

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 5. Dezember 2016**

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Verwaltungsrichter Daum, Häberli und Rolli  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägernstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2011; Besitzesdauerabzug (Entscheid  
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 24. Juni 2014;  
100 12 59)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

B.\_\_\_\_\_, der damalige Ehemann von A.\_\_\_\_\_, liess sich am 4. Juni 1964 gestützt auf einen Kaufvertrag als Alleineigentümer der Liegenschaft C.\_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1\_\_\_ im Grundbuch eintragen. Der Kaufpreis von Fr. 130'000.-- wurde im Umfang von Fr. 97'000.-- mit Mitteln aus Frauengut bezahlt. Mit Abtretungsvertrag vom 12. November 1987 (Grundbucheintrag am 4.1.1988) übertrug B.\_\_\_\_\_ im Rahmen eines Ehetrennungsverfahrens das Eigentum an der Liegenschaft auf seine Ehefrau. Der Abtretungspreis wurde entsprechend dem damaligen amtlichen Wert auf Fr. 132'800.-- festgesetzt. Zur Tilgung des Preises übernahm A.\_\_\_\_\_ die auf dem Grundstück lastende Hypothek von Fr. 60'000.--. Der verbleibende Betrag von Fr. 72'800.-- wurde mit Frauengutsforderungen verrechnet. Mit Kaufvertrag vom 31. Mai 2011 (Grundbucheintrag vom 21.6.2011) veräusserte A.\_\_\_\_\_ die Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 730'000.-- an eine Tochter.

### **B.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Abteilung Grundstückgewinnsteuer, beurteilte die im Jahr 1988 erfolgte Abtretung der Liegenschaft als entgeltliche Veräusserung und veranlagte A.\_\_\_\_\_ am 14. November 2011 – ausgehend von einem Rohgewinn von Fr. 450'755.-- und einer massgebenden Besitzesdauer von 23 Jahren bzw. einem Besitzesdauerabzug von 46 % – auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 243'400.--. In der dagegen erhobenen Einsprache vom 9. Dezember 2011 machte A.\_\_\_\_\_ den maximalen Besitzesdauerabzug von 70 % geltend. Zur Begründung führte sie aus, die Abtretung im Jahr 1988 habe die Besitzesdauer nicht unterbrochen, sondern erfülle als Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht die Voraussetzungen eines Steueraufschubstatbestands. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 12. Januar 2012

ab, weil ein entsprechender Steueraufschubstatbestand erst im Jahr 1991 eingeführt worden sei.

**C.**

Dagegen gelangte A.\_\_\_\_\_ am 10. Februar 2012 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die den Rekurs mit Entscheid vom 24. Juni 2014 abwies.

**D.**

Hiergegen hat A.\_\_\_\_\_ am 20. Juli 2014 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt sinngemäss, der Entscheid der StRK vom 24. Juni 2014 sei aufzuheben und es sei der maximale Besitzesdauerabzug von 70 % zu gewähren.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2014 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 17. September 2014 je die Abweisung der Beschwerde.

Auf Aufforderung hin haben sich A.\_\_\_\_\_ und die Steuerverwaltung mit Eingaben vom 12. Juli und 22. August 2016 bzw. 19. Juli und 29. August 2016 erneut zur Streitsache geäußert.

**Erwägungen:**

**1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde 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]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG). Da die Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung ist, urteilt es in Fünferbesetzung (Art. 56 Abs. 2 Bst. a des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

## **2.**

**2.1** Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. Steuerpflichtig sind namentlich natürliche und juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

**2.2** Die Beschwerdeführerin veräusserte das streitbetreffene Grundstück am 21. Juni 2011 (Grundbucheintrag) zu einem Preis von Fr. 730'000.-- an ihre Tochter. Es ist unbestritten, dass sie für den Gewinn aus diesem Verkauf steuerpflichtig ist. Streitig ist einzig die Höhe des Besitzesdauerabzugs und mithin die geschuldete Grundstückgewinnsteuer. Der hier zu beurteilende Grundstücksgewinn wurde im Jahr 2011 realisiert, weshalb sich die Berechnung der massgebenden Besitzesdauer und ihre Auswirkungen auf die Ermittlung des Grundstückgewinns nach dem gel-

tenden Art. 144 StG richten (vgl. Art. 292 i.V.m. Art. 287 Abs. 1 StG [Umkehrschluss]), wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat (angefochtener Entscheid E. 4.1; vgl. auch VGE 2012/388 vom 23.4.2014, E. 2.2 mit Hinweisen). Diese Bestimmung lautet soweit hier interessierend wie folgt:

<sup>1</sup> Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstücksgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent.

<sup>2</sup> Der Abzug berechnet sich bei Grundstücken, die unter Steueraufschub erworben worden sind, von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an.

<sup>3</sup> [...]

**2.3** Im Verfahren vor der StRK berief sich die Beschwerdeführerin auf das aktuelle (harmonisierte) Steuerrecht, das namentlich bei Eigentumswechseln unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht einen Steueraufschub vorsieht, und stellte sich auf den Standpunkt, dessen Anwendung im vorliegenden Fall stelle keine unzulässige Rückwirkung dar, zumal damit nicht die Steuerpflicht als solche, sondern lediglich der Umfang der Steuerpflicht geregelt werde (vgl. Rekurs vom 10.2.2012; Vorakten StRK pag. 37 ff.). Demgegenüber kam die Vorinstanz in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung zum Schluss, die im Jahr 1988 erfolgte Abtretung der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin habe nach dem massgebenden damals geltenden Recht keinen Steueraufschub bewirkt und sei daher als ein die Besitzesdauer unterbrechendes entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren weist die (nicht mehr vertretene) Beschwerdeführerin darauf hin, dass die Liegenschaft im Jahr 1963 – abgesehen von einer Hypothek – ausschliesslich mit Mitteln aus einer Erbschaft von ihrer Mutter erworben worden sei und damit faktisch ihr gehört habe. Den früheren Gepflogenheiten entsprechend sei jedoch nicht sie, sondern ihr Ehemann als Eigentümer im Grundbuch eingetragen worden. Der Abtretungsvertrag habe lediglich dazu gedient, die rechtliche mit der tatsächlichen Situation in Übereinstimmung zu bringen und sei daher, was die Berechnung des Besitzesdauerabzugs anbelangt, unbeachtlich.

**2.4** Die Rechtslage zur Besteuerung von Liegenschaftsübereignungen von Grundstücken unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht hat sich in den vergangenen Jahren wie folgt entwickelt (vgl. für eine Über-

sicht auch Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier*, Diss. Lausanne 2011, S. 330 ff. N. 385 ff.):

**2.4.1** Bis ins Jahr 1991 sah das Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) keinen Steueraufschub bei Erfüllung güterrechtlicher Forderungen durch Übereignung von Grundstücken an den anderen Ehegatten vor. Die Steuerbehörden behandelten solche Übertragungen als gewöhnliche Veräusserungen und damit als entgeltliche, die Besitzesdauer unterbrechende Rechtsgeschäfte, die einen steuerbaren Grundstücksgewinn auslösten (vgl. Hans Gruber, Handkommentar zum aStG, 5. Aufl. 1987, Art. 81 N. 4 mit Hinweis auf BVR 1978 S. 162 und MBVR 1961 S. 375; VGE vom 5.6.1978, in NStP 1979 S. 176; Praxisfestlegung der Steuerverwaltung betreffend die Erfüllung güterrechtlicher Ansprüche durch Übereignen von Immobilien – Steuerfolgen für den Bereich der Grundstückgewinnsteuer, in NStP 1989 S. 83 ff. [nachfolgend: Praxisfestlegung 1989; vgl. auch Antwort des Regierungsrats zur Motion Suter, in Tagblatt des Grossen Rates 1988, S. 325 f.]). Für die Bestimmung der steuerpflichtigen Person wurde auf die im Grundbuch festgehaltenen Verhältnisse abgestellt (vgl. Praxisfestlegung 1989, S. 84). Hingegen erachtete das Verwaltungsgericht in einem Urteil vom 24. November 1969 die güterrechtliche Handänderung nach dem Tod des einen Ehegatten als unentgeltlich, wenn mit der Hingabe der Liegenschaft die güterrechtliche Forderung getilgt wird (NStP 1970 S. 33). Dieses einzelne gegenläufige Urteil war jedoch nicht praxisbildend (vgl. BVR 1996 S. 157 E. 2c; ferner auch StRK 11.4.1989, in BVR 1989 S. 385).

**2.4.2** Erst im Rahmen der Steuergesetzrevision 1991 fand ein Steueraufschubstatbestand für die Erfüllung güterrechtlicher Forderungen durch Übereignung von Grundstücken an einen Ehepartner Eingang ins Steuergesetz. Der neue Art. 80a Bst. f aStG in seiner Fassung vom 7. Februar 1990 (GS 1990 S. 112 ff., 128 f.) sah dabei vor, dass die Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Erfüllung güterrechtlicher Forderungen durch Übereignung von Grundstücken an einen Ehepartner aufgeschoben wurde. Der Steueraufschubstatbestand erfasste allerdings einzig Handänderungen, bei denen mit der Grundstückübertragung zugleich eine güterrechtliche Forderung erfüllt wurde. Soweit darüber hinaus eine Geldzahlung ge-

leistet wurde, lag in diesem Umfang eine Ausgleichszahlung vor, die einen Steueraufschub ausschloss (vgl. BVR 1998 S. 221 E. 3, 1996 S. 157 E. 2c; VGE 21869 vom 23.8.2004, E. 2.2, 19887 vom 6.5.1997, in BN 1998 S. 228 E. 2a, 19844 vom 13.2.1997, in NStP 1997 S. 57 E. 2a; Praxisfestlegung der Steuerverwaltung betreffend die Erfüllung güterrechtlicher Ansprüche durch Übereignen von Immobilien – bisherige Veranlagungspraxis und neuer Steueraufschub nach Art. 80a Bst. f StG 91, in NStP 1991 S. 11 ff.; vgl. auch Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Einleitung zu Art. 134).

**2.4.3** Bei Erlass des neuen Steuergesetzes im Jahr 2001 wurde Art. 80a Bst. f aStG durch den mit Art. 12 Abs. 3 Bst. b StHG harmonisierten Art. 134 Bst. b StG ersetzt. Letztere Bestimmung lautet wie folgt:

Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB [SR 210]) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten dem Steueraufschub zustimmen.

Nach geltendem Recht wird damit ein Steueraufschub bei Übereignungen von Grundstücken an einen Ehepartner im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung während bestehender Ehe oder im Rahmen einer Scheidung statuiert (güterrechtliche oder scheidungsrechtliche Forderungen; vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 203). Neu werden auch Ausgleichszahlungen vom Aufschubstatbestand erfasst und schliessen einen Steueraufschub nicht aus (Markus Langenegger, a.a.O., Einleitung zu Art. 134, Art. 134 N. 53). Im StG finden sich keine übergangsrechtlichen Bestimmungen betreffend den Steueraufschub bei Eigentumswechsel unter Ehegatten (vgl. Art. 284 StG zum Steueraufschub bei Abtretungen auf Rechnung künftiger Erbschaft; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 6.3).

### 3.

**3.1** Die Beschwerdeführerin wurde gestützt auf den Abtretungsvertrag vom 12. November 1987 per 4. Januar 1988 neu als Eigentümerin der Lie-

genschaft im Grundbuch eingetragen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 11 ff.). Zuvor war (einzig) ihr damaliger Ehemann als Eigentümer aufgeführt. Ob diese Handänderung eine der Grundstückgewinnsteuer unterliegende Veräusserung darstellte, beurteilt sich grundsätzlich nach dem Recht im Zeitpunkt der Verwirklichung des Vorgangs (vgl. BVR 1995 S. 395 E. 2). Ebenso muss die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Liegenschaft im Jahr 1988 unter dem Steueraufschubstatbestand des Eigentumswechsels unter Ehegatten erworben hat (vgl. Art. 144 Abs. 2 StG), auf der Grundlage des damals geltenden Rechts beantwortet werden, d.h. dem aStG in seiner Fassung vom 5. Februar 1986 (GS 1986 S. 71 ff.).

**3.2** Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann haben im Abtretungsvertrag vom 12. November 1987 vereinbart, dass er seiner Ehefrau das hier interessierende Grundstück zu einem dem damaligen amtlichen Wert der Liegenschaft entsprechenden Preis von Fr. 132'800.-- abtritt. «Auf Rechnung des Abtretungspreises» übernimmt die Beschwerdeführerin die auf dem Grundstück lastende Hypothek von Fr. 60'000.--. Zur Tilgung der restlichen Fr. 72'800.-- wird festgehalten: «Anlässlich des Kaufs von C. \_\_\_\_\_ Gbbl. Nr. 1 \_\_\_\_\_ im Jahre 1963 sind zur Zahlung des Kaufpreises Mittel im Umfange von Fr. 97'000.-- aus Frauengut verwendet worden. Die Frauengutsforderung von Fr. 97'000.-- wird im Umfange von Fr. 72'800.-- mit der vorstehenden Abtretungsrestanz verrechnet». Ausserdem behält sich der Abtreter ein unentgeltliches Wohnrecht am Wohnhaus vor und die Übernehmerin räumt ihm und ihren drei Kindern ein Vorkaufsrecht am Grundstück ein (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 11 ff.).

**3.3** Im Jahr 1988 wurden Übereignungen von Liegenschaften an den anderen Ehegatten als gewöhnliche Veräusserungen behandelt und damit als entgeltliche, die Besitzesdauer unterbrechende Rechtsgeschäfte (vorne E. 2.4.1). Allfällige Gewinne daraus unterlagen grundsätzlich der Besteuerung (vgl. Art. 77 Abs. 1 i.V.m. Art. 79 Abs. 1 und 81 aStG [GS 1986 S. 81, 1974 S. 86, 1956 S. 92]). Im Nachgang zur Übertragung der Liegenschaft auf die Beschwerdeführerin wurde gegenüber ihrem Ehemann ein Veranlagungsverfahren eröffnet und der aus der Abtretung resultierende Grundstücksgewinn auf Fr. 0.-- veranlagt. Dabei berücksichtigte die Steuerver-

waltung als Erlös den Abtretungswert von Fr. 132'800.-- zuzüglich den kapitalisierten Wert des Wohnrechts von Fr. 38'550.--, ausmachend Fr. 171'350.--. Dem standen anerkannte Auslagen von Fr. 172'600.-- gegenüber, darunter Investitionen für einen im Jahr 1965 erfolgten Umbau in der Höhe von Fr. 40'000.-- (Verfügung vom 1.4.1992; Vorakten Steuerverwaltung pag. 64 ff., 79 ff.). Die Besteuerung zu Fr. 0.-- ändert nichts an der Qualifikation der Abtretung als entgeltliches Rechtsgeschäft (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 144 N. 4).

**3.4** Die Beschwerdeführerin weist wiederholt darauf hin, dass die Liegenschaft ursprünglich mit ihren Mitteln (aus einer Erbschaft) erworben worden sei und dass bei der Abtretung – anders als bei einem Verkauf – kein Geld «geflossen» sei. Wer den anschliessenden Umbau des Wohnhauses finanziert hat, ist hingegen nicht bekannt (vgl. auch Schreiben ihres Ehemanns vom 15.1.1990 an die Steuerverwaltung; Vorakten Steuerverwaltung pag. 85). Da diese Mittel im Abtretungsvertrag nicht erwähnt werden, ist anzunehmen, dass es sich dabei nicht um Frauengut gehandelt hat. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist aus grundstückgewinnsteuerlicher Optik jedoch nicht von Bedeutung, woher die in die Liegenschaft investierten Mittel stammen. Ob eine Veräusserung vorliegt und wer steuerpflichtig wird, ergibt sich aus den im Grundbuch eingetragenen Eigentumsverhältnissen. Allfällige obligatorische Rechte der erwerbenden gegenüber der veräussernden Person sind in diesem Zusammenhang unbeachtlich, ebenso die Art bzw. Bezeichnung des der Übertragung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts (vgl. für die treuhänderische Eigentümerschaft Hans Gruber, a.a.O., Art. 79 N. 1; vgl. auch Art. 656 f. und Art. 958 Ziff. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 126 N. 1). Die Beschwerdeführerin war im Zeitpunkt der Abtretung im Jahr 1988 am Grundstück nicht dinglich berechtigt. Die Übereignung der Liegenschaft auf sie stellt daher eine die Grundstückgewinnbesteuerung auslösende Veräusserung dar (vgl. vorne E. 2.4.1).

**3.5** Die Beschwerdeführerin macht zwar nicht mehr ausdrücklich geltend, die später eingeführten Steueraufschubstatbestände gemäss Art. 134 Bst. b StG bzw. Art. 80a Bst. f aStG müssten auf das im Jahr 1988 erfolgte

Rechtsgeschäft Anwendung finden (vgl. dazu vorne E. 2.3). Dennoch sieht sie in diesen und in einem anderen Aufschubstatbestand ein Korrektiv zu den nach ihren Worten «archaischen» Gepflogenheiten unter dem alten Ehegüterrecht und ersucht sinngemäss um Beurteilung des Sachverhalts nach Massgabe des neuen Rechts (vgl. insb. Eingabe vom 12.7.2016). Das Verwaltungsgericht hat in einem publizierten Urteil aus dem Jahr 1989 geprüft, ob die Veräusserung eines Grundstücks, die sich vor Einführung eines (anderen) Steueraufschubstatbestands zugetragen hat, die Besitzesdauer unterbrochen hat oder nicht. Die Verkäuferin des Grundstücks, eine Aktiengesellschaft, war im Jahr 1963 durch Umwandlung aus einer Kollektivgesellschaft entstanden und hatte dabei die Immobilie erworben. Entsprechend der Rechtslage im Umwandlungszeitpunkt war kein Steueraufschub gewährt worden. Allerdings hatte zufolge Übertragung zu Buchwerten kein steuerpflichtiger Gewinn resultiert. Das Verwaltungsgericht ist dennoch von einem Steueraufschub ausgegangen und hat zugunsten der Verkäuferin die Besitzesdauer vor der Umwandlung angerechnet (BVR 1990 S. 145). Die Beschwerdeführerin kann aus diesem Urteil jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten: Ausschlaggebend war für das Verwaltungsgericht, dass die Steuerverwaltung in solchen Fällen bereits vor der Einführung des neuen Steueraufschubstatbestands gemäss Art. 80a Bst. c und Art. 27a Bst. a aStG (GS 1980 S. 10 ff.) und damit «contra legem» das Vorliegen eines Steueraufschubs bejaht hatte. Da der Gesetzgeber mit der Einführung des neuen Aufschubstatbestands bei Unternehmensumstrukturierungen eine bestehende Praxis der Steuerverwaltung legalisieren wollte, sah es im Verbund mit weiteren Argumenten genügend Anlass, um bei der Berechnung der Besitzesdauer die Zeit vor der Umwandlung anzurechnen (BVR 1990 S. 145 E. 6). Mit der Einführung von Art. 80a Bst. f aStG im Jahr 1991 wurde demgegenüber keine aussergesetzliche Praxis legalisiert. Der Gesetzgeber wollte mit der Schaffung eines neuen Aufschubstatbestands vielmehr bewusst eine Änderung der Rechtslage herbeiführen. Unter diesen Umständen ist aus dem Verzicht auf den Erlass einer Übergangsnorm, die eine rückwirkende Anwendung des neuen Aufschubstatbestands ermöglicht hätte, auf einen bewussten Entscheid des Gesetzgebers zu schliessen (vgl. Tagblatt des Grossen Rates 1988 S. 325 f. sowie weitere Hinweise in E. 2.4.2; ferner Peter Locher, Wann sind latente Steuern bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung zu berücksichtigen, in

BN 1988 S. 189 ff., 190). Eine rückwirkende Anwendung von Art. 80a Bst. f aStG bzw. Art. 134 Bst. b StG (vgl. auch Art. 12 Abs. 3 Bst. b StHG) wäre aber auch insofern problematisch, als der das Grundstück übernehmende Ehegatte wegen des Steueraufschubs mit latenten Steuern in beträchtlicher Höhe belastet werden kann, weshalb das geltende Recht die Zustimmung beider Ehegatten voraussetzt (vgl. hierzu etwa Peter Locher, Grundstücksgewinnsteueraufschub beim Handwechsel von Grundstücken unter Ehegatten, *Privatrecht im Spannungsfeld zwischen gesellschaftlichem Wandel und ethischer Verantwortung*, in *Festschrift für Heinz Hausheer*, 2002, S. 377 ff., 382 f.; *Erläuterungen zum Steuergesetz 2001*, S. 203). Zwar erweist sich die Annahme eines Steueraufschubs für die Beschwerdeführerin vorliegend insgesamt wohl als deutlich vorteilhafter als die Entbindung von latenten Steuerschulden im Zeitpunkt der Übernahme. Für die Frage nach einer allfälligen rückwirkenden Anwendung eines Aufschubstatbestands kann dies jedoch nicht entscheidend sein. Es wäre der Rechtssicherheit abträglich, wenn die (nachträgliche) steuerrechtliche Qualifikation eines Rechtsgeschäfts von den jeweiligen Steuerfolgen abhängig gemacht werden könnte. Obwohl dies im Ergebnis für die Beschwerdeführerin unbefriedigend sein mag, kann weder ihr noch anderen Steuerpflichtigen in vergleichbarer Situation in dieser Hinsicht ein Wahlrecht zugestanden werden. Die Erkenntnisse aus dem in BVR 1990 S. 145 publizierten Urteil lassen sich demnach nicht auf den Aufschubstatbestand des Eigentumswechsels unter Ehegatten übertragen. Damit kann offenbleiben, ob die Eigentumsübertragung im Jahr 1988 die Voraussetzungen von Art. 80a Bst. f aStG bzw. Art. 134 Bst. b StG erfüllen würde (vgl. Eingaben der Steuerverwaltung vom 19.7.2016 und 29.8.2016; Eingaben der Beschwerdeführerin vom 12.7.2016 und 22.8.2016).

**3.6** Als Ergebnis steht somit fest, dass die Beschwerdeführerin das Grundstück im Jahr 1988 nicht unter Steueraufschub erworben hat. Die Vorinstanz hat daher im Rahmen der Anwendung von Art. 144 StG die Besitzesdauer vor dem Erwerb zu Recht unberücksichtigt gelassen und den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung bestätigt. Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

**4.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
  - der Beschwerdeführerin
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

**Rechtsmittelbelehrung**

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