



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

vom 22. Januar 2014 (810 13 265)

Steuern und Kausalabgaben

Abzugsfähigkeit von Kosten für Gartenunterhalts- und Umgebungsarbeiten

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Markus
Clausen, Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann,
Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Parteien **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, 4410 Liestal,
Beschwerdeführerin

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, 4410 Liestal, Beschwerdegegner

A.____, Beschwerdegegner

Betreff Staatssteuer 2011
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 26. April 2013)

A. A.____ und B.____ deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2011 Liegen-
schaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 79'280.--. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Juli
2012 strich die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) den von

A.____ und B.____ geltend gemachten Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 79'280.-- und gewährte den Pauschalabzug von Fr. 6'458.--; dies mit der Begründung, dass Gartenunterhaltskosten bei selbstgenutztem Wohneigentum bei der Staats- und Gemeindesteuer nicht abziehbar seien.

B. Mit Einsprache vom 1. August 2012 erklärte A.____, bei den Arbeiten habe es sich um notwendige Sanierungsarbeiten gehandelt, da der Zugang zum Haupteingang der Liegenschaft unterspült und teilweise abgerutscht sei. Auch die Gartenmauer sei über die Jahre ausgewaschen worden und einzelne Mauerteile seien lose in der Mauer gelegen. Eine Wertvermehrung liege nicht vor.

C. Mit Einspracheentscheid vom 23. Oktober 2012 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und erhöhte den zulässigen Abzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 27'044.--. Sie führte aus, dass Aufwendungen für den Unterhalt von Grundstücken und Gebäuden von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden könnten. Unterhaltsarbeiten seien Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand. Wertvermehrende Aufwendungen seien nicht abzugsfähig. Gartenunterhalt und andere Umgebungsarbeiten würden bei der Staatssteuer hingegen nicht zum Abzug zugelassen. Der Eigenmietwert erfasse die Gebäude und nicht den Umschwung. Da die Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten nur abziehbar seien, wenn ihnen ein entsprechender Eigenmietwert gegenüberstehe, würden Garten- und Umgebungsarbeiten unabhängig von einer Werterhaltung im Kanton Basel-Landschaft generell keine abzugsfähigen Unterhaltskosten bilden. Hingegen werde gemäss Merkblatt zum Liegenschaftsunterhalt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft unter anderem der gleichwertige Ersatz eines Sitzplatzes (wenn er in der Gebäudeschätzung enthalten sei und ein Eigenmietwert darauf erhoben werde), die Stütz- und Gartenmauern, wenn diese der Einfriedigung dienen würden, sowie die Zufahrt, der Zugangsweg und der Vorplatz auch bei der Staatssteuer als abzugsfähige Investitionen aufgeführt. Vorliegend seien umfangreiche Umgebungsarbeiten vorgenommen worden. Es handle sich jedoch nicht nur um eine reine Wiederherstellung des Grundstücks, sondern gleichzeitig seien auch einige qualitative Verbesserungen erzielt worden. Es wurde ein Drittel der aufgerechneten Kosten als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten akzeptiert.

D. Gegen diesen Entscheid erhob A.____ am 11. November 2012 beim Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht) Rekurs und beantragte sinngemäss, es seien die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Er verwies unter anderem darauf, dass bei der Staatssteuer ein Drittel, bei der Bundessteuer zwei Drittel der geltend gemachten Kosten als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt akzeptiert worden seien.

Mit Vernehmlassung vom 20. Dezember 2012 beantragte die Steuerverwaltung eine Reduktion des Abzugs für die Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 27'044.-- auf Fr. 22'242.--.

E. Das Steuergericht erhöhte mit Entscheid vom 26. April 2013 in Dreierbesetzung die zulässigen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten auf zwei Drittel der geltend gemachten Kosten. Das Steuergericht kam zum Schluss, dass die langjährigen unterschiedlichen Praxen bezüglich der Abzugsfähigkeit der Gartenunterhaltskosten bei der Staatssteuer einerseits

und bei der direkten Bundessteuer andererseits nicht mehr gerechtfertigt seien. Dies wurde vor allem damit begründet, dass die Eigenmietwerte seit dem 1. Januar 2007 hätten erhöht werden müssen, da diese vorher in Verletzung der Verfassung zu tief gewesen seien. Da sich früher die Verweigerung des Abzuges für den Gartenunterhalt aufgrund der vor dem 1. Januar 2007 geltenden zu tiefen Eigenmietwerte für die Staatssteuer noch hätte nachvollziehen lassen, sei eine Differenzierung zwischen den Staatssteuern und den direkten Bundessteuern heute nicht mehr gerechtfertigt. Da für die Berechnung des Abzuges des Gartenunterhalts bei der Bundessteuer irrelevant sei, ob die Gartenanlage im Eigenmietwert enthalten sei, dürfe auch bei der Staatssteuer keine Rolle spielen, ob die Gartenanlage im Eigenmietwert enthalten sei.

F. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung mit Eingabe vom 16. August 2013 beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde und beantragte die Aufhebung des Entscheides des Steuergerichts. Die Steuerverwaltung machte im Wesentlichen geltend, dass das Steuergericht mit seinem Entscheid, dass neu Garten- und Umgebungsarbeiten steuerlich wie bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zuzulassen seien, eine radikale Praxisänderung vorgenommen habe, weshalb der Entscheid vom Fünfer- und nicht vom Dreiergremium hätte entschieden werden müssen. Dies umso mehr als das Steuergericht entgegen der jahrzehntelangen vom Kantonsgericht geschützten Praxis sowie der neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung entschieden habe. Der notwendige Kausalzusammenhang zwischen Eigenmietwertbesteuerung und abzugsfähigen Umgebungsarbeiten werde auch in einem neusten Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahre 2012 festgehalten. Schlage sich der Garten bzw. Umschwung nicht bei der Festsetzung des Eigenmietwertes nieder, sollen auch die Kosten für die Instandhaltung des Gartens steuerlich nicht abzugsfähig sein.

Das Steuergericht beantragte in seiner Vernehmlassung vom 9. September 2013 die Abweisung der Beschwerde.

Der Steuerpflichtige erklärte in seiner Eingabe vom 29. September 2013 im Wesentlichen dem Entscheid des Steuergerichts folgen zu können.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g**:

1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde vom 16. August 2013 richtet sich gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 26. April 2013 betreffend die Staatssteuer für das Jahr 2011. Die kantonale Steuerverwaltung ist gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 in Verbindung mit § 47 Abs. 1 lit. b VPO zur Beschwerdeerhebung befugt. Dementsprechend ist die Beschwerde gemäss § 131 Abs. 1 StG durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die Beschwerden einzutreten.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1. Die Beschwerdegegnerin macht geltend, dass das Dreiergremium des Steuergerichts den Fall dem Fünfergremium hätte übertragen müssen, da mit dem angefochtenen Entscheid eine langjährige grundsätzliche Praxis umgestossen worden und dem Dreiergremium bewusst gewesen sei, dass sie eine Praxisänderung vornehme.

3.2. Nach § 129 StG beurteilt der Präsident des Steuergerichts als Einzelrichter Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag 2'000 Fr. nicht übersteigt (Abs. 1). Der Präsident und zwei Richterinnen und Richter beurteilen Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag 8'000 Fr. nicht übersteigt (Abs. 2). Der Präsident und vier Richterinnen und Richter beurteilen Rekurse mit höherem Streitwert sowie Rekurse gegen Neuschätzungen gemäss § 121 Abs. 8 StG (Abs. 3). Stellen sich bei Rekursen gemäss den Absätzen 1 und 2 Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, kann der Einzelrichter beziehungsweise das Dreiergremium den Fall dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen (Abs. 5).

3.3. § 129 Abs. 5 StG eröffnet die Möglichkeit, Streitsachen von grundsätzlicher Bedeutung an das Fünfergremium zu überweisen. Die Feststellung der grundsätzlichen Bedeutung eines Streitfalles liegt weitgehend im Ermessen der zuständigen Besetzung des Gerichtes. Sicherlich fallen aber Praxisänderungen darunter (THOMAS ZIEGLER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz 6 zu Art. 129 StG). Damit kann vorliegend festgehalten werden, dass es sich um eine Streitsache von grundsätzlicher Bedeutung handelt. § 129 Abs. 5 StG sieht jedoch nur die Möglichkeit vor, bei derartigen Streitigkeiten den Fall an das Fünfergremium zu überweisen. Das Gesetz selbst gewährt keinen unbedingten Rechtsanspruch auf Übertragung der Streitsache an das Fünfergremium,

wie aus der Kann-Vorschrift hervorgeht ("kann zur Beurteilung übertragen"; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2D_49/2009 vom 13. August 2009 E. 2.2). Es steht somit im Ermessen des Dreiergremiums die Entscheidung zu treffen, den Streitgegenstand von grundsätzlicher Bedeutung an das Fünfergremium zu übertragen. Die Nichtübertragung des Streitgegenstandes durch das Dreiergremium an das Fünfergremium ist auch unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit nicht zu beanstanden.

4.1. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die von den Steuerpflichtigen in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2011 geltend gemachten Kosten für den Gartenunterhalt und die Umgebungsarbeiten als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren sind. Gemäss Einspracheentscheid sind Fr. 27'044.-- und gemäss Entscheid des Steuergerichts Fr. 53'162.-- abzugsfähig.

4.2. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass die Aufwendungen für Gartenunterhalts- und andere Umgebungsarbeiten grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen seien, da der gemäss § 27^{ter} StG berechnete Eigenmietwert auf der Grundlage des von der Gebäudeversicherung geschätzten Brandlagerwertes lediglich die Gebäude und nicht den Umschwung erfasse. Da die Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten grundsätzlich nur abziehbar seien, wenn ihnen ein entsprechender Eigenmietwert gegenüberstehe, würden Gartenarbeiten im Kanton Basel-Landschaft seit Jahrzehnten keine abzugsfähigen Unterhaltskosten darstellen. Notwendig sei, dass zwischen Eigenmietwertbesteuerung und abzugsfähigen Umgebungsarbeiten ein Kausalzusammenhang bestehe.

4.3. Das Steuergericht hält in seinem Urteil fest, dass gemäss bis heute geltender Rechtsprechung ein Konnex zwischen Eigenmietwert und Liegenschaftsunterhaltskosten verlangt worden sei. Gartenanlagen seien grundsätzlich nicht im Eigenmietwert enthalten. Trotzdem lasse die Praxis der Steuerverwaltung den Gartenunterhalt bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zu. Der Konnex zwischen Gewinnungskosten und Roheinkünften werde bei der direkten Bundessteuer – anders als bei der Staatssteuer – nicht verlangt. Sei dieser Konnex bei der direkten Bundessteuer aber nicht Voraussetzung für den Abzug des Gartenunterhaltes, müsse dies auch für die Staatssteuer gelten. Damit könne es auch bei der Staatssteuer keine Rolle spielen, ob die Gartenanlage im Eigenmietwert enthalten sei. Eine unterschiedliche Behandlung der kantonalen Steuern und der Bundessteuern, bei welchen die Berechnung des Eigenmietwertes grundsätzlich nach derselben Formel vorgenommen werde, sei mit der Änderung des per 1. Januar 2007 in Kraft getretenen § 27^{ter} StG und der damit einhergehenden Erhöhung der Eigenmietwerte nicht mehr gerechtfertigt.

5.1. Vom ermittelten Roheinkommen sind diverse Abzüge vorzunehmen, um zum steuerbaren Einkommen zu gelangen. § 29 StG behandelt zunächst die sog. organischen Abzüge, d.h. jene Aufwendungen, welche mit der Erzielung der steuerbaren Einkünfte in Zusammenhang stehen. Dazu zählen unter anderem die Gewinnungskosten (MATTHIAS SCHWEIGHAUSER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz 1 zu § 29 StG). Die Unterhaltskosten für Liegenschaften stellen organische Gestehungskosten von Einkünften aus Immobilien dar, sie sind natürlicherweise Kosten, die der

Erzielung eines Einkommens aus Immobilien dienen. Sie sind grundsätzlich abziehbar in einem System der Besteuerung des Gesamtreineinkommens, wo die gesamten Gestehungskosten, die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge vom steuerbaren Gesamteinkommen in Abzug gebracht werden (BGE 133 II 287, publiziert in: Die Praxis 6/2008 Nr. 62 S. 415 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

5.2. § 29 StG regelt, welche Auslagen bei der Ermittlung des Reineinkommens von den steuerbaren Einkünften abzuziehen sind. Unter anderem können gemäss Abs. 1 lit. e dieser Bestimmung die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, abgezogen werden. Gemäss § 29 Abs. 2 StG in der bis Ende 2012 geltenden Fassung können die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen, und zwar für jede Steuerperiode, entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden. Der Pauschalabzug beträgt bei über zehnjährigen Gebäuden 30% und bei bis zu zehnjährigen Gebäuden 25% des Eigenmietwertes für selbst genutzte Liegenschaften oder des Bruttomietetrages. Das Nähere regelt der Regierungsrat.

5.3. Art. 9 StHG bestimmt, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet werden. Trotz der allgemeinen Formulierung ist diese Definition des Begriffs der Gestehungskosten eindeutig und für die Kantone verbindlich. Bei den Liegenschaften, die einen Mietertrag abwerfen oder – im Falle der persönlichen Nutzung durch den Eigentümer – einen Eigenmietwert haben, fallen die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt unter diese Definition (Urteil des Bundesgerichts 2A.640/2006 vom 7. Juni 2007 E. 2.2, publiziert in: Die Praxis 6/2008 Nr. 62 S. 415 mit weiteren Hinweisen). Abziehbar sind nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkunftserzielung vorausgabt worden sind, sondern nur die zu deren Erzielung notwendigen Aufwendungen. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifizierter enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Nicht abziehbar sind grundsätzlich die Lebenshaltungskosten. Die Abgrenzung der Gewinnungskosten von den Lebenshaltungskosten kann letztlich nur durch eine Wertung getroffen werden. Gewinnungskosten bilden jene Aufwendungen, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (MARKUS REICH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1., Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, [StHG-Kommentar], 2. Auflage, Basel 2002, Rz. 8 zu Art. 9 StHG). Für die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten ist es notwendig, dass der liegenschaftliche Wert, an dem der Unterhalt getätigt wird, im Eigenmietwert enthalten ist. Unterhaltsaufwendungen für den Garten oder Schwimmbäder, Spiel- oder Tennisplätze usw. sind somit nur abzugsfähig, wenn sich z.B. der Wert des Gartens oder Schwimmbads im Eigenmietwert niederschlägt (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Rz 36 und 86 zu Art. 32 DBG; BERNHARD ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a,

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1 – 82, 2. Aufl., Basel 2008, Rz 12 a zu Art. 32 DBG).

5.4. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind bei den von den steuerpflichtigen Personen selbst genutzten Liegenschaften nur diejenigen Kosten abzugsberechtigt, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stehen (Urteil des Bundesgerichts 2C_393/2012, 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 21. Mai 2013, publiziert in: Der Steuerentscheid [StE] 12/2013 B25.6 Nr. 62).

5.5. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Abziehbarkeit von Aufwendungen einen qualifizierten engen Konnex zwischen den getätigten Ausgaben (Liegenschaftsunterhalt) und den erzielten Einkünften (Eigenmietwert) voraussetzt und dass das Bundesgericht die Praxis explizit schützt, wonach bei den von der steuerpflichtigen Person selbst genutzten Liegenschaften nur diejenigen Kosten zum Abzug zuzulassen sind, die mit dem Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Das Kantonsgericht sieht demzufolge keine Veranlassung von der langjährigen Praxis der Steuerverwaltung (und auch des Steuergerichts) abzuweichen, wonach bei selbst genutzten Liegenschaften der Abzug von Kosten nur zulässig ist, wenn diese mit dem Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang (Konnex) stehen.

6.1. Die Vorinstanz begründet die Praxisänderung nun primär damit, dass der Eigenmietwert aufgrund des Bundesgerichtsentscheids vom 27. Mai 2005 im Kanton Basel-Landschaft habe erhöht werden müssen (BGE 131 I 377, vgl. auch BGE 124 I 145 in welchem das Bundesgerichts bereits am 20. März 1998 in einem den Kanton Zürich betreffenden Fall festgehalten hat, dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60% des effektiven Marktwertes in jedem Fall die Grenze bilden sollte). Aufgrund der nunmehr höheren Eigenmietwerte sei der bis anhin verlangte Konnex nicht mehr angemessen.

6.2. Das Bundesgericht stellte im genannten Urteil unter anderem fest, dass das System der Eigenmietwertbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft nicht harmonisierungskonform ausgestaltet sei, wobei die Eigenmietwerte von Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen im Kanton Basel-Landschaft unter der verfassungsrechtlichen Grenze von 60% liegen würden. In Umsetzung des bundesgerichtlichen Entscheides hat der Kanton Basel-Landschaft die Eigenmietwerte (mit einer Änderung des StG in Kraft seit 1. Januar 2007) in jedem Fall auf mindestens 60% des marktüblichen Mietwertes erhöht. In der Folge wurden die Eigenmietwerte entsprechend der neuen gesetzlichen Vorgaben neu berechnet. Die neue Methode sollte die bisherigen Mängel und Ungleichheiten in der Berechnung beheben (vgl. hierzu auch Vorlage an den Landrat Nr. 2006/108 vom 11. April 2006 betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974, Steuerliche Entlastung von Familien und tiefen Einkommen sowie Umsetzung des BGE vom 27. Mai 2005 [Erhöhung Eigenmietwert und Aufhebung Mietkostenabzug], [Vorlage an den Landrat]).

6.3. Neu wird seit dem 1. Januar 2007 zur Berechnung des Eigenmietwertes nicht mehr auf den Gebäudekatasterwert abgestellt, sondern direkt auf den einfachen Brandlagerwert (§ 27^{ter}

Abs. 1 StG), der gemäss dem Gesetz über die Versicherung von Gebäuden und Grundstücken (Sachversicherungsgesetz) vom 12. Januar 1981 und dem sich darauf stützenden Reglement für die Gebäudeeinschätzung [Reglement] vom 21. Dezember 1988 von der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (BGV) ermittelt wird. Gemäss dem Reglement (§ 2 Abs. 3) gilt als Brandlagerschätzung der Versicherungsneuwert abzüglich Altersentwertung bezogen auf den Basiswert des Jahres 1939 mit einem Index von 100 Punkten. Im Unterschied zum vormaligen Berechnungssystem verzichtet die neue Berechnungsmethode auf die Multiplikation des so errechneten Brandlagerwertes mit einem Altersfaktor, wodurch sich der Katasterwert ergeben hat (Landratsvorlage S. 10).

6.4. Nach § 27^{ter} StG leitet sich der Eigenmietwert von dem gemäss Sachversicherungsgesetz geschätzten einfachen Brandlagerwert einer Liegenschaft ab, welcher mit einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft und einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert wird, was den steuerlichen Brandlagerwert ergibt (Abs. 1). Die gemeindespezifischen Korrekturfaktoren werden vom Regierungsrat festgelegt (Abs. 2). Die Korrekturfaktoren nach Alter der Liegenschaft betragen: bei 25 Jahre und jünger: --; bei 26 bis 85 Jahre: 0.9; bei 86 und älter: 0.8 (Abs. 3). Bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von 20'000 Fr. beträgt der Eigenmietwert 64.53 %. Für jeden um 100 Fr. höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle [...] (Abs. 5). Der gemäss vorstehender Tabelle ermittelte Eigenmietwert beträgt in jedem Fall mindestens 60% des marktüblichen Mietwertes; liegt dieser im Einzelfall nachweislich unter 60%, so wird er von Amtes wegen auf 60% erhöht (Abs. 6). Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des marktüblichen Mietwertes beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60% des marktüblichen Mietwertes (Abs. 7; vgl. zum Ganzen Entscheid des Steuergerichts vom 12. August 2009 [510 09 34] E. 2 f.; Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, Vereinigung Schweizerischen Steuerbehörden, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, Abteilung Grundlagen / ESTV Bern, 2010, S. 16). Für die Berechnung der steuerbaren Eigenmietwerte gelten gestützt auf § 27^{ter} Abs. 2 StG die in § 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 aufgeführten gemeindespezifischen Korrekturfaktoren (Gemeinde C.____: Faktor 0.746).

6.5. Der Brandlagerwert ist der auf das Jahr 1939 (Index 100) zurückgerechnete Zeitwert eines Gebäudes (vgl. § 2 Abs. 3 Reglement). Der Zeitwert (auch Zustandswert) ergibt sich aus dem Neuwert abzüglich der Wertverminderung, die seit der Erstellung des Gebäudes zufolge Alter, Abnutzung oder aus anderen Gründen eingetreten ist (§ 4 Verordnung zum Sachversicherungsgesetz [Verordnung] vom 1. Dezember 1981; § 2 Abs. 2 Reglement). Die Gebäude sind grundsätzlich zum Neuwert versichert (Ausnahmen siehe § 6 Verordnung). Als Neuwert gilt die Kostensumme, die für die Neuerstellung des Gebäudes in gleicher Art, gleicher Grösse und gleichem Ausbau erforderlich ist (§ 3 Verordnung; § 2 Abs. 1 Reglement; ohne Berücksichtigung des aktuellen Zustands, der technischen Entwertung, der Land- und Umgebungskosten sowie der Anschlussbeiträge und -gebühren). Die Neuwertversicherung umfasst die Kosten für: Aushub, Rohbau, Installationen und Endausbau des Gebäudes zu handelsüblichen Preisen (BKP 2); Architekten- und Ingenieurhonorare (BKP 2); Bewilligungen (BKP 5); Bauzeitversiche-

rungen (BKP 5); Finanzierung ab Baubeginn (BKP 5) (§ 6 Reglement). Der Versicherungswert umfasst nicht: Land (BKP 0); Umgebung (BKP 4); Gebühren (BKP 5). Die Auflistung der Arbeitsgattungen für einen Kostenvoranschlag basiert in den meisten Fällen auf den Baukostenplan (BKP; vgl. auch www.bgv.ch/versicherung/haeufig-gestellte-fragenfaq/zu-gebaeude-wertdefinitionen).

6.6. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Brandlagerwert ein auf das Jahr 1939 zurückgerechneter Zeitwert ist und sich Letztgenannter aus dem Neuwert abzüglich Wertverminderung ergibt und der Neuwert nicht die Land- und Umgebungsarbeiten umfasst. Damit ist – was nicht bestritten wird – aufgezeigt, dass die Land- und Umgebungsarbeiten keinen Eingang in den Brandlagerwert und somit in den Eigenmietwert finden. Folglich ist die für die Abzugsfähigkeit der Kosten für Umgebungsarbeiten verlangte Voraussetzung des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Umgebungsarbeiten und Eigenmietwert nicht gegeben.

7.1. Die Vorinstanz macht geltend, dass die Voraussetzung des Konnexes zwischen Unterhaltskosten und Eigenmietwert nicht mehr gerechtfertigt sei, da sich der Eigenmietwert mit der Änderung der Berechnungsmethode per 1. Januar 2007 dem Marktmietwert angenähert habe. So sei der Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Dezember 1997 (VGE 96/113 Nr. 163, publiziert in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIV, S. 135), welcher den Zusammenhang zwischen Liegenschaftskosten und Eigenmietwert bestätigt habe, zwar vom Bundesgericht mit Entscheid vom 6. Dezember 1999 geschützt worden (publiziert in: BStPra, Bd. XV, S. 128 ff.). Der Eigenmietwert für die Staatssteuer habe jedoch im Zeitpunkt dieses Bundesgerichtsurteils bei rund 35% des Marktmietwertes betragen.

7.2. Das Bundesgericht schützte im soeben angeführten Entscheid gestützt auf das StG den für die Abzugsfähigkeit verlangten Konnex zwischen Gartenunterhaltskosten und Eigenmietwert. Die Höhe des Eigenmietwertes blieb jedoch unerwähnt und war somit nicht von Relevanz. Wie das Bundesgericht im erwähnten Entscheid und das Kantonsgericht in den Urteilsabwägungen 5.1. ff. ausgeführt hat, wird die Voraussetzung des Konnexes als richtig erachtet. Es kann somit grundsätzlich keine Rolle spielen, ob der Eigenmietwert bei 35% oder bei 60% liegt.

8.1. Das Steuergericht führt im angefochtenen Entscheid aus, dass nach der Praxis der Steuerverwaltung der Gartenunterhalt bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zugelassen werde. Die gesetzlichen Grundlagen für die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten seien für die Bundessteuern (Art. 32 Abs. 2 DBG) und die kantonalen Steuern weitgehend deckungsgleich. Der Konnex zwischen Gewinnungskosten (Gartenunterhalt) und Roheinkünften werde aber bei den direkten Bundessteuern anders als bei den Staatssteuern nicht verlangt. Sei der Konnex bei den direkten Bundessteuern aber nicht Voraussetzung für den Abzug des Gartenunterhalts, müsse dies auch für die Staatssteuern gelten.

8.2. Das Bundesgericht hält fest, dass bei Aufwendungen für die Gartenpflege die Abgrenzung zwischen Unterhaltskosten, wertvermehrenden Aufwendungen bzw. Lebenshaltungskosten besonders schwierig und zudem gesamtschweizerisch nicht einheitlich sei, weil die Kantone

auch bei der Festsetzung des Eigenmietwertes über eine gewisse "Bewertungsfreiheit" verfügen würden. Entsprechend würden Aufwendungen für die Gartenarbeit bei selbst genutzten Liegenschaften nicht überall gleich gewürdigt. Massgebend seien die kantonalen Grundlagen. Diese Unterschiede würden sich nicht nur auf die Staats- und Gemeindesteuer, sondern auch auf die direkte Bundessteuer auswirken (Urteil des Bundesgerichts 2C_393/2012, 2C_394/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 und 3.3). Das Bundesgericht akzeptiert somit offensichtlich eine unterschiedliche Behandlung der Abzugsfähigkeit von Gartenunterhaltskosten bei den direkten Bundessteuern und den kantonalen Staatssteuern; dies trotz der weitgehend deckungsgleichen gesetzlichen Bestimmungen und dem StHG. Die unterschiedliche Behandlung von Gartenunterhalts- und Umgebungskosten hinsichtlich Staatssteuern bzw. Bundessteuern ist somit nicht zu beanstanden. Zudem ist auch zu erwähnen, dass im Kanton Basel-Landschaft auf dem für die kantonalen Steuern gültigen Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer ein Zuschlag von 20% erfolgt (Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Februar 2008 an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer betreffend Liste der Kantone mit unterschiedlichen Eigenmietwerten für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer ab Steuerperiode 2007.)

9. Wie in der Urteilerwägung 6.4 ausgeführt, sieht das kantonale Gesetz vor, dass der Eigenmietwert 60% betragen solle. Das Kantonsgericht kann jedoch nicht beurteilen, ob vorliegendenfalls der Eigenmietwert des vom Beschwerdeführer selbst genutzten Wohneigentums mehr als die gesetzlich vorgesehen 60% des marktüblichen Mietwertes gemäss § 27^{ter} Abs. 7 StG beträgt. Die Angelegenheit wird demzufolge zur Abklärung und Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Sollte sich erweisen, dass vorliegendenfalls der Eigenmietwert über 60% des marktüblichen Mietwertes liegt, so wird die Steuerverwaltung weiter darüber zu befinden haben, ob die allenfalls letztendlich fehlerhafte Veranlagung durch eine Herabsetzung des Eigenmietwertes nach § 27^{ter} Abs. 7 StG oder - wie beantragt - durch die Zulassung vom Abzug von Gartenunterhaltskosten zu korrigieren wäre.

10. Es bleibt noch über die Kosten zu entscheiden. Gestützt auf § 20 Abs. 1 VPO in Verbindung mit § 20 Abs. 3 VPO werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Den kantonalen Behörden gemäss Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 und den Gemeinden werden Verfahrenskosten nach § 20 Abs. 4 VPO jedoch nur auferlegt, wenn sie das Kantonsgericht in Anspruch nehmen. Da vorliegendenfalls die Steuerverwaltung mit ihrem Antrag auf Aufhebung des Entscheides des Steuergerichts durchgedrungen ist, werden ihr keine Verfahrenskosten auferlegt. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid Nr. 510 12 86 des Steuergerichts vom 26. April 2013 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin