

100.2015.226U
ARB/ROC/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 17. November 2017

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

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

gegen

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2011; Besitzesdauerabzug (Entscheid
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2015;
100 13 216)



Sachverhalt:

A.

Mit Schenkungsvertrag vom 27. Mai 2004 (und Nachtrag vom 22.6.2004 sowie Grundbucheintrag vom 3.6.2004) erwarb A._____ von ihrem damaligen Ehemann, B._____, die Liegenschaft ... Gbbl. Nr. 1___ zu Alleineigentum. Dieser hatte das mit einem Mehrfamilienhaus überbaute Grundstück am 19. Dezember 2003 (Grundbucheintrag vom 8.1.2004) von seiner inzwischen verstorbenen Mutter, C._____, geschenkt erhalten, der die Liegenschaft im Jahr 1984 durch Erbgang zugekommen war. Mit Kaufvertrag vom 24. Februar 2011 (Grundbucheintrag vom 14.4.2011) veräusserte die mittlerweile von ihrem Ehemann geschiedene A._____ das Grundstück zum Preis von Fr. 3'180'000.--.

Letztmals mit Einspracheentscheid vom 20. März 2013 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, A._____ abweichend von ihrer Selbstdeklaration auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn 2011 von (gerundet) Fr. 951'400.--. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung nicht von einer ununterbrochenen Kette von unentgeltlichen Handänderungen ausging, sondern den Erwerb des Grundstücks durch A._____ am 27. Mai 2004 als entgeltlich beurteilte und die Besitzesdauer auf sechs Jahre festlegte. Ausgehend von einem Rohgewinn von Fr. 1'081'229.-- und einem Besitzesdauerabzug von 12 % (Fr. 129'747.--) berechnete sie die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 361'269.05.

B.

Am 16. April 2013 gelangte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die den Besitzesdauerabzug in Gutheissung des Rekurses auf das Maximum von 70 % festsetzte und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückwies (Entscheid vom 16.6.2015).

C.

Dagegen hat die Steuerverwaltung am 20. Juli 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und beantragt, der Entscheid der StRK sei aufzuheben und der Besitzesdauerabzug sei neu auf 14 % festzusetzen, da jedenfalls die Übertragung des Eigentums am Grundstück von C. _____ auf ihren Sohn, B. _____, vom 19. Dezember 2003 als entgeltliches Rechtsgeschäft zu betrachten sei, womit die Besitzesdauer (höchstens) sieben Jahre betrage.

Die StRK und A. _____ schliessen mit Vernehmlassung vom 7. August 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 11. September 2015 je auf Abweisung der Beschwerde.

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 Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG). Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung zur Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer der Beschwerdegegnerin dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des von der StRK Angeordneten (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.4; BGE 142 II 20 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3). 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. Indes wäre die Steuerverwaltung hier so oder anders zur Erhebung der Beschwerde befugt, da ihr ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht, indem sie

durch den angefochtenen Entscheid verpflichtet wird, einen ihrer Auffassung widersprechenden neuen Entscheid zu treffen, den sie in der Folge nicht anfechten könnte (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3, 133 II 409 E. 1.2; VGE 2016/316/317 vom 23.3.2017 E. 1.1, 2014/119/120 vom 30.10.2014 E. 1.1). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen die Beurteilung der Streitigkeit 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). Als steuerpflichtige Veräusserung gilt das Ausscheiden eines Vermögensgegenstands gegen Entgelt (vgl. Art. 130 StG; vgl. zum alten Recht BVR 2001 S. 446 E. 2a). Im Unterschied dazu kann für unentgeltliche Handänderungen ein Steueraufschub beansprucht werden (vgl. Art. 131 StG; hinten E. 2.3). Hierzu ist grundsätzlich erforderlich, dass keine vermögenswerte Leistung vereinbart worden ist. Die sog. gemischten Geschäfte, bei denen zwar eine Gegenleistung vereinbart ist, die jedoch objektiv nicht dem Wert der Leistung entspricht, werden im Grundstückgewinnsteuerrecht – und damit auch beim Besitzesdauerabzug – in konstanter Praxis als entgeltlich behandelt, selbst wenn mangels Gewinn keine Grundstückgewinnsteuer anfällt (vgl. Art. 131 Abs. 4 und Art. 139 Abs. 2 StG; VGE 2012/226 vom 5.3.2014 E. 4.1; Markus Langenegger, in Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 130 N. 3, Art. 131 N. 5 und 30, Art. 139 N. 5; zum alten Recht BVR 1999 S. 293 E. 4d/cc, 1994 S. 503 E. 2b, 1988 S. 344 E. 4; VGE 20248 vom 7.4.1998, in NStP 2000 S. 1 E. 4a). Entgelt sind alle Leistungen der erwerbenden

zugunsten der veräussernden Person, die in kausalem Zusammenhang mit der Grundstückveräusserung stehen (vgl. Art. 138 Abs. 1 StG; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 61 f.; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 1). Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob bzw. wie die veräussernde Person den Kaufpreis vereinnahmt (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 2, ferner Art. 139 N. 3 und Art. 178 N. 14 zu sog. Inkassoverlusten; zum alten Recht BVR 2001 S. 446 E. 2a; VGE 19483 vom 5.9.1995 E. 2). Entgeltlichkeit wurde etwa angenommen beim Stehenlassen einer Kaufpreisrestanz in Form eines Darlehens (mit oder ohne Verzinsung) oder beim Verzicht der erwerbenden Person auf eine Forderung gegenüber der abtretenden Person (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 19; zum alten Recht BVR 1999 S. 293 E. 4d/aa, 1994 S. 503 E. 2b; VGE 19891 vom 16.1.1997 E. 4b und 4c, E. 7a).

2.2 Der steuerbare Grundstückgewinn bemisst sich 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]). Die Berechnung der massgebenden Besitzesdauer und ihre Auswirkungen auf die Ermittlung des Grundstückgewinns sind in Art. 144 StG soweit hier interessierend wie folgt geregelt:

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

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

³ [...]

2.3 Keine «besteuerter Veräusserung» oder «entgeltliche Handänderung ohne Gewinn» im Sinn von Art. 144 Abs. 2 StG liegt dann vor, wenn die Handänderung die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss Art. 131 StG erfüllt (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 31, Art. 144 N. 3; VGE 2010/285 vom 23.6.2011 E. 2.3, 23007 vom 26.5.2008,

in NStP 2008 S. 120 E. 3.3; vgl. zum alten Recht BVR 1999 S. 293 E. 3b, 1994 S. 503 E. 2a). Art. 131 StG trägt den Randtitel «Unentgeltliche Handänderungen» und lautet wie folgt:

¹ Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird bei Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Erbvorbezug aufgeschoben.

² [...]

³ Ein Erbvorbezug gilt noch als unentgeltlich, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich besteht

- a in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zu Gunsten Dritter,
- b in der Vereinbarung einer Verpfändung zu Gunsten der abtretenden Person,
- c in der Verpflichtung zu Ausgleichsleistungen an Miterbinnen und Miterben.

⁴ Leistungen, welche über die in Absatz 3 genannten Ausnahmen hinausgehen, führen zur Entgeltlichkeit des ganzen Rechtsgeschäfts.

Die in Art. 131 Abs. 3 StG genannten Voraussetzungen, unter denen ein Erbvorbezug noch als unentgeltlich gilt, finden nach konstanter Praxis auch auf Schenkungen an gesetzliche oder eingesetzte Erbinnen und Erben Anwendung. Dies wird in der Rechtsprechung damit begründet, dass sich Schenkungen zugunsten von Erbinnen und Erben kaum von Erbvorbezügen unterscheiden lassen. Ausserdem werden Verträge oft falsch bezeichnet und es besteht auch für Schenkungen eine grundsätzliche Ausgleichungspflicht (vgl. VGE 2012/388 vom 23.4.2014, 2012/226 vom 5.3.2014, 2010/285 vom 23.6.2011, je E. 2.3; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 11; vgl. zum alten Recht BVR 1999 S. 293 E. 4c mit Hinweisen). Die Einräumung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts zugunsten der abtretenden Person führt ebenfalls nicht zur Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts, obwohl es sich dabei um vermögenswerte Leistungen der erwerbenden Person handelt (vgl. VGE 2012/388 vom 23.4.2014 E. 2.4; Markus Langenegger; a.a.O., Art. 131 N. 15; zum alten Recht VGE 21448 vom 3.9.2002, in NStP 2002 S. 101 E. 3a/aa; vgl. auch Art. 137 Abs. 3 StG).

3.

Die Beschwerdegegnerin veräusserte das Grundstück Nr. 1___ am 14. April 2011 (Grundbucheintrag) zu einem Preis von Fr. 3'180'000.--. Es ist unbestritten, dass sie für den Gewinn aus diesem Verkauf steuerpflichtig ist. Streitig ist einzig die Höhe des Besitzesdauerabzugs. Zu beurteilen ist dabei, ob das Grundstück, welches die damalige Schwiegermutter der Beschwerdegegnerin 1984 durch Erbgang erworben hatte, auch bei den nachfolgenden Übertragungen unentgeltlich erworben worden ist bzw. ob diese Übertragungen die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllen, womit die Beschwerdegegnerin Anspruch auf den maximalen Besitzesdauerabzug von 70 % hätte.

3.1 Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 19. Dezember 2003 übertrug die damalige Schwiegermutter der Beschwerdegegnerin die Liegenschaft zusammen mit fünf weiteren Grundstücken als Schenkung auf ihren Sohn bzw. den damaligen Ehemann der Beschwerdegegnerin (nachfolgend: erste Übertragung). Die Schenkerin behielt sich ein unentgeltliches und lebenslängliches Nutzniessungsrecht an der Liegenschaft vor und blieb Schuldnerin der aufhaftenden Grundpfandschulden (zugunsten Dritter) von dazumal insgesamt Fr. 1'000'000.--. Eine Übernahme der Hypothek durch ihren Sohn war erst beim Wegfall der Nutzniessung vorgesehen (vgl. zum Ganzen «Contrat de donation» vom 19.12.2003, Beschwerdeantwortbeilage [BAB] 1). Mit Grundpfandvertrag vom 16. Januar 2004 vereinbarten die Schenkerin (als Schuldnerin) und der Sohn (als neuer Eigentümer) eine Erhöhung der auf dem Grundstück lastenden Grundpfandschuld um Fr. 500'000.-- durch Errichtung eines Schuldbriefs zugunsten der Hypothekarbank (vgl. BAB 2; vgl. auch Hypothekarvertrag vom 9./17.2.2004, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 69). Am 27. Mai 2004 gab der Sohn das Grundstück mit einer als Schenkungsvertrag bezeichneten öffentlichen Urkunde an die Beschwerdegegnerin weiter (nachfolgend: zweite Übertragung). Dabei verzichtete die mitunterzeichnete Mutter auf ihr Nutzniessungsrecht. Im Gegenzug übernahm die Beschwerdegegnerin die auf dem Grundstück lastenden Hypotheken von nunmehr insgesamt Fr. 1'500'000.--. Unter dem Titel Rückkaufsrecht verpflichtete sich die Beschenkte zudem zur Rückübertragung des Grundstücks im Scheidungs-

fall, insbesondere wenn keine rechtskräftige Vereinbarung unter den Eheleuten zustande kommen sollte, wonach die Ehefrau auf allfällige Unterhaltszahlungen zu ihren Gunsten verzichte (vgl. zum Ganzen Schenkungsvertrag vom 27.5.2004, BAB 4).

3.2 Vor der Vorinstanz war strittig, ob wegen der am 16. Januar 2004 und damit kurz vor der zweiten Übertragung erfolgten Erhöhung der Hypothekarschuld von einer Steuerumgehung auszugehen sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 13). Die Steuerverwaltung sah in der Hypothekarschulderhöhung ein Entgelt der Beschwerdegegnerin an ihren damaligen Ehemann, zumal der beurkundende Notar auf Anfrage angegeben hatte, mit den dadurch erhältlich gemachten Mitteln von Fr. 500'000.-- seien auch Verbindlichkeiten des Ehemanns getilgt worden (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 4C] pag. 74). In Würdigung dieser Umstände und gestützt auf die ständige Rechtsprechung zu Art. 131 StG, wonach insbesondere dann eine Steuerumgehung vorliege, wenn kurz vor einer (grundsätzlich unentgeltlichen) Handänderung die Grundpfandschulden erhöht und die dadurch erhältlich gemachten Mittel nicht in die Liegenschaft investiert, sondern der abtretenden Person zufließen würden, hatte die Steuerverwaltung eine Steuerumgehung bejaht (vgl. zum Ganzen Veranlagungsverfügung S. 5; Einspracheentscheid S. 6; Rekursvernehmlassung S. 3). Die StRK erachtete hingegen gestützt auf die im Rekursverfahren eingereichten Beweismittel als erwiesen, dass die besagten Mittel ausschliesslich der damaligen Schwiegermutter zugekommen seien, die damit eine auf sie lautende Rechnung von Fr. 443'559.50.-- beglichen habe (angefochtener Entscheid E. 9 f.). Da die Hypothekarschulderhöhung zudem in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der zweiten Übertragung stehe, womit es auch am gemäss verwaltungsgerichtlicher Praxis erforderlichen einheitlichen Willensentschluss fehle, liege keine Steuerumgehung vor (angefochtener Entscheid E. 12). Mithin erfüllten beide Grundstückübertragungen die Voraussetzungen von Art. 131 StG, weshalb die Besitzesdauer nicht unterbrochen worden sei (angefochtener Entscheid E. 13). – Nach Auffassung der beschwerdeführenden Steuerverwaltung greift diese Betrachtung jedoch zu kurz: Auch wenn die Mittel (vollständig) an die damalige Schwiegermutter geflossen seien, habe im Ergebnis eine entgeltliche Übertragung der Liegenschaft von der Schwiegermutter auf die Beschwerdegegnerin stattge-

funden, weshalb bei einer Gesamtbetrachtung beider Grundstückübertragungen dennoch auf eine Steuerumgehung zu schliessen sei. Unter (Mit-)Berücksichtigung der ersten Übertragung im Jahr 2003 ergebe sich bis zum Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2011 eine Besitzesdauer von 7 Jahren bzw. ein Abzug von 14 %. Die Beschwerdegegnerin hält dem entgegen, der hier interessierende Sachverhalt erfülle die Voraussetzungen einer Steuerumgehung in mehrfacher Hinsicht nicht.

4.

Es ist unbestritten, dass die beiden Übertragungen je für sich betrachtet die Voraussetzungen der Unentgeltlichkeit nach Art. 131 StG erfüllen. Die auf dem Grundstück lastende Hypothek ist jedoch kurz nach der ersten und wenige Wochen vor der zweiten Übertragung um Fr. 500'000.-- erhöht worden (vorne E. 3.1), weshalb die Steuerverwaltung auf eine Steuerumgehung geschlossen hat. Die Erhöhung der Grundpfandschulden in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer nach Art. 131 Abs. 3 Bst. a StG (grundsätzlich) unentgeltlichen Grundstückübertragung kann die Annahme einer Steuerumgehung begründen. Zu beachten sind aber stets die allgemeinen Grundsätze, die die Rechtsprechung hierfür aufgestellt hat (vgl. BVR 1982 S. 9 E. 6).

4.1 Eine Steuerumgehung wird angenommen, wenn eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element; BGE 142 II 399 E. 4.2, 138 II 239 E. 4.1). Die Annahme einer Steuerumgehung – zur Verhinderung einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes einer Norm – kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, d.h. wenn trotz Heran-

ziehens des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Masse als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2, 138 II 239 E. 4.1 S. 244; Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in ASA 75 S. 675 ff., 686 ff., insb. 694).

4.2 Die Steuerverwaltung begründet ihre Auffassung, dass jedenfalls bei einer Gesamtbetrachtung der beiden Grundstückübertragungen eine Steuerumgehung vorliege, im Wesentlichen wie folgt: Mit Blick auf die kurzen zeitlichen Abstände zwischen den massgebenden Vorgängen und die engen Verwandtschaftsverhältnisse müsse geschlossen werden, dass von Beginn an eine Übertragung des Grundstücks an die Beschwerdegegnerin gegen einen Nettoerlös zugunsten der damaligen Schwiegermutter von Fr. 500'000.-- beabsichtigt gewesen sei. Darauf deuteten die kurz nacheinander erfolgte Erhöhung der Hypothekarschuld mit der Schwiegermutter als Kreditnehmerin und die Übertragung auf die Beschwerdegegnerin hin. Zudem seien für die Errichtung der Nutzniessung keine anderen Gründe ersichtlich als die Möglichkeit einer entgeltlichen Ablösung durch die Beschwerdegegnerin. Normalerweise würde die Nutzniessung durch die aus der Grundstückübertragung begünstigten Nachkommen abgelöst. Hier seien indes drei Personen beteiligt, wobei der damalige Ehemann in diesem Dreiecksverhältnis lediglich als «dazwischengeschalteter nackter Eigentümer» erscheine. Werde er ausgeklammert, läge ein entgeltliches Rechtsgeschäft zwischen seiner Mutter und der Beschwerdegegnerin vor. Das gewählte Vorgehen müsse mithin als absonderlich beurteilt werden, wofür keine anderen Gründe ersichtlich seien als eine Steuerersparnis. Im Übrigen liege praxisgemäss auch dann eine Steuerumgehung (mit Annahme einer besitzesdauerunterbrechenden Entgeltlichkeit) vor, wenn innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach einer (an sich) unentgeltlichen Abtretung unter Nutzniessungsvorbehalt eine entgeltliche Ablösung der Nutzniessung stattfinde und das gesamte Entgelt der abtretenden Person zuflüsse (vgl. zum Ganzen Beschwerde S. 3 ff.).

4.3 Die Beschwerdegegnerin wendet dagegen ein, für die Annahme einer Steuerumgehung fehle es vorab am Erfordernis einer Steuerersparnis. Auch bei Vorliegen einer entgeltlichen Handänderung würde die Gegenleistung weit unter dem als Erwerbspreis anrechenbaren amtlichen Wert liegen und hätte damit keine Grundstückgewinnsteuer zulasten der damaligen Schwiegermutter ausgelöst. Überdies seien die übrigen Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht erfüllt. Die erste Übertragung auf den Sohn sei im Rahmen der von der Erbengemeinschaft beschlossenen faktischen Erbteilung erfolgt. Die auf sämtlichen Liegenschaften lastende Nutzniessung habe der Finanzierung des Lebensunterhalts der Mutter gedient, und ein (Weiter-)Verkauf sei nie beabsichtigt gewesen. Die Hypothek sei zur Beseitigung des bereits von der Vorinstanz erwähnten Liquiditätsengpasses der Mutter (Rechnung von Fr. 443'559.50.--) erhöht worden, wobei mit der Erhöhung vorab eine Ablösung der bestehenden, durch sehr viel günstigere Neuhypotheken einhergegangen sei. Die zweite Übertragung sei sodann allein auf den Entscheid ihres damaligen Ehemanns zurückzuführen, der ihr mehr finanzielle Sicherheit habe geben und sie zugleich für eine allfällige Scheidung habe abfinden wollen. Hingegen sei es nie die Absicht ihrer damaligen Schwiegermutter gewesen, sie zu begünstigen. Diese habe sich einzig im Interesse ihres Sohnes zur Ablösung der Nutzniessung bereit erklärt. Die beiden Grundstückübertragungen gründeten mithin auf keinem einheitlichen Plan, sondern könnten mit von einander unabhängigen, sachlich gebotenen, nichtsteuerlichen Zielsetzungen erklärt werden.

4.4 Mit der von der Beschwerdegegnerin geltend gemachten fehlenden Steuerersparnis ist das sog. effektive Element angesprochenen (vgl. vorne E. 4.1). Hätte die damalige Schwiegermutter das Grundstück direkt auf die Beschwerdegegnerin übertragen, würden als Erlös die um Fr. 500'000.-- erhöhten Grundpfandschulden von insgesamt Fr. 1'500'000.-- (Art. 138 Abs. 1 StG; vorne E. 3.1) und als Erwerbspreis der amtliche Wert von Fr. 2'017'000.-- (Art. 139 Abs. 2 StG) angerechnet; die Abtreterin hätte aus diesem Rechtsgeschäft mithin keinen Gewinn erzielt und würde nicht steuerpflichtig (Art. 137 Abs. 1 StG; vorne E. 2.2). Das gewählte Vorgehen führt erst beim Verkauf des Grundstücks durch die Beschwerdegegnerin am 14. April 2011 zu einer (erheblichen) Steuerersparnis, da diese bei einer

ununterbrochenen Besitzesdauer von einem maximalen Abzug von 70 % profitieren kann (vgl. vorne Bst. B und E. 2.2). Im Zeitpunkt der hier zu beurteilenden Grundstückübertragungen vom 19. Dezember 2003 und 27. Mai 2004 lag eine bloss potentielle Steuerersparnis vor, die der Abtreterin jedenfalls nicht unmittelbar zugute kam. Die Realisierung der Steuerersparnis war zudem ungewiss, zumal glaubwürdig erscheint, dass sich die Beschwerdegegnerin erst Jahre später, nach ihrem Wegzug in ihr Heimatland, zu einem Verkauf der Liegenschaft entschlossen hat (vgl. Beschwerdeantwort Rz. 18). Es kann mithin nicht von einer effektiven, durch das gewählte Vorgehen erwirkten Steuerersparnis gesprochen werden. Damit fehlt eine zwingende Voraussetzung zur Annahme einer Steuerumgehung. Ob das Vorgehen der Beteiligten als ungewöhnlich («insolite») oder gar absonderlich erscheint und (einzig) mit der Absicht der Steuerersparnis gewählt worden ist, kann offenbleiben. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung nicht (kumulativ) erfüllt, hingegen diejenigen nach dem Wortlaut von Art. 131 Abs. 3 Bst. a StG gegeben, liegt eine unentgeltliche Handänderung vor. Dies gilt auch dann, wenn die Grundpfandschulden kurz vor der Übertragung erhöht worden sind (vgl. zum insoweit unverändert geltenden alten Recht BVR 1982 S. 9 E. 4 und 5).

4.5 Eine Steuerumgehung lässt sich im Übrigen auch nicht damit begründen, dass das Nutzniessungsrecht der Abtreterin innert kurzer Zeit gegen Entgelt abgelöst worden ist: Nach einer ursprünglich von der Steuerverwaltung begründeten und vom Verwaltungsgericht grundsätzlich übernommenen Praxis (vgl. BVR 1998 S. 267 E. 5 f.; VGE 18708 vom 3.5.1993, in NStP 1993 S. 96 E. 5) berührt in der Regel weder die Einräumung noch die (entgeltliche) Ablösung von Nutzniessungs- und Wohnrechten an Grundstücken deren Substanz, weshalb sie nach dem sog. Kongruenzprinzip (BVR 2010 S. 462 E. 6.1) bei der Berechnung des Grundstückgewinns nicht zu berücksichtigen sind (vgl. VGE 2012/388 vom 23.4.2014 E. 2.4; zutreffend auch Vernehmlassung StRK vom 7.8.2015 Ziff. 6). Diese Praxis ist mittlerweile in Art. 137 Abs. 3 StG kodifiziert, wonach beschränkte dingliche Rechte wie Nutzniessung und Wohnrecht, deren Einräumung keinen Veräusserungstatbestand darstellt, bei der Veräusserung des damit belasteten Grundstücks in der Gewinnberechnung nicht berücksichtigt werden (vgl. auch Art. 129 Abs. 1 Bst. b und Art. 130

Abs. 2 Bst. b StG). Konsequenterweise führt die Ablösung eines Nutznie-
sungsrechts, selbst wenn dafür eine beträchtliche Summe bezahlt wurde
und sie zeitlich (relativ) kurz nach dessen Einräumung erfolgte, nicht zur
Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts (vgl. auch VGE 2012/388 vom
23.4.2014 E. 2.4, 21448 vom 3.9.2002, in NStP 2002 S. 101 E. 3a/aa).

4.6 Nach dem Gesagten liegt weder mit Blick auf die einzelnen Grund-
stückübertragungen noch bei einer von der Steuerverwaltung angestrebten
Gesamtbetrachtung eine Steuerumgehung vor. Die Beschwerdegegnerin
hat mangels Unterbrechung Anspruch auf den maximalen Besitzesdauer-
abzug. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzu-
weisen.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu er-
heben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Die Beschwerde-
gegnerin hat zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf
Ersatz ihrer Parteikosten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104
Abs. 1 VRPG). Die Kostennote ihres Rechtsvertreters vom 27. Oktober
2017 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdegegnerin die
Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt
auf pauschal Fr. 5'750.--, zu ersetzen.

4. Zu eröffnen:

- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Beschwerdegegnerin
- 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.