



Urteil vom 22. Dezember 2025

mitgeteilt am 8. Januar 2026

Referenz VR2 25 41

Instanz Zweite verwaltungsrechtliche Kammer

Besetzung Seiler, Vorsitz
Righetti und Audétat
Merlo, Aktuarin

Parteien **A. _____**
Beschwerdeführerin
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Toni Russi

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden
Steinbruchstrasse 18, 7001 Chur
Beschwerdegegnerin

Gegenstand Grundstückgewinnsteuer

Sachverhalt

A. B._____ war als selbständiger Architekt erwerbstätig. Mit Kaufvertrag vom 18. Februar 1989 (act. C.1) kaufte er das Grundstück Nr. Z.1._____, Gemeinde C._____, zum Preis von CHF 881'000.00. In der Folge überbaute er es und begründete am 1. November 1990 Stockwerkeigentum (act. C.2). Die meisten Einheiten wurden verkauft, mit Ausnahme der Stockwerkeigentumseinheiten Nr. Z.2._____ (5 ½ Zimmerwohnung) und Nr. Z.3._____ (Anteil an Fitnessraum, Sauna und Ruheraum usw.), welche B._____ und seiner Ehefrau A._____ als Privatwohnung dienten. Mit Vereinbarung vom 17. November 1995 (act. C.3) übertrug B._____ diese beiden Grundstücke *"im Rahmen einer Bereinigung der güterrechtlichen Verhältnisse"* auf Grundlage eines zwischen den Parteien geschlossenen Ehe- und Erbvertrags seiner Ehefrau zu Alleineigentum, unter Einräumung eines lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechts zugunsten von B._____. Steuerlich wurden die beiden Liegenschaften weiterhin als Geschäftsvermögen behandelt. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2016 (act. C.5) wurde das Ehepaar A._____ infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mit einer Sondersteuer auf einem Liquidationsgewinn von CHF 539'800.00 veranlagt. Dieser Liquidationsgewinn berechnete sich aus dem Verkehrswert von CHF 1'196'300.00 abzüglich des Buchwerts von CHF 598'466.00 und eines AHV-Beitrags von CHF 58'000.00. Mit Kaufvertrag vom 30. März 2022 (act. C.6) verkaufte A._____ die beiden Stockwerkeigentumseinheiten zum Preis von CHF 1'850'000.00 an Dritte, unter Löschung des Mitbenützungsrechts von B._____.

B. Mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2024 (act. C.8) wurde A._____ für einen Grundstücksgewinn von CHF 648'388.00 mit einer Grundstückgewinnsteuer von insgesamt CHF 194'516.40 veranlagt (je CHF 97'258.20 für Kanton und Gemeinde C._____). Der Gewinn ergab sich aus dem Veräusserungspreis von CHF 1'850'000.00 abzüglich Veräusserungskosten von CHF 63'312.00 und Anlagekosten von CHF 1'138'300.00. Am 1. März 2024 erhob A._____ Einsprache (act. C.9) mit dem Antrag, die Anlagekosten seien mit CHF 1'196'300.00 festzulegen und die Grundstückgewinnsteuer sei gestützt auf Art. 53 StG (BR 720.000) um 31.5 %, eventualiter um 24 % zu reduzieren. Mit Einspracheentscheid vom 2. Juni 2025 (act. C.10) wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer auf der Basis von Anlagekosten von CHF 1'196'300.00 berechnet, entsprechend dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen am 31. Dezember 2012. Hingegen wurde der Antrag auf Reduktion der Steuer gemäss Art. 53 StG abgewiesen. Daraus ergaben sich ein steuerbarer Grundstücksgewinn

von CHF 590'388.00 und eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 177'116.40 (je CHF 88'558.20 für Kanton [Art. 52 StG] und Gemeinde C.____ [Art. 2 Abs. 1 Bst. b und Art. 6 GKStG {BR 720.200}; Art. 1 Abs. 1 Bst. b des Steuergesetzes der Gemeinde C.____]).

C. A.____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) erhob am 27. Juni 2025 Beschwerde an das Obergericht des Kantons Graubünden mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei gestützt auf Art. 53 StG um 31.5 % zu reduzieren. Mit Vernehmlassung vom 18. August 2025 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 15. September 2025 und Duplik vom 8. Oktober 2025 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen

1. Gegen Einspracheentscheide in Steuersachen kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides beim Obergericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 139 Abs. 1 StG; Art. 49 Abs. 1 Bst. b VRG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Beschwerde legitimiert (Art. 50 VRG). Auf die form- (Art. 38 VRG) und fristgerecht (Art. 52 Abs. 1 VRG) erhobene Beschwerde ist einzutreten. Das Obergericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 51 Abs. 1 VRG).

2. Streitgegenstand ist die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer, die aus dem Verkauf vom 30. März 2022 resultiert.

2.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 41 Abs. 1 Bst. a StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 42 Abs. 1 StG). In den in Art. 43 StG genannten Fällen wird die Besteuerung aufgeschoben, so u.a. bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung sowie Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht. Steuerobjekt ist der Veräusserungsgewinn, d.h. der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 46 Abs. 1 StG). Für die Berechnung der Anlagekosten ist die letzte steuerbegründende Veräusserung massgebend (Art. 46

Abs. 2 StG). Als Erwerbspreis gilt der beurkundete Kaufpreis, zuzüglich aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt (Art. 48 Abs. 1 StG). Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, gilt an dessen Stelle als Ersatzwert der Vermögenssteuerwert zum Zeitpunkt der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Art. 48 Abs. 2 StG). Wurde das Grundstück vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt, gilt als Erwerbspreis der im Zeitpunkt der Überführung steuerlich massgebende Buchwert zuzüglich der bei der Überführung versteuerten Gewinne (Art. 48 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen gelten u.a. die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren (Art. 49 Abs. 1 Bst. c StG). Der Steuersatz ergibt sich aus Art. 52 StG und beträgt maximal 15 %.

Art. 53 StG lautet:

2. Ermässigung und Erhöhung

¹ War das Grundstück während mehr als zehn Jahren im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag für jedes weitere volle Jahr um 1.5 Prozent ermässigt, höchstens jedoch um 51 Prozent.

² War das Grundstück weniger als zwei Jahre im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag für jeden Monat, um den die Eigentumsdauer kürzer ist, um zwei Prozent erhöht.

³ Bei Erwerb des Grundstückes zufolge steueraufschiebenden Eigentumswechsels ist für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen. Diesem Eigentumswechsel wird die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt.

2.2. Unbestritten sind vorliegend der Erlös von CHF 1'850'000.00 und die Veräusserungskosten von CHF 63'312.00. Der Einspracheentscheid bemisst sodann die Anlagekosten in teilweiser Gutheissung der Einsprache und in Anwendung von Art. 48 Abs. 3 StG mit dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen. Ein Antrag auf Steueraufschub im Sinne von Art. 18b Abs. 1 StG sei bei der Überführung ins Privatvermögen nicht gestellt worden, weshalb damals die Überführung zum Verkehrswert habe erfolgen müssen. Dies habe zur Konsequenz, dass einzig der Wertzuwachs, der während der Dauer entstanden ist, als sich das Grundstück im Privatvermögen befunden hat, der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Damit beschränke sich auch die Eigentumsdauer auf die Zeit, in der das Grundstück im Privatvermögen war, und Art. 53 Abs. 3 StG komme nicht zur Anwendung.

2.3. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei seit 1995 Eigentümerin der im Jahre 2022 verkauften Stockwerkeigentumseinheiten. Die steuerliche

Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen ändere nichts an den Eigentumsverhältnissen und vermöge die Eigentumsdauer nicht zu unterbrechen. Art. 53 Abs. 3 StG setze ausdrücklich die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen dem Erwerb zufolge steueraufschiebenden Eigentumswechsels gleich. Solche Grundstücke dürften daher im Falle eines späteren Verkaufs nicht schlechter gestellt werden. Die letzte steuerbegründende Veräusserung, auf welche bei Erwerb des Grundstückes zufolge steueraufschiebenden Eigentumswechsels abzustellen sei, beziehe sich auf die letzte *grundstückgewinnsteuerbegründende* Veräusserung. Die Übertragung des Eigentums von ihrem Ehemann auf sie im Jahre 1995 habe gestützt auf Art. 43 Abs. 2 Bst. a StG keine Grundstückgewinnsteuerfolgen gehabt, weshalb die Eigentumsdauer von 1990-1995 ebenfalls erhalten bleibe. Daraus ergebe sich für die Zeit von 2001-2021, d.h. für 21 Jahre, eine Reduktion von 1.5 % pro Jahr, d.h. 31.5 %. Die unterschiedliche Behandlung je nachdem, ob die Liegenschaft während der ganzen Dauer im Privatvermögen desselben Eigentümers gewesen sei oder ob die Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt wurde, führe im vorliegenden Fall dazu, dass die Grundstückgewinnsteuer um CHF 55'790.00 höher ausfalle, und verletze Treu und Glauben.

2.4. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass der Begriff der *"letzten steuerbegründenden Veräusserung"* in Art. 53 Abs. 3 StG daran anknüpfe, ob anlässlich der Überführung ins Privatvermögen der Wertzuwachs auf dem Grundstück besteuert oder die Besteuerung aufgeschoben wurde. Die teleologische und systematische Auslegung führe dazu, dass bei der Veräusserung eines Grundstücks, welches zum Verkehrswert und damit ohne Steueraufschub vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt wurde, der Zeitpunkt dieser Überführung als letzte steuerbegründende Veräusserung zu qualifizieren sei. Auch die historische Auslegung ergebe, dass unter dem Begriff der letzten steuerbegründenden Veräusserung der letzte Erwerbsvorgang zu verstehen sei, mit welcher der Wertzuwachs steuerlich realisiert wurde. Wenn im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen der Wertzuwachs besteuert wurde, sei daher für die Berechnung der Eigentumsdauer auf den Zeitpunkt der Überführung abzustellen, vorliegend auf den 31. Dezember 2012. In diesem Zeitpunkt sei der vorher entstandene Wertzuwachs besteuert worden. Der seitherige Wertzuwachs sei während weniger als zehn Jahren entstanden. Würde dafür trotzdem die Eigentumsdauer von 33 Jahren angerechnet, würde sich diese Ermässigung auf den während der Zuordnung zum Geschäftsvermögen entstandenen Wertzuwachs auswirken, was nicht der ratio legis entspreche.

3. Streitig ist einzig, ob die Ermässigung infolge mehr als zehnjähriger Eigentumsdauer (Art. 53 StG) geltend gemacht werden kann.

3.1. Der Wortlaut des isoliert betrachteten Art. 53 Abs. 3 StG spricht für die Auffassung der Beschwerdeführerin: Der 1995 erfolgte Erwerb war ein steueraufschiebender Eigentumswechsel im Sinne von Art. 43 StG, so dass für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung (also den Kauf durch den Ehemann 1989) abzustellen ist (vgl. Art. 53 Abs. 3 Satz 1 StG). Die 2012 erfolgte Überführung in das Privatvermögen war selber keine steuerbegründende Veräusserung (Art. 42 StG e contrario), sondern war einem steueraufschiebenden Eigentumswechsel gleichgestellt (Art. 53 Abs. 3 Satz 2 StG), was ebenfalls dazu führt, dass auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen ist. Indessen kann auch von einem vordergründig klaren Wortlaut abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am wahren Sinn der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), deren Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisch) geben (BGE 149 V 129 E. 4.1; 148 II 243 E. 4.5.1).

3.2. In Bezug auf die Auslegung von Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer ist insbesondere auch das Verhältnis zu der Einkommenssteuer zu berücksichtigen (BGE 148 II 378 E. 3.4; 143 II 382 E. 4.1). Grundstückgewinne können entweder mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Die beiden Steuern unterscheiden sich historisch und von ihrem Steuerobjekt her: Die Grundstückgewinnsteuer erfasst den konjunkturell bedingten, "unverdienten" Mehrwert auf dem Grundstück (BGE 145 II 206 E. 3.2.3; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 1 Rz. 6, § 4 Rz. 1), die Einkommenssteuer u.a. das Erwerbseinkommen und den Vermögensertrag (Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die beiden Steuern unterscheiden sich in verschiedener Hinsicht (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 4 Rz. 2 ff.). Die Grundstückgewinnsteuer ist insbesondere für das Privatvermögen bedeutsam, weil dort die übrigen Kapitalgewinne nicht steuerbar sind (Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG; Art. 16 Abs. 3 DBG). Im Unternehmenssteuerrecht sind demgegenüber auch Kapitalgewinne grundsätzlich mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer steuerbar (Art. 8 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 und Art. 58 Abs. 1 DBG; Art. 18 Abs. 2 und Art. 79 Abs. 1 StG). Dies bedingt eine Regelung, wie sich

Grundstückgewinnsteuer einerseits und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer andererseits zueinander verhalten. Das Bundesrecht sieht im Grundsatz das sog. dualistische System vor: Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens ergeben, unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG), während Gewinne auf Geschäftsvermögen (ausser bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden. Von der Befugnis, die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zu erheben (Art. 12 Abs. 4 StHG), hat der Kanton Graubünden keinen Gebrauch gemacht (vgl. Art. 41 StG). Die Dualität von Grundstückgewinnsteuer und Einkommenssteuer bedingt, dass der Wertzuwachs, welcher der Einkommenssteuer unterliegt, von demjenigen, welcher der Grundstückgewinnsteuer untersteht, genau abgegrenzt werden muss (BGE 143 II 382 E. 4.1.1; 131 II 722 E. 2.2): Was der Einkommenssteuer unterliegt, kann nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden und umgekehrt (Urteil des Bundesgerichts 2C_719/2017 vom 26. April 2019 E. 2.4 und 2.5.2). Dementsprechend können die Bestimmungen über die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer von vornherein nur Anwendung finden für Steuern auf Wertzuwachsen, welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.

3.3. In diesem Kontext ist auch Art. 53 StG zu lesen: Der Steuerbetrag, der nach Abs. 1 ermässigt wird, kann nur derjenige Grundstückgewinnsteuerbetrag sein, der sich aus Art. 52 StG ergibt. Auch Art. 53 Abs. 3 StG kann nur innerhalb dieses Systems zum Tragen kommen. Bei den steueraufschiebenden Tatbeständen (Art. 43 StG) wird die Grundstückgewinnsteuer noch nicht erhoben, sondern aufgeschoben. Wird das Grundstück später veräussert, unterliegt der ganze bisher nicht versteuerte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Systemlogisch berechnet sich daher die Ermässigung gemäss Art. 53 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 Satz 1 StG für die ganze Zeitdauer, während welcher dieser Gewinn erzielt wurde. Dass gemäss Satz 2 die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen diesem Eigentumswechsel gleichgestellt wird, ist im Zusammenhang mit dem früheren Abs. 3 von Art. 18 StG zu sehen: Diese Bestimmung in der ursprünglichen Fassung vom 8. Juni 1986 sah vor, dass bei der Überführung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen ohne anschliessende Veräusserung Gewinne nur in dem Umfang als Einkommen steuerbar sind, in dem früher Abschreibungen zugelassen worden waren, dies als Ausnahme vom Grundsatz, dass bei Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen der ganze Kapitalgewinn der Einkommenssteuer unterliegt (Art. 18 Abs. 2 StG). Das bedeutet, dass der Wertzuwachs auf Liegenschaften des Geschäfts-

vermögens nicht der Einkommenssteuer, sondern der Grundstückgewinnsteuer unterlag. Da aber die Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen keinen Veräusserungstatbestand darstellt (Art. 42 StG e contrario), konnte dieser Gewinn nur, aber immerhin, bei der späteren Veräusserung besteuert werden. Diese Besteuerung erfasste somit den ganzen, seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung entstandenen Wertzuwachs. Bei dieser Rechtslage war es systemkonform, die Grundstückgewinnsteuer auf diesem Wertzuwachs nach den Regeln von Art. 53 StG zu bemessen, also mit Ermässigung seit der letzten grundstückgewinnsteuerbegründenden Veräusserung (so auch im Falle, welcher dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 21 44 vom 21. April 2022 zugrunde lag, vgl. dort E. 5.3).

3.4. Per 1. Januar 2011 wurde jedoch Art. 18 Abs. 3 StG aufgehoben. Seither unterliegt der ganze Gewinn aus der Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen im Zeitpunkt dieser Überführung der Einkommenssteuer (Art. 18 Abs. 2 StG; vorbehältlich eines Aufschubs auf Antrag der steuerpflichtigen Person gemäss Art. 18b StG bzw. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG), also mit Einschluss des vorher entstandenen Wertzuwachses. Wird das Grundstück später veräussert, werden für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer entgegen der Grundregel von Art. 46 Abs. 2 StG die Anlagekosten nicht seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung berechnet, sondern als Erwerbspreis gilt der im Zeitpunkt der Überführung steuerlich massgebende Buchwert zuzüglich der bei der Überführung versteuerten Gewinne (Art. 48 Abs. 3 StG), also der ganze Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt demnach nur noch der *nach* der Überführung entstandene Wertzuwachs (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 6 Rz. 180 f.). Während der Zeit vor der Überführung entstand kein Wertzuwachs, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterläge. Mit anderen Worten: Erst mit der Überführung wechselt das Grundstück bzw. der darauf erzielte Gewinn vom System der Einkommenssteuer in das System der Grundstückgewinnsteuer. Es wäre daher systemwidrig, die Ermässigung gemäss Art. 53 StG auch für den vorher liegenden Zeitraum zu gewähren, in welchem gar kein grundstücksteuergewinnpflichtiger Gewinn entstand (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 11 Rz. 15). Damit würde eine Steuer ermässigt, die gar nicht geschuldet ist.

3.5. Vorliegend wurde bei der Überführung Ende 2012 der *gesamte* Gewinn (inklusive Wertzuwachs seit dem Erwerb im Jahre 1989) der Einkommenssteuer unterworfen (zum privilegierten Satz gemäss Art. 40b Abs. 1 StG bzw. Art. 37b Abs. 1 DBG). Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt nur der seither (mithin nur

während zehn Jahren) entstandene Wertzuwachs, wie im Einspracheentscheid mit Recht erkannt wurde (vorne Bst. B). Daher besteht kein Raum für eine Ermässigung nach Art. 53 StG.

4. Die Beschwerdeführerin rügt, bei diesem Ergebnis entstehe für sie eine stossende und Treu und Glauben verletzende Mehrbelastung, indem die Grundstückgewinnsteuer um CHF 55'790.00 höher ausfalle, was unter Berücksichtigung der bei der Liquidationsgewinnbesteuerung bezahlten Sozialabgaben eine Mehrbelastung von über CHF 115'000.00 bedeute. Dies sei insbesondere stossend, weil die Wohnung seit deren Erstellung im Jahre 1989 immer als private Familienwohnung benützt worden sei.

4.1. Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 2 Abs. 1 StG) verleiht Rechtsuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens in die Richtigkeit behördlichen Handelns, auch wenn dieses sich als rechtswidrig erweist. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind nur behördliche Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit beziehen (z.B. individuelle Auskünfte und Zusicherungen) und von einer zuständigen Behörde ausgehen. Vorausgesetzt ist weiter, dass der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (zum Ganzen: BGE 148 II 233 E. 5.5.1; 146 I 105 E. 5.1.1).

4.2. Die Beschwerdeführerin scheint eine Vertrauensgrundlage darin zu erblicken, dass die Wohnung bis 2012 als Geschäftsvermögen behandelt und der daraus erzielte Gewinn per Ende 2012 einer Liquidationsgewinnbesteuerung unterworfen wurde, was sich jetzt grundstückgewinnsteuerlich nachteilig auswirke. In der Tat mag es seltsam erscheinen, dass die offenbar seit je als Privatwohnung genutzte Liegenschaft als Geschäftsvermögen behandelt wurde. Die Steuerverwaltung bringt vor, sie sei von den Steuerpflichtigen so deklariert worden. So oder so macht die Beschwerdeführerin aber keine individuelle Zusicherung geltend (vorne E. 4.1), etwa in dem Sinne, dass ihr zugesichert worden wäre, dass bei Besteuerung als Geschäftsvermögen bei der späteren Grundstückgewinnsteuer die Ermässigung nach Art. 53 StG für die ganze Dauer des zivilrechtlichen Eigentums erfolgen werde. Der blosser Umstand, dass damals eine Besteuerung als Geschäftsvermögen erfolgte, ist keine Vertrauensgrundlage im dargelegten Sinne. Sowohl die früheren Veranlagungen während der Dauer der Zuordnung zum

Geschäftsvermögen als auch die Veranlagung der Liquidationsgewinnsteuer sind rechtskräftig und es besteht offensichtlich kein Revisionsgrund (Art. 141 StG bzw. Art. 147 DBG). Es wurde auch keine Revision beantragt. Ein anderer Abänderungstitel kommt nicht in Frage (vgl. BGE 151 II 345 E. 2.2.1). Es besteht daher keine Grundlage, um unter Berufung auf Treu und Glauben von der rechtmässigen (vorne E. 3.5) Besteuerung abzuweichen.

4.3. Auch eine rechtswidrige Ungleichbehandlung liegt nicht vor. Es liegt auf der Hand, dass sich eine bestimmte steuerliche Gestaltung unter bestimmten Umständen später als nachteilig erweisen kann. Insbesondere sind Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer verschiedene Steuern, die sich in vielerlei Hinsicht unterscheiden. Je nach den konkreten Umständen kann sich die Grundstückgewinnsteuer gegenüber der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer für die steuerpflichtige Person vorteilhaft oder nachteilig auswirken. Dies ist aber bundesgesetzlich vorgegeben, lässt sich mit verschiedenen Überlegungen sachlich begründen und stellt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar (BGE 145 II 206 E. 3.2). Im Übrigen steht auch gar nicht fest, dass *insgesamt* die hier vorliegende Konstellation für die Steuerpflichtigen steuerlich nachteilig ist: Die Zuordnung der Wohnung zum Geschäftsvermögen erlaubte ihnen, Abschreibungen vorzunehmen und damit möglicherweise Progressionsspitzen zu vermeiden, während die Liquidationsgewinnbesteuerung zu einem privilegierten Satz erfolgen konnte. Wäre die Liegenschaft von Anfang an als Privatvermögen behandelt worden, wäre zwar jetzt die Ermässigung für 21 Jahre anzuwenden, aber dafür die Steuer auf dem ganzen seit 1989 angefallenen Wertzuwachs geschuldet. Dass schliesslich auf dem per Ende 2012 angefallenen Liquidationsgewinn auch Sozialversicherungsabgaben zu entrichten waren, ergibt sich daraus, dass das Erwerbseinkommen der Beitragspflicht unterliegt (Art. 4 und 9 AHVG). Das kann nicht dazu führen, dass später die geschuldete Steuer reduziert wird.

5. Die Beschwerde ist daher abzuweisen. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Beschwerdeführerin (Art. 73 Abs. 1 VRG). Dem obsiegenden Kanton wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 78 Abs. 2 VRG).

Es wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend aus

– einer Staatsgebühr von	CHF	2'000.00
– und den Kanzleiausgaben von	CHF	256.00
		<hr/>
Total	CHF	2'256.00
		<hr/> <hr/>

gehen zulasten der Beschwerdeführerin.

3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4. [Rechtsmittelbelehrung]

5. [Mitteilungen]