



100 24 52

200 24 35

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.12.2024 RNA/PWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. Dezember 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Mauerhofer sowie Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Beschwerdesache

von

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern

gegen

A. _____ **und B.** _____, _____

und

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

betreffend die direkte Bundessteuer 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Beschwerdegegner) und B. _____ (Beschwerdegegnerin, gemeinsam die Beschwerdegegner) haben ab dem Jahr 2005 zusammen mit C. _____ in verschiedenen Etappen in D. _____ einen vielfältigen Betrieb (Berg-Landwirtschaft und Vermietung einer Ferienwohnung und eines Ferienheims) aufgebaut.

B. Mit Kaufvertrag vom 5. April 2005 kauften die Beschwerdegegner zunächst die Liegenschaft "E. _____" (Grundstück D. _____ [_____] Gbbl. Nr. 1. _____, nachfolgend Hof E. _____) zum Preis von CHF 370'000.-- (vgl. den Kaufvertrag im Aktenordner z.Hd. der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV], nachfolgend "Akten ESTV", im Reg. 10). Die Liegenschaft diente vor dem Kauf während rund 30 Jahren als Ferienhaus für Schulklassen. Die Beschwerdegegner nahmen nach dem Kauf persönlich Wohnsitz auf dem Hof E. _____. Am 20. Mai 2005 erwarben die Beschwerdegegner zusätzlich vom _____ das in unmittelbarer Nähe gelegene Grundstück D. _____ (_____) Gbbl. Nr. 2. _____ (nachfolgend Ferienhaus) zum Preis von CHF 180'000.--, welches bisher als Klub- und Ferienhaus diente (Akten ESTV, Reg. 19). Diese beiden Grundstücke bildeten die Grundlage für eine selbstständige Erwerbstätigkeit der Beschwerdegegner ab der Steuerperiode 2005 (Vermietung des Ferienheims und einer Ferienwohnung im Hof E. _____, vgl. Akten ESTV, Reg. 1). Mit Kaufvertrag vom 17. August 2009 erwarben die Beschwerdegegner schliesslich die landwirtschaftlichen Grundstücke D. _____ (_____) Gbbl. Nr. 3. _____ zum Preis von CHF 70'671.-- zur Selbstbewirtschaftung (Akten ESTV, Reg. 22). Später kamen mit Kaufvertrag vom 30. April 2010 weitere landwirtschaftliche, zuvor gepachtete Grundstücke (D. _____ [_____] Gbbl. Nr. 4. _____) hinzu.

C. Am 31. Mai 2012 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) für die Steuerperiode 2009 eine Buchprüfung vor. Die Steuerverwaltung hielt im entsprechenden Protokoll folgendes fest: "Die Familie AB. _____ besitzt in D. _____ den Hof E. _____ mit zwei Gebäuden. Im Wohnhaus wird eine Ferienwohnung vermietet. Das zweite Haus wird an Gruppen, Schulklassen etc. vermietet. Zusätzlich bietet die Familie die Verpflegung der Gäste an. Die Produkte werden grösstenteils von der eigenen Bio-Landwirtschaft bezogen. Nebst der Einzelfirma "Hof E. _____" führt die Familie einen Landwirtschaftsbetrieb ebenfalls als Einzelfirma und Frau B. _____ ist Eigentümerin der Tierarztpraxis F. _____ GmbH (bis 1.8.2009 ebenfalls als Einzelfirma geführt)" (Akten ESTV, Reg. 3).

D. Im Jahr 2015 kauften die Beschwerdegegner eine Liegenschaft in G. _____ und verlegten ihren Wohnsitz dorthin. Aus gesundheitlichen Gründen des Beschwerdegegners wurde die Selbstbewirtschaftung des landwirtschaftlichen Gewerbes aufgegeben. Der

Beschwerdegegner nahm eine unselbstständige Erwerbstätigkeit auf und verpachtete das landwirtschaftliche Gewerbe ab dem 1. Mai 2016 (vgl. Pachtzinsgenehmigung, Akten ESTV, Reg 17). Mit Kaufvertrag vom 11. August 2020 verkauften die Beschwerdegegner schliesslich den Hof E._____ und das Ferienhaus für insgesamt CHF 1'600'000.--. Der Hof E._____ und das Ferienhaus wurden danach weiter bzw. werden aktuell weiterhin als Gästehäuser betrieben (<https://www._____.ch>, abgerufen am 14.10.2024). Das landwirtschaftliche Gewerbe haben die Beschwerdegegner letztlich mit Kaufvertrag vom 26. Mai 2021 für CHF 600'000.-- verkauft (Akten ESTV, Reg, 18).

E. Für das Steuerjahr 2020 wurden die Beschwerdegegner mit Verfügungen vom 3. November 2022 auf ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 95'600.-- (kantonale Steuern) bzw. von CHF 989'500.-- (direkte Bundessteuer) veranlagt. Das steuerbare Vermögen (kantonale Steuern) betrug CHF Null (siehe zum Ganzen: Akten der Steuerverwaltung, pag. 103 ff.). Der erhebliche Unterschied bezüglich der Höhe des steuerbaren Einkommens (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) ist darauf zurückzuführen, dass die Wertzuwachsgewinne aus dem Verkauf der Liegenschaften bei den kantonalen Steuern grundsätzlich separat mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wurden. Gegen die Veranlagungsverfügungen haben die Beschwerdegegner am 1. Dezember 2022 Einsprache erhoben. Neben untergeordneten Punkten haben die Beschwerdegegner hauptsächlich geltend gemacht, dass sich die in der Steuerperiode 2020 verkauften Liegenschaften (d.h. der Hof E._____ und das Ferienhaus) in der Landwirtschaftszone befinden würden. In vorliegender Konstellation sei deshalb (mit Blick auf einen erfolgten Erfahrungsaustausch zwischen der Steuerverwaltung und der Vereinigung bernische AGRO-Treuhand zu Spezialfragen vom 14.11.2018) die Ausnahmebestimmung von Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) anzuwenden. Nach Art. 18 Abs. 4 DBG werden Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Dementsprechend stellten sich die Beschwerdegegner insbesondere auf den Standpunkt, dass der steuerbare Ertrag (aus den Liegenschaftsverkäufen unter Berücksichtigung der AHV-Abgrenzung) bei der direkten Bundessteuer 2020 um CHF 823'194.- zu reduzieren sei.

F. Anlässlich einer Besprechung zwischen dem Steuerinspektor Landwirtschaft der ESTV und der Steuerverwaltung erhielt die ESTV Kenntnis von der Einsprache bzw. den Argumenten der Beschwerdegegner. Die ESTV verlangte darauf die Eröffnung des Einspracheentscheids betreffend die direkte Bundessteuer 2020 für den Fall, dass die Steuerverwaltung die Einsprache der Beschwerdegegner bezüglich Art. 18 Abs. 4 DBG bzw. der strittigen Besteuerung der Wertzuwachsgewinne gutheissen werde. Wie von den Beschwerdegegnern beantragt, hat die

Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 29. Dezember 2023 gestützt auf Art. 18 Abs. 4 DBG davon abgesehen, den Wertzuwachsgewinn vollumfänglich zu besteuern. Im Ergebnis veranlagte die Steuerverwaltung die Beschwerdegegner betreffend die direkte Bundessteuer pro 2020 neu auf ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 102'700.--. Der entsprechende Einspracheentscheid wurde (wie verlangt) auch an die ESTV eröffnet. Betreffend die kantonalen Steuern wurden im Rahmen des Einspracheverfahrens ebenfalls Korrekturen vorgenommen. Die Beschwerdegegner wurden (insbesondere infolge der Anpassung der AHV-Abgrenzung) neu auf ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 135'000.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen (kantonale Steuern) blieb bei CHF Null.

G. Am 1. Februar 2024 hat die ESTV (nachfolgend: Beschwerdeführerin) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid (betreffend die direkte Bundessteuer 2020) erhoben. Sie beantragt, die Wertzuwachsgewinne aus den Verkäufen (Hof E. _____ und Ferienheim) zu besteuern und folglich das steuerbare Einkommen auf CHF 978'086.-- festzusetzen. Die Beschwerdeführerin hält fest, dass alleine aus dem Umstand, wonach der Hof E. _____ und das Ferienheim in der Landwirtschaftszone liegen würden, nicht auf das Vorliegen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken i.S. von Art. 18 Abs. 4 DBG geschlossen werden dürfe. Im vorliegenden Fall sei vielmehr zentral und belegt, dass der Hof E. _____ und das Ferienheim nie dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) unterstellt gewesen seien. Mit Bezug auf den in der Einsprache der Beschwerdegegner erwähnten Erfahrungsaustausch zwischen der Steuerverwaltung und der Vereinigung bernische AGRO-Treuhand zu Spezialfragen vom 14. November 2018 bzw. dessen Protokoll (nachfolgend ERFA-Protokoll) hält die Beschwerdeführerin fest, dass dort die Frage beantwortet werde, ob Liegenschaften nach Art. 18 Abs. 4 DBG privilegiert werden könnten, die früher einmal zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört hätten, aber im Verkaufszeitpunkt nicht mehr. Der typische Anwendungsfall sei ein zu einem Landwirtschaftsbetrieb gehörendes Gebäude ("Stöckli"), welches bei einer Hofübergabe vom Verkäufer zunächst zurückbehalten worden sei. Es sei insofern nicht ersichtlich, weshalb diese Praxis in vorliegender Konstellation überhaupt einschlägig wäre. Schliesslich hätten weder der Hof E. _____ noch das Ferienheim jemals zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdegegners gehört, was auch aus den Akten hervorgehe. Der landwirtschaftliche Betrieb sei dem Gästebetrieb auch stets untergeordnet gewesen.

H. Die Steuerverwaltung hat sich am 14. August 2023 vernehmen lassen. Sie hält weiter an ihrer Beurteilung fest und beantragt damit sinngemäss, dass die Beschwerde abzuweisen sei. Die Steuerverwaltung führt aus, dass die Beschwerdeführerin die Wertzuwachsgewinne

anscheinend neu auch bei allen Grundstücken in der Landwirtschaftszone, welche dem BGGB nicht unterstellt seien, vollständig besteuern wolle. Diese Auslegung widerspreche dem Willen des Gesetzgebers und mithin auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Für die Anwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG sei gerade nicht zwingend, dass die fraglichen Grundstücke dem BGGB unterstellt sein müssten. Die formale Unterstellung unter das BGGB sei kein verselbstständigtes Kriterium, welches losgelöst vom Einzelfall zur Anwendung gebracht werden könne. Entscheidend sei vielmehr, ob ein Grundstück in einer Gesamtbetrachtung der Landwirtschaft diene (BGer 2C_561/2016 vom 24.5.2017, E. 2.5). Mithin genüge deshalb auch im vorliegenden Fall, dass die Grundstücke landwirtschaftlich genutzt würden. Der Gästebetrieb (Ferienheim- und Ferienwohnungsvermietung mit Nebenerwerbsgastronomie) könne hier schliesslich klar als landwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert werden, womit im Ergebnis auch Art. 18 Abs. 4 DBG angewendet werden dürfe. Es lasse sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung jedenfalls keine Schlussfolgerung ableiten, dass ein Grundstück mehrheitlich (im Sinn einer "Präponderanzmethode") landwirtschaftlich genutzt sein müsste, um von der Besteuerung der Wertzuwachsgewinne abzusehen.

I. Mit Schreiben vom 6. Mai 2024 hat die Beschwerdeführerin Stellung zu den Vorbringen der Steuerverwaltung genommen. Die Beschwerdeführerin hält fest, ihre Argumentation sei nicht "neu", sondern entspringe gerade der seitens der Steuerverwaltung zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts. Das Bundesgericht habe klargestellt, dass Grundstücke, die sich in der Landwirtschaftszone befinden und dem BGGB nicht unterliegen, für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sein müssen, um als land- und forstwirtschaftlich im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG zu qualifizieren. Dazu müssten die Grundstücke den Zielen des Landwirtschaftsrechts dienen und von der gemeinsamen Zwecksetzung des BGGB, des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz, RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LwG; SR 910.1) entsprechen erfasst sein, d.h. dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor (BGer 2C_561/2016 vom 24.5.2017, E. 2.6). Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall offensichtlich nicht erfüllt. Dementsprechend hält die ESTV an ihrem Rechtsbegehren fest.

J. Am 30. Mai 2024 haben die Beschwerdegegner zu den Eingaben der ESTV und der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie beantragen, die Beschwerde der ESTV abzuweisen und schliessen sich in materieller Hinsicht den Ausführungen der Steuerverwaltung an. Im Übrigen legen sie u.a. dar, dass der Betrieb in seiner Gesamtheit ab 2004 konzipiert worden sei. Der Beschwerdegegner (als _____ in D. _____ bzw. als _____), die Beschwerdegegnerin (als _____) und C. _____ (als _____) hätten dabei zusammengewirkt. Die

Vision sei ein vielfältiger und zukunftsfähiger Berg-Landwirtschaftsbetrieb gewesen. Da die verschiedenen Gebäude des Betriebs räumlich eng beieinander waren, habe die Vision auch verwirklicht werden können. Alle landwirtschaftlichen Erzeugnisse seien vom ersten Tag zu hundert Prozent auf dem eigenen Betrieb verarbeitet und vermarktet worden. Pasteurisierte Rohmilch, Joghurt, Quark, Butter, Frisch- und Hartkäse, Fleisch, Räucherwaren aber auch Felle, Hörner und Zuchttiere seien über verschiedene, vom "Hof" entwickelte Absatzwege vermarktet worden. Im Ferienheim seien Unterkunftsmöglichkeiten für 25 bis 30 Personen (für Schulklassen, Vereine, Familien, Tagungsteilnehmer, etc.) vorhanden gewesen. Im Hof E. _____ fand sich ein Seminar- und Tagungsraum, eine "Leiterunterkunft" mit 8 bis 10 Betten, die Milchverarbeitung (Molkerei), eine Tierarztpraxis, die Wohnung der Beschwerdegegner und die Hofgastwirtschaft. Der erworbene Bergbauernhof habe als Grundlage für die biologisch-dynamische Landwirtschaft und für die Aus- und Weiterbildung in der Landwirtschaft bzw. für den Unterricht _____ gedient. Ab 2009 hätten generell verstärkt Schulklassen und Ausbildungsklassen landwirtschaftlicher Schulen das Ferienheim belegt, mit dem Wunsch, die Berglandwirtschaft hautnah zu erleben. Sodann legen die Beschwerdegegner dar, dass die gesundheitlichen Probleme, welche schliesslich zur Aufgabe der Selbstbewirtschaftung geführt hätten (Bst. D), beim Beschwerdegegner ab Herbst 2013 eingetreten seien. Leider habe der Betrieb dann nicht mehr wie geplant als Ganzes (Landwirtschafts- und Gästebetrieb gemeinsam) übergeben werden können, sondern die beiden Betriebsteile hätten mangels geeignetem Käufer separat veräussert werden müssen. Immerhin habe für die beiden "Gästehäuser" (d.h. für den Hof E. _____ und das Ferienheim zusammen) ein Käufer gefunden werden können.

Auf die weiteren detaillierten Äusserungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommensveranlagung der direkten Bundessteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (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 Beschwerdeführerin ist beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 141 Abs. 1 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 Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.1 Die Beschwerdeführerin hat einzig den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer angefochten, zumal sie gestützt auf Art. 141 Abs. 1 DBG ausschliesslich diesbezüglich legitimiert ist (Verfahren Nr. 200 24 35). Das eröffnete Verfahren betreffend die kantonalen Steuern (Verfahren Nr. 100 24 52) ist folglich ohne Kostenfolge als gegenstandslos abzuschreiben (Art. 200 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] i.V.m. Art. 110 VRPG).

1.2 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 Grundstücke D. _____ (_____) Gbbl. Nr. 1. _____ und Gbbl. Nr. 2. _____ als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG qualifizieren.

3. Nach Art. 18 Abs. 4 DBG werden die Gewinne aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

3.1 Für den Fall eines Verkaufs eines landwirtschaftlichen Grundstücks bestimmt Art. 18 Abs. 4 DBG, dass bei der direkten Bundessteuer ausschliesslich die wieder eingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer zu erfassen sind (VGE 100 2022 221/222 vom 8.4.2024, E. 3.2; 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; Reich/Von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 65 zu Art. 18 DBG). Demgegenüber bleibt der Gewinn, soweit er die Anlagekosten übersteigt, wie im Privatvermögen steuerfrei (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. VGE 100 2022 221/222 vom 8.4.2024, E. 3.2; 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; Kreisschreiben ESTV Nr. 38 vom 17.7.2013 über die Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten [nachfolgend Kreisschreiben Nr. 38], Ziff. 3.1.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 194 zu Art. 18 DBG; Reich/Von Ah, a.a.O., N. 66a zu Art. 18 DBG). Die steuerliche Privilegierung gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG setzt mithin einzig eine bis zur Veräusserung bestehende Qualifikation als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück voraus. Unerheblich ist dagegen die spätere Nutzung und Verwendung des Grundstücks (sog. retrospektive Sichtweise; vgl. BGer 2C_247/2020 vom 18.6.2020, E. 3.5.2, BGer 2C_255/2019 vom 9.3.2020, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 24 und StR 75/2020 S. 550 E. 2.2.3).

3.2 Die steuerrechtliche Praxis zur Definition eines landwirtschaftlichen Grundstücks basiert weitgehend auf dem BGG (BGE 138 II 32 E. 2.2.1; BGer 2C_858/2019 vom 20.8.2020, E. 2.2.1; Franz A. Wolf, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum bäuerlichen Boden- und Erbrecht, Ziff. 1.5, N. 29 in: Jusletter 21.6.2021; Martin Würsch in: Agrarsteuerrecht, Handbuch des Agrarrechts, 2017, S. 493 N. 55). Die sog. Unterstellung eines landwirtschaftlichen Grundstücks oder Gewerbes unter das BGG ist im Übrigen in erster Linie relevant im Zusammenhang mit den privatrechtlichen und den öffentlich-rechtlichen Einschränkungen des Verkehrs mit landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken. Das BGG bezweckt, das bäuerliche Grundeigentum und namentlich Familienbetriebe als Grundlage einer leistungsfähigen und nachhaltigen Bodenbewirtschaftung zu erhalten, die Stellung des Selbstbewirtschafters zu stärken und übersetzte Preise für landwirtschaftliche Böden zu bekämpfen (vgl. Art. 1 Abs. 1 BGG). Um diese Ziele zu erreichen, enthält das BGG zahlreiche Einschränkungen (bzw. "Schutzbestimmungen") zum Erwerb und zur Verpfändung von landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken sowie zur Teilung landwirtschaftlicher Gewerbe und zur Zerstückelung landwirtschaftlicher Grundstücke (Art. 1 Abs. 2 BGG). Im Sinn einer öffentlich-rechtlichen Beschränkung dürfen von landwirtschaftlichen Gewerben z.B. keine einzelnen Grundstücke oder Grundstücksteile abgetrennt werden (vgl. Art 58 BGG, Realteilungs- und Zerstückelungsverbot). Privatrechtliche Beschränkungen bestehen beispielsweise im Rahmen der Erbteilung, da für landwirtschaftliche Gewerbe und Grundstücke mitunter spezielle Erbteilungsregeln zu beachten sind (vgl. Art. 11 ff. BGG). Um die bestehenden Einschränkungen nach BGG auch effektiv überwachen zu können, ist der Erwerb von landwirtschaftlichen Gewerben oder Grundstücken bewilligungspflichtig (Art. 61 BGG). Von dieser Bewilligungspflicht bestehen auch Ausnahmen für "Bagatellfälle", d.h. insbesondere für kleine Grundstücke (Schmid-Tschirren/Bandli in: Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht [BGG], 2. Aufl., 2011, N. 29 zu Art. 2 BGG).

3.3 Ein steuerlich privilegiertes Grundstück i.S. von Art. 18 Abs. 4 DBG liegt mithin vor, wenn es sich um ein einzelnes oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörendes Grundstück handelt, das ausserhalb der Bauzone liegt, für welches die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGG, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 194 zu Art. 18 DBG). Darüber hinaus gelten vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG genannte Konstellationen als steuerrechtlich privilegierte Grundstücke (im Einzelnen wenn ein an sich landwirtschaftliches Grundstück teilweise oder dessen "Umschwung" in der Bauzone liegt und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört sowie bei Grundstücken mit gemischten Nutzungen oder Waldgrundstücken, vgl. zum Ganzen Kreisschreiben Nr. 38, Ziff. 2.2).

4. Die verkauften Grundstücke, d.h. der Hof E._____ und das Ferienhaus, liegen unbestrittenermassen in der Landwirtschaftszone und der ausgeübte Gästebetrieb weist einen ge-

wissen Bezug zum ebenfalls von den Beschwerdegegnern geführten Berg-Landwirtschaftsbetrieb auf. Selbstredend ist für diese Grundstücke auch die landwirtschaftliche Nutzung zulässig, zumal sie in der Landwirtschaftszone liegen. Dass die Beschwerdegegner neben dem Berg-Landwirtschaftsbetrieb auch Gäste beherbergten und sich diese Bereiche ergänzten, stellte die Steuerverwaltung bereits betreffend die Steuerperiode 2009 anlässlich einer Buchprüfung ausdrücklich fest (Bst. C). Die Beschwerdegegner führen in diesem Zusammenhang auch aus, dass dieses Zusammenspiel zwischen Berg-Landwirtschaftsbetrieb und Gästebetrieb ihrer ursprünglichen Vision entsprochen habe (Bst. J).

4.1 Die Beschwerdeführerin vertritt trotz dieses Zusammenspiels der zwei Bereiche (Gäste- und Berg-Landwirtschaftsbetrieb) die Auffassung, dass die steuerliche Privilegierung nach Art. 18 Abs. 4 DBG für die fraglichen Grundstücke nicht gewährt werden könne. Schliesslich seien die Grundstücke (Hof E. _____ und Ferienheim) nicht überwiegend landwirtschaftlich genutzt worden und dem BGBB nicht unterstellt gewesen (Bst. G und I). Die Steuerverwaltung (sowie die Beschwerdegegner) vertreten dagegen den Standpunkt, dass die Grundstücke vorliegend effektiv im Rahmen einer landwirtschaftlichen Nebentätigkeit genutzt worden seien und insbesondere wegen ihrer Lage in der Landwirtschaftszone Art. 18 Abs. 4 DBG anzuwenden sei. Es bleibe insofern unerheblich, dass die Grundstücke dem BGBB nicht unterstellt und nicht überwiegend landwirtschaftlich genutzt worden seien (Bst. H und Bst. J). Alle Parteien nehmen dabei für sich in Anspruch, dass die jeweils vertretene Position im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stehe (Bst. H, Bst. I und Bst. J).

4.2 Der Rechtsprechung des Bundesgerichts lässt sich (insbesondere wegen der Bagatellregel für kleine Grundstücke, vgl. E. 3.2) nicht entnehmen, dass die Unterstellung eines Grundstücks unter das BGBB für die Privilegierung nach Art. 18 Abs. 4 DBG zwingend vorausgesetzt wäre. Das Grundstück zum Hof E. _____ mit 1'516 m² (Akten ESTV, Reg. 9) und das Grundstück zum Ferienheim mit 1'129 m² (Akten ESTV, Reg. 11) sind kleiner als 25 Aren (was 2'500 m² entspricht) und damit von der Grösse her dem BGBB nicht unterstellt (Art. 2 Abs. 3 BGBB). Damit Art. 18 Abs. 4 DBG zur Anwendung kommt, müssen die fraglichen Grundstücke nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts insofern den Zielen des Landwirtschaftsrechts insgesamt dienen und damit von der gemeinsamen Zwecksetzung des BGBB, des Raumplanungs- und des Landwirtschaftsgesetzes erfasst sein (d.h. dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor, vgl. BGer 2C_561/2016 vom 24.5.2017, E. 2.6), damit sie als landwirtschaftliche Grundstücke i.S.v. Art. 18 Abs. 4 DBG qualifizieren können.

4.3 In raumplanerischer Hinsicht steht diesbezüglich zunächst fest, dass sich die hier fraglichen Grundstücke wie erwähnt in der Landwirtschaftszone befinden. Entsprechend der in

Art. 16 Abs. 1 RPG festgelegten Zweckbestimmung soll in der Landwirtschaftszone vorab Land liegen, dass sich aufgrund seiner Bodenqualität, der Topografie und des Ausmasses für die rationelle, landwirtschaftliche Bewirtschaftung eignet oder welches im Gesamtinteresse (z.B. zur Erhaltung der Landschaft, des Erholungsraums oder zum ökologischen Ausgleich) landwirtschaftlich genutzt werden soll (Zaugg/Ludwig, Kommentar zum Baugesetz des Kantons Bern [BauG] , Band II, 4. Aufl., 2017, N. 8 zu Art. 80 BauG).

4.3.1 Im vorliegenden Fall handelt es sich um verhältnismässig kleine Grundstücke, welche für die landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung (Produktion) mangels landwirtschaftlicher Nutzflächen kaum eine Rolle spielen (vgl. die Ausführungen der ESTV in der Beschwerde vom 1.2.2024, S. 9 f. sowie die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12.3.2024, S. 3 und Stellungnahme der Beschwerdegegner vom 30.5.2024, S. 9). Sie werfen deshalb keine Einkünfte aus der Bodenbewirtschaftung (Produktion) ab. Einkünfte mit den fraglichen Grundstücken werden vielmehr mit dem Gästebetrieb in den sich darauf befindlichen Gebäuden generiert. Das Bundesrecht bestimmt, was in der Landwirtschaftszone zonenkonform betrieben bzw. was dort zulässigerweise gebaut werden darf (Zaugg/Ludwig, a.a.O., N. 10 zu Art. 80 BauG). In erster Linie sind das Bauten und Anlagen, die der Aufbereitung, der Lagerung oder dem Vertrieb landwirtschaftlicher Produkte dienen sowie Bauten, die den Wohnbedarf der bäuerlichen Bevölkerung decken (Zaugg/Ludwig, a.a.O., N. 14 zu Art. 80 BauG). In bestehenden Bauten und Anlagen eines landwirtschaftlichen Gewerbes können zudem nichtlandwirtschaftliche Nebenbetriebe eingerichtet werden, welche u.a. einen sachlichen Bezug zum landwirtschaftlichen Gewerbe haben und somit mit diesem verbunden sind. Darunter fallen u.a. auch Angebote im Bereich des "Agrotourismus" (Zaugg/Ludwig, a.a.O., N. 29 zu Art. 81 BauG).

4.3.2 Zu den fraglichen Grundstücken bzw. den sich darauf befindlichen Gebäuden kann damit festgestellt werden, dass diese aus Sicht der Raumplanung jedenfalls nicht der eigentlichen landwirtschaftlichen Produktion dienen, aber der Gästebetrieb ("Agrotourismus") als nichtlandwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Rahmen eines landwirtschaftlichen Gewerbes dennoch zonenkonform wäre, wenn dieser mit einem landwirtschaftlichen Gewerbe verbunden ist. Die Gesetzgebung im Bereich der Raumplanung lässt demnach einen Gästebetrieb in der Landwirtschaftszone als mögliche Ergänzung zu einem landwirtschaftlichen "Hauptgewerbe" grundsätzlich zu. Die sich auf den hier fraglichen Grundstücken befindlichen Gebäude wurden jedoch bereits vor dem Inkrafttreten des Raumplanungsgesetzes (per 1.1.1980) errichtet und waren für Gäste stets offen (vgl. Bst. B). Deshalb sind sie nach RPG bzw. dem BauG in ihrem Bestand ohnehin grundsätzlich geschützt ("Besitzstandsgarantie", vgl. Zaugg/Ludwig, a.a.O., N. 18 zu Art. 81 BauG).

4.4 Die Begrifflichkeiten bzw. die Definitionen nach RPG sind derweil nicht deckungsgleich mit denjenigen im BGBB. Nach BGBB müssen nichtlandwirtschaftliche Nebenbetriebe (wie beispielsweise Gästebetriebe bzw. "Agrotourismus") nicht mit dem landwirtschaftlichen Gewerbe verbunden sein, sondern es genügt, wenn diese lediglich "betriebsnah" sind. Im vorliegenden Zusammenhang qualifiziert der Gästebetrieb (und die weiteren Nebenbetriebe, wie die Molkerei, vgl. Bst. J) nach BGBB allerdings nicht "nur" als nichtlandwirtschaftlicher Nebenbetrieb, sondern vielmehr als eigenständiges, nichtlandwirtschaftliches Nebengewerbe im Sinn von Art. 3 Abs. 2 BGBB, was aufzuzeigen bleibt.

4.4.1 Als nichtlandwirtschaftliches Nebengewerbe nach BGBB gilt, was nicht als "nichtlandwirtschaftlicher Nebenbetrieb" im Sinn von Art. 24b Abs. 3 RPG im Grundbuch angemerkt ist und mitunter bereits vor Einführung des Raumplanungsgesetzes existierte (vgl. Eduard Hofer in: Kommentar zum Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht [BGBB], 2. Aufl., 2011, N. 135a zu Art. 7 BGBB). Weil im vorliegenden Fall keine entsprechenden Anmerkungen im Grundbuch vorhanden sind (Akten ESTV, Reg. 9 und Reg. 11) und die fraglichen Gebäude bereits vor Inkrafttreten des RPG gebaut worden sind (E. 4.3.2), qualifizieren die Grundstücke bzw. die in den Gebäuden darauf ausgeübten Betriebe demnach als nichtlandwirtschaftliches Nebengewerbe. Die von den Parteien zuweilen dafür verwendete Terminologie der "landwirtschaftlichen Nebentätigkeit" (vgl. E. 4.1) findet sich weder im BGBB noch in der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über landwirtschaftliche Begriffe und die Anerkennung vom Betriebsformen (Landwirtschaftliche Begriffsverordnung, LBV; SR 910.91).

4.4.2 Nichtlandwirtschaftliche Nebengewerbe sind dem BGBB nicht vollumfänglich unterstellt. Für nichtlandwirtschaftliche Nebengewerbe gelten nur gewisse Einschränkungen bzw. "Schutzbestimmungen" nach BGBB, soweit (wiederum) eine "enge Verbindung" zwischen den nichtlandwirtschaftlichen und dem landwirtschaftlichen Gewerbe besteht (Art. 15 Abs. 2 BGBB [Recht auf Zuweisung durch einen Erben] und 51 Abs. 2 BGBB [Umfang des Vorkaufsrechts], vgl. Eduard Hofer, a.a.O., N. 131 zu Art. 7 BGBB). Prinzipiell liegt eine enge Verbindung vor, wenn eine enge organisatorische Verknüpfung besteht, bspw. wenn dieselben Arbeitskräfte in beiden Gewerben mitarbeiten und bei der Trennung vom nichtlandwirtschaftlichen Nebengewerbe vom landwirtschaftlichen Gewerbe wirtschaftliche Verluste eintreten würden. Mit Blick auf die hier fraglichen Grundstücke ist festzustellen, dass diese getrennt vom Berg-Landwirtschaftsbetrieb verkauft werden konnten. Es wird auch nicht geltend gemacht, dass durch den getrennten Verkauf (von Gäste- und Berg-Landwirtschaftsbetrieb) wirtschaftliche Verluste hingenommen werden mussten. Beim Verkauf der Grundstücke bzw. der Gästebetriebe waren diese mithin nicht vom BGBB berührt (Akten ESTV, Reg. 13). Hätte zwischen dem nichtlandwirtschaftlichen Nebengewerbe und dem landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerde-

gegners dagegen eine enge Verbindung bestanden, wäre das nichtlandwirtschaftliche Nebengewerbe auch dem BGGB unterstanden. Die geringe Grösse der Grundstücke hätte daran nichts geändert (Schmid-Tschirren/Bandli, a.a.O., N. 31 zu Art. 2 BGGB).

4.4.3 Dass im vorliegenden Fall keine Einschränkungen nach BGGB zu beachten waren, kann im Übrigen auch aus dem Zweck des BGGB selbst abgeleitet werden. In erster Linie sollen nichtlandwirtschaftliche Nebengewerbe (oder auch gemischte Gewerbe) im Rechtsverkehr insbesondere dann Einschränkungen bzw. "Schutzbestimmungen" unterliegen, soweit sie für den Fortbestand des landwirtschaftlichen Gewerbes als Ganzes von Bedeutung sind. M.a.W. geht es darum, eine Kombination von verschiedenen Gewerben gesamtheitlich zu erhalten, wenn diese nur als Ganzes von einem Selbstbewirtschafter bzw. einer Familie sinnvoll betrieben werden können (Eduard Hofer, a.a.O., N. 133 zu Art. 7 BGGB, mit Bezug zu einem Betrieb eines Campingplatzes in der Landwirtschaftszone als Beispiel). Das entspricht dem Zweckartikel des BGGB (vgl. E. 3.2 bzw. Art. 1 Abs. 1 Bst. a BGGB), wonach die Stellung des Selbstbewirtschafters gestärkt werden soll. Können dagegen einzelne nichtlandwirtschaftliche Nebengewerbe mehr als nur wirtschaftliche Grundlage eines Familienbetriebs sein, steht einem freien Verkauf im Grundsatz nichts entgegen. Das landwirtschaftliche und das nichtlandwirtschaftliche Gewerbe werden dann bodenrechtlich getrennt behandelt (Eduard Hofer, a.a.O., N. 134 zu Art. 7 BGGB).

4.4.4 Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die fraglichen Grundstücke weder im Zeitpunkt des Kaufs noch im Zeitpunkt des Verkaufs durch die Beschwerdegegner dem BGGB unterstanden. Auch in der Zwischenzeit kam es nicht zu einer formellen Unterstellung, zumal der Gästebetrieb mangels enger Verbindung nicht Teil des landwirtschaftlichen Gewerbes bildete (E. 4.4.2). Der Beschwerdegegner hält in diesem Zusammenhang selbst fest, dass die Unterstellung unter das BGGB während der Dauer der Selbstbewirtschaftung auch aus finanzierungstechnischen Gründen nicht zielführend gewesen wäre, da die Sanierung der Gebäude fremdfinanziert wurde (und eine Unterstellung unter das BGGB insofern die Möglichkeiten zur Fremdfinanzierung eingeschränkt hätte, vgl. Stellungnahme der Beschwerdegegner vom 30.5.2024, S. 9).

4.4.5 Nachdem die fraglichen Grundstücke also nie dem BGGB unterstanden (E. 4.4.4), kann die Praxis der Steuerverwaltung, auf welche sich die Beschwerdegegner im Einspracheverfahren berufen hatten, von vornherein nicht analog angewendet werden (vgl. Bst. B, wonach gemäss ERFA-Protokoll Liegenschaften, wie ein "Stöckli", welche früher dem BGGB unterstanden, aber bei einer Hofübergabe zunächst vom Verkäufer zurückbehalten wurden, dennoch nach Art. 18 Abs. 4 DBG privilegiert besteuert werden können). Im hier zu beurteilenden Sachverhalt sind bzw. waren die fraglichen Grundstücke dem BGGB schliesslich nie unterstellt, wo-

mit gänzlich unterschiedliche Sachverhalte vorliegen. Die erwähnte Praxis der Steuerverwaltung gemäss ERFA-Protokoll ist folglich nicht näher zu beurteilen.

4.5 Zu beurteilen bleibt hingegen, ob dem LwG etwas entnommen werden kann, wonach die hier fraglichen Grundstücke den Zielen des Landwirtschaftsrechts insgesamt bzw. dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor unmittelbar dienen würden (vgl. E. 4.2). Das LwG regelt die Förderung und die Entwicklung der Landwirtschaft in der Schweiz. Es zielt darauf ab, die nachhaltige Produktion von Nahrungsmitteln sicherzustellen, die natürlichen Lebensgrundlagen wie Boden und Wasser zu schützen, die Kulturlandschaft zu pflegen, die dezentrale Besiedelung zu erhalten und das Tierwohl zu gewährleisten (Art. 1 LwG). Es enthält im Wesentlichen Bestimmungen zur finanziellen Unterstützung der Landwirtschaftsbetriebe, zur Preisstützung und zur Förderung von umweltfreundlichen und tiergerechten Produktionsmethoden. Zudem legt das Gesetz die Rahmenbedingungen für die landwirtschaftliche Forschung und Beratung fest. Es ist mithin denkbar, dass touristische Angebote gestützt auf das LwG gefördert werden (Art. 93 LwG), da das Landwirtschaftsgesetz die Diversifizierung der Landwirtschaft mit zum Ziel hat. Die Diversifizierung in sog. "landwirtschaftsnahe Tätigkeiten", d.h. die Ausweitung eines reinen Landwirtschaftsbetriebs zur Erschliessung von zusätzlichen Einkommensquellen (bspw. mit agrotouristischen Angeboten wie "Schlafen im Stroh" oder "Ferien auf dem Bauernhof") kann denn auch mit Investitionskrediten unterstützt werden (vgl. den Hinweis auf der Homepage des Bundesamtes für Landwirtschaft, abrufbar unter: <<https://www.blw.admin.ch>>, Menu "Instrumente > Ländliche Entwicklung und Strukturverbesserung > Hochbau und Betriebsfinanzierung > Diversifizierung" [abgerufen am 25.10.2024]). Insgesamt wird durch das LwG also anerkannt, dass Angebote im Bereich des Agrotourismus einen landwirtschaftlichen Betrieb wirtschaftlich sinnvoll ergänzen bzw. stärken können.

4.6 Die Vision der Beschwerdegegner bzw. das Angebot, interessierten Gästen die Berg-Landwirtschaft näher zu bringen und diese gleichzeitig zu beherbergen, war insofern nach RPG zonenkonform in der Landwirtschaftszone umsetzbar (E. 4.3.2). Das LwG steht ferner einer Diversifizierung von Landwirtschaftsbetrieben bzw. dem Erschliessen von neuen Einkommensquellen grundsätzlich nicht entgegen (E. 4.5). Die Beschwerdegegner und die Steuerverwaltung vertreten nicht zuletzt mit Blick darauf den Standpunkt, dass der Gästebetrieb der Landwirtschaft (während der Dauer der Selbstbewirtschaftung durch den Beschwerdegegner) direkt gedient habe, indem der Gästebetrieb eine weitere Einkommensquelle darstellte (vgl. dazu ausdrücklich die Stellungnahme der Beschwerdegegner vom 30.5.2024, S. 9). Weil die Grundstücke, welche dem Gästebetrieb dienten, zudem in der Landwirtschaftszone liegen und insofern die landwirtschaftliche Nutzung auch zulässig sei, könnten diese nach Auffassung der

Steuerverwaltung und der Beschwerdegegner folglich als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG qualifizieren (E. 4.1).

4.7 Mit Blick auf das RPG, das BGGB und das LwG trifft die Schlussfolgerung der Beschwerdegegner und der Steuerverwaltung (E. 4.6) allerdings nicht zu. Der Gästebetrieb auf den fraglichen Grundstücken ergänzte den Berg-Landwirtschaftsbetrieb sicherlich und ermöglichte den Beschwerdegegnern so, weiteres Einkommen zu erzielen. Aus dieser zulässigen Ergänzung kann jedoch nicht gefolgert werden, dass der Gästebetrieb bzw. die diesem zugrundeliegende Grundstücke den Zielen des Landwirtschaftsrechts im Sinn der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 18 Abs. 4 DBG dienten (E. 4.2). Im Lichte des BGGB stellt der Gästebetrieb schliesslich klar ein eigenständiges, nichtlandwirtschaftliches Nebengewerbe dar (E. 4.4). Aus Sicht des RPG war bzw. ist der Gästebetrieb in der Landwirtschaftszone sodann in erster Linie zulässig, weil die Besitzstandsgarantie dafürspricht (E. 4.3.2), ansonsten der Gästebetrieb einen nichtlandwirtschaftlichen Nebenbetrieb darstellen würde (E. 4.3.1). Soweit der Gästebetrieb nach RPG und BGGB demnach eindeutig als "nichtlandwirtschaftlich" eingestuft werden muss, ist bereits vom Wortlaut her geboten, die fraglichen Grundstücke nicht als landwirtschaftlich im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG zu qualifizieren. Der Gästebetrieb gehörte auch nicht zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdegegners. Das ist im vorliegenden Zusammenhang von zentraler Bedeutung (E. 3.3), da die Grundstücke somit auch nie dem BGGB unterstellt waren. Die Grundstücke wurden von den Beschwerdegegnern als reine Wohn- und Geschäftsliegenschaft bzw. als reine Klub- und Ferienhausliegenschaft übernommen (vgl. explizit die Verfügungen des zuständigen Regierungsstatthalteramts vom 4.1.2007 und vom 23.4.1998, in den Beilagen 8 und 9 der Beschwerde der ESTV vom 1.1.2024) und durften ohne Einschränkungen gemäss BGGB weiterverkauft werden (E. 4.4.2). Die Ursache der Nichtunterstellung unter das BGGB liegt auch nicht primär in der verhältnismässig geringen Grösse der Grundstücke. Entscheidend ist vielmehr, dass aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung des Gästebetriebs keine enge Verbundenheit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe i.S. des BGGB bestanden hat (E. 4.4.2). Selbst der Beschwerdegegner erklärt, dass eine Unterstellung unter das BGGB zwischen dem Kauf und dem Verkauf nie zur Diskussion gestanden sei (E. 4.4.4). M.a.W. konnten die Grundstücke stets ausserhalb von allfälligen Einschränkungen nach BGGB gehandelt und bewirtschaftet werden. Es erscheint damit nur konsequent, wenn die Grundstücke mit dem Gästebetrieb mangels unmittelbarem Bezug zur produktiven Landwirtschaft nicht als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG qualifizieren, sondern gemäss den üblichen Regeln für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke besteuert werden.

4.8 Die Beschwerde ist deshalb gutzuheissen. Die Steuerverwaltung wird entsprechend im Sinn des Rechtsbegehrens der Beschwerdeführerin den fraglichen Wertzuwachsgewinn bei der

direkten Bundessteuer berücksichtigen (vgl. Bst. G) und die Steuerfaktoren dementsprechend neu festlegen. Zu diesem Zweck werden die Akten an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

5. Bei diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Für die Beschwerdeführerin sind keine Parteikosten zu sprechen (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. Die Beschwerde der ESTV betreffend die direkte Bundessteuer pro 2020 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Das Verfahren betreffend die kantonalen Steuern pro 2020 wird als gegenstandslos abgeschlossen.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen diesen Entscheid 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.

6. Zu eröffnen an:

- Eidgenössische Steuerverwaltung
- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Wermuth