



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

vom 16. März 2022 (810 21 246)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2017 / Liegenschaftsunterhalt

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Claude Jeanneret,
Markus Clausen, Hans Furer, Kantonsrichterin Susanne Afheldt, Ge-
richtsschreiberin Julia Kempfert

Beteiligte **A.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch Thomas Winkler, Advokat

gegen

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

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Beschwerdegegnerin**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2017
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 4. Juni 2021)

A. A.____ deklarierte in der Steuererklärung vom 4. April 2019 für die direkte Bundessteuer 2017 Liegenschaftsunterhaltskosten für Liegenschaften innerhalb des Kantons Basel-Landschaft in der Höhe von Fr. 113'828.-- und ein steuerbares Einkommen in der Höhe von Fr. 136'927.--.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) kürzte mit Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2019 die steuerlich abzugsfähigen Liegenschaftskosten auf Fr. 4'704.-- und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 264'500.-- fest. Zur Begründung verwies die Steuerverwaltung auf die Details zur Veranlagungsverfügung und führte aus, dass sich in den Steuerakten lediglich eine Aufstellung über die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten mit ungenauen Angaben über die Ausführungsart befinde. A.____ wurde weiter darauf hingewiesen, dass er mittels Einsprache den effektiven Liegenschaftsunterhalt nochmals beantragen könne, wobei sämtliche Rechnungen beigefügt werden müssten. Zudem müsse die Gleichwertigkeit des Ersatzes mit Vorher-Nachher-Fotos nachgewiesen werden. Vorerst würden nur die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten anerkannt.

C. Mit Eingabe vom 26. Juli 2019 erhob A.____, nachfolgend vertreten durch B.____, Treuhandbüro B.____ AG, Einsprache bei der Steuerverwaltung. Er beantragte, dass der Liegenschaftsunterhaltsabzug gemäss Deklaration mit Fr. 113'828.-- zuzulassen sei. Es seien noch weitere aufgetauchte Liegenschaftsunterhaltsrechnungen im Umfang von Fr. 18'761.90 mit 80% zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass mit einem Anteil von 20% den wertvermehrenden Arbeiten und den nicht abzugsfähigen Kosten entsprechend Rechnung getragen werde. Demzufolge seien die weiteren Rechnungen mit 80% zu berücksichtigen und sei der Liegenschaftsunterhalt gemäss Steuererklärung zu veranlagern.

D. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 1. Dezember 2020 teilweise gut. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei den eingefallenen Mauern, Stützmauern und dem Ersatz des Teerbelags auf dem Vorplatz hauptsächlich um Verbesserungen und nicht um Ersatz oder eine Wiederherstellung handle. Einige zusätzliche Zufahrtswege, Vorplätze, Sitzplätze, Mauern sowie der Teich seien neu erstellt worden. Sofern keine genaue Zuordnung der Kosten möglich sei und keine sachgerechte Aufteilung durch A.____ erstellt werde, rechtfertige es sich, eine pauschale Quote als Unterhalt zu qualifizieren. Ermessensweise werde ein Anteil in der Höhe von Fr. 40'261.50 (1/4 von Fr. 161'046.85) als steuerlich abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt (Anteil Umgebung, Zufahrt, Mauern, Objektschutzmassnahmen) anerkannt.

E. Gegen den Entscheid der Steuerverwaltung erhob A.____ mit Eingabe vom 4. Januar 2021 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Er beantragte, dass der Liegenschaftsunterhaltsabzug gemäss der detaillierten Aufstellung in der Höhe von Fr. 128'086.95 zum Abzug zugelassen werde.

F. Das Steuergericht wies die Beschwerde von A.____ mit Entscheid vom 4. Juni 2021 ab. A.____ wurden die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- auferlegt und der Antrag auf eine Parteientschädigung wurde abgewiesen.

G. Mit Eingabe vom 27. August 2021 erhob A._____, nachfolgend vertreten durch Thomas Winkler, Advokat in Basel, Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragte, es sei das Urteil des Steuergerichts vom 4. Juni 2021 betreffend Staatssteuer 2017 (510 21 3) aufzuheben und es sei dem Beschwerdeführer betreffend die Steuerperiode 2017 der Abzug des Liegenschaftsunterhalts im Kanton Basel-Landschaft im Umfang von Fr. 125'381.70 zu gewähren (Ziffer 1). Es sei das Urteil des Steuergerichts vom 4. Juni 2021 betreffend direkte Bundessteuer 2017 (510 21 1) aufzuheben und es sei dem Beschwerdeführer betreffend die Steuerperiode 2017 der Abzug des Liegenschaftsunterhalts im Kanton Basel-Landschaft im Umfang von Fr. 125'381.70 zu gewähren (Ziffer 2). Unter o/e-Kostenfolge. In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde beantragt, es seien sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Vorinstanz sowie die Unterlagen der Steuerverwaltung betreffend die Staatssteuer 2017 und die direkte Bundessteuer 2017 von Amtes wegen beizuziehen. Ferner seien die beiden Beschwerden in einem Verfahren zu behandeln.

H. Mit Eingabe vom 15. September 2021 liess sich die Steuerverwaltung vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, dass die eingereichten Rechnungen für das Steuerjahr 2017 hauptsächlich die Zufahrt, den Umbau des Vorplatzes, Umgebungsarbeiten und den Weidestall betreffen würden. Die Fotos der Umgebungsarbeiten liessen den Schluss zu, dass offensichtlich mehr gemacht bzw. verändert worden sei als bloss eine Instandstellung der bisherigen Substanz. Zudem würden diverse eingereichte Unterlagen Fragen aufwerfen.

I. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 28. September 2021 vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich innert Frist nicht vernehmen.

J. Mit Verfügung vom 18. Oktober 2021 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und festgehalten, dass die Verfahren Nr. 810 21 245 und Nr. 810 21 246 zusammen behandelt werden.

K. Mit Eingabe vom 9. November 2021 nahm der Beschwerdeführer Stellung zu den Vernehmlassungen der Steuerverwaltung und des Steuergerichts. Darin führte er aus, dass die von der Steuerverwaltung kritisierten eingereichten Beschwerdebeilagen Positionen betreffen würden, welche insgesamt Fr. 1'720.-- ausmachen und somit nicht gross ins Gewicht fallen würden. Zur Veranschaulichung der instabilen Hanglage reichte der Beschwerdeführer zudem zwei Videos auf USB Datenträgern ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer

mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde eingetreten werden kann.

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

2. Vorliegend ist zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Umbaukosten im Steuerjahr 2017 als Unterhaltskosten und damit als einkommenssteuerlich abzugsfähig zu qualifizieren sind oder ob es sich um nicht abzugsfähige Anlagekosten handelt.

3.1 Gemäss 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 von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Der Steuerpflichtige kann für solche Liegenschaften für jede Steuerperiode anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 32 Abs. 2 DBG). Nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung) vom 24. August 1992 gelten als abziehbare Unterhaltskosten insbesondere Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen (lit. a Ziff. 1); Versicherungsprämien: Sachversicherungsprämien für die Liegenschaft (Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Haftpflichtversicherungen, lit. b) und die Verwaltungskosten (lit. c).

3.2 Nach der Rechtsprechung stellen Aufwendungen dann abzugsfähige Unterhaltskosten dar, wenn sie dazu dienen, eine Liegenschaft in ihrem Wert beziehungsweise im bisherigen Zustand zu erhalten oder sie in den Zustand zu versetzen, in dem sie sich bereits einmal befunden hat (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 6. Juni 2018 [810 17 316] E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 3. Auflage, Basel 2019, N 26 zu Art. 32). Bei Sanierungen oder beim Ersatz bestehender Anlagen ist nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Ist der Ersatz qualitativ besser, wird allerdings der wertvermehrnde Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen (Urteil des Bundesgerichts 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.5; Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 20. Januar 2015, in: Der Steuerentscheid [StE] 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2).

3.3 Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Wertvermehrnde Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, aber auf der Ebene der Grundstücksgewinnsteuer abzugsfähig (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, N 44 zu Art. 32). Nicht abziehbar sind somit die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG).

3.4 Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3.2, 2A.151/1990 vom 16. Januar 1991 E. 2a, in: ASA 60 S. 347). Wer den Nachweis zu erbringen hat, ob es sich um Instandhaltungs- oder Instandstellungsmassnahmen handelt, bestimmt sich nach der im Steuerrecht generell geltenden Grundregel zur Beweislastverteilung, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und die steuererhöhenden Tatsachen trägt und der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die Beweislast obliegt. Zudem sind die steuermindernden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. KGE VV vom 10. Juni 2018 [810 17 193] E. 3.6; BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des Bundesgerichts 2C_180/2011 vom 22. September 2011 E. 3.3). Die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und -vermehrenden Kosten kann im Einzelfall insbesondere dann schwierig sein, wenn die getätigten Aufwendungen einen Mischcharakter haben. Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil (was häufig bei Umbauten an bestehenden Gebäuden der Fall ist), ist die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zugelassen, während der wertvermehrende Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Dann ist eine proportionale Aufteilung vorzunehmen und die Anteile sind zu schätzen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.6, 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 4.2, in: ASA 83 S. 614, FELIX RICHNER/ WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, N 49 zu § 30).

4.1 Die Vorinstanz führt aus, dass aus den Rechnungen nicht ersichtlich sei, welche Arbeiten konkret ausgeführt worden seien. Es fehle an detaillierten Baubeschrieben und Arbeitsrapporten, welche erkennen liessen, in welcher Art und Weise die Gebäudeteile instandgesetzt worden seien. Mittels der eingereichten Rechnungen und der zur Übersicht dienenden Tabelle könne somit einzig nachvollzogen werden, welchem Objekt die betreffende Arbeit oder das betreffende Material zugeführt worden sei. Hingegen sei nicht ersichtlich, ob und inwieweit die Positionen einen werterhaltenden Beitrag zugunsten der Liegenschaft geleistet hätten. Bei umfangreichen Vorhaben mit Mischcharakter wie im vorliegenden Fall würden bauliche Massnahmen oder Anschaffungen nicht als Ganzes entweder dem Liegenschaftsunterhalt oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeordnet. In solchen Fällen sei eine proportionale Aufteilung vorzunehmen, wobei die Anteile zu schätzen seien. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Schätzung des werterhaltenden Liegenschaftsunterhalts sei nicht zu beanstanden.

4.2 Der Beschwerdeführer bringt dagegen im Wesentlichen vor, dass entgegen den Ausführungen der Vorinstanzen ein überwiegender Anteil der getätigten baulichen Massnahmen werterhaltender Natur sei und deshalb eine exakte Zuordnung der Rechnungen von untergeordneter Relevanz sei. Der Gesamtumfang aller getätigten Arbeiten sei in einem so hohen Ausmass werterhaltend, dass an der Schätzung eines bloss 20%-igen Anteils nicht festgehalten werden könne. Die Beweiswürdigung dürfe im konkreten Fall nicht bloss wegen der fehlenden

Standortbezeichnung in den Rechnungen abgelehnt werden und müsse auch dem normalen Steuerpflichtigen zumutbar sein.

4.3. Mit der vorliegenden Beschwerde beantragt der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2017 einen Abzug für Liegenschaftsunterhalt in der Höhe von Fr. 125'381.70. In diesem Zusammenhang reicht der Beschwerdeführer im kantonsgerichtlichen Verfahren eine neue Aufstellung der geltend gemachten Aufwendungen (Beschwerdebeilage Nr. 6, Tabelle) ein, aus welcher hervorgeht, welche Leistung von wem für welchen Gebäudeteil (Weidestall, Einfahrt, Innenbereich, Bauleitung und Architektur sowie Sonstiges) zu welchem Preis erbracht wurde.

4.4.1 Der Tabelle sind die folgenden baulichen Massnahmen am Weidestall zu entnehmen: Instandstellung durch die Firma C.____ für gesamthaft Fr. 34'888.75; Baumaterial von der D.____ AG, der E.____ GmbH und dem F.____ in der Höhe von Fr. 3'419.05; Massaufnahmen durch G.____ AG für Fr. 856.45; Bruchsteine von der H.____ AG für Fr. 6'406.60; Mörtel/Zement von der I.____ AG, der J.____ SA, von der K.____ AG und von L.____ in der Höhe von Fr. 1'729.55; Steinbruch der M.____ AG in der Höhe von Fr. 4'291.45 und Bodenfliese für Fr. 1'850.60 von der K.____ AG. Zu den Arbeiten am Weidestall macht der Beschwerdeführer geltend, dass im Jahr 2017 die beschädigten Mauern des Weidestalls und die umgebende Schutzmauer repariert und erneuert worden seien. Die Beschädigungen stünden vor dem Hintergrund des steilen Hanges auf der Südseite, welcher auf die Bauinstallation drücke. Bei diesen Reparatur- und Erneuerungskosten handle es sich um werterhaltende Aufwendungen. Zudem stabilisiere die Reparatur der Mauer letztlich nicht nur den Weidestall, sondern auch den Hang, unter welchem sich eine Strasse befinde. Nach der neuen Version der Aufstellung der Unterhaltskosten gelte der Grossteil der Arbeiten am Weidestall als werterhaltend und diese Kosten seien zum Abzug zuzulassen.

4.4.2 Der liegenschaftliche Wert des Weidestalls ist in der Gebäudeversicherung und damit im Eigenmietwert enthalten (vgl. Jahresrechnung der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung vom 24. Februar 2017), weshalb Unterhaltsarbeiten an diesem grundsätzlich abzugsberechtigt sind (vgl. KGE VV vom 22. Januar 2014 [810 13 265] E. 5.5 ff., BGE 133 II 287 E. 2.1 ff., in: Pra 97 [2008] Nr. 62). Auf den eingereichten Fotos (Beschwerdebeilagen Nr. 7 und Nr. 8) ist erkennbar, dass der Weidestall am Hang errichtet wurde und die hangseitige Steinmauer beschädigt und eingestürzt war. Die Bauarbeiten an der Steinmauer des Weidestalls sind in den eingereichten Beschwerdebeilagen ebenfalls mit Fotografien dokumentiert. Gestützt auf die Angaben des Beschwerdeführers in der Aufstellung der Unterhaltskosten (Beschwerdebeilage Nr. 6) und die eingereichten Rechnungen sowie die Fotos ist hinreichend erstellt, dass die Steinmauer des Weidestalls erhalten und instand gestellt wurde, weshalb diese Aufwendungen grundsätzlich als werterhaltend zu gelten haben. Hingegen wird vom Beschwerdeführer nicht dargelegt, wie der Weidestall nach dem Umbau ausgesehen hat und ob dieser wieder als solcher zweckmässig nutzbar ist. Das eingereichte Orthofoto (Beschwerdebeilage Nr. 7) zeigt den Weidestall nur aus der Distanz von oben, was keine Rückschlüsse auf den heutigen Zustand und die aktuelle Nutzung zulässt. Aufgrund der ungenügenden Dokumentation durch den Beschwerdeführer, insbesondere des Zustands nach dem Umbau, lässt sich nicht genau sagen, welche Arbeiten zu einer Wertvermehrung geführt haben und wie hoch der werterhaltende An-

teil ist. Es ist hingegen davon auszugehen, dass diverse Aufwendungen, namentlich im Zusammenhang mit der eingestürzten Steinmauer, werterhaltend sind und diese rund die Hälfte der aufgeführten Arbeiten am Weidestall ausmachen.

4.5.1 In Bezug auf die baulichen Massnahmen im Bereich der Zufahrt/Einfahrt (X.____weg 6, Vorder- und Hinterbereich) lassen sich der Tabelle die folgenden Positionen entnehmen: Muldenservice Altbelag Einfahrt von der N.____ AG für Fr. 939.60; Splitt für die Einfahrt von der H.____ AG für Fr. 1'983.15; Betonrecycling durch die H.____ AG für Fr. 2'174.50; Miete für eine Rüttelplatte der O.____ AG in der Höhe von Fr. 78.85; Quarzsand von der P.____ AG für Fr. 1'527.10 und von der K.____ AG Bodenplatten in der Höhe von Fr. 24'401.-- sowie Bordsteine in der Höhe von Fr. 1'348.95. Der Beschwerdeführer macht hierzu geltend, dass die Zufahrt zum Vorderbereich des Hauses und zur Autoeinstellhalle im hinteren Bereich des Hauses vor der Ausführung der baulichen Massnahmen im Jahre 2017 asphaltiert gewesen sei. Diese Asphaltierung sei in einem schlechten Zustand gewesen und habe nicht viel zur Stabilisierung des Wohnhauses (X.____weg 6) beigetragen. Die kreisförmige Steinschutzmauer sei im Jahr 2017 noch mittels Betonfüllung stabilisiert worden. Einige Arbeiten seien an den westseitigen Wänden des Hauses entlang ausgeführt worden, da diese im unteren Bereich beschädigt gewesen seien. Zudem sei eine Drainage aussen am Gebäudefundament vorgenommen worden. Entlang des Baches an der südlichen Hausmauer sei die beschädigte Wasserschutzmauer repariert und der Boden mit Betonrecycling stabilisiert worden.

4.5.2 Aus den Beschwerdebeilagen ist ersichtlich, dass die Zufahrt zum Vorderbereich des Hauses und zur Autoeinstellhalle vor der Renovation geteert und der Asphalt teilweise überwachsen sowie an einigen Stellen beschädigt war. Weiter sind die Arbeiten in der Einfahrt und das Einfügen der Verbundsteine durch die eingereichten Fotos und die aufgelisteten Rechnungen dokumentiert (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 10). Der Ersatz dieser Einfahrt durch Verbundsteine ist somit sowohl werterhaltend als auch, wie der Beschwerdeführer selber zugesteht, durch die bessere Qualität des Belags wertvermehrend und damit nicht vollumfänglich abzugsfähig (vgl. LOCHER, a.a.O., N 27 zu Art. 32; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 48 zu § 30; Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der Steuerverwaltung Basel-Landschaft, Stand 1. Januar 2022 [Merkblatt], S.16, Ziffer 8.1.5). Die weiteren aufgeführten Reparaturen sowie die Drainage und die Stabilisierung der westlichen Hauswand und der Schutzmauer am Bach sind zwar durch die eingereichten Fotos teilweise dokumentiert. In Bezug auf diese geltend gemachten Aufwendungen werden in der Tabelle unter der Rubrik "Weidestall" hingegen lediglich Kosten für Beton für eine Stützmauer (Einfahrtsthema) in der Höhe von Fr. 3'508.95 ausgewiesen. Unklar bleibt, welche Stützmauer damit gemeint ist, und weitere Positionen bzw. Rechnungen lassen sich weder der Renovation der Hauswand noch der Drainage oder der Schutzmauer genau zuordnen. Folglich sind diese Positionen durch den Beschwerdeführer nicht ausreichend belegt und der Anteil der werterhaltenden Arbeiten lässt sich daraus nicht bestimmen. Erstellt ist jedoch, dass die Aufwendungen in Bezug auf die Erneuerung des Asphalts einen grossen Teil der Leistungen ausmachen, weshalb davon auszugehen ist, dass rund die Hälfte der Arbeiten im Bereich Zufahrt/Einfahrt als werterhaltend anzusehen ist.

4.6.1 In der eingereichten Tabelle werden zum Innenbereich (X.____weg 6) die folgenden Leistungen aufgelistet: Schleifarbeiten durch die Schreinerei Werkstatt Q.____ für Fr. 480.60; Spitzarbeiten und Plattenarbeiten durch R.____ in der Höhe von Fr. 2'000.--; Holzbauarbeiten der S.____ für Fr. 2'029.05; diverse Liegenschaftsarbeiten (Ersatz Kellertreppe) durch S.____ in der Höhe von Fr. 1'797.50; Zargen für Zimmertüren in der Höhe von Fr. 213.90; Plot farbig für Fr. 106.25 von der T.____ und von der U.____ AG eine Enthärtungsanlage für Fr. 862.40; die Instandstellung Zuleitung in der Höhe von Fr. 1'681.70; die Instandstellung Wärmepumpe für Fr. 1'872.20 sowie Anschlussarbeiten in der Höhe von Fr. 411.35. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass im Innenbereich des Wohnhauses die defekte Kellertreppe sowie die ebenfalls defekte Treppe beim Hauseingang ersetzt worden seien. Die weiteren geltend gemachten Positionen im Innenbereich werden vom Beschwerdeführer explizit als wertvermehrend deklariert.

4.6.2 Die Reparatur sowie der gleichwertige Ersatz einer Treppe ist grundsätzlich als werterhaltende Investition anzusehen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 57 zu § 30; Merkblatt, S. 11, Ziffer 3.2). Der Umbau beider Treppen wird vom Beschwerdeführer durch Fotos vom Zustand nach dem Umbau und Rechnungen dargelegt (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 14, Nr. 15 und Nr. 19). Den Akten sind hingegen keine Fotografien und Belege zu entnehmen, welche aufzeigen, wie die Aufgänge beim Keller und beim Hauseingang baulich ausgestattet waren und ob es sich beim jeweiligen Umbau um einen gleichwertigen Ersatz oder um eine komplette Umgestaltung der beiden Aufgänge handelt. Insofern lässt sich auch in Bezug auf die geltend gemachten Aufwendungen bei den Treppen nicht genau beurteilen, wie hoch der werterhaltende Anteil ausfällt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich an beiden Orten bereits vorher Aufgänge befunden haben und es sich bei den Treppenbauten zu einem grossen Teil um Ersatzbauten handelt. Aus diesem Grund ist rund die Hälfte der dargestellten Aufwendungen im Innenbereich als werterhaltend zu qualifizieren.

4.7 Für die Umgebungsarbeiten macht der Beschwerdeführer gestützt auf die neue Aufstellung der Unterhaltskosten wertvermehrende Aufwendungen in der Höhe von Fr. 19'259.-- geltend. Für werterhaltende Arbeiten wird kein Abzug geltend gemacht (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 6). Die Ausgaben für die Gebäudeversicherung sind hingegen im geltend gemachten Umfang abzugsfähig (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG).

4.8 Der Beschwerdeführer macht ferner Kosten für Architekturleistungen in der Höhe von Fr. 4'200.-- und für die Bauleitung im Umfang von Fr. 34'560.-- geltend. Dazu führt er aus, dass sich die Bauleitungs- und Architekturleistungen nicht auf die einzelnen Bereiche aufteilen lassen. Ein Grossteil der gesamten baulichen Aufwendungen sei jedoch werterhaltend gewesen, weshalb die Kosten für diese übergeordneten Leistungen zu 80% dem werterhaltenden Anteil zuzurechnen seien. Die Aufwendungen für Bauleitungs- und Architekturleistungen sind grundsätzlich im selben Umfang wie die werterhaltenden Massnahmen anteilmässig zu gewähren (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission III Zürich vom 18. September 2003, publiziert in: Steuerrevue [StR] 59 [2004] S. 294; Merkblatt, S. 19 Ziffer 10.3). Der Umfang des werterhaltenden Anteils der gesamten geltend gemachten Aufwendungen ist im Folgenden zu bestimmen.

4.9 Die vorstehenden Erwägungen und der angefochtene Entscheid haben deutlich gemacht, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen des Beschwerdeführers um solche mit werterhaltenden und -vermehrenden Anteilen handelt, was vom Beschwerdeführer grundsätzlich nicht bestritten wird. In diesen Fällen ist, wie die Vorinstanzen dies bereits getan haben, eine proportionale Aufteilung vorzunehmen und die Anteile sind zu schätzen (vgl. E. 3.4 hiervor). Wie sich den vorstehenden Erwägungen entnehmen lässt, kann der im kantonsgerichtlichen Verfahren neu eingereichten Tabelle (Beschwerdebeilage Nr. 6) zumindest grösstenteils entnommen werden, welche Arbeitsgattungen welchem Gebäude bzw. Gebäudeteil zuzurechnen sind, was wiederum eine etwas genauere Zuordnung der einzelnen Anteile ermöglicht. Diese Zuordnung hat vorliegend ergeben, dass beim überwiegenden Teil der dargestellten Baubereiche rund die Hälfte der Aufwendungen als werterhaltend zu bezeichnen ist. Aus diesem Grund ist nicht, wie vom Beschwerdeführer beantragt, von gesamthaft 80% werterhaltender Leistungen auszugehen und es rechtfertigt sich vielmehr, rund die Hälfte der gesamten Aufwendungen als werterhaltend anzusehen und zum Abzug zuzulassen.

5. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen und die volle Kognition des Kantonsgerichts (vgl. E. 1.2 hiervor) ist entgegen dem angefochtenen Entscheid davon auszugehen, dass nicht nur 20%, sondern rund 50%, d.h. Fr. 80'523.40, der geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von Fr. 161'046.85 als werterhaltend und damit als abzugsfähig anzusehen sind. Die Beschwerde ist demzufolge teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten nach Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt. Nach Art. 144 Abs. 2 DBG werden dem obsiegenden Beschwerdeführer die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemässem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder, wenn er die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Der Beschwerdeführer bzw. die Firma V.____ AG haben den Umbau in W.____ zumindest teilweise geleitet und mit einem Architekten zusammengearbeitet (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 16. Oktober 2019, Rechnung der V.____ AG vom 1. Dezember 2017 und Rechnung für Architekturleistungen der Y.____ GmbH vom 30. April 2017), weshalb es dem Beschwerdeführer von Anfang an möglich gewesen wäre, genaue Pläne des Umbaus und Arbeitsbeschriebe sowie eine detaillierte Aufstellung der Rechnungen einzureichen. Vorliegend rechtfertigt es sich somit, dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen. Diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu verrechnen. Aus demselben Grund rechtfertigt es sich, die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968). Da der vorliegende Verfahrensausgang überwiegend aus der im kantonsgerichtlichen Verfahren

vom Beschwerdeführer erstmals eingereichten Aufstellung der Unterhaltskosten (Beschwerdebeilage Nr. 6) resultiert, wird auf eine Rückweisung der Angelegenheit zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens verzichtet.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 4. Juni 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin