

---

**Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 10. März 2020 i.S. A.  
(2C\_665/2019)**

---

*Anrechenbare Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 116 Abs. 1 Bst. a StG): Nichtberücksichtigung von Anlagekosten abgebrochener Bauten (Kongruenzprinzip)*

Art. 12 Abs. 1 StHG überlässt den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Grundstückgewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum. Die Auslegung der in Art. 12 Abs. 1 StHG verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe „Erlös“, „Anlagekosten“ und „Ersatzwert“ ist schon dadurch vorbestimmt, dass Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- oder Gewinnsteuer namentlich im monistischen System eng miteinander verbunden sind. Insbesondere sind die Kantone von Bundesrechts wegen gehalten, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns das Kongruenzprinzip zu beachten. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. das Kongruenzprinzip soll sicherstellen, dass bloss der auf „äusseren“ Umständen basierende, «unverdiente» (Wert-)Zuwachs auf einem Grundstück steuerlich erfasst wird, nicht aber der durch Investitionen des Veräusserers, d.h. durch Arbeit oder Kapital geschaffene Mehrwert.

Anlagekosten für im Veräusserungszeitpunkt nicht mehr vorhandene (durch Naturereignisse untergegangene oder vom Veräusserer abgerissene)

Bauten qualifizieren aufgrund des Kongruenzprinzips von Bundesrechts wegen nicht als Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG. Laut Bundesgericht liegt es „auf der Hand“, dass der bei der anschliessenden Veräusserung erzielte Erlös keinen Bezug mehr zu den abgebrochenen Bauten hat bzw. ein nicht vorhandenes Gebäude „offensichtlich“ zur Wertzunahme eines veräusserten Grundstücks nichts beiträgt. Überdies kommt dem Kongruenzprinzip eine Abgrenzungsfunktion gegenüber der Einkommenssteuer zu. Beim Abbruch einer Baute im Privatvermögen entsteht ein privater Vermögensverlust, der einkommenssteuerlich unerheblich bleibt. Steuersystematisch fällt es daher ausser Betracht, diesen Verlust nunmehr bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns doch noch zu berücksichtigen. Es widerspricht nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn privat verursachte Vermögensverminderungen steuerlich unberücksichtigt bleiben.

Art. 12 Abs. 1 StHG räumt den Kantonen die Möglichkeit ein, anstelle des Erwerbspreises auf einen Ersatzwert abzustellen. Gemäss § 115 Abs. 2 StG gilt als Ersatzwert der 25 Jahre vor der Veräusserung massgebende Steuerschätzungswert ohne Abzug. Dieser gelangt jedoch nur zur Anwendung, wenn der Zeitpunkt des Erwerbs nicht festgestellt werden kann. Vorliegend war der Erwerbspreis aus dem Jahre 1938 bekannt, weshalb dieser zu berücksichtigen war. Darin liegt kein Verstoss gegen Bundesrecht.

### ***Sachverhalt (zusammengefasst)***

A. erhielt im Jahr 2003 von ihrem Vater ein Grundstück mit einem Dreifamilienhaus samt Nebengebäuden geschenkt, welche sie einige Jahre später abreißen liess. Sie errichtete auf dem Grundstück ein neues Mehrfamilienhaus und veräusserte im Mai 2017 drei Stockwerkeigentums-einheiten an verschiedene Erwerber. In ihrer Grundstückgewinnsteuerdeklaration machte sie gewinnmindernd auch die Anlagekosten der abgebrochenen Gebäude geltend, was ihr von der Steuerverwaltung und anschliessend von der Steuerkommission und dem Verwaltungsgericht verwehrt wurde. Die im Verwaltungsgerichtsurteil vom 17. Juni 2019 (II 2018 105) veröffentlichte Minderheitsmeinung eines Richters schloss dagegen auf Gutheissung der Beschwerde. Die von A. gegen das Verwaltungsgerichtsurteil erhobene Beschwerde wird vom Bundesgericht abgewiesen.

### ***Erwägungen***

1. ...

2.

2.1 Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer solchen Steuer. Das Gesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone

(BGE 143 II 382 E. 2.1 S. 384 f. m.w.N.; Urteil 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.1).

2.2 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstückes, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente dieser Vorschrift als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet; so werden insbesondere die Begriffe „Erlös“, „Anlagekosten“ und „Ersatzwert“ nicht näher ausgeführt. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum (vgl. BGE 143 II 382 E. 3.1 S. 387; BGE 143 II 396 E. 2.4 S. 400 f.; Urteil 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.2).

## 2.3

2.3.1 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 (BGE 143 II 382 E. 4.1 S. 388). Die Auslegung wird schon dadurch vorbestimmt, dass Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- oder Gewinnsteuer namentlich im monistischen System eng miteinander verbunden sind (BGE 143 II 382 E. 4.1.1 S. 388; Urteil 2C\_1058/2018 vom 26. September 2019 E. 3.3.1).

2.3.2 Insbesondere sind die Kantone von Bundesrechts wegen gehalten, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns das Kongruenzprinzip zu beachten (Urteil 2C\_198/2016 vom 20. Juli 2016

E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85, 160, 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3, in: RDAF 2017 II S. 559). Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (Urteil 2C\_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2). 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. durch Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (Urteile 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4, 2C\_198/2016 E. 3.5 m.w.H., in: ASA 85 S. 160; Urteil 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; vgl. auch Urteil 2C\_633/2016 vom 10. Mai 2017 E. 4.3 und 6.1, in: RDAF 2017 II S. 559).

2.4 Der Streit dreht sich um Inhalt und Tragweite des Kongruenzprinzips. Während die Vorinstanz daraus abgeleitet hat, dass die Anlagekosten abgebrochener Bauten auf einem veräusserten Grundstück nicht zu den bei der Ermittlung des Grundstückgewinns zu berücksichtigenden Aufwendungen gehören, ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, gerade die Anliegen des Kongruenzprinzips gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, nämlich (nur) den „unverdienten“ Wertzuwachs der Besteuerung zu unterwerfen, gebiete es, die Anlagekosten des abgebrochenen Dreifamilienhauses als Aufwendungen zu anerkennen. Massgebend könne nicht nur der Zustand im Veräusserungszeitpunkt sein, sondern auch derjenige bei Erwerb bzw. während der Besitzesdauer (Beschwerdeschrift, S. 4).

### 3.

3.1 Mit der Grundstückgewinnsteuer wird eine konjunkturelle Wertsteigerung erfasst, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land usw.) erfahren hat (BGE 145 II 206 E. 3.2.3 S. 214 f. m.H.). Die Grundstückgewinnsteuer ist damit eine Wertzuwachssteuer, d.h. sie wird auf Wertzuwachsen auf Grundstücken bei deren Realisation erhoben (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 100; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, N 9 VB zu §§ 216 - 226a; vgl. auch Markus Langenegger, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, 2011, N 5 zu Art. 128; so auch schon durchgehend die ältere Literatur zur Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen: August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 1966, N 2 zu § 161; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1952, S. 17; Ernst Höhn, Die Besteuerung der privaten Gewinne [Kapitalgewinnbesteuerung], 1955, S. 51 f., auch zum historischen Hintergrund der Einführung von Grundstückgewinnsteuern).

3.2 Während der Haltedauer eines Grundstücks kann es durch Teilveräusserungen, wertvermehrnde Aufwendungen oder andere Umstände zu einer Veränderung in der Substanz des Grundstücks kommen. Damit - nur, aber auch vollumfänglich - der „unverdiente“ Wertzuwachs steuerlich erfasst wird, müssen sich Erlös und Anlagekosten auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich die Substanz des

Grundstücks während der massgebenden Besitzesdauer verändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. das Kongruenzprinzip dient dabei dazu, dass bloss der auf „äusseren“ Umständen basierende, „unverdiente“ (Wert-) Zuwachs, Mehrwert bzw. die Wertsteigerung oder -vermehrung steuerlich erfasst wird. Ist die Wertsteigerung hingegen „verdient“, insbesondere durch den Einsatz des Veräusserers an Arbeit und/oder Vermögen (Kapital), so fehlt die innere Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff (Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstücksgewinnsteuer, 1976, S. 67).

3.3 Verschlechtert sich die Substanz eines Grundstücks tatsächlich (z.B. durch Brand, Blitzschlag, andere Elementarschäden oder auch durch den Eigentümer veranlasst wie z.B. beim durch ihn veranlassten Abbruch eines Gebäudes), liegt eine Substanzminderung vor, da es sich dabei insofern um dauerhafte Tatsachen handelt, als die Grundstückssubstanz zwar wiederhergestellt werden kann (durch einen Wiederaufbau oder Neubau). Der infrage stehende Abgang selbst hat jedoch definitiven Charakter. Soll vollumfänglich die „unverdiente“ Wertsteigerung mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst werden, so müssen daher gemäss dem Kongruenzprinzip tatsächliche Substanzverminderungen beachtet werden (Peter Locher, a.a.O., S. 68 f. und z.B. die Praxis zur Zürcher Grundstücksgewinnsteuer; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 8 ff. zu § 219 m.w.N.; vgl. auch schon Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O., N 5 ff. zu § 164) : Wird nach einem Brand Brachland veräussert, welches der Veräusserer überbaut erworben hat, so bezieht sich der Erlös auf ein anderes als das ursprünglich erworbene Grundstück. Ebenso verhält es sich, wenn der Veräusserer überbautes Land erworben hat, die darauf befindliche Baute abbricht und hernach das Land veräussert. Aufgrund des Kongru-

enzprinzips sind daher in solchen Fällen die Anlagekosten für nicht mehr vorhandene Bauten von Bundesrechts wegen nicht als Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG zu qualifizieren (ebenso auch schon Locher, a.a.O., S. 68 f., Reimann/Zuppinger/Schärker, N 16 zu § 164; vgl. auch Guhl, a.a.O., S. 262).

3.4 Diese Lösung drängt sich auch deshalb auf, weil das Kongruenzprinzip nicht nur sicherstellt, dass sich Anlagekosten und Erlös auf das in seinem Bestand gleiche Grundstück beziehen, sondern diesem Prinzip auch eine Abgrenzungsfunktion gegenüber der Einkommenssteuer zukommt. Gehen Gebäude auf einem im Privatvermögen gehaltenen Grundstück durch Brand, Blitzschlag oder andere Naturereignisse unter, so handelt es sich dabei zunächst (vor einer allfälligen Schadensdeckung durch eine Versicherung) um einen privaten Vermögensverlust, der einkommenssteuerlich unerheblich bleibt (anders wenn die Immobilie sich im Geschäftsvermögen befindet). Ebenso verhält es sich beim Abbruch einer Baute und deren Ersatz durch ein neues Gebäude. Steuersystematisch fällt es daher ausser Betracht, diesen Verlust (der bei Liegenschaften im Privatvermögen steuerlich unbeachtet bleibt) nunmehr doch bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns zu beachten, indem auch die Anlagekosten von beim Erwerb vorhandenen, in der Zwischenzeit untergegangenen Gebäuden als Aufwendungen anerkannt werden (ebenso Locher, a.a.O., S. 69). Die Vorinstanz hat daher zu Recht lediglich die Anlagekosten des neu erstellten Mehrfamilienhauses, nicht hingegen die Kosten für die Erstellung des abgebrochenen Dreifamilienhauses als Aufwendungen gemäss § 116 Abs. 1 lit. a StG/SZ anerkannt.

4. An diesem Ergebnis ändern die von der Beschwerdeführerin erhobenen Rügen nichts.



## 4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns gehe es nicht darum, was in den Augen der Beteiligten Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bilde, sondern ob eine effektive Wertvermehrung (während der Besitzesdauer) auf dem Grundstück stattgefunden habe. Das bedeute, dass das Grundstück bzw. die darauf vorgenommenen wertvermehrenden Anlagekosten als Gesamtheit betrachtet werden müssten und nicht auf einzelne darauf bestehende (oder nicht mehr bestehende) Bauten aufgeteilt und damit negiert werden könnten. Die konkret objektbezogene Kostenanrechnung sei immer auf das gesamte veräusserte Grundstück bezogen. Andernfalls würde dies, wie die Minderheit der Richter im angefochtenen Entscheid in ihrem abweichenden Votum zutreffend ausführten, zu einer „Hausgewinnsteuer“ führen, die es gesetzgeberisch nicht gebe. Zudem besteuere das Steuergesetz wertneutral den erzielten Grundstücksgewinn, wogegen die Nichtberücksichtigung der Anlagekosten von abgebrochenen Gebäuden zur Besteuerung eines hypothetischen Gewinns führe, was nicht gesetzmässig sei.

4.1.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin führt die Nichtberücksichtigung der Anlagekosten abgebrochener Gebäude nicht zur Besteuerung hypothetischer Gewinne, sondern dazu, dass, wie bereits dargelegt der gesamte Wertzuwachs mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst und nicht um steuersystematisch unbeachtliche private Verluste gemindert wird.

Auch die von der Beschwerdeführerin aufgegriffene Minderheitsmeinung (vgl. angefochtener Entscheid E. 7.), wonach die Nichtbeachtung

der Anlagekosten der abgebrochenen und die Anerkennung nur der Kosten der neu erstellten Baute im Ergebnis zu einer „Hausgewinnsteuer“ führe und damit nicht der Mehrwert der rechtlich zusammengesetzten Einheit von Landanteil und Baute steuerlich erfasst werde, verfehlt den Charakter der Grundstücksgewinnsteuer als Wertzuwachssteuer. Soll nämlich nur, aber vollumfänglich der Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden, müssen notwendigerweise die Anlagekosten nicht mehr vorhandener Bauten unbeachtlich bleiben.

In der Praxis wird zwar hinsichtlich der auf einem Grundstück vorgenommenen baulichen Investitionen, die nicht bereits einkommenssteuerlich als Unterhaltskosten berücksichtigt wurden, nicht für jede Einzelposition untersucht, ob diese zur im Veräusserungserlös zum Ausdruck gelangenden Wertzunahme beigetragen hat. Ebenso fällt aus Praktikabilitätsgründen im Rahmen der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer ausser Betracht, für jede, gegebenenfalls auch noch so geringe einkommenssteuerlich unbeachtliche Investition zu untersuchen, ob sie noch Bestandteil des veräusserten Grundstücks ist (z.B. wiederholte, in einander „überholenden“ Etappen vorgenommene Gebäuderenovationen während einer langen Besitzesdauer). Bricht der Eigentümer indessen während der Besitzesdauer das oder die Gebäude auf seinem Grundstück vollumfänglich oder überwiegend ab und erstellt einen Neubau, so liegt auf der Hand, dass der bei der anschliessenden Veräusserung erzielte Erlös keinen Bezug zu den abgebrochenen Bauten mehr hat. Die Berücksichtigung der Anlagekosten abgebrochener Bauten liefe daher im Ergebnis gerade nicht, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, auf die Besteuerung des tatsächlichen Wertzuwachses, sondern darauf hinaus, dass die teilweise Verrechnung eines privaten Kapitalverlusts mit dem realisierten Wertzuwachsgegnung zugelassen würde.

4.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin führt die Nichtberücksichtigung der Kosten für die Erstellung der abgerissenen Baute auch nicht etwa dazu, dass dadurch der Einsatz von Kapital und Arbeit im Ergebnis ein zweites Mal besteuert würde (vgl. Beschwerdeschrift, S. 5). Die Anlagekosten für das neu erstellte Gebäude werden voll berücksichtigt, während nur die Kosten des nicht vorhandenen Gebäudes, die offensichtlich zur Wertzunahme des veräusserten Grundstücks nichts beigetragen haben, unberücksichtigt bleiben. Es wäre systemwidrig, diese in der privaten Sphäre der Beschwerdeführerin bzw. ihres Rechtsvorgängers entstandenen Kosten grundstückgewinnmindernd zu berücksichtigen.

4.3 Als unbegründet erweist sich auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, durch die im Zürcher Recht vorgesehene wahlweise Berücksichtigung des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren (vgl. § 220 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]) werde die Wirkung der Nichtberücksichtigung der Kosten von abgebrochenen Bauten auf die Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer gemildert, eine solche Milderung sei jedoch im Steuergesetz des Kantons Schwyz nicht vorgesehen, was in ihrem Fall zu einem stossenden Ergebnis führe.

Der Bundesgesetzgeber hat es den Kantonen anheimgestellt, den Begriff des Ersatzwerts in zeitlicher Hinsicht, beispielsweise aus Praktikabilitätsgründen, zu definieren und damit den Erwerbspreis abzulösen. Diese im StHG vorgesehene Möglichkeit bringt es mit sich, dass realisierte Mehrwerte in einem gewissen Umfang (im Rahmen der Differenz zwischen Erwerbspreis und Ersatzwert) nicht besteuert werden, es somit zu einer grundsätzlich verpönten (teilweisen) Steuerbefreiung kommt (Bericht der

Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bern 1994, S. 147; die Expertenkommission empfahl, aus praktischen Überlegungen [Aufbewahrung von Unterlagen durch die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden] dennoch einen Ersatzwert beizubehalten, die Frist für einen solchen indessen auf dreissig Jahre auszudehnen). Zum einen bleibt aber auch bei einer zeitlichen Begrenzung der Bemessung des Grundstückgewinns dieser die sachliche Bemessungsgrundlage: Mit dem Ersatzwert werden die Gesteuerungskosten lediglich zu einem bestimmten, vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert (Urteil 2C\_421/2018 vom 13. Mai 2019 E. 2.3). Zum andern wird den Kantonen in Art. 12 Abs. 1 StHG lediglich die Möglichkeit eingeräumt, anstelle des Erwerbspreises auf einen Ersatzwert abzustellen. Wenn der Gesetzgeber im Kanton Schwyz von dieser Möglichkeit nur für den Fall Gebrauch gemacht hat, dass der Zeitpunkt des Erwerbs nicht festgestellt werden kann (§ 115 Abs. 2 StG/SZ: 25 Jahre vor der Veräusserung massgebender Steuerschätzungswert ohne Abzug), und deshalb hier (neben den Kosten des Neubaus) nur der Preis bei Erwerb des Grundstücks durch den Vater der Beschwerdeführerin im Jahr 1938 zu berücksichtigen war, so liegt darin kein Verstoß gegen Bundesrecht.

#### 4.4

4.4.1 Die Beschwerdeführerin ist weiter der Auffassung, die Nichtberücksichtigung der Kosten für das abgebrochene Gebäude führe zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Leistungsfähigkeit im Grundstückgewinnsteuerrecht sei spezifisch objektbezogen. Das heisse aber auch, dass nur „unverdienter“ Wertzuwachs besteuert werden dürfe. Ebenso bedeute dies, dass tatsächlich bezahlte Beträge - unabhängig vom objektiv geschaffenen Wert - als Anlagekosten abgezogen werden müssten,

solange sie im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stünden. Genauso wie eine doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen und Kosten (bei der Einkommenssteuer und bei der Grundstückgewinnsteuer) ausgeschlossen sei, gelte auch das Umgekehrte, dass nämlich (Anlage)kosten nicht ins Leere fallen könnten.

4.4.2 Die von der Beschwerdeführerin postulierte Symmetrie besteht nicht. Gerade weil die Grundstückgewinnsteuer Wertzuwachssteuer ist, erfasst sie nur, dafür aber vollständig realisierte Wertzuwachsgerinne. Dabei kommt es mit Blick auf die anerkennbaren Aufwendungen zwar wie dargelegt nicht darauf an, ob sie tatsächlich zu einer entsprechenden Wertvermehrung geführt haben, sondern ob sie effektiv aufgewendet wurden (Urteil 2C\_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3). Fehlt es aber wie hier von vornherein an anerkennbaren Aufwendungen, so stellt sich die Frage, ob die entsprechenden Ausgaben eine Wertvermehrung bewirkt haben, nicht. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin widerspricht es auch nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn der Gesetzgeber privat verursachte Vermögensverminderungen - wie hier die infolge des von der Beschwerdeführerin selbst veranlassten Abbruchs des alten Gebäudes bewirkte Einbusse - unberücksichtigt lässt. Es besteht insbesondere kein verfassungsmässiges Gebot, diesem einkommenssteuerlich unbeachtlichen Umstand stattdessen beim späteren Verkauf der neu überbauten Liegenschaft im Rahmen der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer Rechnung zu tragen.

4.5 Nicht zu folgen ist der Beschwerdeführerin auch, soweit sie geltend macht, die fehlende Abzugsfähigkeit von Kapitalverlusten, auf beweglichem Privatvermögen sei die Kehrseite der Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen. Bei unbeweglichem Privatvermögen verhalte es sich

indessen gerade umgekehrt. Hier seien Kapitalgewinne im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer steuerpflichtig. Entsprechend müssten auch Kapitalverluste bzw. Anlagekosten eines abgebrochenen Gebäudes auf der konkreten Liegenschaft berücksichtigt werden.

Bei der Grundstückgewinnsteuer wird für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung der Idee nach einzig auf das veräusserte Grundstück, den dabei erzielten Erlös und die Anlagekosten abgestellt (Objektsteuer). Massgeblich ist der erzielte Mehrwert, also die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Art. 12 Abs. 1 StHG), ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder die übrige Situation der steuerpflichtigen Person (BGE 145 II 206 E. 3.1). Eine Berücksichtigung von Kapitalverlusten ist bundesrechtlich nicht vorgeschrieben, sondern den Kantonen ist vielmehr freigestellt, ob sie eine Kompensation von auf Grundstücken eingetretenen Kapitalverlusten durch Grundstücksgewinne zulassen wollen. Die Beschwerdeführerin hat den Abbruch des Dreifamilienhauses selbst veranlasst, um auf diese Weise das Grundstück neu überbauen zu können. Es verletzt nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn die durch den Abbruch verursachte Vermögenseinbusse, welche die Beschwerdeführerin namentlich mit Blick auf den nach einer erneuten Überbauung erzielbaren Veräusserungsgewinn in Kauf genommen hat, bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer unberücksichtigt bleibt.

4.6 Unbegründet sind schliesslich auch die Vorbringen der Beschwerdeführerin, mit denen sie eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots unter Hinweis auf mögliche alternative Sachverhaltsgestaltungen geltend macht (Variante 1: Kauf statt Schenkung des Grundstücks von ihrem Vater; Variante 2: Umbau und Erweiterung des bestehenden Gebäudes anstelle von Abbruch und Neubau). Die von Beschwerdeführerin

erwähnten Sachverhaltsvarianten unterscheiden sich in rechtlicher Hinsicht offensichtlich ganz erheblich vom hier zu beurteilenden Sachverhalt, indem der maßgebliche Erwerbspreis ein anderer gewesen (Variante 1) bzw. es zu keiner tatsächlichen Substanzveränderung infolge des Abbruchs der bestehenden Gebäude gekommen wäre (Variante 2).

4.7 Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

5. ...