

# **BGer 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021**

Bundesgericht, 2021-05-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_142\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_142_2019)

FR: TF 2C\_142/2019 du 18 mai 2021

IT: TF 2C\_142/2019 del 18 maggio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 II 113 E. 1 S. 116).

### **E. 1.2**

Angefochten ist ein kantonaler Erlass, gegen den die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist ( Art. 82 lit. b BGG ). Da die umstrittene Gesetzesänderung im Kanton Basel-Landschaft keiner abstrakten Normenkontrolle unterliegt (vgl. § 27 Abs. 2 lit. b des Gesetzes des Kantons Basel-Landschaft über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 [VPO/BL; SGS 271]; Urteile 2C\_519/2015 vom 12. Januar 2017 E. 1.1; 2C\_62/2008 vom 25. September 2009 E. 1.2), kann gegen die revidierte Gesetzesbestimmung unmittelbar Beschwerde beim Bundesgericht erhoben werden ( Art. 87 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 99 E. 1.1 S. 103 f. mit Hinweisen).

### **E. 1.3**

Zur Anfechtung eines kantonalen Erlasses ist nach Art. 89 Abs. 1 lit. b und lit. c BGG legitimiert, wer durch den Erlass besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Keine Bedeutung kommt im vorliegenden Fall lit. a der genannten Bestimmung zu, da gegen den Erlass gestützt auf Art. 87 Abs. 1 BGG ohne vorgängiges kantonales Verfahren direkt beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (vgl. oben E. 1.2).

#### **E. 1.3.1**

Im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle ist nach Art. 89 Abs. 1 lit. b BGG vom angefochtenen Erlass besonders berührt, wen die angefochtene Bestimmung unmittelbar oder zumindest virtuell betrifft. Virtuelle Betroffenheit setzt voraus, dass die beschwerdeführende Person von der angefochtenen Regelung mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal unmittelbar betroffen sein wird (vgl. BGE 142 V 395 E. 2 S. 397 ; 141 I 78 E. 3.1 S. 81 ; 136 I 17 E. 2.1 S. 21). Das schutzwürdige Interesse nach Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81 ; 133 I 286 E. 2.2 S. 289 f.).

#### **E. 1.3.2**

Richtet sich die Beschwerde gegen einen kantonalen Steuererlass, so sind grundsätzlich die im betreffenden Kanton unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zur Beschwerde legitimiert (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81 ; 130 I 274 E. 1.2 S. 176 f.; Urteil 2C\_62/2008 vom 25. September 2008 E. 2.1). Betrifft das Rechtsmittel den Steuertarif, sind

steuerpflichtige Personen zur Rüge einer Missachtung verfassungsrechtlicher Grundsätze auch dann befugt, wenn sich ein Vorteil, der anderen Steuerpflichtigen gewährt wird, nicht unmittelbar zu ihrem eigenen Nachteil auswirkt. Grund dafür ist, dass ein Steuertarif ein unteilbares Ganzes bildet und insgesamt verfassungskonform ausgestaltet sein muss (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81 ; 133 I 206 E. 2 S. 210 ff.; Urteil 2C\_62/2008 vom 25. September 2008 E. 2.1). Dasselbe gilt, wenn Gegenstand der Beschwerde nicht der Steuertarif als solcher ist, sondern eine Bestimmung, die den steuerbaren Anteil gewisser Einkunftsarten festlegt und die den Empfänger solcher Einkünfte im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise begünstigen kann (vgl. so im Ergebnis BGE 124 I 145 E. 1c S. 148 f.; Urteile 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 131 I 377 ; 2P.120/2001 vom 10. Juli 2002 E. 1.3, nicht publ. In: BGE 128 I 240 ) oder wenn - wie im vorliegenden Verfahren - die Höhe gewisser Abzüge strittig ist und der Abzug den zum Abzug Berechtigten im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise begünstigen kann.

Der Beschwerdeführer 1 hat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft. Als Wohneigentümer kann er aufgrund der Erhöhung der Pauschalabzüge für den Liegenschaftenunterhalt mit einer tieferen Steuerbelastung rechnen. Dies gilt allerdings nicht für Steuerjahre, in denen der Beschwerdeführer 1 die effektiven Unterhaltskosten in Abzug bringt. Zudem profitieren Steuerpflichtige mit grossem Liegenschaftenbesitz unter Umständen in stärkerem Ausmass von den höheren Pauschalabzügen als der Beschwerdeführer 1. Er ist im Sinne von Art. 89 Abs. 1 lit. b und lit. c BGG dazu legitimiert, im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle eine im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen unzulässige Begünstigung von Liegenschaftseigentümern, die den Pauschalabzug beanspruchen, geltend zu machen.

Dasselbe gilt für den Beschwerdeführer 2, der als juristische Person konstituiert ist ( Art. 60 Abs. 1 ZGB ) und nach seinen Statuten die Wahrung der Interessen seiner Mitglieder bezweckt, die als Mieterinnen und Mieter erst recht ihrerseits in grosser Zahl selbständig zur Beschwerde an das Bundesgericht befugt wären (vgl. BGE 142 II 80 E. 1.4.2 S. 84 mit Hinweisen).

#### **E. 1.4**

Die Beschwerde gegen einen Erlass ist innert 30 Tagen nach der nach dem kantonalen Recht massgebenden Veröffentlichung des Erlasses beim Bundesgericht einzureichen ( Art. 101 BGG ), wenn eine Volksabstimmung stattgefunden hat, mit der Erhaltung von deren Ergebnissen ( BGE 143 I 426 E. 1.2 S. 430 ; 142 I 99 E. 1.3 S. 104).

Die regierungsrätliche Erhaltung der Änderung von § 29 Abs. 2 und § 27ter Abs. 5 StG /BL wurde nach der Volksabstimmung vom 25. November 2018 im Amtsblatt Nr. 51 vom 20. Dezember 2018 publiziert. Unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes vom 18. Dezember bis 2. Januar ( Art. 46 Abs. 1 lit. c BGG ) begann die Beschwerdefrist am 3. Januar 2019 zu laufen und endete am Montag, 4. Februar 2019. Die Beschwerde wurde am 1. Februar 2019 rechtzeitig eingereicht.

#### **E. 1.5**

Schliesslich entspricht die Eingabe den gesetzlichen Formvorschriften und enthält sie eine rechtsgenügeliche Begründung ( Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 sowie Art. 106 Abs. 2 BGG ), sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236; 139 II 404 E. 3 S. 415). Soweit das kantonale Recht durch das Bundesrecht harmonisiert ist, prüft das Bundesgericht seine Anwendung gleich wie Bundesrecht; die Anwendung des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts prüft es hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 449 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). In Bezug auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Ist gegen kantonale Erlasse wie vorliegend unmittelbar die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig (vgl. oben E. 1.2) und sind für die Beurteilung der abstrakten Rechtmässigkeit des angefochtenen Erlasses tatsächliche Abklärungen erforderlich, richtet sich das Beweisverfahren nach Art. 55 f. BGG und den dort genannten Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP; SR 273; vgl. BGE 143 I 137 E. 2.3 S. 139 f.).

### **E. 3**

Die Beschwerdeführer rügen namentlich, dass die geänderte Fassung von § 29 Abs. 2 StG /BL das Gleichbehandlungsgebot ( Art. 8 BV ) und das Willkürverbot ( Art. 9 BV ) verletze.

#### **E. 3.1**

Steht die Verfassungsmässigkeit eines Erlasses infrage, so ist im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle massgebend, ob der betreffenden Norm nach anerkannten Auslegungsregeln ein Sinn beigemessen werden kann, der sie mit den angerufenen Verfassungsgarantien vereinbar erscheinen lässt. Das Bundesgericht hebt eine kantonale Norm nur auf, wenn sie sich jeder verfassungskonformen Auslegung entzieht, nicht jedoch, wenn sie einer solchen in vertretbarer Weise zugänglich ist (vgl. BGE 146 I 70 E. 4 S. 73 ; 140 I 2 E. 4 S. 14 ; 137 I 31 E. 2 S. 39 f. ; 124 I 145 E. 1g S. 150 f.).

#### **E. 3.2**

Ein Erlass ist willkürlich im Sinne von Art. 9 BV , wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV , wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen besteht, kann zu

verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze ein weiter Gestaltungsspielraum, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert ( BGE 140 I 77 E. 5.1 S. 80 ; 139 I 242 E. 5.1 S. 254 ; 138 I 265 E. 4.1 S. 267 ; 136 I 297 E. 6.1 S. 304 ; 136 I 1 E. 4.1 S. 5 ; 135 I 130 E. 6.2 S. 137 f. ; 134 I 23 E. 9.1 S. 42). Der Schutz vor Willkür und jener vor rechtsungleicher Behandlung sind eng miteinander verbunden (Urteil 2C\_664/2016 vom 25. März 2020 E. 4.2.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 141 I 235 E. 7.1 S. 239). Die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots geht einher mit der Verletzung des Willkürverbots. Denn die ungleiche Behandlung erscheint als eine besondere Form der Willkür, die darin besteht, Sachverhalte ungleich zu behandeln, die gleich behandelt werden müssten oder sie gleich zu behandeln, obschon sie ungleich behandelt werden müssten ( BGE 141 I 235 E. 7.1 S. 240 mit Hinweisen).

### **E. 3.3**

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit ( Art. 8 Abs. 1 BV ) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ). Das Bundesgericht hat die Tragweite dieser Grundsätze im Allgemeinen in seiner Rechtsprechung wiederholt umschrieben ( BGE 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306 mit Hinweis auf BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103). Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar. Deshalb ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig ( BGE 141 II 338 E. 4.5 S. 344 f.; 133 II 305 E. 5.1 S. 309 ; 128 I 240 E. 2.3 S. 243 ; 125 I 65 E. 3c S. 68; je mit Hinweisen). Dementsprechend auferlegt sich das Bundesgericht in konstanter Praxis eine gewisse Zurückhaltung, wenn es als Verfassungsgericht eine unvermeidlich nicht vollkommene gesetzliche Regelung zu prüfen hat. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt ( BGE 141 II 338 E. 4.5 S. 345 ; 131 I 291 E. 3.2.1 S. 306 f ; 128 I 240 E. 2.3 S. 243 ; 126 I 76 E. 2a S. 78, je mit Hinweisen).

### **E. 4.1**

Der Steuerpflichtige kann für Grundstücke des Privatvermögens auf Bundesebene anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 32 Abs. 4 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). In Ausübung seiner gesetzlich delegierten Kompetenz ( Art. 32 Abs. 4 Satz 2 DBG ) hat der Bundesrat diesen Pauschalabzug für Gebäude, die zu Beginn der Steuerperiode bis zehn Jahre alt sind, auf zehn Prozent des Brutto-Mietertrags bzw. des Brutto-Eigenmietwerts festgelegt; bei älteren Gebäuden beträgt die Pauschale 20 Prozent des Brutto-Mietertrags bzw. des Brutto-Eigenmietwerts (Art. 5 Abs. 2 der Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]; ebenso die Vorgängerbestimmung von Art. 2 Abs. 2 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [AS 1992 1792]).

### **E. 4.2**

Nach Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) 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. Zudem können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen. Der Begriff der Unterhaltskosten ist damit grundsätzlich harmonisiert (Urteil 2C\_674/2014 / 2C\_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3, in: StR 70/2015 S. 607; vgl. auch Urteile 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.4, in: StE 2017 B 25.6 Nr. 69, StR 72/2017 S. 239; 2C\_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.3). Obschon der Pauschalabzug im Harmonisierungsrecht nicht ausdrücklich vorgesehen ist, lässt es das StHG im Interesse der vertikalen Harmonisierung zu, dass die Kantone analog zur direkten Bundessteuer anstelle des Effektiv- auch einen Pauschalabzug vorsehen (Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 3.5, in: StR 68/2013 S. 158). Der Pauschalabzug dient der administrativen Vereinfachung. Dem Steuerpflichtigen wird die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Sinnvoll ausgestaltet, kommt die Pauschale dem längerfristig durchschnittlichen Aufwand nahe und bildet diesen realistisch ab (Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 3.5, in: StR 68/2013 S. 158). Ähnlich wie beim bundesrechtlichen Minimum des Eigenmietwerts (vgl. dazu BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f. mit Hinweisen), mit welchem der Pauschalabzug für die werterhaltenden Kosten systematisch eng verbunden ist, ergibt sich die maximal zulässige Höhe des Pauschalabzugs aus dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und dem daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ( Art. 127 Abs. 2 BV ). Das Harmonisierungsrecht (namentlich das Prinzip der Besteuerung des Reinvermögenszugangs nach Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG ) stellt keine über Art. 8 Abs. 1 oder Art. 127 Abs. 2 BV hinausreichenden Schranken auf (vgl. analog zum Eigenmietwert BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141 ; 131 I 377 E. 2.2 S. 381 ; 124 I 145 E. 3c S. 153 f.). Dementsprechend hat sich das Bundesgericht bei der abstrakten Kontrolle der Höhe kantonaler Pauschalabzüge für werterhaltende Kosten von Liegenschaften im Privatvermögen Zurückhaltung aufzuerlegen (vgl. oben E. 3.3). Es kann die angefochtene kantonale Bestimmung nur aufheben, wenn der Pauschalabzug eine Höhe erreicht, die ihn als unhaltbar erscheinen lässt (vgl. oben E. 3.2; Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 4.5, in: StR 68/2013 S. 158).

#### **E. 4.3**

Der Pauschalabzug umfasst typischerweise Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Vermögensverwaltungskosten: Die Unterhalts- und Instandstellungskosten für das Gebäude sind bei einem Neubau gering und steigen danach für alle Liegenschafteneigentümer stetig an. Betragsmässig eher von untergeordneter Bedeutung sind die (Gebäude-) Versicherungsprämien. Je nach Rechtsverhältnissen oder nach tatsächlicher Situation unterschiedlich ins Gewicht fallen die Betriebs- und Verwaltungskosten, die regelmässig bei Stockwerkeigentum (Verwalter gemäss Art. 712q-712t ZGB ) und tendenziell bei grösserem Liegenschaftenbesitz entstehen.

#### **E. 4.4**

In einem Urteil betreffend den Kanton Luzern, der damals noch das System einer sogenannten Fixpauschale kannte, bezeichnete das Bundesgericht den Pauschalabzug von 33 Prozent des Brutto-Mietertrags als willkürlich, den der Kanton Luzern für Gebäude

vorgesehen hatte, die mehr als 25 Jahre alt waren. Bereits den Ansatz von 25 Prozent, der im selben Kanton für Gebäude zwischen zehn und 25 Jahren galt, hielt das Bundesgericht für ausgesprochen hoch (vgl. § 10 Abs. 2 lit. b und c der Steuerverordnung des Kantons Luzern vom 12. Dezember 2000 i.d.F. bis zum 31. Dezember 2012 [StV/LU; SRL 621]; Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 4.5, in: StR 68/2013 S. 158).

## **E. 5**

Die Beschwerdeführer stören sich daran, dass im Gesetzgebungsverfahren sachfremde Motive eine tragende Rolle gespielt haben sollen. Namentlich seien die Ansätze für den Pauschalabzug einzig deshalb angehoben worden, um die Liegenschaftseigentümer für die gleichzeitige (Wieder-) Anhebung der Eigenmietwerte zu kompensieren.

In der Tat ist nicht von der Hand zu weisen, dass der Gesetzgeber des Kantons Basel-Landschaft die Pauschale erhöhte, nachdem die Reduktion der Eigenmietwerte vom Bundesgericht kassiert worden war ( BGE 143 I 137 ). Mehrbelastungen, die sich für Liegenschaftseigentümer ergeben, weil der steuerbare Eigenmietwert auf ein verfassungskonformes Niveau angehoben werden musste, wären kein sachlicher Grund dafür, den Pauschalabzug für werterhaltende Kosten zu erhöhen. Der blosser Umstand, dass verfassungsmässig nicht haltbare Motive im Gesetzgebungsprozess eine Rolle gespielt haben mögen, bedeutet aber noch nicht, dass die Regelung jeder sachlichen Rechtfertigung entbehrt und deshalb als willkürlich bezeichnet werden muss. Schliesslich ist dadurch das legitime Ziel der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens für die Steuerbehörde und die steuerpflichtige Person, das mit dem Pauschalabzug angestrebt wird (vgl. oben E. 4.2), noch nicht infrage gestellt. Massgebend ist demnach alleine, dass sich der Kanton in der Festsetzung des Pauschalabzugs an die verfassungsrechtlich gebotene Obergrenze hält. Überschreitet der Pauschalabzug diese Obergrenze nicht, ist er vom Bundesgericht nicht zu beanstanden.

## **E. 6.1**

Wie der Bund (Art. 5 Abs. 4 der Liegenschaftskostenverordnung) und alle anderen Kantone sieht auch der Kanton Basel-Landschaft eine Wechselpauschale vor (vgl. Wortlaut von § 29 Abs. 2 StG /BL oben Sachverhalt A.). Diese erlaubt es den steuerpflichtigen Personen, von Jahr zu Jahr zwischen Effektiv- und Pauschalabzug zu wählen. Wie die Beschwerdeführer zu Recht geltend machen, muss in einem solchen System die verfassungsrechtlich gebotene Obergrenze für den Pauschalabzug tiefer ausfallen als bei einer - nach dem Urteil 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 nicht mehr zulässigen - Fixpauschale, können die Steuerpflichtigen doch anders als im System der Fixpauschale jedes Jahr alternativ die tatsächlichen Kosten abziehen und so sicherstellen, dass ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gebührend berücksichtigt wird. Wenn 25 Prozent für mehr als zehn Jahre alte Gebäude bereits unter dem früheren System der Fixpauschale des Kantons Luzern als ausgesprochen hoch erschienen (vgl. oben E. 4.4), muss dies - unter der Annahme vergleichbarer Berechnungsgrundlagen (Eigenmietwerte, Kostenniveau für Unterhaltsarbeiten) - erst recht für die Wechselpauschale des Kantons Basel-Landschaft gelten. Der Ansatz von 20 Prozent für bis zehnjährige Gebäude beträgt derweil das Doppelte des Ansatzes für die direkte Bundessteuer. Auch dieser Ansatz muss als ausgesprochen hoch bezeichnet werden.

Relativiert wird die Höhe dieser Ansätze allerdings dadurch, dass der Umfang der effektiv abziehbaren Kosten zuletzt erweitert wurde. Namentlich gestattet Art. 8 Abs. 3 StHG den

Kantonen, zusätzliche Abzüge vorzusehen für Aufwendungen im Zusammenhang mit Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege. Davon hat der Kanton Basel-Landschaft Gebrauch gemacht (vgl. Art. 27ter Abs. 2bis StG /BL). Die Pauschale deckt auch diese Aufwendungen ab (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, Einkommen, 29 Nr. 8 "Tatsächliche Liegenschaftsunterhaltskosten", Ziff. 3).

## **E. 6.2**

Die angefochtene Regelung ist nur aufzuheben, wenn sich die Ansätze als unhaltbar hoch erweisen (vgl. oben E. 4.2). Unhaltbar hoch wären die Ansätze, wenn sie systematisch und flächendeckend die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer erheblich überstiegen und sich die mit der Pauschale bezweckte Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit tieferen Ansätzen erreichen liesse. Die bundesrechtliche Zulässigkeit der pauschalen Ansätze des Kantons Basel-Landschaft hängt damit entscheidend von den tatsächlichen Kosten ab, welche die Liegenschaftseigentümer im Kanton Basel-Landschaft für den Unterhalt ihrer Liegenschaften auf sich nehmen.

## **E. 7**

Zu prüfen ist deshalb im Folgenden, ob es Beweise oder zumindest Anhaltspunkte dafür gibt, dass die in § 29 Abs. 2 StG /BL vorgesehenen Ansätze die effektiven Kosten der Liegenschaftseigentümer systematisch und flächendeckend erheblich übersteigen.

### **E. 7.1**

Die Beschwerdeführer machen in diesem Zusammenhang geltend, dass die Liegenschaftseigentümer vom Pauschalabzug bereits vor der Erhöhung rege Gebrauch gemacht hätten (vgl. u.a. Beschwerde, S. 12 Ziff. 15 und S. 16 Ziff. 23) und das Vereinfachungsziel bereits nach der damaligen Regelung erreicht worden sei. Sie stützen sich für dieses Vorbringen auf die Vorlage des Regierungsrats an den Landrat vom 6. März 2018. Darin beziffert der Regierungsrat den Anteil der Steuerpflichtigen, die sich für den Pauschalabzug entscheiden, in Bezug auf die bis zehnjährigen Gebäude auf drei Viertel und in Bezug auf ältere Gebäude auf drei Fünftel. Diese Angaben scheinen sich auf das Steuerjahr 2015 zu beziehen (vgl. auch die Vorlage des Regierungsrates an den Landrat vom 16. Dezember 2014 zu Anpassung der Eigenmietwerte, Vereinfachungsmassnahmen sowie Aus- und Weiterbildungskosten; Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974, S. 22, wo der Regierungsrat dieselben Anteile in Bezug auf das Steuerjahr 2011 genannt hatte).

### **E. 7.2**

Aus dem Studium der früheren Fassungen von § 29 Abs. 2 StG /BL ergibt sich, dass die Beschwerdeführer aus den statistischen Angaben des Regierungsrats allerdings nichts zu ihren Gunsten ableiten können.

#### **E. 7.2.1**

In der Fassung, die vom 1. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2017 galt, lautete § 29 Abs. 2 StG /BL wie folgt:

"Bei Liegenschaften im Privatvermögen können 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 solche Liegenschaften für jede Steuerperiode anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien

einen Pauschalabzug geltend machen. Der Pauschalabzug beträgt bei über 10-jährigen Gebäuden 24 % und bei bis zu 10-jährigen Gebäuden 12 % des Eigenmietwertes für selbst genutzte Liegenschaften oder des Bruttomietwertes. Das Nähere regelt die Verordnung."

Die angefochtene Änderung erhöht per 1. Januar 2018 den Pauschalabzug bei ansonsten unverändertem Wortlaut bei über zehnjährigen Gebäuden auf 25 Prozent und bei bis zu zehnjährigen Gebäuden auf 20 Prozent. Bis am 31. Dezember 2015 hatten die entsprechenden Pauschalsätze 30 Prozent bzw. 25 Prozent betragen. Schematisch dargestellt entwickelten sich die Ansätze für den pauschalen Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten im Kanton Basel-Landschaft somit wie folgt:

Steuerjahre Liegenschaft

über zehnjährig bis zu zehnjährig

bis 2015 30% 25%

2016-2017 24% 12%

seit 2018 25% 20%

### **E. 7.2.2**

Die Ansätze des Pauschalabzugs fielen im Steuerjahr 2015 also gar nicht tiefer, sondern mit 30 Prozent bzw. 25 Prozent sogar noch höher aus als die nun in § 29 Abs. 2 StG /BL vorgesehenen Ansätze. Angesichts der damals geltenden Parameter für die Bestimmung des Eigenmietwertes (vgl. § 27ter Abs. 5 StG /BL i.d.F. bis zum 31. Dezember 2015) liegt es nicht auf der Hand, dass der nach der angefochtenen Regelung berechnete absolute Betrag des Pauschalabzugs flächendeckend höher ausfällt als nach der im Steuerjahr 2015 geltenden Regelung.

### **E. 7.3**

Weitere Anhaltspunkte dafür, dass der Pauschalabzug nach der angefochtenen Regelung systematisch und flächendeckend die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer erheblich überschreitet, bringen die Beschwerdeführer nicht vor. Sie ergeben sich auch nicht aus den Akten. Um die Frage beantworten zu können, wären demnach weitere tatsächliche Untersuchungsmassnahmen erforderlich. Nach Art. 37 BZP, der kraft der Verweisung in Art. 55 Abs. 1 BGG in erstinstanzlichen Verfahren der abstrakten Normenkontrolle vor Bundesgericht zur Anwendung gelangt (vgl. oben E. 2.2), kann das Bundesgericht solche Massnahmen selbst vornehmen. Anders als etwa die Verwaltungsbehörden des Bundes (Art. 12 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]; vgl. dazu BGE 143 II 425 E. 5.1 S. 438; 138 II 465 E. 8.6.4 S. 497) oder das Bundesverwaltungsgericht (Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32] i.V.m. Art. 12 VwVG; vgl. dazu BGE 136 II 165 E. 4.1 S. 173; Urteil 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 3.2, in: ASA 88 S. 743) trifft das Bundesgericht allerdings grundsätzlich keine Untersuchungspflicht. Dementsprechend entbindet Art. 37 BZP die Parteien nicht davon, die Tatsachen vorzutragen und die Beweismittel beizubringen, die sie für entscheidungswesentlich halten.

### **E. 7.4**

Es ist nicht ausgeschlossen, dass etwa statistische Erhebungen der Steuerbehörden des Kantons Basel-Landschaft oder Gutachten unabhängiger Experten aus dem

Immobilien Sektor unmittelbar beweisen oder zumindest im Sinne von Indizien nahelegen könnten, dass die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer im Kanton Basel-Landschaft systematisch und flächendeckend erheblich unter den in § 29 Abs. 2 StG /BL vorgesehenen Pauschalansätzen liegen. Jedenfalls wenn es den Beschwerdeführern wie hier zumutbar gewesen wäre, die für ihren Standpunkt erforderlichen Beweismittel selbst zu beschaffen und im bundesgerichtlichen Verfahren beizubringen, kann es jedoch nicht die Aufgabe des Bundesgerichts als höchstem Gericht im Bundesstaat ( Art. 188 Abs. 1 BV ) sein, aufs Geratewohl selbst nach Beweismitteln zu forschen. Demgemäss ist vorliegend von weiteren Untersuchungsmassnahmen nach Art. 55 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 37 BZP abzusehen.

#### **E. 7.5**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die in § 29 Abs. 2 StG /BL vorgesehenen Ansätze für den Pauschalabzug von 25 Prozent bei den über zehnjährigen Gebäuden und von 20 Prozent bei den bis zu zehnjährigen Gebäuden zwar ausgesprochen hoch sind. Es ist jedoch unbewiesen geblieben, dass diese Ansätze die tatsächlichen Kosten der Liegenschaftseigentümer systematisch und flächendeckend erheblich übersteigen und das legitime Ziel der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens ebenso gut mit tieferen Ansätzen erreicht werden könnte. Unter diesen Umständen ist es aufgrund der bei der abstrakten Überprüfung kantonaler Steuernormen gebotenen Zurückhaltung (vgl. oben E. 3) nicht angezeigt, die angefochtene Regelung aufzuheben. § 29 Abs. 2 StG /BL erweist sich in diesem Sinne als bundesrechtskonform.

#### **E. 7.6**

Nicht zu beantworten ist an dieser Stelle die Frage, inwiefern es mit Bundesrecht vereinbar ist, den Pauschalabzug bei den kantonalen und kommunalen Steuern auch dann zu gewähren, wenn sich der Steuerpflichtige bei der direkten Bundessteuer für den Abzug der tatsächlichen Kosten entscheidet (vgl. zur entsprechenden Praxis im Kanton Basel-Landschaft Baselbieter Steuerbuch, Band 1, Einkommen, 29 Nr. 7 "Liegenschaftsunterhaltsabzug", Ziff. 1). Die potenziell bundesrechtswidrige Auslegung und Anwendung eines Erlasses durch die Steuerbehörden ist im Einzelfall zu überprüfen und rechtfertigt noch keine Aufhebung der angefochtenen Bestimmung im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle (vgl. oben E. 3.1).

#### **E. 8**

Obschon die Beschwerdeführer die neue Bestimmung über die Ermittlung der Eigenmietwerte in § 27ter Abs. 5 StG /BL für sich genommen nicht als verfassungswidrig rügen, beantragen sie eventualiter, diese Regelung zusammen mit § 29 Abs. 2 StG /BL aufzuheben.

Auch dieser Antrag ist unbegründet. Es ist zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, dass sich die Bundesrechtswidrigkeit von kantonalen Pauschalabzügen nicht schon aus dem prozentualen Ansatz, sondern erst aus dem Zusammenspiel mit dem Eigenmietwert als Faktor ergibt, mit welchem der prozentuale Ansatz für die Ermittlung des Pauschalabzugs (und des Netto-Eigenmietwerts) zu multiplizieren ist. Vorliegend ist jedoch nicht ersichtlich, inwiefern gerade das Zusammenspiel mit der neuen, von den Beschwerdeführern offenbar als verfassungskonform anerkannten Regelung des Eigenmietwerts die neuen Ansätze für den Pauschalabzug als verfassungs- oder anderweitig bundesrechtswidrig erscheinen lassen soll, wenn sie im Übrigen im Sinne der vorstehenden

Erwägungen bundesrechtlich nicht zu beanstanden sind.

#### **E. 9**

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Ausgangsgemäss tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Der Kanton Basel-Landschaft hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung ( Art. 68 Abs. 3 BGG ). Das Initiativkommittee gilt nicht als obsiegende Partei im Sinne von Art. 68 Abs. 1 BGG und hat dementsprechend ebenfalls keinen Anspruch auf Parteientschädigung.

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