

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.146 vom 10. Juli 2017

BS Appellationsgericht, 2017-07-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2016.146

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.146 du 10 juillet 2017

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2016.146 del 10 luglio 2017

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Gesetzes über die direkten Steuern [Steuergesetz; StG; SG 640.100], § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG; SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin der angefochtenen Verfügungen zu. Der Rekurs wurde zudem rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG). Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; siehe dazu auch BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3; 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 und die dort zitierte Rechtsprechung).

E. 2

2.1 Zunächst rügt die Rekurrentin in formeller Hinsicht, dass die Vorinstanz ihren Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verletzt habe, indem sie die in Rz. 23 lit. a ■ f des Rekurses vom 11. März 2015 enthaltenen Ausführungen nicht gewürdigt habe und indem sie die mit diesem Rekurs gestellten Verfahrensanträge auf Beizug der Einkommenssteuerakten der Rekurrentin und Sistierung der ■ Verfahren W___ sowie Y___/Z___ ■ bis zum rechtskräftigen Abschluss des ■ Verfahrens X___ ■ nicht behandelt habe (Rekursbegründung, S. 3). In ihrer Replik macht die Rekurrentin zusätzlich geltend, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör auch dadurch verletzt, dass sie die von ihr eingereichten Dokumente nicht gewürdigt habe (Replik, S. 2 f.).

2.2 Das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtstellung Betroffenen tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt (BGE 129 I 232E. 3.2 S. 236; Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2015, Rz. 244; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 343). Daraus ergibt sich die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid in einer Art und Weise zu begründen, die sich mit den Vorbringen der betroffenen Person auseinandersetzt, so dass daraus die Überlegungen hervorgehen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid abstützt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr darf sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (zum Ganzen statt vieler BGE 137 II 266E. 3.2 S. 270; 136 I 229E. 5.2 S. 236; 134 I 83E. 4.1 S. 88; 133 III 439E. 3.3 S. 445; VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.5.1; VD.2014.195 und 196 vom 13. Juli 2015 E. 3.2; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 343 ff.).

E. 2.3

2.3.1 Die Argumente in Rz. 23 lit. a ■ f des Rekurses vom 11. März 2015 dienen der Begründung, weshalb die Aufwendungen der Rekurrentin in ihrer Gesamtheit als wertvermehrende Investitionen zu qualifizieren seien. Im angefochtenen Entscheid wird festgehalten, die Rekurrentin mache geltend, sämtliche Kosten seien als wertvermehrende Investitionen anzusehen, weil ein einem Neubau gleichzusetzender kompletter Umbau stattgefunden habe, die Liegenschaft in vier Eigentumswohnungen umgebaut worden sei und drei davon verkauft worden seien (angefochtener Entscheid, E. 4a). Weiter hat die Vorinstanz festgestellt, entgegen der Auffassung der Rekurrentin handle es sich nicht um einen Neubau, sondern um einen Umbau und es seien nicht alle Aufwendungen wertvermehrend (angefochtener Entscheid, E. 4b und c). Daraus ist zu schliessen, dass die Vorinstanz die Argumente der Rekurrentin in einer den Anforderungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör genügenden Art und Weise gehört, geprüft und berücksichtigt hat. Das Gegenteil kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2016 erklärt hat, eine detaillierte Würdigung der Argumente in Rz. 23 lit. a ■ f des Rekurses vom 11. März 2015 sei nicht erforderlich gewesen. Diese Bemerkung dürfte sich eher auf die Begründung als auf die Prüfung bezogen haben. Zudem ist die Vorinstanz zu einer detaillierten Prüfung der Argumente nicht verpflichtet gewesen, wenn sie bei deren Prüfung zum Schluss gelangt ist, diese seien unerheblich (vgl. auch BGer 1C_474/2016 vom 1. Juni 2017 E. 2).

2.3.2 Mit Verfügung vom 15. April 2015 hat die Vorinstanz die Steuerverwaltung aufgefordert, die Einkommenssteuerakten der Rekurrentin pro 2010 einzureichen und aus dem Beilagenverzeichnis der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015 ergibt sich, dass diese die Einkommenssteuerakten der Vorinstanz eingereicht hat. Der Rekurrentin sind Kopien der Verfügung und der Vernehmlassung zugestellt worden. Die Behauptung im Rekurs, der Antrag auf Beizug der Einkommenssteuerakten sei nicht behandelt worden, ist damit haltlos. Unbegründet ist auch die Rüge in der Replik, die Vorinstanz habe den Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie die

Einkommenssteuerakten inhaltlich nicht gewürdigt habe. Die Rekurrentin hat den Beizug dieser Akten zum Beweis dafür beantragt, dass sie die Aufwendungen in ihrer Steuererklärung nicht als Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht habe und dass ihr Gesuch um Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin abgewiesen worden sei. Diese Tatsachen sind unbestritten, für die Qualifikation eines Teils der Aufwendungen als werterhaltend aber irrelevant. Aus diesem Grund ist die Vorinstanz nicht gehalten gewesen, sich im angefochtenen Entscheid dazu zu äussern.

2.3.3 Die von der Rekurrentin im Rekurs vom 11. März 2015 in Ziff. 4 der Verfahrensanhänge angegebenen Nummern beziehen sich nicht auf Verfahren, sondern auf Stockwerkeigentumsparzellen; die Steuerverwaltung hat in einem einzigen Verfahren einen einzigen Einspracheentscheid betreffend alle Parzellen gefällt. Folglich hat es nicht mehrere Verfahren gegeben, von denen einzelne hätten sistiert werden können. Vor allem aber hat die Rekurrentin in der Begründung ihres Rekurses selber festgestellt, dass die Steuerverwaltung nur einen Entscheid gefällt hat, und die Sistierung der ■ Verfahren W____ sowie Y____/Z____ ■ nur für den Fall beantragt, dass die Steuerrekurskommission eine Vereinigung der Verfahren nicht befürworte. Indem sie in einem Verfahren einen Entscheid betreffend alle Parzellen gefällt hat, hat die Vorinstanz diesem Antrag vollumfänglich entsprochen. Damit ist der Vorwurf einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör auch diesbezüglich haltlos.

2.3.4 Aus dem angefochtenen Entscheid, insbesondere dessen E. 4b, ergibt sich, dass die Vorinstanz die von der Rekurrentin eingereichten Dokumente geprüft und gewürdigt hat. Dass sie daraus nicht die gleichen ■ und wie sich auch aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt ■ falschen Schlüsse wie die Rekurrentin gezogen hat, begründet offensichtlich keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. BGer 1C_474/2016 vom 1. Juni 2017 E. 2).

E. 3

3.1 In der Sache macht die Rekurrentin geltend, dass für eine schätzungsweise Annahme von Liegenschaftsaufwand im Sinne von § 31 Abs. 2 StG kein Raum bleibe. Bei den in den Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer deklarierten Gesamtinvestitionen über insgesamt CHF 1'912'275.■ handle es sich um wertvermehrnde Aufwendungen, welche durch sie belegt worden und nach § 106 Abs. 1 StG dem Einstandswert der Liegenschaft anzurechnen seien (zum Ganzen Rekursbegründung, Rz. 16 ff.).

E. 3.2.1

3.2.1.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach § 104 Abs. 1 StG namentlich die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken natürlicher Personen ergebenden Gewinne. Nach § 106 Abs. 1 ■ 3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf dem Betrag erhoben, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt, wobei als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten und als Einstandswert der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrnden, nicht bereits bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer angerechneten Aufwendungen gilt. Als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von § 106 Abs. 3 StG kommen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt des Grundstücks dienen, sondern die eine wirkliche Verbesserung, eine Neueinrichtung, eine Erweiterung oder eine Ergänzung zur Folge haben. Dabei handelt es sich um Investitionen, welche die

Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessern. Die Beurteilung, ob einer Aufwendung ein in diesem Sinne wertvermehrender Charakter zukommt, erfolgt in der Regel allein nach objektiv-technischen Kriterien (zum Ganzen VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.1; 738/2006 vom 2. Mai 2007 E. 2.1; BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3; vgl. Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 12 N 58 und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 N 31 ff. sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 32 N 46). Bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht abzugsfähig sind demnach Unterhaltskosten. Dabei handelt es sich um Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren. Dazu gehören nicht nur Aufwendungen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft einschliesslich Ersatzbeschaffungen, sondern auch solche für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (zum Ganzen siehe VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2; vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 32 N 24 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 35 ff.; Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 32 N 11 ff.).

3.2.1.2 Bei der Einkommenssteuer (Staatssteuer und direkte Bundessteuer) können bei Liegenschaften im Privatvermögen gemäss § 31 Abs. 2 lit. a c StG und Art. 32 Abs. 2 DBG die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Gemäss § 31 Abs. 2 lit. d StG sind zusätzlich die Aufwendungen für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen, abzugsfähig. Das EFD bestimmt nach Art. 32 Abs. 2 DBG, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Nicht abziehbar sind gemäss § 34 Abs. 1 lit. d StG und Art. 34 lit. d DBG die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.

3.2.1.3 Somit sind werterhaltende Aufwendungen als Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abziehbar und wertvermehrende Aufwendungen als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer dem Erwerbswert der Liegenschaft aufzurechnen. Werterhaltende oder wertvermehrende Aufwendungen müssen sich korrekterweise immer entweder bei der allgemeinen Einkommens- oder bei der Grundstückgewinnsteuer einkommensmindernd auswirken (zum Ganzen Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 22 N 52; Zwahlen, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: Höhn/Athanas [Hrsg.], Das neue Bundessteuerrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern 1993, S. 55, 101; Reich, Steuerrecht, Teil IV Mehrwertsteuerrecht verfasst von Philip Robinson, Zürich 2012, § 24 N 21; BGer 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4).

E. 3.2.2

3.2.2.1 Wenn eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden kann, weil sie sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil enthält, müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrnde Aufwendungen zerlegt werden (KGer BL vom 29. Oktober 2003, in: BStPra 2004, S. 115, 117; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 45 sowie StGer SO KSGE 2008 Nr. 2 vom 17. November 2008 E. 3). Von diesem Grundsatz gibt es jedoch Ausnahmen.

3.2.2.2 Eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, stellt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Herstellung im Sinne von Art. 34 lit. d DBG dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2; 2C_666 und 667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1). Eine praktisch einem Neubau gleichkommende Totalsanierung hat das Bundesgericht etwa bejaht, als bei einer rund vierhundertjährigen Alphütte im Untergeschoss ein komplett neuer Stall errichtet und das Erdgeschoss (Wohnteil) vollumfänglich abgebrochen und ersetzt worden ist, das Dachgeschoss und das eigentliche Dach hingegen teilweise beibehalten worden sind und die Zweckbestimmung der Baute gleichgeblieben ist (BGer 2C_666 und 667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2) oder als ein Hauptgebäude bis auf die nordseitige Mauer sowie teilweise die Flanke Ost und West bis auf die Höhe des Eingangsportals abgebrochen und so ein sog. Minergiehaushalt erstellt und dabei die Gebäudehülle ersetzt sowie ein Nebengebäude von einer Garage mit Schopf in eine Wohnung mit Garage umgestaltet worden ist (BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3). Beim völligen Um- oder Ausbau, der wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt, liegt gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts ebenfalls eine Herstellung im Sinne von Art. 34 lit. d DBG vor. Wenn eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt wird, ist diese steuerrechtliche Gleichstellung mit der Erstellung eines Neubaus gerechtfertigt, wenn die ■Renovation■ umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumaufteilung der Fall (vgl. BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 und 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen ist steuerlich als (Teil-)Neubau zu betrachten, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4). Einen wirtschaftlich einem Neubau gleichkommenden Umbau hat das Bundesgericht beispielsweise angenommen, als ein landwirtschaftlich genutztes Zweifamilienhaus mit Scheune und Schweinestall zum Preis von CHF 1'100'000.■ gekauft, für CHF 1'500'000.■ umfassend saniert und umgebaut und in ein Wohn- und Freizeitzwecken dienendes Einfamilienhaus mit Pferdestall umfunktioniert worden ist (BGer 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Die Qualifikation einer Renovation in ihrer Gesamtheit als wertvermehrnde Investition ist gemäss Bundesgericht auch dann nicht zu beanstanden, wenn sich eine Liegenschaft im Erwerbszeitpunkt in einem vernachlässigten, kaum bewohnbaren Zustand befunden hat, und mit einer umfassenden Instandstellung, die alle wesentlichen Bereiche der Liegenschaft betroffen und mehr gekostet hat als die Liegenschaft selbst, der bauliche Zustand und die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen und sanitäre Anlagen auf einen Schlag erheblich verbessert worden sind (BGer 2C_286 und 287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.2 ■ 3.5). Wenn eine praktisch einem Neubau gleichkommende Totalsanierung oder ein

wirtschaftlich einem Neubau gleichkommender völliger Um- oder Ausbau vorliegt, haben alle Massnahmen, welche diese oder diesen erst ermöglichen bzw. alle Kosten, die durch diese oder diesen unmittelbar veranlasst werden, als Herstellung zu gelten (vgl. BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4 betreffend einen einem Neubau gleichkommenden völligen Ausbau; StGer SO KSGE 2008 Nr. 2 vom 17. November 2008 E. 3 betreffend einen wirtschaftlich einem Neubau gleichkommenden Umbau sowie Maibach/Häuselmann, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, in: StR 2015, S. 658, 658).

3.2.3 Weil wertvermehrnde Aufwendungen als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer dem Erwerbswert der Liegenschaft aufzurechnen sind, stellen diese die Grundstückgewinnsteuer mindernde Tatsachen dar. Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steuermindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu (VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.1; VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■ 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht [dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer], in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; VGer ZH SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.1.3 und SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.2). Demnach trägt diese die Folgen der Beweislosigkeit, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine wertvermehrnde Aufwendung misslungen ist.

E. 3.3.1

3.3.1.1 In ihrer Einspracheentscheid vom 12. Februar 2015 hat die Steuerverwaltung erwogen, die Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten anhand des Merkblatts der Steuerverwaltung betreffend den Abzug von Liegenschaftskosten vom 31. Dezember 2016 (nachfolgend Merkblatt) setze Beschreibungen der vorgenommenen Veränderungen (vorher / nachher) voraus. Wenn solche Beschreibungen fehlten, müsse auf Schätzungen zurückgegriffen werden (Einspracheentscheid, E. 2d). Die Rekurrentin macht geltend, das Merkblatt als Verwaltungsanweisung mit Schätzungsansätzen könne einem direkten Beweis nicht entgegengehalten werden (Rekursbegründung, Rz. 21). Dies ändert aber nichts daran, dass eine detaillierte Beschreibung des Zustands vor und nach den Aufwendungen und damit der vorgenommenen Veränderungen für die Feststellung, ob es sich um wertvermehrnde oder um werterhaltende Aufwendungen handelt, auch dann unentbehrlich ist, wenn diese Feststellung unmittelbar in Anwendung der einschlägigen Rechtssätze und unter Berücksichtigung der Judikatur und Literatur getroffen wird.

3.3.1.2 Mit Schreiben vom 4. März 2011 hat die Steuerverwaltung die Rekurrentin darauf hingewiesen, dass sie Rechnungskopien für die wertvermehrnden Aufwendungen benötige und dass solche für werterhaltende Aufwendungen nicht einzureichen seien (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 7). Mit Schreiben vom 6. November 2013 hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin mitgeteilt, aufgrund der

eingereichten Rechnungskopien, dem Baubeschrieb und dem Merkblatt der Steuerverwaltung sei sie der Auffassung, dass 75% der Auslagen von insgesamt CHF 1'541'065.■ als wertvermehrend qualifiziert werden können. Für den Fall, dass sich die Rekurrentin der Taxation nicht anschliessen könne, ist sie gebeten worden, der Steuerverwaltung die Regierapporte der Handwerker für die Baukosten und den Werkvertrag bzw. Baubeschrieb der von der B_____ AG geleisteten Arbeiten einzureichen, weil der Text auf den Rechnungen nicht in jedem Fall vollständig aussagekräftig sei (zum Ganzen Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 15). Mit Schreiben vom 17. Oktober 2014 hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin mitgeteilt, dass unter anderem noch der Baubeschrieb bzw. Arbeitsbeschrieb vor dem Umbau bzw. der Renovation erforderlich sei (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 16). Trotz dieser Hinweise hat die Rekurrentin keine Regierapporte der Handwerker, keinen Werkvertrag bzw. Baubeschrieb für die von der B_____ AG geleisteten Arbeiten und keinen Baubeschrieb bzw. Arbeitsbeschrieb vor dem Umbau bzw. der Renovation eingereicht. Die Behauptung der Rekurrentin, die Steuerverwaltung habe sämtliche von ihr verlangten Unterlagen erhalten (Rekursbegründung, Rz. 9), ist damit unrichtig. Die Rekurrentin behauptet weiter, mit E-Mail vom 26. Januar 2015 habe die Steuerverwaltung erklärt, es würden keine weiteren Unterlagen verlangt (Rekursbegründung, Rz. 10). Diese E-Mail ist allerdings nicht in den Akten auffindbar. Jedenfalls hätte es der Rekurrentin obliegen, eine Kopie der E-Mail einzureichen; die Beweismittel sind der Rekurschrift beizulegen oder, soweit dies nicht möglich ist, genau zu bezeichnen (§ 164 Abs. 2 i.V.m. § 171 Abs. 2 StG). Die angeblich der Rekurrentin von der Steuerverwaltung zugesendete E-Mail hätte von dieser offensichtlich eingereicht werden können. Indem sie sich stattdessen mit dem pauschalen Verweis auf die Verfahrensakten begnügt und es damit dem Gericht überlassen hat, in den umfangreichen Akten nach der behaupteten Mail zu suchen, hat sie ihre verfahrensrechtlichen Obliegenheiten krass verletzt. Selbst wenn sich die E-Mail in den Akten befinden würde, müsste diese deshalb vom Gericht nicht berücksichtigt werden. Folglich ist die Behauptung der Rekurrentin nicht erstellt. Zudem hat sie es trotz der diesbezüglichen Aufforderung durch die Steuerverwaltung bis heute unterlassen, zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen zu unterscheiden. Sie behauptet vielmehr pauschal, alle Aufwendungen seien wertvermehrend, obwohl dies offensichtlich unzutreffend ist, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

3.3.1.3 Das Verkaufsangebot der C_____ AG (Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 24. Oktober 2014, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 17) enthält zwar gewisse Angaben zum Zustand der Liegenschaft vor den von der Rekurrentin veranlassten Arbeiten. Diese sind aber eher allgemein gehalten. Insbesondere fehlen nähere Angaben zu den Elektroinstallationen und den Kücheneinrichtungen. Im am 30. September 2013 und damit lange nach den Verkäufen erstellten Zustandsbericht / Projektbeschrieb der D_____ werden zwar bauliche Eingriffe aufgelistet, welche die D_____ zusammen mit dem Architekturbüro [...] als für die erfolgreiche Erstellung der Stockwerkeigentumswohnungen notwendig definiert habe. Zudem wird darin festgehalten, die Rekurrentin habe unter anderem aufgrund der definierten Kriterien beschlossen, das Projekt zu implementieren. Ob tatsächlich alle erwähnten Arbeiten vorgenommen worden sind, ist dem Dokument allerdings nicht zu entnehmen. Vor allem aber fehlt es an einer detaillierten Beschreibung des Zustands der Liegenschaft nach den Arbeiten. Insbesondere finden sich keine näheren Angaben wie Fläche und Zimmerzahl der

Maisonette-Dachwohnung. Diesbezüglich erwähnt der Zustandsbericht / Projektbeschrieb lediglich einen strukturellen Eingriff in das Dach- und Estrichgeschoss, ■d.h. den Einbau einer Maisonette-Dachwohnung mit Einbau eines Balkons und Glasbodens im Treppenbereich■ (zum Ganzen Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14). Mangels hinreichend detaillierter Angaben ist es aufgrund des Verkaufsangebots und des Zustandsberichts / Projektbeschriebs nicht möglich, den Zustand der Liegenschaft vor und nach den Arbeiten und Anschaffungen lückenlos zu vergleichen. Daran vermögen auch die von der Rekurrentin eingereichten Rechnungskopien nichts zu ändern. Diesen können regelmässig keine Angaben zum Vorzustand entnommen werden. Zudem ist insbesondere die Rechnung der B_____ AG vom 8. Juni 2011 viel zu undifferenziert. Darin werden für sehr unterschiedliche Arbeiten nur Gesamtbeträge angegeben (zum Ganzen Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 8).

3.3.1.4Damit ist es aufgrund der von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen unmöglich, lückenlos festzustellen, welche Aufwendungen in welcher Höhe wertvermehrend und welche in welchem Umfang werterhaltend sind. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Anteil der wertvermehrenden Aufwendungen geschätzt hat.

E. 3.3.2

3.3.2.1Die von der Rekurrentin geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen enthalten unter anderem einen Betrag von CHF 1'041'934.■ (Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, S. 3, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14; Abrechnung Grundstückgewinn, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 23; vgl. Bauabrechnungen vom 25. Februar 2011 und Aufstellung Wertvermehrende Investitionen [...], Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 8). Dabei handelt es sich gemäss der von der Rekurrentin eingereichten Bauabrechnung der B_____ AG vom 25. Februar 2011 um Kosten der ■Substanzsanierung Liegenschaft■. Diese umfasst ■Sanierung Dach■, ■Sanierung Heizung / Warmwasser■, ■Sanierung Fenster■, ■Sanierung Kanalisation bis Dach■, ■Allg. Baumeisterarbeiten■, ■Sanierung Treppenhaus■, ■Gartenarbeiten■, ■Sanierung Elektrik■, ■Sanierung Fassade■, ■Brandschutztüren■ und ■Honorar Architekt■ (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 8). Im Zustandsbericht / Projektbeschrieb vom 30. September 2013 werden unter anderem die folgenden Arbeiten und Anschaffungen erwähnt: ■Komplette Gebäudeaussenhüllensanierung, d.h. Dach, Spenglerarbeiten, Fenster in Holz-Metall, Aluminium-Rollläden■, ■Einbau; Badewanne, Dusche, Doppelwaschtisch, WC, WM / TU & sep. WC■, ■Sanierung der gesamten Gebäudetechnik (Heizung inkl. Wasseraufbereitung, WC- und Bad-Abluft, Kalt- Warm-, Abwasserleitungen [Abwasserleitungen in Geberit Silent] sowie Einbau von Kalt- und Warmwasserzähler■, ■Die Elektroinstallationen in der ganzen Liegenschaft auf den heutigen Stand anpassen, d.h. in jedem Zimmer TV und Telefon, geschaltete Steckdosen etc.■ und ■neue Küchen mit obliegendem Backofen, Geschirrwashmaschine, Glaskeramik, Dampfzug, Steinabdeckung etc.■ (Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14; Abrechnung Grundstückgewinn, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14).

3.3.2.2 Das Haus auf dem Grundstück V_____ ist im Jahr 1926 erbaut worden. Die Heizungsanlage ist im Jahr 1971 eingebaut worden, hat die Emissionsgrenzwerte überschritten und saniert oder stillgelegt werden müssen, falls eine Einstellung nicht mehr möglich gewesen ist. Im Jahr 1977 sind neue Holzfenster mit Isolierverglasung, im Jahr 2002 ein neues Badezimmer und ein separates WC in der Wohnung im ersten Obergeschoss eingebaut und im Jahr 2007 ist die Wohnung im zweiten Obergeschoss total saniert worden. Die Wohnung im Erdgeschoss ist nie renoviert und in der Wohnung im Dachgeschoss ist zumindest die Küche nie renoviert worden (zum Ganzen Verkaufsangebot der C_____ AG, Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 24. Oktober 2014, S. 10, 14. f., 19, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 17). Dem vereinfachten Bauentscheid vom 13. August 2009 ist zu entnehmen, dass die Liegenschaft einen gewissen Renovationsbedarf aufgewiesen hat und dass die Arbeiten teilweise notwendige Sanierungsarbeiten gewesen sind (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 24). Unter diesen Umständen hat es sich insbesondere bei der Sanierung des Dachs, der Heizung, der Elektrik und der Fassade sowie bei der Renovation der Küche und des Badezimmers jedenfalls eines Teils der Wohnungen zumindest teilweise um werterhaltende periodische Renovationen grösseren Ausmasses gehandelt. Dementsprechend sind die diesbezüglichen Aufwendungen nicht als wertvermehrend, sondern als werterhaltend zu qualifizieren.

3.3.2.3 Gemäss der Rechnung der B_____ AG vom 8. Juni 2011 ist in den Wohnungen im Erdgeschoss bis im dritten Obergeschoss das bestehende Eichenparkett demontiert, entnagelt und für die Wiedermontage bereitgestellt worden und sind alle Decken im Erdgeschoss bis im dritten Obergeschoss wegen Schallbrücken abgebrochen, die Schlaggenfüllungen entfernt und neue Deckenkonstruktionen montiert worden (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 8). Soweit das Parkett nur ein- und ausgebaut worden ist, um die wertvermehrende Aufwendung der Schallisolation zu ermöglichen, sind auch diese Arbeiten als wertvermehrend zu qualifizieren. Aus dem Zustandsbericht / Projektbeschrieb vom 30. September 2013 ergibt sich aber, dass das Parkett auch restauriert und repariert worden ist (Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14). Insoweit handelt es sich um werterhaltende Arbeiten. Damit sind die Aufwendungen betreffend das Parkett teilweise als wertvermehrend und teilweise als werterhaltend zu qualifizieren.

3.3.2.4 Zusammenfassend handelt es sich somit bei den von der Rekurrentin veranlassten Arbeiten und Anschaffungen in erheblichem Umfang ganz oder teilweise um werterhaltende Aufwendungen. Die Schätzung des Anteils dieser Aufwendungen auf 25% durch die Steuerverwaltung ist zurückhaltend und nicht zu beanstanden.

E. 3.3.3

3.3.3.1 Die Voraussetzungen einer praktisch einem Neubau gleichkommenden Totalsanierung oder eines wirtschaftlich einem Neubau gleichkommenden völligen Um- oder Ausbaus sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Die von der Rekurrentin veranlassten Arbeiten und Anschaffungen sind weder derart grundlegend noch derart umfangreich, dass sie wirtschaftlich einem Neubau gleichgestellt werden können. Gegen eine solche Gleichstellung sprechen insbesondere auch die folgenden Umstände: Vor den von der Rekurrentin veranlassten Arbeiten und Anschaffungen hat sich die Liegenschaft ihrem Alter entsprechend in einem guten Zustand befunden. Die Unterhaltsarbeiten sind

regelmässig und professionell durchgeführt worden und in den Jahren 1977, 2002 und 2007 sind Sanierungen vorgenommen worden. Zudem ist die Liegenschaft voll vermietet gewesen (Verkaufsangebot der C_____ AG, Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 24. Oktober 2014, S. 11 und 19, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 17). Im Dachgeschoss haben sich eine Dreizimmerwohnung mit Balkon mit einer Fläche von 78.45 m² und zwei Mansarden sowie im Estrich zwei weitere Mansarden befunden (Zustandsbericht / Projektbeschrieb vom 30. September 2013, Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14). Die beiden Mansardenzimmer im Dachgeschoss sind mit textilen Bodenbelägen, gestrichenen Tapeten und verputzten und gestrichenen Decken ausgestattet gewesen. Zudem hat sich im Dachgeschoss ein WC befunden. Die beiden Mansardenzimmer im Estrich sind mit Böden mit Zementüberzug, Wänden mit Tapeten und verputzten und gestrichenen Decken ausgestattet gewesen (Verkaufsangebot der C_____ AG, Beilage 3 zum Schreiben der Rekurrentin vom 24. Oktober 2014, S. 11 und 19, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 17). Damit sind die Mansarden zumindest teilweise bereits bewohnbar gewesen. Im ersten und im zweiten Obergeschoss sind keine grundrisslichen Veränderungen vorgenommen worden (vereinfachter Bauentscheid vom 13. August 2009, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 24).

3.3.3.2 Die Rekurrentin hat die Liegenschaft für CHF 1'438'516.■■ erworben. Sie behauptet, sie habe Aufwendungen von CHF 1'912'275.■■ getätigt (Rekursbegründung, Rz. 18); gemäss der von der Rekurrentin eingereichten Bauabrechnung betragen die Investitionskosten CHF 1'912'274.96. Für CHF 1'712'797.83 sind die Leistungserbringer, die Leistungen und die Kosten in der Bauabrechnung detailliert aufgeführt. Für CHF 312'274.79 findet sich dagegen nur die Angabe ■div. / Kosten A_____■ (zum Ganzen Bauabrechnung, Beilage 4 zum Schreiben der Rekurrentin vom 8. Oktober 2013, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 14). Diese Angabe ist völlig ungenügend. Insbesondere lässt sich der Betrag von CHF 312'274.79 mangels Substantiierung auch nicht von der Rekurrentin eingereichten Belegen zuordnen. Die behaupteten Aufwendungen sind deshalb im Umfang von CHF 312'274.79 nicht erstellt. Zahlungen im Umfang von CHF 1'712'797.83 sind gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung hingegen durch die Unterlagen der [...]bank belegt (Einspracheentscheid, E. 3b/aa; siehe auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 12. Mai 2015, Beilage 22). Selbst wenn von Aufwendungen im Umfang von CHF 1'912'274.96 ausgegangen würde, könnte entgegen der Auffassung der Rekurrentin aus dem von dieser zitierten Bundesgerichtsentscheid (Rekursbegründung, Rz. 25 lit. e) nicht abgeleitet werden, dass die Aufwendungen angesichts des Kaufpreises vollumfänglich als wertvermehrend qualifiziert werden müssten. In diesem Entscheid hat das Bundesgericht die Kosten des Ausbaus des bisher nur rudimentär ausgebauten und unbeheizten Dachbodens einer Scheune zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad insgesamt als wertvermehrende Aufwendungen qualifiziert, weil es sich um einen Ausbau eines Gebäudeteils, mit dem in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt worden sei, gehandelt habe (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4 und 3.1 f.). Dieser Fall ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar.

3.3.3.3 Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass der wertvermehrende Charakter der Aufwendungen durch die Marktpreise beim Erwerb und bei der Weiterveräusserung belegt

werde (Rekursbegründung, Rz. 19 f. und 25 lit. a). Diese Auffassung ist unzutreffend. Die Qualifikation als wertvermehrnde Aufwendung im Sinne von § 106 Abs. 3 StG setzt voraus, dass die Beschaffenheit des Grundstücks dadurch dauernd verbessert wird. Wertvermehrend sind alle Aufwendungen, die eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswertes bewirken, d.h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Mehrwert führen. Ob dies der Fall ist, muss aus einer langfristigen Perspektive beurteilt werden (Reich, a.a.O., § 13 N 81). Werden etwa bei einem Mehrfamilienhaus im Rahmen einer Grossrenovation für CHF 1.5 Mio. die Fassade und das Treppenhaus neu gestrichen, das Dach neu gedeckt, neue Fenster eingesetzt und sämtliche Küchen und Bäder ersetzt, so wird sich der eingesetzte Betrag unmittelbar im Verkehrswert der Liegenschaft niederschlagen. Ein potentieller Käufer würde nach der Renovation bereit sein, in etwa CHF 1.5 Mio. mehr Kaufpreis zu entrichten als vor der Renovation. Dennoch handelt es sich vollumfänglich um Unterhaltskosten, weil die bewirkte Wertvermehrung langfristig betrachtet nicht von Dauer ist (zum Ganzen Reich, a.a.O., § 13 N 81). Der Umstand, dass eine Liegenschaft nach Aufwendungen zu einem höheren Preis weiterverkauft worden ist, beweist damit keineswegs, dass durch diese Aufwendungen im Umfang der Differenz zwischen dem Ankaufspreis und dem Weiterverkaufspreis die Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessert bzw. ein bleibender Mehrwert geschaffen worden ist. Es kann sich vielmehr auch um Aufwendungen für Renovationen gehandelt haben, die kurzfristig zu einer Wertvermehrung und langfristig nur zur einer Werterhaltung geführt haben.

3.3.3.4 Die Qualifikation der Aufwendungen als wertvermehrend führt die Rekurrentin schliesslich auf eine objektiv-funktionale Umnutzung der Liegenschaft ■ von einer Mietliegenschaft in eine Liegenschaft mit Eigentumswohnungen ■ zurück (Rekursbegründung, Rz. 25 lit. b). Zwar ist in der Rechtsprechung und Lehre anerkannt, dass im Grundsatz regelmässig dann von wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen ist, wenn die Renovation einer Liegenschaft zu einer Nutzungsänderung führt (BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 ff.; Zwahlen/Lissi, a.a.O., Art. 32 N 13; StGer SO KSGE 2008 Nr. 2 vom 17. November 2008 E. 3; OGer AR O2V 15 22 vom 13. Dezember 2016 E. 2.5; VGer AG WBE.2015.279 und 280 vom 11. August 2016 E. 4.3; vgl. BGer 2C_286 und 287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5 und Kantonales Steueramt Aargau, Merkblatt Liegenschaftsunterhalt [LUK], Ziff. 3.3). Vorausgesetzt wird jedoch stets, dass die Liegenschaft durch die entsprechenden Aufwendungen ganz oder teilweise einer eigentlichen neuen Nutzung zugeführt worden ist, so insbesondere durch Schaffung oder Erweiterung von Wohnraum. Wie in den voranstehenden Erwägungen dargelegt, ist eine solche Nutzungsänderung selbst entweder als praktisch einem Neubau gleichkommende Totalsanierung oder als wirtschaftlich einem Neubau gleichkommender völliger Um- oder Ausbau zu qualifizieren, infolgedessen die Aufwendungen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Herstellungskosten nach Art. 34 lit. d DBG darstellen, die einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 51). Die Auffassung der Rekurrentin findet insofern in Judikatur und Literatur keine Stütze. Somit kann diese auch nichts zu ihren Gunsten geltend machen, wenn sie sich in ihren Ausführungen insbesondere auf einen Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn stützt (Rekursbegründung, Rz. 25 lit. b). Im von der Rekurrentin zitierten Entscheid bejahte das Steuergericht des Kantons Solothurn eine Nutzungsänderung für eine Liegenschaft, welche bis anhin als Kindergarten genutzt und in ein Wohnhaus umgebaut worden ist. Es kam zum Schluss, dass durch die

Nutzungsänderung eine qualitative Verbesserung und Wertsteigerung der Liegenschaft erfolgt sei und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten der Instandstellung und Modernisierung nicht bei der Einkommenssteuer abgezogen werden könnten (zum GanzenStGer SO KSGE 2008 Nr. 2 vom 17. November 2008E. 3). Soweit sich aus der von der Rekurrentin eingereichten Dokumentation ergibt, führten die von ihr veranlassten Aufwendungen allerdings zu keiner solchen Nutzungsänderung. Vielmehr ist daraus ersichtlich, dass sämtliche im Zuge der Arbeiten sanierten Räumlichkeiten des Grundstücks V_____ sowohl vor als auch nach Fertigstellung des Projekts dazu bestimmt waren, zu Wohnzwecken genutzt zu werden; es wurde mithin kein Wohnraum geschaffen oder erweitert. Ebenso vermag die Rekurrentin nicht mit dem Argument durchzudringen, dass sich die wertvermehrende Natur der geltend gemachten Aufwendungen auch daraus ergebe, dass diese für die Liegenschaft subjektiv-wirtschaftlich von Anfang an eine neue Zweckbestimmung verfolgt habe, nämlich den Verkauf von Stockwerkeinheiten als Eigentumswohnungen; mit den Aufwendungen habe künftiger (Verkaufs-)Ertrag generiert werden sollen (Rekursbegründung, Rz. 25 lit. c). Dazu ist festzuhalten, dass die Beurteilung, ob eine Aufwendung als werterhaltend bei der Einkommenssteuer oder als wertvermehrend bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist, grundsätzlich allein nach objektiv-technischen Kriterien zu erfolgen hat und damit kein Raum bleibt für eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie es die Ausführungen der Rekurrentin suggerieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 46; BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016E. 3.3; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 31). Als unbehelflich erweisen sich daher die Hinweise auf Entscheide des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft und der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (Rekursbegründung, Rz. 25 lit. c). Aus diesen lassen sich keinerlei Hinweise entnehmen, wonach bei dieser Beurteilung einer subjektiv-wirtschaftlichen Methode zu folgen sei.

3.4 Damit handelt es sich bei den nachgewiesenen Zahlungen der Rekurrentin von CHF 1'712'797.83 im Umfang von 75% entsprechend CHF 1'284'598.37 um wertvermehrende und im Umfang von 25% entsprechend CHF 428'199.46 um werterhaltende Aufwendungen. Im Veranlagungsprotokoll vom 14. März 2013 hat die Steuerverwaltung bei der Berechnung des Einkommens der Rekurrentin die Substanzsanierungskosten von CHF 1'041'934.■ gemäss der von der Rekurrentin eingereichten Bauabrechnung von Amtes wegen als abzugsfähige Unterhaltskosten berücksichtigt. Damit sind insgesamt sogar mehr als die gesamten Aufwendungen entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer als abzugsfähig anerkannt worden. Unter Berücksichtigung der Unterhaltskosten von CHF 1'041'934.■ und aller Abzüge beträgt das Einkommen der Rekurrentin gemäss dem Veranlagungsprotokoll minus CHF 956'395.■. Ohne den Abzug der Unterhaltskosten hätte das steuerbare Einkommen der Rekurrentin CHF 85'539.■ betragen. Damit hat sich die Anerkennung der Aufwendungen im Umfang von CHF 1'041'934.■ als abzugsfähige Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer nur im Umfang von CHF 85'539.■ tatsächlich steuermindernd ausgewirkt. Daraus kann entgegen der Auffassung der Rekurrentin aber nicht abgeleitet werden, dass die werterhaltenden Aufwendungen entgegen der klaren gesetzlichen Regelung bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns in Abzug gebracht werden können. Daran vermag insbesondere auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welchen die Rekurrentin aufgrund der Rechtsauffassung der Steuerverwaltung als verletzt sieht (Rekursbegründung, Rz. 24), nichts zu ändern.

E. 4

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 3'000.■ inklusive Auslagen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.