



Entscheid vom 20. Februar 2015 (530 14 43)

Liegenschaftsunterhaltskosten / Architektenhonorar

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin i.V. S. Affolter

_____ Parteien A._____, vertreten durch BDO AG, Gestadeckplatz 2, 4410 Liestal

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

_____ betreffend **direkte Bundessteuer 2012**

Sachverhalt

1. Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2012 vom 11. Dezember 2013 reduzierte die Steuerverwaltung die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 20'270.-- auf Fr. 5'002.-- mit der Begründung, Architekten- und Ingenieurshonorare könnten nur im Zusammenhang mit einer Renovation abgezogen werden. Der Nachweis sei von der steuerpflichtigen Person in geeigneter Form zu erbringen.

2. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2013 erhob die Vertreterin Einsprache gegen diese Veranlagung mit dem Begehren, die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 20'270.-- seien gemäss Selbstdeklaration zuzulassen. Zur Begründung führte sie aus, es handle sich dabei um Unterhaltskosten am bestehenden Gebäude. Innerhalb der erstreckten Frist wurde mit Schreiben vom 25. Juni 2014 ausgeführt, gemäss beiliegender Bauabrechnung des zuständigen Architekten seien bisher Kosten von insgesamt Fr. 1'385'450.-- angefallen, wovon Fr. 467'322.-- auf werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten entfielen (33.73%). Daher sei entgegen der eingereichten Einsprache statt Fr. 15'000.-- der Betrag von Fr. 10'119.-- zusätzlich als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 20. Oktober 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die geltend gemachten Unterhaltskosten ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, sowohl die Aufwendungen für die Instandstellung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkomme, als auch die Kosten für Neu- und Anbauten seien wertvermehrender Natur. Das alte Wohnhaus sei bis zum Untergeschoss abgebrochen und stattdessen ein Neubau erstellt worden, der in begrifflicher Hinsicht keinen Unterhalt an einem untergegangenen Gebäude beinhalten könne. Der Abbruch sei eine Voraussetzung für die Errichtung des neuen Anbaus gewesen. Die entsprechenden Kosten dienten somit nicht der Erhaltung des alten Gebäudes. Der auf Fr. 5'002.-- festgesetzte Pauschalabzug bleibe bestehen.

4. a) Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin mit Schreiben vom 12. November 2014 Beschwerde mit dem Begehren, der Einsprache-Entscheid vom 20. Oktober 2014 sei aufzuheben und die im Veranlagungsverfahren berücksichtigten Liegenschaftsunterhaltskosten seien um Fr. 10'035.-- zu erhöhen. Eventualiter sei das Verfahren zur Neu beurteilung

lung an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Zur Begründung führte sie aus, Umbauten, Anbauten oder Neubauten würden in der Regel auch den bestehenden Teil eines Gebäudes betreffen, weshalb damit im Zusammenhang stehende Architektenhonorare als Unterhaltskosten anteilmässig gewährt werden könnten. Das umgesetzte Bauvorhaben habe den teilweisen Rückbau mit teilweiseem Abbruch des alten Einfamilienhauses und dessen Ersatz sowie die Aufstockung auf dem bisherigen Anbau und auf dem Sockelgeschoss des alten Einfamilienhauses umfasst. Am stehen gebliebenen Sockelgeschoss und Verbindungstrakt zum bestehenden Anbau seien werterhaltende Renovations- und Sanierungsmassnahmen durchgeführt worden. Gemäss provisorischer Bauabrechnung (Stand Juni 2014) betrage der werterhaltende Anteil Fr. 467'322.-- von den Gesamtkosten über Fr. 1'397'042.-- (33.45%). Vom Architektenhonorar von Fr. 30'000.-- seien somit Fr. 10'035.-- abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten.

b) Mit Schreiben vom 11. Dezember 2014 wurde dem Steuergericht durch die Vertreterin eine E-Mail der Bau- und Umweltschutzdirektion an die Steuerverwaltung (datiert 9. Dezember 2014) zugestellt, wonach das Untergeschoss des im Jahr 1946 erbauten Gebäudes im Bestand erhalten geblieben und saniert worden sei. Auch der linke Teil (Anbau) des Gebäudes inkl. Untergeschoss sei erhalten geblieben. Das Ehepaar A._____ habe etliche Renovationsarbeiten im Innern vorgenommen und die komplette Fassade erneuert.

5. Mit Vernehmlassung vom 22. Dezember 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, das Gebäude sei bis zum Untergeschoss abgebrochen worden. Deshalb verbleibe kein Raum mehr für Unterhaltsarbeiten, d.h. solche Kosten könnten in ihrer Gesamtheit nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden.

6. Mit Schreiben vom 17. Februar 2015 reichte die Vertreterin eine aktualisierte provisorische Bauabrechnung (Stand Februar 2015) ein und führte aus, gemäss dieser Abrechnung habe sich das Verhältnis der werterhaltenden Liegenschaftsunterhaltskosten zu den nicht abzugsfähigen Investitionskosten verändert. Somit betrage der steuerlich als Liegenschaftsunterhalt abzugsberechtigte Anteil neu 27.54% (Fr. 421'438.-- von Fr. 1'530'121.--).

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, in welcher Höhe das von der Vertreterin geltend gemachte Architektenhonorar als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen ist.

a) Nach Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Bundesrat regelt diesen Pauschalabzug (Art. 32 Abs. 4 DBG). Der Pauschalabzug beträgt bei über zehnjährigen Gebäuden 20% und bei bis zu zehnjährigen Gebäuden 10% des Mietwerts für selbstgenutzte Liegenschaften oder des Bruttomietetrages. Dabei kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug gewählt werden (Art. 2 und Art. 3 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. November 2014, 530 14 22, E. 3a; StGE vom 10. August 2012, 530 12 7, E. 2a, unter

www.bl.ch/steuergericht; StGE vom 25. Februar 2011, 530 10 58, E. 3a, unter www.bl.ch/steuergericht; vgl. Der Steuerentscheid [StE] 1991 B 25.6 Nr. 21).

b) Zur Beurteilung, ob Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig sind und ob sie als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege" des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend: Merkblatt) ab (StGE vom 10. August 2012, 530 12 7, E. 3, unter www.bl.ch/steuergericht). Gemäss Ziffer 10.3 des Merkblatts ist bei Honoraren von Ingenieuren und Architekten zu unterscheiden, ob sich diese auf abzugsfähigen Unterhalt oder nicht abzugsfähige Investitionen beziehen. Honorare, welche sowohl An- oder Umbauten als auch Renovationen betreffen, können im Umfang der werterhaltenden Massnahmen anteilmässig gewährt werden.

3. a) Eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, stellt aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_153/2014 vom 4. September 2014, E. 2.2; BGE 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012, E. 2.1; BGE 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010, E. 2.1). Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die Renovation umfangmässig einem Neubau gleichkommt (BGE 2C_153/2014 vom 4. September 2014, E. 2.3; BGE 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011, E. 3.2). Steuerlich als (Teil-) Neubau zu betrachten ist auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (BGE 2C_153/2014 vom 4. September 2014, E. 2.4).

b) Gemäss den dem Steuergericht vorliegenden Bauplänen wurde das alte Einfamilienhaus bis zum Erdgeschoss abgebrochen und ein Ersatzbau hergestellt. Neu liegt anstelle der vorherigen zwei Geschosse ein eingeschossiger Kubus vor. Im Untergeschoss wurden neue Wände errichtet. Das Unter- und das Erdgeschoss des Anbaus wurden saniert. Beim ausgeführten Bauprojekt blieb etwa die Hälfte des Liegenschaftsvolumens erhalten. Im Unterschied zu BGE 2C_153/2014 vom 4. September 2014 erfolgte im vorliegenden Fall weder eine

Umnutzung noch eine flächenmässige Erweiterung des Wohnraumes. Damit stellt das umgesetzte Bauvorhaben weder praktisch noch wirtschaftlich einen Totalneubau dar. Die getätigten Arbeiten lassen sich nicht vollumfänglich als werterhaltende oder wertvermehrnde Massnahmen qualifizieren und müssen differenziert werden. Beim Teilabbruch und -neubau handelt es sich um wertvermehrnde Massnahmen. Die Kosten für die Sanierung der erhaltenen Gebäudeteile enthalten sowohl Anteile wertvermehrender als auch werterhaltender Natur.

4. a) Im vorliegenden Fall ist die Honorarrechnung des Architekten über Fr. 30'000.-- für im Jahre 2012 geleistete Aufwendungen zu beurteilen. Das Honorar bezieht sich sowohl auf wertvermehrnde als auch werterhaltende Massnahmen, wobei nur das Honorar für werterhaltende Arbeiten berücksichtigt werden kann.

b) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. zum Beispiel ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig (StGE vom 6. März 2015, 530 14 33, E. 8c; StGE vom 1. März 2013, 530 12 49, E. 2c; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 32 N 46).

c) Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrnde Aufwendungen zerlegt werden (StGE vom 6. März 2015, 530 14 33, E. 8d; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, § 41 N 84).

d) Bei den Unterhaltskosten handelt es sich um Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind Unterhaltsarbeiten Aufwendungen, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (StGE vom 6. März 2015, 530 14 33, E. 8b; StGE vom 8. Juni 2012, 530 11 38, E. 3b). Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Diese

sind bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 32 N 37 ff.). Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen stützt sich die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auf das Merkblatt.

e) Die dem Steuergericht vorliegende provisorische Bauabrechnung (Stand Februar 2015) wird im vorliegenden Fall hilfsweise beigezogen, um den abzugsfähigen Anteil des Architektenhonorars zu bestimmen. In dieser erfolgte eine Ausscheidung der Kosten nach den Kriterien Unterhalt/Investition. Von den bisher angefallenen Gesamtkosten über Fr. 1'530'121.37 wurden Fr. 421'348.23 als nicht wertvermehrend ausgewiesen. Ob es sich bei diesen Positionen bzw. deren ausgewiesenen Anteil tatsächlich um werterhaltende Aufwendungen handelt, wird die Steuerverwaltung im Zeitpunkt der konkreten Geltendmachung durch die Pflichtigen im Detail untersuchen müssen.

Nach summarischer Prüfung wurde unter Berücksichtigung des Merkblatts der Unterhaltskostenabzug wie folgt angepasst:

Position		effektive Kosten (in Fr.)	Ausscheidung Werterhaltung (in Fr.)	Merkblatt	Abzug als Unterhalt (in Fr.)
211.0	Beton- und Maurerarbeiten	64'804.20	6'480.42	Neubau	--:--
224.1	Plastische u. elastische Dichtungsbeläge (Flachdächer)	55'788.60	11'157.72	Neubau	--:--
271.1	Spezielle Gipserarbeiten	10'800.--	8'100.--	1/3 (Ziff. 3.1.1 lit. b)	3'600.--
272.2	Allgemeine Metallbauarbeiten (Schlosserarbeiten): Stützenertüchtigung im EG	5'000.--	2'450.--	Neubau	--:--
291	Honorar Architekt	160'000.--	60'000.--	Ziff. 10.3 lit. a	40'000.--
373	Spezielle Einrichtungsmöbel	50'000.--	10'000.--	Neubau	--:--
421	Gärtnerarbeiten	110'000.--	61'823.--	Ziff. 8.1.1	--:--
524	Vervielfältigungen, Plankopien	4'000.--	2'000.--	Ziff. 10.4.1	--:--

531	Bauzeitversicherungen	800.--	400.--	Ziff. 9.2.2 lit. a	--.--
532	Spezialversicherungen	3'000.--	1'500.--	Ziff. 9.2.2	--.--
91	Beleuchtungskörper	25'000.--	7'500.--	Neubau	--.--
Total			171'411.14		43'600.--

Aus Praktikabilitätsgründen wird bei der Position 421 Gärtnerarbeiten vorliegend (analog zum Parallellfall Staatssteuer 2012) keine Korrektur vorgenommen. Dies präjudiziert jedoch die Frage der konkreten Abzugsfähigkeit der Gärtnerarbeiten nicht.

Von den bisher für das Bauvorhaben angefallenen Gesamtkosten über Fr. 1'530'121.37 werden anstatt den in der provisorischen Bauabrechnung ausgewiesenen Fr. 421'348.23 neu Fr. 293'537.09 als werterhaltene Unterhaltskosten akzeptiert. Die Berechnung gestaltet sich wie folgt:

als Unterhalt geltend gemachte Kosten	Fr.	171'411.14
von Steuergericht als Unterhalt akzeptierte Kosten	Fr.	<u>- 43'600.00</u>
von Steuergericht nicht als Unterhalt akzeptierte Kosten	Fr.	127'811.14
Total Unterhaltskosten gemäss Bauabrechnung vom Februar 2015	Fr.	421'348.23
von Steuergericht nicht als Unterhalt akzeptierte Kosten	Fr.	<u>- 127'811.14</u>
Total Unterhaltskosten neu	Fr.	293'537.09

Fr. 293'537.09 = 19 % der Gesamtkosten über Fr. 1'530'121.37

Folglich sind rund 20% am Haus der Pflichtigen getätigten Arbeiten werterhaltender Natur. Vom Architektenhonorar über Fr. 30'000.-- kann somit Fr. 6'000.-- (20% von Fr. 30'000.--) als abzugsfähiger Unterhalt gewährt werden.

5. Die Beschwerdeführer machen gemäss folgender Aufstellung zusätzlich Fr. 3'621.-- als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend, die von der Steuerverwaltung nicht bestritten worden sind:

09.01.2012	Unterhalt Sicherheitssystem	Fr.	551.--
17.02.2012	Reparatur Heizung	Fr.	294.--
02.03.2012	Prämie Gebäudeversicherung	Fr.	493.--
03.04.2012	Wartung Sonnensegel	Fr.	467.--
16.07.2012	Unterhalt Sicherheitssystem	Fr.	551.--
04.10.2012	Servicearbeiten Storen	Fr.	268.--
26.10.2012	Glasreparatur	Fr.	118.--
15.10.2012	Wartung Heizung	Fr.	879.--
Total		Fr.	3'621.--

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG sind sämtliche Positionen als werterhaltende Aufwendungen zu qualifizieren und zum Abzug zuzulassen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass sowohl anteilmässige Architektenkosten über Fr. 6'000.-- als auch diverse Aufwendungen über Fr. 3'621.-- als Liegenschaftsunterhaltskosten zu betrachten sind. Damit beläuft sich der als effektiver Liegenschaftsunterhalt abziehbare Betrag auf Fr. 9'621.-- (= Fr. 6'000.-- + Fr. 3'621.--).

Die Beschwerde ist aufgrund all dieser Erwägungen teilweise gutzuheissen und anstelle des Pauschalabzugs von Fr. 5'002.-- effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 9'621.-- zu gewähren.

6. Es bleibt über die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

a) Entsprechend dem teilweisen Obsiegen im Umfang von rund 50% sind den Beschwerdeführern anteilmässige Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 200.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) kann bei Beschwerden in Steuer-sachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2012 machte die Vertreterin der Pflichtigen gemäss ihrer Honorarnote vom 28. Januar 2015 einen Zeitaufwand von 12.25 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 270.-- sowie einen Zeitaufwand von 2.25 Stunden zu einem Stundensatz von Fr. 255.-- geltend, was Fr. 3'881.25 (exkl. Mehrwertsteuer [MWSt]) und folglich ein Honorar von insgesamt Fr. 4'191.75 (inkl. MWSt) ergibt. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für nichtanwaltliche Vertretungen vor Gericht beträgt Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, in: Basellandschaftliche und baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Demnach ist das Honorar auf Fr. 2'175.-- (= 14.5 h x Fr. 150.--) zu reduzieren und unter Berücksichtigung der MWSt auf Fr. 2'349.-- festzulegen. Für das Verfahren der direkten Bundessteuer 2012 ergibt das somit ein Honorar (inkl. MWSt) von Fr. 1'174.50 (= Fr. 2'349.-- : 2). Entsprechend dem hälftigen Obsiegen wird den Pflichtigen eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 587.25 (= Fr. 1'174.50 : 2) zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, anstelle des pauschalen Gebäudeunterhaltsabzuges von Fr. 5'002.-- gemäss Einsprache-Entscheid vom 20.10.2014 im Sinne der Erwägungen einen effektiven Liegenschaftsunterhaltsabzug von Fr. 9'621.-- zum Abzug zuzulassen.
3. Die Beschwerdeführer haben gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 200.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. Fr. 200.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
4. Die Steuerverwaltung hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 587.25 (inklusive MWSt) zu bezahlen.
5. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und z.hd. der Beschwerdeführer (2), die eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).