen als landwirtschaftlich zu berücksichtigen sind. – Gebäude und Anlagen sind landwirtschaftlich, wenn sie landwirtschaftlichen Zwecken dienen (Strebel/ Henny, in Kommentar BGG, 2. Aufl. 2011, Art. 33 N. 6). Die Landwirtschaft umfasst die Produktion verwertbarer Erzeugnisse aus Pflanzenbau und Nutztierhaltung (Art. 3 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft [Landwirtschaftsgesetz, LwG; SR 910.1]). Die Tier- haltung ist landwirtschaftlich, wenn sie der Produktion verwertbarer Erzeug- nisse dient, was auch die Aufzucht und den Verkauf selbst gezogener Tiere beinhaltet (Jeannette Kehrli, in Roland Norer [Hrsg.], Handkommentar Land- wirtschaftsgesetz, 2019, Art. 3 N. 14 und 17; dieselbe, in Roland Norer [Hrsg.], Handbuch zum Agrarrecht, 2017 [nachfolgend: Agrarrecht], S. 206). Was die Haltung von Pferden für die Produktion verwertbarer Erzeugnisse betrifft, umfasst diese die Pferdezucht, also die Produktion von Jungtieren, von Stutenmilch sowie die Fleischproduktion (Eduard Hofer, a.a.O., Art. 6 N. 20e), wobei die Produktion von Jungtieren zum Verkauf auch bei Sport- pferden zur Landwirtschaft gehört (Eduard Hofer, a.a.O., Vorbem. zu Art. 6-

E. 9

März 2018 abschliessend und verbindlich entschieden worden.

E. 10

N. 33). Die landwirtschaftliche Pferdezucht beinhaltet die Haltung von Zuchtstuten und gegebenenfalls eines Zuchthengstes (wobei es sich um an- erkannte Zuchttiere handeln muss) sowie die Aufzucht der aus der eigenen Zucht stammenden Fohlen; die Aufzucht fremder Fohlen, welche auf dem Zuchtbetrieb in Pension (Fohlenweide) gegeben werden, wird der Aufzucht der eigenen Jungtiere gleichgestellt. Auf dem Pferdezuchtbetrieb kann zu- dem die reiterliche oder fahrerische Grundausbildung der Jungtiere erfolgen (Jeannette Kehrli, Der Begriff der Landwirtschaft im Raumplanungsrecht des Bundes, 2015 [nachfolgend: Begriff], S. 204; vgl. auch BGer 1A.84/2006 vom 26.1.2007 E. 2.5). Nebst dieser landwirtschaftlichen Pferdezucht zählt gege- benenfalls weiter die Haltung von Pensions-, Therapie- und Sportpferden zur

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 19 Landwirtschaft, sofern die Pferdehaltung auf betriebseigener, d.h. selbst pro- duzierter Futterbasis beruht (VGE 2017/81 vom 25.6.2018 E. 7.3; BGer 2C_636/2019 vom 22.1.2020 E. 5.2.2, 2C_855/2008 vom 11.12.2009 E. 2.1; Eduard Hofer, a.a.O., Vorbem. zu Art. 6-10 N. 33 sowie Art. 6 N. 17c, 20 und 20e; weiterführend Jeannette Kehrli, Begriff, S. 24 ff., 29 [Zusammenfas- sung]). Bei einer derartigen Pferdehaltung, die nicht der Produktion verwert- barer Erzeugnisse dient, gehören allerdings nur die Bauten und Anlagen für die Haltung, d.h. für Unterbringung, Fütterung und Auslauf, zur Landwirt- schaft (vgl. dazu hiervor E. 5.2). Bei der Pferdehaltung zur Produktion ver- wertbarer Erzeugnisse sind darüber hinaus auch die dafür geeigneten Ge- bäude und Anlagen als landwirtschaftlich zu erachten. Wenn und soweit ein solcher Pferdezuchtbetrieb vorliegt,

gehören dazu u.a. Ausbildungsplätze und Führanlagen für die Ausbildung der Jungpferde sowie Sattel- und Geschirrkammern (vgl. Eduard Hofer, a.a.O., Art. 6 N. 20e; weiterführend Karine Markstein Schmidiger, Pferd und Raumplanung, in BIAR 3/2020 S. 179 ff., 186; vgl. auch Wegleitung Pferd S. 8 f. betreffend Art. 34b Abs. 3 Bst. a der Raumplanungsverordnung vom 28. Juni 2000 [RPV; SR 700.1]).

5.4 In sachverhaltlicher Hinsicht ist nicht genügend geklärt, welchem Zweck die Pferdehaltung der Beschwerdeführenden 2018 diene. Die StRK ist im angefochtenen Entscheid davon ausgegangen, dass (wohl) ausschliesslich Pensionspferde gehalten wurden (vgl. E. 7). Die Beschwerdeführenden bringen in ihrer Beschwerde indes vor, sie hätten – nebst einem «Pferde-Pensionsbetrieb» – einen «Pferdezucht- und Ausbildungsbetrieb, mit bis zu vier Zuchtstuten und einer entsprechenden Anzahl Füllen» geführt, wobei die «jungen Pferde [...] von den Beschwerdeführenden aufgezogen und ausgebildet und dann verkauft» und die entsprechenden Einnahmen als Einkommen versteuert worden seien (vgl. Beschwerden Rz. 6, 33). Diese Angaben sind weder belegt noch stehen sie durchwegs in Einklang mit den diesbezüglichen Ausführungen in den vorinstanzlichen Verfahren (vgl. etwa Rekurs bzw. Beschwerde vom 31.7.2020, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 10, wo von Pferdehaltung die Rede ist, «die nicht der Produktion verwertbarer Erzeugnisse dient»; ferner aber Vernehmlassung der Beschwerdeführenden vom 29.9.2020, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 44, wonach auf den «fraglichen Flächen eine Pferdezucht mit bis zu vier Zuchtstuten und ein[...] Pferde-Pensionsbetrieb» betrieben und «die Einkünfte sowohl aus Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 20 Pferdezucht wie auch als Pferde-Pensionsbetrieb immer als Einkommen deklariert und von der Steuerverwaltung auch als Einkommen besteuert [worden seien]», und pag. 45, wo festgehalten wird, die Fläche sei «rein tatsächlich» bereits geschäftsnotwendig gewesen, «um überhaupt Kunden zu erhalten, welche ihr Pferd [...] in Pension geben wollten», sowie pag. 46 «Pferdezucht- und Pensions-Betrieb»). Soweit sich die Ausführungen in den Beschwerden als zutreffend erweisen bzw. als erstellt zu erachten sein sollte, dass 2018 teils ein Pferdezucht- und teils ein Pensionsbetrieb geführt wurden, so wären grundsätzlich auch die für die Pferdezucht notwendigen Anlagen (vgl. hiervor E. 5.3) als landwirtschaftlich zu qualifizieren, wobei jedoch mit zu prüfen bliebe, ob der Platz für die Nutzung der Pferde zugleich als Allwetterauslauf zu verwenden ist (sog. kombinierte Verwendung; vgl. Jeanette Kehrli, Begriff, S. 274; dieselbe, Agrarrecht, S. 233; Wegleitung Pferd S. 8; vgl. auch BGer 1C_238/2021 vom 27.4.2022 E. 5.4.1). Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, als letzte Instanz erstmals zu klären, ob bzw. in welchem Ausmass die Beschwerdeführenden im hier interessierenden Steuerjahr 2018 nebst der Pferdepension auch einen Pferdezuchtbetrieb führten und welche hierfür nötigen Anlagen die Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ umfasste, ist die Sache zu diesem Zweck an die StRK zurückzuweisen. Unter diesen Umständen kann in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren auf das Durchführen eines Augenscheins und Parteiverhörs verzichtet werden; die entsprechenden Beweisanträge (vgl. Beschwerden Rz. 6) werden abgewiesen.

5.5 Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 erweist sich damit hinsichtlich der Qualifikation des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ als nicht-landwirtschaftlich als teilweise begründet und ist dahin gutzuheissen, dass der angefochtene Entscheid der StRK aufzuheben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der voranstehenden Erwägungen an diese zurückzuweisen ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 21 6. Umstritten (und im Hinblick auf den erneut zu treffenden Entscheid potenziell von Bedeutung) ist schliesslich die von der StRK bestätigte Verkehrswertschätzung des Grundstücks C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____. 6.1 Als Verkehrswert gilt im Allgemeinen der objektive Marktwert, d.h. jener Wert, der für ein Objekt bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also eine unabhängige Drittperson unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (BVR 2012 S. 58 E. 3; Teuscher/Lobsiger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, Art. 14 N. 4; BGE 148 I 210 E. 4.4.3 auch zum Folgenden, 128 I 240 E. 3.1.2). Der Verkehrswert ist regelmässig keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2, 128 I 240 E. 3.2.1; BGer 2C_266/2020 vom 22.3.2022 E. 2.2.2, 2C_68/2021 vom 22.1.2021 E. 3.3.2). Mittels Verkehrswertschätzung wird versucht, die für ein bestimmtes Grundstück in einer definierten Umgebung an einem Stichtag gültigen Verhältnisse auf dem Immobilienmarkt möglichst realitätsnah zu simulieren und so zu einem dem Markt entsprechenden Verkehrswert zu gelangen (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten [Hrsg.], Ausgabe 2019 [nachfolgend: Schätzerhandbuch], S. 20). Nach der Rechtsprechung ist der Verkehrswert unbebauter Grundstücke primär mittels der Vergleichsmethode (statistische Methode) zu ermitteln, welche auf die tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Objekte abstellt (BVR 2013 S. 331 E. 3.3; BGer 2C_68/2021 vom 22.1.2021 E. 3.3.4; VGE 2017/20 vom 20.6.2018 [bestätigt durch BGer 2C_632/2018 vom 29.8.2019] E. 5.2.2; Schätzerhandbuch S. 101 und 282). Diese Präferenz stellt jedoch keine feste Regel dar und setzt voraus, dass genügend Vergleichspreise für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen, wobei an diese Voraussetzungen nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind (BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 2C_321/2019 vom 1.10.2019 E. 3.2.2, 1C_473/2017 vom 3.10.2018 E. 3.4, 2C_790/2008 vom 18.11.2009 E. 4.2; BVR 2013 S. 331 E. 3.3 mit Hinweisen). Ist die Verkehrswertschätzung von Grundstücken streitig, so überprüft das Verwaltungsgericht Methode und Ergebnis der vorinstanzlichen Schätzung praxismässig

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 22 nur hinsichtlich jener Punkte, die konkret beanstandet werden. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrungen voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die vorinstanzliche Beurteilung ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist oder aus der Verletzung von Schätzungsnormen bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen; VGE 2019/350 vom 6.11.2020 E. 2.5). 6.2 Die Steuerverwaltung bestimmte den Verkehrswert der überführten Liegenschaft auf Fr. 250.-- pro m², indem sie anhand ihrer Handänderungsstatistik (HAST) auf der Grundlage tatsächlicher Verkäufe von Grundstücken in C. _____, zu denen auch solche an der Lyssstrasse gehörten, den Mittelwert der Verkaufspreise für Bauland in der Gemeinde im Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2018 ermittelte (vgl. Vernehmlassung StV vom 11.9.2020, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 28 f.). Die StRK erachtete den so von der Steuerverwaltung per Ende 2018 eingesetzten Verkehrswert für die Baulandanteile der Parzelle C. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ auch mit Blick auf Baulandangebote per Ende 2021 und Anfang 2022 für «zurückhaltend

festgelegt». Sie schloss indes angesichts der aufgrund der Handänderungsstatistik erstellten Schätzung der Steuerverwaltung und der gleichlautenden Auskunft der Gemeindeverwaltung C._____, wonach sich die Verkaufspreise für erschlossenes Bauland in C._____ entlang von Quartierstrassen im fraglichen Zeitraum zwischen Fr. 250.-- und Fr. 270.-- pro m² bewegten (E-Mail vom 28.11.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 41), dass der von der Steuerverwaltung der Veranlagung zugrunde gelegte Verkehrswert von Fr. 250.-- pro m² «noch im Ermessensbereich» liege (vgl. angefochtener Entscheid E. 8.3). 6.3 Die Erwägungen der StRK sind nicht zu beanstanden: Nicht gefolgt werden kann den Beschwerdeführenden zunächst, soweit sie hinsichtlich der interessierenden Parzelle geltend machen, es habe unerschlossenes Bauerwartungsland vorgelegen. Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass das Grundstück C._____ Gbbl. Nr. 1_____ in einer ZPP und damit in der Bauzone lag, wobei unerheblich ist, dass die Vorschriften für diese ZPP im

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 23 Jahr 2018 noch nicht vorlagen (so aber Beschwerde Rz. 36; vgl. zu sog. Bauerwartungsland, wie es hier aber nicht vorliegt, etwa BGE 122 II 287 E. 3d sowie VGE 18391 vom 26.3.1992 E. 3 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführenden einwenden, dass ihr Grundstück nicht an einer Quartier-, sondern an der Kantonsstrasse liege und entsprechenden Lärmimmissionen ausgesetzt sei und zudem auf die fehlende Erschliessung hinweisen (wobei sie nicht bestreiten, dass eine gemeindeseitige Grunderschliessung, d.h. ein Anschluss an das öffentliche Strassennetz, an Wasser, Energie und Abwasser, vorlag), handelt es sich dabei zwar um im Grundsatz an sich bewertungsrelevante Faktoren (vgl. Schätzerhandbuch S. 45 ff.). Derartige Unterschiede gleichen sich bei einer statistisch hinreichenden Zahl geeigneter Vergleichspreise aber aus. Zudem ist den Anforderungen an die ähnliche Beschaffenheit (vorne E. 6.1) bei einem kleinräumigen, eher homogenen Siedlungsgebiet wie C._____ genüge getan, wenn auf die Verkaufspreise von Bauland innerhalb des Gemeindegebiets abgestellt wird, zumal die hier interessierende Parzelle keine besonderen wertbeeinflussenden Merkmale aufweist. Nichts für sich ableiten können die Beschwerdeführenden schliesslich aus der von ihnen bei der Gemeinde eingeholten Auskunft zu Baulandpreisen, welche den Verkehrswert für «erschlossenes Bauland [...] entlang von Quartierstrassen» auf Fr. 250.-- bis Fr. 270.-- pro m² beziffert (vgl. hiervor E. 6.2), ist doch in Anbetracht des berücksichtigten Zeitraums («letzte fünf Jahre», d.h. 2014-2019) und der seit Jahren steigenden Immobilienpreise (vgl. hierzu etwa die Preisentwicklungen in C._____ auf <www.realadvisor.ch/de/immobilienpreise-pro-m2>) mit der StRK davon auszugehen, dass dieser Wert eher tief angesetzt ist (vgl. angefochtener Entscheid E. 8.3). 6.4 Demnach hält der Rechtskontrollestand, dass die StRK von einem Verkehrswert des überführten Grundstücks C._____ Gbbl. Nr. 1_____ von Fr. 250.-- pro m² ausgegangen ist, zumal sich das Verwaltungsgericht bei der Überprüfung der Verkehrswertschätzung ohnehin Zurückhaltung auferlegt.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 24 7. Zusammenfassend ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 dahin gutzuheissen, dass der Entscheid der StRK vom 22. Juni 2022 aufzuheben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der voranstehenden Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (vgl. vorne E. 5.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.3-1.5). Der StRK ist es

unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2020/43/44 vom 15.8.2022 E. 5.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16). 8.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren dringen die Beschwerdeführenden mit ihren Rechtsbegehren nur teilweise durch. Das Nichteintreten auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ist als Unterliegen zu werten, während die Beschwerdeführenden mit ihrer Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer teilweise obsiegen. Da nicht davon auszugehen ist, dass die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung zu einer vollständigen Gutheissung der Beschwerde führt, sind sie (auch) im Kostenpunkt nicht als vollständig obsiegend zu betrachten, soweit die Sache erneuter Beurteilung bedarf (zur Praxis bei Rückweisungsentscheiden mit offenem Verfahrensausgang vgl. BVR 2016 S. 222 E. 4.1). Mit Blick auf den Umfang ihres teilweisen Durchdringens im Vergleich zum gesamten Streitgegenstand (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 4 mit Hinweisen) ist von einem teilweisen Obsiegen im Umfang von einem Drittel auszugehen (vgl. die Ausführungen in den in E. 5.3 angeführten Belegen, die darauf schliessen lassen dürften, dass bei [hier gegebenenfalls als erstellt zu erachtender teilweiser] landwirtschaftlicher Pferdezucht Plätze für die Nutzung grundsätzlich «nur» bis maximal 800 m² zugelassen werden, wobei aber noch eine allfällige kombinierte Verwendung mit zu prüfen bleibt). Die Beschwerdeführenden haben somit zwei Drittel der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 25 (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). 8.2 Im Umfang ihres Obsiegens haben die Beschwerdeführenden zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihnen davon einen Drittel zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Kostennote des Rechtsvertreters der Beschwerdeführenden vom 27. März 2024 (inkl. detaillierter Aufstellung der Leistungen, die allesamt im Jahr 2022 bzw. 2023 erbracht wurden; 2024 fielen keine verrechenbaren Leistungen an) gibt zu keinen Bemerkungen Anlass. 8.3 Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festzulegen haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7). 9. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 26 Demnach entscheidet der Einzelrichter: 1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 (Sonderveranlagung) wird nicht eingetreten. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 (Sonderveranlagung) wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 22. Juni 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit

darauf eingetreten wird. 3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden im Umfang von zwei Dritteln, ausmachend Fr. 1'000.--, auferlegt; die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben. Die den Beschwerdeführenden auferlegten Verfahrenskosten werden dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'000.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. 4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 7'497.30 (inkl. Auslagen und MWSt), zu einem Drittel, ausmachend Fr. 2'499.10, zu ersetzen. 5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführende - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 08.04.2024, Nrn. 100.2022.221/222U, Seite 27 Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.