

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2018 105

Entscheid vom 17. Juni 2019

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.oec. Andreas Risi, Richter
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch _____,

gegen

Kantonale Steuerkommission, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232,
6431 Schwyz,
Vorinstanz,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Anlagekosten)

Sachverhalt:

A. Mit Schenkung erwarb A. _____ von ihrem Vater Ende 2003 (Grundbucheintrag vom 19.12.2003) eine Parzelle Land (GB 01) einschliesslich darauf im Jahre 1983 erstelltem 3-Familienhaus, Einstellhalle, Kleingebäude, übriger befestigter Fläche und Gartenanlage in B. _____, an der C. _____ strasse xxx in U. _____/SZ. Nach erteilter Baubewilligung liess A. _____ das bestehende Gebäude abreissen und auf dem Grundstück ein Mehrfamilienhaus (inkl. fünf Garagen im Erdgeschoss) errichten und dieses in fünf Stockwerkeigentumseinheiten GB-Nrn. S001, S002, S003, S004 und S005 aufteilen.

B. In der Folge veräusserte A. _____ am 19. und 22. Mai 2017 die Grundstücke GB S001 (StWE: 178/1000 ME an GB 01), GB S004 (StWE: 155/1000 ME an GB 01) und GB S005 (StWE: 339/1000 ME an GB 01) an verschiedene Erwerber zum Preis von Fr. 780'000.--, Fr. 650'000.-- und Fr. 1'360'000.-- (total Fr. 2'790'000.--).

Mit Grundstückgewinnsteuerveranlagungen vom 3. und 7. November 2017 (VO-2017-0720, VO-2017-0721 und VO-2017-0722, alle mit Versanddatum am 7.11.2017) veranlagte die Steuerverwaltung die Steuerpflichtige für die Veräusserungen der Stockwerkeigentumseinheiten mit einem Grundstücksgewinn von total Fr. 598'074.-- und mit einer Steuer von total Fr. 52'540.--. In der Begründung wies die Steuerverwaltung darauf hin, dass in Abweichung zur Selbstdeklaration die Anlagekosten des abgebrochenen Gebäudes in Anwendung des Kongruenzprinzips (Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse) bei der Ermittlung des Grundstücksgewinns nicht angerechnet würden.

C. Gegen die Veranlagungsverfügungen liess die Steuerpflichtige mit Eingabe vom 6. Dezember 2017 Einsprache bei der kantonalen Steuerkommission erheben und geltend machen, dass die früheren Anlagekosten des abgebrochenen Gebäudes in der Höhe von Fr. 531'991.-- bei der Bemessung des Grundstücksgewinns gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Mit Einspracheentscheid vom 5. November 2018 bestätigte die kantonale Steuerkommission die Nichtberücksichtigung der früheren Anlagekosten des abgebrochenen Gebäudes und wies die dagegen erhobene Einsprache ab.

D. Gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission vom 5. November 2018 (Versand: 7.11.2018) lässt die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 7. Dezember 2018 (Postaufgabe am gleichen Tag) rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht einreichen und folgende Rechtsbegehren stellen:

1. Der Entscheid sei zu korrigieren und die steuerbaren Grundstücksgewinne seien mit CHF 105'141 (VO-2017-0720), CHF 62'308 (VO-2017-0721) und CHF 73'128 (VO-2017-0722) festzusetzen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

E. Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2019 Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin lässt mit Schreiben vom 7. Februar 2019 abschliessend Stellung nehmen.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1 Gemäss § 104 Abs. 1 des Schwyzer Steuergesetzes (StG/SZ; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 unterstehen Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Gemäss § 106 Abs. 1 StG/SZ wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird.

1.2 Nach § 113 Abs. 1 StG/SZ entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt nach § 114 Abs. 1 Satz 1 StG/SZ der Verkaufspreis "mit allen weiteren Leistungen". Als Erwerbspreis gilt nach § 115 Abs. 1 StG/SZ der Kaufpreis und "alle weiteren Leistungen". Als Aufwendungen gelten nach § 116 Abs. 1 StG/SZ die in der massgebenden Besitzesdauer angefallenen Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen.

1.3 Streitig und zu prüfen ist vorliegend die Fragestellung, ob die früheren wertvermehrenden Aufwendungen für das nicht mehr vorhandene bzw. abgebrochene 3-Familienhaus ebenfalls als "Anlagekosten" gemäss § 113 Abs. 1 StG/SZ bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstücksgewinns aus der Veräusserung der Stockwerkeinheiten des auf dem Grundstück (GB 01) neu erstellten Mehrfamilienhauses (anteilig) in Abzug gebracht werden können oder nicht. Davon zu unterscheiden und hier nicht zu prüfen ist die Frage, ob die Kosten für den Gebäudeabbruch als wertvermehrend angerechnet werden können.

2.1 Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vom

14. Dezember 1990 verpflichtet die Kantone zur Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer (Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG). Materiell geregelt ist die Grundstückgewinnsteuer in Art. 12 StHG.

2.2 Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie Anteilen daran ergeben. Grundstückgewinn ist derjenige Betrag, um den der Erlös aus der Veräusserung des Grundstücks die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Art. 12 Abs. 4 StHG berechtigt die Kantone, auch Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (sog. monistisches System, dem auch der Kanton Schwyz folgt).

2.3 Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente des Tatbestandes von Art. 12 StHG als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet. Die Bestimmung führt die für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer massgebenden Rechtsbegriffe – "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" – nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten Spielraum (vgl. BGE 143 II 382 Erw. 3 S. 387 f.; BGE 131 II 722 Erw. 2 S. 723 f. betreffend den Kanton Schwyz).

Der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist indessen nur ein beschränkter. Insbesondere kann die Auslegung der Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Denn Grundstückgewinn und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer sind eng miteinander verbunden (vgl. Urteil des BGER 2A.9/2004 vom 21.2.2005 Erw. 3.1; vgl. auch BGE 131 II 722 Erw. 2.1 S. 723 f. betreffend den Kanton Schwyz).

Soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten (BGE 143 II 382 Erw. 4.1 S. 388; BGE 133 II 114 Erw. 3.2 S. 116). Weitere Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit folgen mit Blick auf andere Bestimmungen des StHG – also auf der horizontalen Ebene –, so etwa aufgrund des Gewinnbegriffs im Geschäftsvermögen (Art. 8 Abs. 1

StHG; vgl. Urteile des BGer 2C_705/2011 vom 26.4.2012 Erw. 4.3.2; 2A.9/2004 vom 21.2.2005 Erw. 3.1).

2.4 Entsprechend den horizontalen und vertikalen, zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsgesetzes hat die bundesgerichtliche Praxis die hier massgeblichen Begriffe in mehrfacher Hinsicht präzisiert (vgl. BGE 143 II 382 Erw. 4.2 u. 4.3 S. 389 ff.):

2.4.1 Der Begriff der "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG bezieht sich auf wertvermehrnde Aufwendungen. Damit die Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist darüber hinaus erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrnden Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat.

2.4.2 Neben dem Erfordernis effektiver Kosten und einer durch den Veräusserer selber geschaffenen Wertvermehrung wird weiter darauf abgestellt, ob die als gewinnmindernd geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stehen und zudem im Hinblick auf die spätere Veräusserung der Liegenschaft getätigt worden sind. Dieses Erfordernis steht im Zusammenhang mit dem im monistischen System wesentlichen Grundsatz der gesonderten, spezifischen Gewinnermittlung und der konkret objektbezogenen Kostenanrechnung.

2.4.3 Anlagekosten gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG sind somit immer dann anzunehmen, wenn der Veräusserer selber wertvermehrnde Aufwendungen getätigt hat, die mit der Veräusserung des massgeblichen Grundstücks untrennbar verbunden sind.

2.5 Das ergibt sich nicht nur aus den vertikalen und horizontalen, zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsgesetzes, sondern auch aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV, so wie dieser Grundsatz im Zusammenhang mit Art. 12 StHG zu verstehen ist (vgl. dazu u.a. BGE 131 II 722 Erw. 3.2.2 S. 736). Die Leistungsfähigkeit ist zwar namentlich im monistischen System sowohl bei der Gewinnermittlung als auch bei der Kostenanrechnung eine spezifisch objektbezogene (vgl. dazu Urteil des BGer 2C_119/2009 vom 29.5.2009 Erw. 3.2.1). Deshalb können zwar nur diejenigen, aber gleichzeitig alle diejenigen Aufwendungen als gewinnmindernd geltend gemacht werden, welche die genannten zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllen, nämlich der effektiven Wertvermehrung durch den Veräusserer und des erforderlichen Zusammenhangs mit (dem Erwerb bzw.) der

Veräusserung des massgeblichen Grundstücks (vgl. Urteil des BGer 2C_1148/2015 vom 3.4.2017 = BGE 143 II 382 Erw. 4.4 S. 392).

2.6 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Kantone zudem verpflichtet, den Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) einzuhalten. Diesem Grundsatz zufolge haben Erlös und Anlagekosten sich in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen (vgl. Urteile des BGer 2C_357/2017 vom 22.2.2018 Erw. 3.4. [Nichtanrechnung unbezahlt gebliebener Kosten Dritter]; 2C_817/2014 vom 25.8.2015 Erw. 2.2.2. [Mietereinbauten]; 2C_674/2014, 2C_675/2014 vom 11.2.2015 Erw. 3.2 [wertvermehrnde Aufwendungen]; 2C_705/2011 vom 16.4.2012 Erw. 4.3.6 [Zonenzugehörigkeit]), wobei Substanzzunahmen bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen sind wie Substanzabnahmen (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2016, N. 45 zu Art. 12 StHG). Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (vgl. Urteile des BGer 2C_357/2017 vom 22.2.2018 Erw. 3.4.; 2C_198/2016 vom 20.7.2016 Erw. 3.5 mit Hinweisen).

3.1 Die Vorinstanz stützt sich im angefochtenen Einspracheentscheid im Wesentlichen darauf, dass das Kongruenzprinzip auch der schwyzerischen Grundstückgewinnbesteuerung (insbes. § 113 Abs. 1 StG/SZ) zugrunde liege (Erw. 4.1 a.E.). Für die Beurteilung der Frage, ob die Anlagekosten des abgerissenen 3-Familienhauses für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer einbezogen werden müssten, sei deshalb entscheidend, ob es sich dabei um wertvermehrnde Aufwendungen handle, die (zusätzlich auch) dem Kongruenzprinzip (Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse) entsprächen (Erw. 5.2 u. 4.3 a.E.). In Bezug auf die streitbetreffenden Aufwendungen für das abgebrochene Gebäude lasse sich zweifelsohne feststellen, dass diese nicht kaufpreisgegenständlich gewesen seien (sachenrechtlich habe das abgerissene Objekt auch nicht Vertragsgegenstand sein können) (Erw. 4.4 u. 2.6), und dass ein Grundstück mit einem 3-Familienhaus weder umfänglich noch inhaltlich einem Grundstück mit einem Mehrfamilienhaus mit 5 Stockwerkeigentumseinheiten gleich sei (Erw. 5.2 u. 2.5). Demnach wäre nach Auffassung der Vorinstanz der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verletzt, wenn Aufwendungen für z.B. abgebrochene Bauten den Anlagekosten zugerechnet würden.

3.2 Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen den Standpunkt, dass der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV), das Legalitätsprinzip und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verletze sowie gegen die gesetzliche Grundlage im Kanton Schwyz und gegen das Harmonisierungsgebot (Art. 129 BV) verstosse. Gerade mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung werde das Kongruenzprinzip falsch (als "Entweder-Oder-Regelung") ausgelegt. Dazu würden die in entscheidenden Punkten materiell anderslautenden gesetzlichen Bestimmungen des Kantons Schwyz (insbes. §§ 113 Abs. 1 und 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ) im Vergleich zur zürcherischen Gesetzgebung (insbes. § 221 Abs. 1 Bst. a und auch § 220 Abs. 2 des Zürcher Steuergesetzes [StG/ZH; OS 631.1] vom 8.6.1997) missachtet.

4. In den Kantonen ist die Praxis nicht überall einheitlich. Es lassen sich im Prinzip zwei verschiedene Lösungsansätze feststellen.

4.1 Nach der Praxis des Kantons Zürich wird das Kongruenzprinzip so verstanden, dass Wert- oder Substanzverminderungen nicht nur aufgrund einer Veräusserung von Grundstückteilen, sondern auch durch tatsächliche oder rechtliche Verschlechterung des Grundstücks ohne Veräusserung eintreten können (vgl. bereits Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Viertes Band, Gemeindesteuern, Strafbestimmungen und Schlussbestimmungen [§§ 135-203 StG], Bern 1966, N. 15 ff. zu § 164 aStG/ZH; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 18 ff. zu § 219 StG/ZH; ebenfalls für den Kanton Aargau: Klöti-Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 8 zu § 101 StG/AG; desgleichen für Kantone mit dualistischem System: Solothurner Steuerbuch, Ermittlung des Grundstückgewinns, § 53 Nr. 1, www.steuerbuch.so.ch; Kanton Thurgau Steuerpraxis, Grundstückgewinn, § 131 Nr. 1, www.steuerverwaltung.steuer-praxis.tg.ch).

Die Praxis beruht im Prinzip auf der Überlegung, soweit durch eine auch bloss tatsächliche oder rechtliche Verschlechterung der Grundstücksubstanz (ohne grundstückgewinnsteuerrechtlich relevante Teilveräusserung) ein endgültiger Vermögensverlust eintritt, dass Verlustverrechnungen bei Privatvermögen grundsätzlich nicht möglich sind (bzw. im Geschäftsvermögen Abschreibungs- bzw. Buchverluste von der Einkommens- oder Gewinnsteuer abgezogen werden können). Die fehlende gesetzliche Grundlage schliesst es indessen aus, in den Fällen von eingetretenen Substanzverminderungen diese mit dem Gewinn auf

dem Grundstück zu verrechnen, obgleich sowohl Gewinn wie Verlust dasselbe Grundstück betreffen (dazu Klöti-Weber, a.a.O., N. 8 zu § 101 StG/AG).

Konsequenterweise muss zur Ermittlung des Grundstückgewinns bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks gestützt auf den Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse der tatsächlichen Verschlechterung entsprechende Wert vom Erwerbspreis abgerechnet werden. Wird bspw. ein Grundstück veräussert, auf dem ein Gebäudeabbruch vorgenommen wurde, müssen die auf das Gebäude entfallenden Anlagekosten vom Erwerbspreis abgesetzt werden. Sind die auf dem veräusserten Grundstück befindlichen Gebäulichkeiten als Abbruchobjekte zu würdigen, kommen auf Grund des Kongruenzprinzips als Anlagekosten nur diejenigen für das Bauland in Frage (vgl. Klöti-Weber, a.a.O., N. 8 zu § 101 StG/AG und N. 7 zu § 104 StG/AG mit Hinweis auf die zürcherische Rechtsprechung: StE 2001 ZH B 44.1 Nr. 10).

Verletzt wäre der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse somit etwa dann, wenn Aufwendungen für Bauten, die am Handänderungsstichtag nicht mehr vorhanden sind, den Anlagekosten zugerechnet würden (vgl. VGer ZH 21.4.1999 publiziert in: StE 2000 ZH B 44.1 Nr. 7 Erw. 2a; vgl. auch entspr. für Kantone mit dem dualistischen System: Kanton Thurgau – Steuerpraxis, Grundstückgewinn, StP 131 Nr. 1, www.steuerbuch.so.ch; Kanton Thurgau Steuerpraxis, Grundstückgewinn, § 131 Nr. 1, www.steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch). Allgemein können deshalb Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nach dieser Praxis nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 21 zu § 219 StG/ZH und N. 7 zu § 221 StG/ZH).

4.2 Nach der Praxis im Kanton Bern wird hingegen (insb. im Zusammenhang mit der Einräumung beschränkter dinglicher Rechte wie Nutzniessung oder Wohnrecht) das Kongruenzprinzip so ausgelegt, dass für die Gewinnberechnung nur grundstückgewinnsteuerlich relevante Substanzveränderungen zu berücksichtigen sind (vgl. Markus Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, N. 16 zu Art. 129 und N. 47 zu Art. 138 StG/BE, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung: RKE Nr. 6624 GG 2004 vom 14.2.2006, nicht publ. und VGE in NStP 1984 S. 9 ff.). Demnach hat nicht jede Veränderung des wirtschaftlichen Werts eine Substanzveränderung zur Folge, die in Anwendung des Kongruenzprinzips grundstückgewinnsteuerlich berücksichtigt werden muss. Nur was als Teilveräusserung unter die Grundstückgewinnsteuer fällt, gilt als zu berücksichtigende Substanzveränderung (a.a.O., N. 16 zu Art. 129 und N. 47 zu Art. 137 StG/BE). Diese Lösung (insbes. für die Einräumung beschränkter

dinglicher Rechte wie Nutzniessung und Wohnrecht) lehnt sich an die gesetzgeberische Konzeption der Abgrenzung zwischen Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer (vgl. dazu § 130 Abs. 2 Bst. b StG/BE) und soll ein in sich geschlossenes und praktikables System bieten, das seit 2001 in Art. 137 Abs. 3 StG/BE ausdrücklich festgehalten wird (a.a.O., N. 16 zu Art. 129 StG/BE).

Dementsprechend bilden nach der Berner Praxis auch Auslagen für wertvermehrnde Aufwendungen Bestandteil der Anlagekosten, wenn der ursprünglich geschaffene Mehrwert im späteren Zeitpunkt der Veräusserung nicht mehr vorhanden ist (d.h. für die Grundstückgewinnsteuer keine massgebende Veräusserung erfolgt ist). Im Vordergrund stehen hier allerdings vor allem Gleichbehandlungsüberlegungen. Es wäre stossend, wenn Erstellungskosten eines abbruchreifen, aber beim Verkauf noch vorhandenen Gebäudes als Anlagekosten angerechnet würden, während bei einem Abbruch der Baute durch den Veräusserer vor dem Verkauf der Liegenschaft deren Erstellungskosten nicht mehr berücksichtigt werden dürften (vgl. RKE in BVR 1985 S. 63 ff. und RKE St. Gallen in Steuerrevue 1978, Band 33, S. 219 f.). Notwendig ist jedoch auch hier, dass die wertvermehrnden Aufwendungen geeignet sind, eine dauernde Wertvermehrung herbeizuführen (Langenegger, a.a.O., N. 12 zu Art. 142 StG/BE).

Zudem ist auch nach der Berner Praxis klar, dass das Kongruenzprinzip zu beachten ist, wenn z.B. der Grundeigentümer eine Brandstätte ohne Gebäude veräussert (zum Brandfall: Langenegger, a.a.O. N. 44 ff. zu Art. 137 StG/BE). Damit vergleichbare Verhältnisse für die Gewinnberechnung bestehen, müssen die Anlagekosten um den Gebäudeanteil gekürzt werden. Lediglich aus Billigkeitsgründen wird ein durch die Brandentschädigung nicht gedeckter Erwerbspreisanteil als Anlagekostenbestandteil angerechnet (a.a.O., N. 45 zu Art. 137 StG/BGE). Wird nach einem Brandfall das Gebäude wieder aufgebaut und später veräussert, so können als Anlagekosten lediglich der frühere Landanteil und die Neubaukosten geltend gemacht werden. Auch hier wird aus Billigkeitsgründen ein durch die Brandentschädigung nicht gedeckter Erwerbspreisanteil als Anlagekostenbestandteil angerechnet (a.a.O., N. 46 zu Art. 137 StG/BE).

4.3 Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz musste sich im Entscheid (VGE II 360/93) vom 25. Februar 1994 bereits schon einmal in grundsätzlicher Weise mit der Streitfrage befassen, ob die Anlagekosten eines abgebrochenen Gebäudes nach schwyzerischem Grundstückgewinnsteuerrecht absetzbar sind oder nicht, bzw. ob eine (ursprünglich geschaffene) Wertvermehrung auch im (späteren) Zeitpunkt der Veräusserung noch vorhanden sein muss, damit die

dafür gemachten Aufwendungen angerechnet werden können. Dieser Entscheid erging noch unter dem alten Schwyzer Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) und insbesondere vor Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) und Inkrafttreten des totalrevidierten neuen Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 (StG/SZ) am 1. Januar 2001.

Das Verwaltungsgericht erwog zunächst, als anrechenbare Aufwendungen würden nur solche in Frage kommen, die (im Investitionszeitpunkt) zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen hätten (nicht hingegen Auslagen für den ordentlichen Unterhalt oder die Verwaltung; vgl. § 50 Abs. 5 aStG/SZ). Die Frage der Dauer/Beständigkeit dieser Investition, d.h. ob und inwiefern eine Investition im Veräusserungszeitpunkt (Besteuerungszeitpunkt) noch vorhanden sein müsse, damit sie als wertvermehrnde Aufwendung gelten könne, werde im Gesetz nicht ausdrücklich beantwortet (Erw. 3a).

Indessen sei – so das Verwaltungsgericht weiter – nach der ratio legis davon auszugehen, dass das Schwyzer Grundstückgewinnsteuerrecht nur (wirklich) realisierte Gewinne dieser Sondersteuerpflicht unterwerfen wolle, weshalb als Richtschnur für die erforderliche Gesetzesauslegung abzuleiten sei, dass eine Ordnung, welche auf die Besteuerung von hypothetischen Grundstücksgewinnen abziele, nicht in Frage komme. Zugleich brachte das Verwaltungsgericht in seinen Erwägungen grundsätzlich zum Ausdruck, dass eine "Entweder-Oder-Regelung", bei welcher das Vorhandensein eines Gebäudes im Veräusserungszeitpunkt ausschlaggebend wäre, unter Gleichbehandlungs- und auch Praktikabilitätsüberlegungen nicht zu befriedigen vermöchte (z.B. wenn anstelle eines Gebäudeabbruchs ein Umbau des Gebäudes vorgenommen werde, oder wenn ein Abbruch des Gebäudes erst später durch den Erwerber erfolge). Vor allem aber falle ins Gewicht, dass die Nichtberücksichtigung der Anlagekosten für ein abgebrochenes Gebäude auf eine Besteuerung von hypothetischen Gewinnen hinauslaufe (vgl. Erw. 3b mit Beispielen).

Als mit dem Willkürverbot und dem Rechtsgleichheitsgebot unvereinbar erachtete das Verwaltungsgericht zudem die Nichtberücksichtigung von im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden Aufwendungen für Bauten als Anlagekosten insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass im Unterschied dazu nicht geprüft werde, ob die im Erwerbspreis mitenthaltenen Aufwendungen für Bauten im Veräusserungszeitpunkt noch vorhanden seien oder nicht (vgl. Erw. 3c mit Beispielen).

Unter Bezugnahme auf und in Auseinandersetzung mit den in der Lehre und Rechtsprechung zu der vorliegenden Fragestellung vertretenen kontroversen Auffassungen (vgl. Erw. 3d) ist das Verwaltungsgericht in seinem damaligen

Entscheid sodann zum Schluss gelangt, dass die gewichtigeren Argumente für den Standpunkt sprechen würden, wonach nachgewiesene frühere wertvermehrnde Aufwendungen für ein Grundstück – auch wenn sie im Veräusserungszeitpunkt nicht mehr *tel quel* vorhanden seien – dem Veräusserungserlös aus dieser Liegenschaft gegenübergestellt werden dürften (vgl. Erw. 4).

5. Im Folgenden ist zu prüfen, ob an dem früheren Entscheid des Schwyzer Verwaltungsgerichts (VGE II 360/93) vom 25. Februar 1994, auf welchen sich auch die Beschwerdeführerin stützt, festgehalten werden kann.

5.1 Dass der Entscheid des Schwyzer Verwaltungsgerichts noch unter dem alten Schwyzer Steuergesetz vom 28. Oktober 1958 (aStG/SZ) erging, welches im Rahmen einer Totalrevision durch das neue Schwyzer Steuergesetz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ) ersetzt wurde, ist mit Blick auf den Wortlaut der hier relevanten Bestimmungen nicht weiter von Bedeutung: Denn der Wortlaut von § 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ ("Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben") unterscheidet sich in dem hier massgebenden Punkt kaum von § 50 Abs. 5 aStG/SZ ("Ausgaben, die zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen haben"). Von daher gilt unverändert, dass als anrechenbare Aufwendungen nur solche in Frage kommen, die (im Investitionszeitpunkt) zur Werterhöhung des Grundstückes beigetragen resp. eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Dazu wird auch weiterhin die Frage der Dauer/Beständigkeit dieser Investition, d.h. ob und inwiefern eine Investition im Veräusserungszeitpunkt (Besteuerungszeitpunkt) noch vorhanden sein muss, damit sie als wertvermehrnde Aufwendung gelten kann, im Gesetz nicht ausdrücklich beantwortet. Immerhin wird nun aber in § 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ mittels ergänzender beispielhafter Aufzählung der entsprechenden wertvermehrnden Aufwendungen ("wie Kosten für Bauten, Umbauten, Meliorationen") zumindest impliziert, dass es sich jedenfalls um "dauernde Verbesserungen des Grundstückes" (entsprechend § 221 Abs. 1 Bst. a StG/ZH) handeln muss.

5.2 Im Weiteren muss nun aber zusätzlich in die Prüfung einbezogen werden, ob der frühere Entscheid des Schwyzer Verwaltungsgerichts auch den horizontalen und vertikalen, zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsgesetzes entspricht (vgl. dazu vorne Erw. 2.3 u. 2.4). Diesbezüglich ist zudem davon auszugehen, dass der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip), wenngleich er nicht ausdrücklich im Gesetz verankert ist, auch der schwyzerischen Grundstücksgewinn-

Besteuerung zugrunde liegt (vgl. dazu bereits unter altem Recht: Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 153 ff.), resp. zugrunde liegen muss, soweit er vom Harmonisierungsgesetz und der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorgegeben wird (vgl. dazu vorne Erw. 2.6). Das bedeutet somit dem Grundsatz nach, dass das Grundstück sowohl im Veräusserungs- als auch im Erwerbszeitpunkt in der Substanz vergleichbar sein muss. Der Vergleich von Anlagewert und Erlös kann nur sachgerecht erfolgen, wenn Substanzveränderungen berücksichtigt werden. Dabei ist für den Kanton Schwyz davon auszugehen, dass als zu berücksichtigende Substanzveränderung nicht nur gilt, was als Teilveräusserung unter die Grundstückgewinnsteuer fällt, sondern eine Substanzverminderung kann grundsätzlich auch durch tatsächliche oder rechtliche Verschlechterung des Grundstücks ohne Veräusserung (von Grundstücksteilen) erfolgen (vgl. bspw. für die rechtliche Verschlechterung eines Grundstücks durch die Errichtung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts: Wegleitung Grundstückgewinnsteuer – Kanton Schwyz, Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen).

5.3 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die früher getätigten Aufwendungen für das abgebrochene Gebäude (im Investitionszeitpunkt) eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben (weshalb sie auch nicht bei der Einkommenssteuer als Auslagen für den ordentlichen Unterhalt abgezogen werden konnten). Das genügt jedoch nicht, damit diese Aufwendungen bei der Veräusserung des Grundstücks als "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG bzw. § 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ geltend gemacht werden können. Als zusätzliches Erfordernis wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorausgesetzt, dass die als gewinnmindernd geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stehen und zudem im Hinblick auf die spätere Veräusserung der Liegenschaft getätigt worden sind. Dieses Erfordernis steht insbesondere auch im Zusammenhang mit dem im monistischen System wesentlichen Grundsatz der gesonderten, spezifischen Gewinnermittlung und der konkret objektbezogenen Kostenanrechnung (vgl. vorne Erw. 2.4.2).

In dieser Hinsicht kann nun aber nicht gesagt werden, dass die früher getätigten Aufwendungen für das abgebrochene Gebäude mit (dem Erwerb bzw.) der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden gewesen seien und zu dessen dauerhafter Verbesserung bzw. Wertvermehrung beigetragen hätten. Vielmehr muss es unter den gegebenen Umständen als erwiesen gelten, dass die früher getätigten Aufwendungen für das abgebrochene 3-Familienhaus,

welches dem Neubau eines Mehrfamilienhauses mit fünf Stockwerkeigentumseinheiten weichen musste, keinen Einfluss auf die Bestimmung der Kaufpreishöhe (der veräusserten Stockwerkeigentumseinheiten) hatten und entsprechend auch nicht Bestandteil des Veräusserungserlöses bildeten (und darum für die Berechnung des steuerbaren Gewinns bzw. die Kostenanrechnung auch nur die Gebäudekosten für den Neubau massgeblich sein können). Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt der Zustand des Grundstücks, welcher Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat (vgl. dazu insbes. VGer ZH, 21.4.1999 publiziert in StE 2000 ZH B 44.1 Nr. 7; zuletzt bestätigt in: VGer ZH, 9.5.2018, SB.2018.00009, abrufbar unter www.vgr.zh.ch). Ob das abgebrochene Gebäude im Zeitpunkt, in welchem die damit im Zusammenhang stehenden wertvermehrenden Aufwendungen getätigt worden sind, bereits zum Abbruch oder zum Verkauf auf Abbruch bestimmt war, ist hierbei nicht ausschlaggebend (anders noch Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O., N. 20 zu § 166 aStG/ZH). Bei konsequenter Anwendung des Kongruenzprinzips muss es daher als ausgeschlossen gelten, dass die früher getätigten Aufwendungen für das nicht mehr vorhandene bzw. abgebrochene Gebäude gewinnmindernd als Anlagekosten in Anrechnung gebracht werden können (vgl. entspr. gl.M. für die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Schwyz auch schon unter altem Recht: Mettler, a.a.O., S. 156 u. 173).

5.4 Dementsprechend kann (bei gesonderter, spezifischer Gewinnermittlung und konkret objektbezogener Kostenanrechnung) auch nicht gesagt werden, dass die Nichtanrechnung der Anlagekosten für das abgebrochene Gebäude auf eine Besteuerung fiktiver oder hypothetischer Gewinne (vgl. dazu u.a. BGE 101 Ia 1 S. 5 Erw. 3c; BGE 95 I 130 Erw. 6 S. 134 ff.) hinauslaufen würde. Der Grund, weshalb die früher getätigten Aufwendungen für das abgebrochene Gebäude nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden können, ist letztlich eine Folge des im monistischen System wesentlichen Grundsatzes der gesonderten, spezifischen Gewinnermittlung, und der konkret objektbezogenen Kostenanrechnung (was einen Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Veräusserung des massgeblichen Grundstücks voraussetzt). Deshalb werden auch keine künstlichen Gewinne bei der Grundstückgewinnsteuer herbeigeführt, wenn die Anlagekosten für ein abgebrochenes Gebäude nicht zur Anrechnung gebracht werden können. Vielmehr wird für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns konsequent (nur) auf das jeweilige Objekt bezogen die tatsächliche Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den kongruenten bzw. objektbezogenen Aufwendungen (= objektbezogene Kostenanrechnung) ermittelt. So gesehen findet deshalb keine Besteuerung fiktiver oder

hypothetischer Gewinne im Umfang der nicht angerechneten Anlagekosten für das abgebrochene Gebäude statt.

5.5 Streng rechtlich gesehen handelt es sich denn auch bei den wertvermehrenden Aufwendungen für Bauten, die durch einen Abbruch wieder vernichtet werden und im Veräusserungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, um im Privatvermögen von der Einkommenssteuer ausgenommene bzw. steuerrechtlich unbeachtliche Vermögens- bzw. Kapitalverluste (e contrario Art. 16 Abs. 3 DBG) bzw. nicht abziehbare Kosten und Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung und Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 Bst. d DBG bzw. § 34 Bst. d StG/SZ; im Geschäftsvermögen können die Abschreibungen bzw. Buchverluste bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in Abzug gebracht werden, was zugleich eine Berücksichtigung unter der Grundstückgewinnsteuer ausschliesst; e contrario § 104 Abs. 2 StG/SZ in Verb. mit §§ 19 Abs. 4 bzw. 64 Abs. 2 StG/SZ; entspr. bereits Reimann/Zuppinger/Schärler, a.a.O., N. 6 zu § 166 aStG/ZH, wonach die Kosten im Rahmen eines allfälligen *Betriebsverlustes* angerechnet werden können). In diesen Fällen von eingetretenen Substanzverminderungen (durch abgebrochene Gebäude, Brandfall usw.) ist es daher aufgrund der fehlenden gesetzlichen Grundlage ausgeschlossen, dass diese Vermögensverluste mit dem Gewinn auf dem Grundstück verrechnet werden können, auch wenn Gewinn wie Verlust dasselbe Grundstück betreffen (vgl. vorne Erw. 4.1).

5.6 Bei genauerer Betrachtung sind es denn auch vor allem Gleichbehandlungs- und Praktikabilitätsüberlegungen sowie Billigkeitsgründe, welche das Verwaltungsgericht seinerzeit in seiner Entscheidung zum Schluss gelangen liessen, dass das Vorhandensein einer Investition im Veräusserungszeitpunkt ("Entweder-Oder-Regelung") nicht ausschlaggebend sein könne, und die Anlagekosten für ein abgebrochenes Gebäude angerechnet werden müssten. Es kann sich deshalb allenfalls die Frage stellen, ob trotz fehlender gesetzlicher Grundlage, insbesondere aus Gleichbehandlungsüberlegungen und/oder Billigkeitsgründen, eine Verrechnung mit dem Grundstücksgewinn zulässig sein soll, zumal Gewinn wie Verlust dasselbe Grundstück betreffen.

Diesbezüglich ist nun aber nicht ersichtlich, weshalb die Nichtanrechnung der Aufwendungen für ein nicht mehr vorhandenes bzw. abgebrochenes Gebäude als Anlagekosten zu einem mit dem Willkürverbot (Art. 9 BV) und dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 BV) unvereinbaren Ergebnis führen sollte. Dass beim Umbau von Gebäuden (im Unterschied zum Abbruch) darauf verzichtet wird zu überprüfen, wieweit frühere wertvermehrende

Aufwendungen noch vorhanden sind oder nicht, lässt sich mit den naheliegenden und nachvollziehbaren praktischen Schwierigkeiten erklären, die mit einer derartigen Überprüfung regelmässig verbunden wären. Die unterschiedliche Behandlung beruht deshalb auf ernsthaften und sachlichen Gründen und hält insofern vor dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 BV) und Willkürverbot (Art. 9 BV) stand. Bei konsequenter und richtiger Anwendung des Kongruenzprinzips, d.h. wenn Erlös und Anlagekosten auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück bezogen werden, lässt sich zudem auch kein Unterschied im Ergebnis feststellen, ob das abgebrochene Gebäude in der massgebenden Besitzesdauer vom Veräusserer des Grundstücks selbst erstellt wurde, oder ob das Grundstück bereits mit dem bestehenden Gebäude erworben wurde und deshalb im Erwerbspreis mitenthalten war. Denn auch im letzteren Fall muss genauso geprüft werden, ob die im Erwerbspreis mitenthaltenen wertvermehrenden Aufwendungen im Veräusserungszeitpunkt noch vorhanden sind oder nicht. Allfällige notwendige Korrekturen erfolgen hier über den Erwerbspreis.

5.7 Es ist zwar nicht zu verkennen, dass auch Fälle von tatsächlichen oder rechtlichen Verschlechterungen des Grundstücks ohne Veräusserung denkbar sind, in denen es unter Umständen stossend oder unbillig erscheinen könnte, wenn der dadurch erlittene Vermögensverlust im Privatvermögen bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks nicht mit dem Gewinn auf dem Grundstück verrechnet werden könnte. Wird etwa nach einem Brandfall das abgebrannte Gebäude wieder aufgebaut und später veräussert, kann es aus Billigkeitsgründen als gerechtfertigt erscheinen, einen durch die Brandentschädigung nicht gedeckten Erwerbpreisanteil als Anlagekostenbestandteil anzurechnen (vgl. Langenegger, a.a.O., N. 46 zu Art. 137 StG/BE; siehe auch für den Fall einer rechtlichen Verschlechterung infolge nicht entschädigungspflichtiger Aus- oder Abzonung eines Grundstücks: Klöti-Weber, a.a.O., N. 9 zu § 101 StG/AG mit Hinweis auf: SRK ZH 13.7.1999 publiziert in: StE 2000 ZH B 44.1 Nr. 9; dazu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 19 a.E. zu § 219 StG/ZH). Derartige Billigkeitsgründe sind indessen bei einem Abbruch eines bestehenden Gebäudes und Zuführung des Grundstücks zu einem neuen Zweck (z.B. Neuüberbauung, Grundstückveräusserung) nicht ersichtlich, liegt doch in diesen Fällen jedenfalls keine unfreiwillige Vermögensverminderung (bzw. kein Schadensfall) vor.

6.1 Das Verwaltungsgericht kommt deshalb nunmehr, insbesondere unter Berücksichtigung der horizontalen und vertikalen, zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsgesetzes (StHG) und des von den Kantonen zu beachtenden

Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzips) zum Schluss, dass an seinem früheren Entscheid (VGE II 360/93) vom 25. Februar 1994 nicht festgehalten werden kann. Das heisst, dass Aufwendungen für abgebrochene Bauten, die im Veräusserungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nicht den "Anlagekosten" angerechnet und vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können.

6.2 Das Ergebnis stützt sich auf eine mit Art. 127 Abs. 2 BV und den zwingenden harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmende Auslegung von Art. 12 Abs. 1 StHG und von den entsprechenden Bestimmungen im kantonalen Recht (insbes. §§ 113 Abs. 1 und 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ). Diesbezüglich kommt den Bestimmungen im kantonalen Recht auch kein eigener Gestaltungsspielraum zu. Es wird damit auch dem Grundgedanken Rechnung getragen, dass nur der "unverdiente" Wertzuwachs der Grundstückgewinnsteuer unterworfen sei. Im Ergebnis läuft dies weder auf eine Besteuerung fiktiver oder hypothetischer Gewinne hinaus, noch erfolgt dadurch eine (nachträgliche) Umqualifikation von werterhaltenden Aufwendungen in Auslagen für den ordentlichen Unterhalt. Wenngleich das Kriterium der Dauerhaftigkeit/Beständigkeit in § 116 Abs. 1 Bst. a StG/SZ nicht ausdrücklich im Gesetz genannt ist, wird mit der beispielhaften Aufzählung der wertvermehrenden Aufwendungen ("wie Kosten für Bauten, Umbauten, Meliorationen") zumindest impliziert, dass es sich um "dauernde Verbesserungen des Grundstücks" (entsprechend dem zürcherischen Recht: § 221 Abs. 1 Bst. a StG/ZH) handeln muss. Ohne Belang ist bei alledem, dass das kantonale Recht im Gegensatz zum zürcherischen Recht (vgl. § 220 Abs. 2 StG/ZH) keine entsprechende Möglichkeit vorsieht, dass wahlweise anstelle des Erwerbspreises der Verkehrswert vor zwanzig Jahren in Anrechnung gebracht werden kann, wenn die letzte Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurückliegt. Insbesondere macht dies für die Anwendung des Kongruenzprinzips keinen Unterschied.

6.3 Damit erweisen sich auch die aus der behaupteten Missachtung der entsprechenden Normen abgeleiteten Rügen der Verletzung des Legalitätsprinzips und des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so wie dieser Grundsatz im Zusammenhang mit Art. 12 StHG und den entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts bei der Grundstückgewinn- als Objektsteuer zu verstehen ist, als unbegründet. Ebenso hält das Ergebnis vor dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 BV) und Willkürverbot (Art. 9 BV) stand.

6.4 Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist daher abzuweisen.

7. Nach abweichender Meinung der Richterminderheit sind die Aufwendungen für das abgebrochene 3-Familienhaus gemäss Antrag der Beschwerdeführerin (anteilig gem. Wertquote der StWE-Einheiten) als Anlagekosten gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Gemäss § 113 Abs. 1 StG/SZ entspricht der Grundstücksgewinn dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Der Erwerbspreis umfasst gemäss § 115 Abs. 1 StG/SZ den Kaufpreis sowie alle weiteren Leistungen. § 116 StG/SZ umschreibt die anrechenbaren Aufwendungen unter anderem als Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen. § 116 StG/SZ schränkt sodann die Anrechnung von Aufwendungen abschliessend ein, indem diese Aufwendungen während der massgebenden Besitzesdauer angefallen sein müssen; Aufwendungen, die steuerlich bereits abgezogen worden sind, können ebenso wenig geltend gemacht werden wie Leistungen von Dritten, insbesondere Versicherungsgesellschaften. Damit stellt das Grundstückgewinnsteuerrecht die Konsistenz und die Kongruenz mit den anderen Steuerarten, insbesondere der Einkommenssteuer, sicher.

Gemäss § 105 StG/SZ umfasst der Grundstücksbegriff die Liegenschaften einschliesslich des Landanteils und der Bauten als Einheit. Es handelt sich also um eine Besteuerung des Mehrwerts auf dieser rechtlich zusammengefassten Einheit, nicht um eine Besteuerung des Mehrwerts auf einer einzelnen Baute; es ist also keine «Hausgewinnsteuer».

Die Anlagekosten des im Jahr 1983 erstellten 3-Familienhauses betragen Fr. 531'991.--. Es ist unbestritten, dass es sich dabei um Ausgaben gehandelt hatte, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt hatten, also Aufwendungen innerhalb der Besitzesdauer, die nicht bereits steuerlich abgezogen worden sind und die nicht von einem Dritten wie einer Versicherung geleistet worden waren. Sie fallen somit unter den Wortlaut und Wortsinn von § 116 StG/SZ als anrechenbare Aufwendungen, genauso wie die Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung der neuen Baute.

Für eine Erweiterung der im Gesetz vorgegebenen Steuerpflicht auf dem Grundstücksgewinn fehlt die gesetzliche Grundlage. Es fehlt auch eine gesetzliche Grundlage, die Wertvermehrung eines Grundstückes durch Abriss und Neubau gegenüber Erweiterungen bestehender Bauten auf dem Grundstück anders zu behandeln, z.B. weil die Erweiterung bestehender Bauten als

raumplanerisch oder ökologisch bessere Vorgehensweise qualifiziert würde. Einerseits liegt es weder am Gericht noch an der Steuerrechtsanwendung ein solches Werturteil zu fällen, andererseits lässt das Gesetz keinerlei Wertung in Abweichung vom Wortlaut des Gesetzes und der Besteuerung des Grundstückgewinns gemäss Steuergesetz zu. Das Steuergesetz besteuert wertneutral den erzielten Grundstückgewinn.

Unter Berücksichtigung der (anteiligen) Anlagekosten für das 3-Familienhaus von Fr. 531'991.-- würde der effektiv erzielte Grundstückgewinn besteuert (= relevanter Verkaufserlös abzüglich Summe aus Erwerbspreis und wertvermehrenden Aufwendungen). Die Verminderung der anrechenbaren Anlagekosten gemäss Mehrheitsmeinung führt zu einer Besteuerung eines hypothetischen Gewinns. Dies kann nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, so wie er sich im Wortlaut des Steuergesetzes ausdrückt.

8.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen (§ 128 StG/SZ i.V.m. § 72 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974). Infolge Änderung der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts rechtfertigt sich eine reduzierte Kostenaufgabe.

8.2 Eine Parteientschädigung ist ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend nicht zuzusprechen (§ 128 StG/SZ i.V.m. § 74 Abs. 1 VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden auf Fr. 1'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie hat am 12. Dezember 2018 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass ihr durch die Gerichtskasse Fr. 1'000.-- zurückzuerstatten sind (Rückzahlung an die Rechtsvertreter).
3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
4. Zustellung an:
 - die Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin (2/R)
 - und die Vorinstanz (2/EB).

Schwyz, 17. Juni 2019

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 8. Juli 2019

