



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und  
Verwaltungsrecht**

**vom 20. Juli 2022 (810 22 53)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Staatssteuer 2019 / Kostenentscheid**

**Besetzung** Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Daniel Ivanov,  
Hans Furer, Daniel Häring, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber i.V.  
Marco Belser

**Beteiligte** **A.**\_\_\_\_\_ und **B.**\_\_\_\_\_, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft  
(Abteilung Steuergericht), Vorinstanz**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerde-  
gegnerin**

**Einwohnergemeinde C.**\_\_\_\_\_, Beigeladene

**Betreff** Staatssteuer 2019  
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-  
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 22. Oktober 2021)

A. A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ machten in der Steuererklärung für die Staatssteuer 2019 einen Abzug für effektiven Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von Fr. 9'165.-- geltend.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2020 gewährte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) statt den deklarierten Fr. 9'165.-- nur Fr. 7'743.-- als effektiven Liegenschaftsunterhalt. Zur Begründung führte sie in den Details zur Veranlagungsverfügung aus, dass periodenfremde Rechnungen nicht abzugsfähig seien.

C. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2020 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ bei der Steuerverwaltung Einsprache mit dem Begehren, den Liegenschaftsunterhalt auf mindestens Fr. 8'696.-- zu erhöhen. Sie machten geltend, sie könnten nicht nachvollziehen, um welche Rechnungen es sich bei den erwähnten periodenfremden Rechnungen handle.

D. Mit Einspracheentscheid vom 9. Juni 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung aus, die Rechnung von D.\_\_\_\_ für den Unterhalt der Dachterrasse datiere vom 24. April 2018 und somit handle es sich um eine periodenfremde Rechnung und diese Auslagen könnten nicht als abzugsfähig anerkannt werden.

E. Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juni 2021 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ mit Eingabe vom 2. Juli 2021 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), und beantragten, den Abzug für den Liegenschaftsunterhalt auf Fr. 8'696.-- zu erhöhen. Im Übrigen legten sie dem Rekurs die Rechnung von D.\_\_\_\_ über Fr. 952.80 mit Datum vom 20. November 2019 bei und führten aus, es wäre auf einen Irrtum zurückzuführen, sollte A.\_\_\_\_ der Steuererklärung tatsächlich die Rechnung vom 25. April 2018 (recte: 24. April 2018) beigelegt haben.

F. Mit Urteil vom 22. Oktober 2021 (510 21 47) hiess der Präsident des Steuergerichts den Rekurs gut und auferlegte A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.--. Zur Begründung hielt das Steuergericht im Wesentlichen fest, dass den Steuerpflichtigen der strittige Abzug von Fr. 952.80 für effektiven Liegenschaftsunterhalt zwar gewährt werden könne, nachdem sie im Rekursverfahren den dazugehörigen Beleg schliesslich noch eingereicht hätten. Vorliegend hätten die notwendigen Beweisbelege jedoch bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt eingereicht werden können und das Verfahren vor dem Steuergericht sei aufgrund der mangelnden Mitwirkung der Steuerpflichtigen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren zustande gekommen. Es rechtfertige sich deshalb, die Verfahrenskosten von Fr. 500.-- A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ aufzuerlegen.

G. Gegen das vorgenannte Urteil des Steuergerichts vom 22. Oktober 2021 erhoben A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ mit Eingabe vom 11. März 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragen die Aufhebung des Kostenentscheids des Steuergerichts. Im Wesentlichen machen die Beschwerdeführenden geltend, dass sie bis zum Entscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juni 2021 keinen konkreten und nachvollziehbaren Hinweis dafür gehabt hätten, der Steuererklärung einen falschen Beleg beigelegt zu haben. Nicht sie als Steuerpflichtige hätten das Verfah-

ren verzögert, sondern die Steuerinstanzen, wobei insbesondere die Steuerverwaltung ihrem Einspracheentscheid einfach die Begründung aus der Veranlagungsverfügung zugrunde gelegt und keine eigenen Nachforschungen angestellt habe. Aus diesen Gründen seien die Verfahrenskosten der Steuerverwaltung aufzuerlegen.

H. Mit Vernehmlassungen vom 12. April 2022 beantragen das Steuergericht sowie die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 Abs. 1 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

3. Das Steuergericht hiess die Beschwerde der Beschwerdeführenden gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juni 2021 mit Urteil vom 22. Oktober 2021 in der Hauptsache gut und verlegte die Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführenden. Vorliegend ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanz die Verfahrenskosten zu Recht den Beschwerdeführenden auferlegte.

4.1 Die Vorinstanz erwog in dieser Hinsicht, der Beschwerdeführer habe die fragliche Rechnung von D. \_\_\_\_ vom 20. November 2019 für den Unterhalt der Dachterrasse in der Höhe von Fr. 952.80 dem Rekurs zwar beigelegt, womit den Beschwerdeführenden der Beweis für den Abzug dieser Kosten gelinge und der Rekurs gutzuheissen sei. Allerdings könnten einem Einsprecher auch bei Gutheissung der Einsprache Kosten auferlegt werden, wenn er das Verfahren unnötigerweise verursacht habe, indem er Beweismittel erst mit der Einsprache einreiche, obschon er diese bereits zuvor hätte unterbreiten können. Vorliegend hätten die Beschwerdeführenden die Beweisbelege bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt einreichen können. Dies hätten sie jedoch nicht getan, womit das Verfahren vor dem Steuergericht aufgrund ihrer mangelnden Mitwirkungspflicht im Veranlagungs- und Einspracheverfahren zustande gekommen sei. Gemäss § 20 Abs. 1 und 3 VPO rechtfertige es sich somit, die Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen.

4.2 Demgegenüber stellen sich die Beschwerdeführenden auf den Standpunkt, eine in allen Teilen korrekte Steuererklärung eingereicht zu haben, wobei sie "aber unwissentlich aus Versehen und für sie nicht mehr kontrollierbar für eine Position des Liegenschaftsaufwands einen falschen Beleg beigelegt" hätten. Bis zum Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom

9. Juni 2021 hätten sie keinen konkreten und nachvollziehbaren Hinweis darauf gehabt, dass sie der Steuererklärung einen falschen Beleg eingereicht hätten. Insbesondere die Steuerverwaltung habe das Verfahren verzögert, indem sie ihrem Einspracheentscheid einfach die Begründung aus der Veranlagungsverfügung zugrunde gelegt und keine eigenen Nachforschungen getätigt habe, weshalb der Steuerverwaltung die dadurch entstandenen Kosten aufzuerlegen seien.

5.1 Gemäss § 29 Abs. 2 StG 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 hierbei für jede Steuerperiode entweder die tatsächlichen Kosten und Prämien oder einen Pauschalabzug geltend machen.

5.2 Im Veranlagungsverfahren obliegt der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen grundsätzlich der Steuerbehörde und der Beweis für steuermindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen, wobei sich Modifikationen aus einer mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung ergeben können (BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C\_871/2016 vom 11. Juli 2017 E. 2.2; vgl. auch Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 13. Januar 2021 [810 20 101] E. 3.2.1; KGE VV vom 23. Oktober 2019 [810 19 110] E. 3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519). Der Nachweis von tatsächlich erbrachten Unterhaltskosten obliegt als steuermindernde Tatsache dem Steuerpflichtigen. Insofern hat der Steuerpflichtige die geltend gemachten Abzüge nachzuweisen (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, N 80 zu Art. 123 DBG). Dabei hat er die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5). Dies gilt insbesondere, wenn überschaubare Verhältnisse vorliegen und der Nachweis für die Abzugsberechtigung von steuermindernden Tatsachen mit sachdienlichen Beweismitteln problemlos erbracht werden kann. Kommt der Steuerpflichtige dieser Beweispflicht nicht nach, trägt er die Folgen der Beweislosigkeit. Von der steuerpflichtigen Person darf in einem solchen Fall verlangt werden, dass sie Entlastungsmaterial sogleich beschafft oder zumindest bezeichnet. Eine darüberhinausgehende Untersuchungspflicht der Steuerbehörde anzunehmen, erschiene im Massenverfahren verfehlt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 83 zu Art. 123 DBG).

5.3 Gemäss § 119 StG hat die Veranlagungsverfügung einen Hinweis auf die Abweichungen von der Selbsttaxation sowie eine Belehrung über die Rechtsmittel zu enthalten. Neben einem Hinweis auf die Abweichungen muss die Veranlagungsverfügung der steuerpflichtigen Person auch sämtliche Abweichungen von der Selbsttaxation betragsmässig anzeigen. Praxisgemäss werden die Abweichungen auf einem separaten Blatt ("Details zur Veranlagungsverfügung") aufgelistet, wobei die Angaben in der Steuererklärung neben den von den Einschätzungsbehörden veranlagten Steuerfaktoren aufgelistet sind. Die Veranlagungsverfügung soll den Grund für die Abweichung stichwortartig angeben (KRISTIAN A. MEIER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 4 zu § 119 StG mit Hinweisen). Bei Verfügungen im Bereich der Massenverwaltung, namentlich

bei Veranlagungsverfügungen, genügen standardisierte Begründungen, soweit sie dem Einzelfall noch gerecht werden (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2018, S. 198).

6.1 Vorliegend hat die Steuerverwaltung den Abzug für effektiven Liegenschaftsunterhalt nicht im von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Umfang von Fr. 8'696.--, sondern nur im Betrage von Fr. 7'743.--, d.h. mit einer Differenz von Fr. 952.80 bzw. Fr. 953.--, gewährt, weil für den zusätzlichen Abzug weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren ein entsprechender Beleg eingereicht worden war. Der Steuerverwaltung lag einzig eine Rechnung aus dem Jahr 2018 in Höhe von Fr. 555.05 vor, weshalb sie folgerichtig zum Schluss kam, es handle sich um eine periodenfremde Rechnung bzw. der geltend gemachte Liegenschaftsunterhaltsaufwand in der Höhe von Fr. 952.80 sei nicht belegt. Wie im Sachverhalt ausgeführt, wurde die Rechnung von D.\_\_\_\_\_ vom 20. November 2019, welche den geltend gemachten Abzug zu belegen vermag, erst im Rekursverfahren vor Steuergericht eingereicht. Mit Blick auf die vorstehend zitierte Beweisregel (E. 5.2) ist das Vorgehen der Steuerverwaltung nicht weiter zu beanstanden, weil es sich beim Liegenschaftsunterhalt um eine steuermindernde Tatsache handelt, für welche die Beschwerdeführenden die Beweislast tragen. Vorliegend hat die Steuerverwaltung in den Details zur Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2020 die Beschwerdeführenden ausdrücklich darauf hingewiesen, dass periodenfremde Rechnungen nicht abzugsfähig seien. Es kann in dieser Hinsicht nicht zur Aufgabe der Steuerverwaltung gehören, bei geltend gemachten Abzügen in Bezug auf die einzelnen Aufwandsposten eine genaue Aufstellung über allfällige fehlende oder mangelhafte Belege vorzunehmen und diesbezüglich beim Steuerpflichtigen weitere Unterlagen einzufordern. Dies wäre angesichts der Tatsache, dass es sich beim Veranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handelt, bereits aus zeitlichen und personellen Gründen nicht angebracht bzw. umsetzbar. Entsprechend darf die Steuerverwaltung bei der Prüfung der eingereichten Belege sich darauf beschränken, welche davon anerkannt werden können, und ist gerade nicht dazu angehalten, im Hinblick auf die übrigen eingereichten Belege weitere Nachforschungen anzustellen.

6.2 Da die Verfügung vom 10. Dezember 2020 im Veranlagungsverfahren und damit in einem Massenverfahren erfolgte, war die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Begründungspflicht von Abweichungen zu den Deklarationen der Beschwerdeführenden nur zu standardisierten Begründungen angehalten (vgl. E. 5.3). Die Bemerkung der Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2020 betreffend Ziffer 415, wonach periodenfremde Rechnungen nicht abzugsfähig seien, hält den gesetzlichen Vorgaben in § 119 StG stand und stellt zudem langjährige und gängige Praxis der Steuerverwaltung dar. Der Hinweis auf die Abweichung gegenüber der Selbsttaxation ist geeignet, dem Begründungserfordernis im Lichte der Minimalgarantie des verfassungsmässigen Rechts auf rechtliches Gehör zu entsprechen (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) zu genügen (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., S. 198).

6.3 Von steuerpflichtigen Personen darf grundsätzlich erwartet werden, dass sie wissen, was sie in der Steuererklärung gegenüber der Steuerverwaltung deklariert und welche Unterla-

gen sie dazu eingereicht haben. Gerade bei etwas umfangreicheren oder komplexeren Deklarationen erscheint eine angemessene eigene Dokumentation (elektronische Kopien, Papierkopien oder zweckdienliche Notizen) angezeigt bzw. unabdingbar, um im Steuerverfahren den eigenen Pflichten nachkommen zu können. Doch selbst ohne vollständige eigene Dokumentation steht den steuerpflichtigen Personen bei strittigen Veranlagungen zudem die Möglichkeit offen, bei der Steuerverwaltung Einsicht in die eigene Steuererklärung zu nehmen oder sämtliche eingereichten Unterlagen nochmals durchzusehen. Abgesehen davon ist eine (telefonische) Nachfrage bei der Steuerverwaltung jederzeit möglich und zumutbar.

6.4 Im vorliegenden Fall hätten die Beschwerdeführenden hinsichtlich des Liegenschaftsunterhaltsabzugs spätestens im Einspracheverfahren bei der Steuerverwaltung die strittige Position in ihrer Aufstellung feststellen können und müssen. So hätte ihnen nach Erhalt der Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2020 aufgrund der Bemerkung der Steuerverwaltung betreffend Ziffer 415 klar sein müssen, dass bei den im Zusammenhang mit dem deklarierten Liegenschaftsunterhaltsaufwand eingereichten Belegen etwas nicht stimmen konnte. Mittels Prüfung der eigenen Dokumentation bzw. der eingereichten Unterlagen wäre es den Beschwerdeführenden möglich gewesen, zu eruieren, um welche Rechnung es sich bei der periodenfremden Rechnung handelt. Zudem wäre es ihnen möglich und zumutbar gewesen, nötigenfalls und sicherheitshalber ein zweites Mal alle verfügbaren Belege und Unterlagen einzureichen. Der steuerpflichtigen Person schadet es mithin nicht, wenn sie in Unkenntnis, welche Belege sie schon eingereicht hat, vorsichtshalber nochmals alle Belege und Unterlagen zu einem strittigen Punkt einreicht. Sodann hätte sich im vorliegenden Fall auch eine kurze Nachfrage bei der Steuerverwaltung als geeignetes Mittel angeboten, die konkrete periodenfremde Rechnung in Erfahrung zu bringen. In Anbetracht der geschilderten möglichen – vorliegend jedoch nicht realisierten – Vorgehensweisen hätten die Beschwerdeführenden den Beleg für den geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltsaufwand in der Höhe von Fr. 952.80 ohne Weiteres und ohne Kostenfolge einreichen können, womit das vorinstanzliche Beschwerdeverfahren obsolet geworden wäre. Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, sie hätten bis zum Entscheid der Steuerverwaltung vom 9. Juni 2021 keinen konkreten und nachvollziehbaren Hinweis dafür gehabt, der Steuererklärung einen falschen Beleg beigelegt zu haben, und die Steuerverwaltung habe das Verfahren verzögert sowie keine eigenen Nachforschungen angestellt, kann ihnen insbesondere mit Blick auf die Ausführungen oben zur Begründungspflicht der Steuerbehörden (E. 5.3) nicht gefolgt werden.

7. Die Vorinstanz hat die Verfahrenskosten den obsiegenden Beschwerdeführenden auferlegt. Damit ist sie vom Grundsatz, wonach die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden, abgewichen (§ 20 Abs. 3 VPO). Ein Abweichen von der Kostenverlegung nach dem Prozessausgang kann gemäss der Rechtsprechung durch den allgemeinen Verfahrensgrundsatz des Verursacherprinzips gerechtfertigt sein (vgl. KGE VV vom 16. März 2022 [810 21 245] E. 6; KGE VV vom 7. Juli 2021 [810 20 277] E. 8.1 f.; KGE VV vom 12. August 2020 [810 20 27] E. 7.2; KGE VV vom 6. November 2019 [810 19 96] E. 6; KGE VV vom 22. Oktober 2008 [810 07 422] E. 7.2.2; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 10 zu Art. 144 DBG). Demnach hat unnötige Kosten zu bezahlen, wer sie verursacht hat. Der Wortlaut von § 20 Abs. 3 VPO überlässt dabei den rechtsanwen-

denden Behörden bzw. Gerichten in Bezug auf die Auferlegung der Verfahrenskosten einen Ermessensspielraum und ermöglicht es damit, in Anwendung des Verursacherprinzips vom vorgenannten Grundprinzip abzuweichen. Wie bereits ausgeführt, lag es in der Verantwortung der Beschwerdeführenden, sämtliche für die geltend gemachten Abzüge erforderlichen Belege und Unterlagen im Veranlagungs- oder spätestens Einspracheverfahren bei der Steuerverwaltung einzureichen, da es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handelt, für welche sie die Beweislast tragen. Dadurch hätte das Rechtsmittelverfahren bei der Vorinstanz vermieden werden können. Dies war den Beschwerdeführenden ohne weiteres möglich gewesen und es ist ihnen zuzurechnen, dass sie den Beleg für den geltend gemachten Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von Fr. 952.80 erst im vorinstanzlichen Verfahren eingereicht haben, womit dieses einzig aufgrund ihrer mangelnden Mitwirkung zustande gekommen ist. Aus diesem Grund ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in Anwendung des Verursacherprinzips die Kosten ihres Verfahrens den obsiegenden Beschwerdeführenden auferlegt hat. Insofern ist der Entscheid der Vorinstanz zu schützen und die Beschwerde der Beschwerdeführenden vollumfänglich abzuweisen.

8. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 1'200.-- den Beschwerdeführenden aufzuerlegen und mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.-- verrechnet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.