

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1145/2013; 2C_1146/2013

Urteil vom 20. September 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Donzallaz,
Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
2C_1145/2013
Staatssteuer 2010

2C_1146/2013
direkte Bundessteuer 2010,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 7. August 2013.

Sachverhalt:

A.

A. _____ lebt seit 1. Oktober 2010 von seiner Ehefrau und den beiden minderjährigen Kindern getrennt. Er leistete an die Ehefrau und an die Kinder Unterhaltsbeiträge für die Monate Oktober bis Dezember 2010 von Fr. 3'150.--, Fr. 3'240.-- und Fr. 3'100.--, insgesamt Fr. 9'490.--. In seiner Steuererklärung 2010 brachte er diese Unterhaltsbeiträge in Abzug. Ausserdem machte er den Tarif für gemeinsam veranlagte Personen und Einelternfamilien (direkte Bundessteuer) bzw. den Vollsplitting-Tarif (Staatssteuer) geltend. In den definitiven Veranlagungen vom 17. November 2011 anerkannte die Veranlagungsbehörde die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge der Monate Oktober bis Dezember 2010. Sie brachte aber sowohl für die Staatssteuer wie auch für die direkte Bundessteuer den Tarif für alleinstehende Personen zur Anwendung.

B.

Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Steuerpflichtige Einsprache mit den Anträgen, "es sei das satzbestimmende Einkommen 2010 um den Betrag der von Januar bis und mit September geleisteten Lebenshaltungskosten zu reduzieren, eventualiter sei der Steuerbetrag angemessen zu reduzieren". In zwei Einspracheentscheiden, beide vom 23. Februar 2012, wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Einsprachen für die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer 2010 ab.

Mit Beschwerde und Rekurs an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft hielt A. _____ an den in der Einsprache gestellten Begehren fest. Dieses wies mit Urteilen vom 26. Oktober 2012 die beiden Rechtsmittel ab.

Eine Beschwerde gegen diese Urteile wies das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, in zwei Urteilen vom 7. August 2013 hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer ab.

C.

Gegen die beiden Urteile führt der Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit wörtlich gleichlautenden Begehren wie bei den Vorinstanzen. Er rügt eine Verletzung des Willkürverbots sowie der verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze, weil er allein

aufgrund der Trennung von seiner Ehefrau im Steuerjahr 2010 im Vergleich zur Vorperiode rund einen Drittel mehr an Staats- und Gemeindesteuern und das Doppelte bei der direkten Bundessteuer zu bezahlen habe. Zudem erblickt er in der gesetzlichen Regelung eine unechte (rechtspolitische) Lücke, weil der Gesetzgeber eine Ausnahmeregelung erlassen hätte, sofern er "die Folgen in diesem massiven Ausmass" vorausgesehen hätte.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft beantragt Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Staatssteuer und der direkten Bundessteuer. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit sie die direkte Bundessteuer betrifft. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft verzichtete auf Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen zwei Endentscheide (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG); die frist- und formgerecht eingereichten Rechtsmittel sind grundsätzlich zulässig.

1.2. Die Vorinstanz hat für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer je einen Entscheid gefällt. Der Beschwerdeführer ficht die beiden Entscheide mit einer einzigen Beschwerdeeingabe an. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen den beiden Steuerarten unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, wie in Bezug auf beide Steuern zu entscheiden ist (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2 S. 559). Dieser Anforderung genügt die vorliegende Beschwerde.

Das Bundesgericht seinerseits eröffnet regelmässig zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und im gleichen Urteil zu behandeln. Das rechtfertigt sich auch hier (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465, 59 E. 1 S. 60 f.; Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 vom 18. September 2013 E. 1.2).

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Immerhin prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; zum Ganzen BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.; 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254). Ob die vorliegende Beschwerde diesen Begründungsanforderungen in allen Teilen genügt, ist im Sachzusammenhang zu prüfen.

1.4. Der vorliegende Fall betrifft auch das Steuerharmonisierungsgesetz. Harmonisiertes kantonales Recht prüft das Bundesgericht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet - das gilt hier namentlich für die Tarifhoheit und die Bestimmung der Steuersätze und Steuerfreibeträge, die bei den Kantonen verblieben sind (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG) -, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte und auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013, 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).

1.5. Mit dem Bundesgesetz vom 22. März 2013 über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen (AS 2013 2397) wurden mit Wirkung ab 1. Januar 2014 Art. 18 Abs. 1 und 2 StHG sowie Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG neu gefasst. Vorher war die entsprechende Regelung noch in der bundesrätlichen Verordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen (nachfolgend: "Verordnung", AS 1992 1820) enthalten. Diese Verordnung galt für Kantone, die gestützt auf Art. 41 DBG die Einkommenssteuer bereits jährlich veranlagten (Art. 1 der Verordnung). Sie wurde mit der Neufassung von Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG mit Wirkung ab 1. Januar 2014 aufgehoben (AS 2013 2776). Vorliegend findet noch die bundesrätliche Verordnung Anwendung.

1.6. Der Beschwerdeführer verlangt, wie noch zu zeigen ist, abweichend vom Bundesgesetz (und vom kantonalen Gesetz) behandelt zu werden, wenn er beantragt, die Lebenshaltungskosten seien von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringen. Der Beschwerdeführer meint damit die Kosten,

die er noch während des gemeinsamen Haushaltes in den Monaten Januar bis September 2010 für seine Familie aufwendete. Er begründet sein Begehren mit der Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Besteuerungen. Darauf gründet wohl auch sein Eventualantrag, der Steuerbetrag sei "angemessen" (d.h. auf ein verfassungsmässiges Mass) zu reduzieren.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Bundesgesetze für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 190 BV; vgl. BGE 137 I 128 E. 4.3.1; 136 I 65 E. 3.2 S. 70). Sie sind zwar verfassungskonform auszulegen, doch findet auch die verfassungskonforme Auslegung am klaren Wortlaut oder Sinn der betreffenden Gesetzesbestimmungen ihre Grenzen (BGE 137 I 128 E. 4.3.1 S. 132 f.). Dennoch kann es sich rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen, namentlich wenn die Überprüfung in eine Empfehlung an den Gesetzgeber münden könnte. Insofern statuiert Art. 190 BV ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (BGE 136 I 65 E. 3.2). Ob sich eine solche Prüfung rechtfertigt, ist anhand der Umstände im Einzelfall zu entscheiden (vgl. Urteil 2C_185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 6.2 und 6.4; s. auch Urteil 2C_62/2008 vom 25. September 2009 E. 3.1 für die abstrakte Normenkontrolle, in: StE 2010 A 21.16 Nr. 12, in: StE 2010 A 21.16 Nr. 12). Die Bindungswirkung eines Bundesgesetzes kommt hingegen der zitierten bundesrätlichen Verordnung nicht zu.

1.7. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist unbestritten und für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich (Art. 105 Abs. 1 und 2, Art. 97 Abs. 1 BGG).

I. Direkte Bundessteuer (Verfahren 2C_1146/2013)

2.

2.1.

Die Faktoren von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden zusammengerechnet und die Ehegatten gemeinsam veranlagt (Art. 3 Abs. 3 StHG; Art. 9 Abs. 1 und Art. 113 DBG). Bei Scheidung, rechtlicher oder tatsächlicher Trennung sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ehegattenbesteuerung nicht mehr erfüllt. In diesem Fall ist jeder Ehegatte für seine Faktoren separat und gemäss dem auf ihn anwendbaren Tarif zu besteuern.

2.2. Bei der früheren Pränumerandobesteuerung natürlicher Personen mit zweijähriger Bemessungs- und Steuerperiode (Art. 15 StHG alte Fassung [a.F.]; Art. 40, 42 ff. DBG a.F.) war im Falle einer Scheidung, gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung eine Zwischenveranlagung durchzuführen (Art. 17 lit. a StHG a.F.; Art. 45 lit. a DBG a.F.). Im heutigen System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen mit Postnumerandobesteuerung (Art. 15 ff. StHG; Art. 40 ff. DBG) fallen Bemessungs- und Steuerperiode zusammen. Eine Zwischenveranlagung ist nicht mehr vorgesehen.

Über Fragen der zeitlichen Bemessung bei Heirat, Scheidung und Trennung im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen enthalten StHG und DBG in der bis 31. Dezember 2013 geltenden alten Fassung (vgl. E. 1.5 hiervor) keine ausdrücklichen Vorschriften. Diese Lücke schliesst Art. 5 der zitierten bundesrätlichen Verordnung (vgl. vorne E. 1.5), welche bis Ende 2013 Geltung hat. Art. 5 der Verordnung bestimmt, dass Ehegatten bei Heirat für die ganze Steuerperiode gemeinsam veranlagt werden (Abs. 1). Bei Scheidung, rechtlicher oder tatsächlicher Trennung werden sie für die ganze Steuerperiode separat veranlagt (Abs. 2). Mit der Änderung vom 22. März 2013 wurde diese Regelung in das Gesetz überführt (Art. 18 Abs. 1 und 2 StHG neue Fassung [n.F.]; Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG n.F.). Im vorliegenden Fall findet noch die Verordnung Anwendung. Heirat, Scheidung oder Trennung haben somit keine unterjährige Steuerpflicht zur Folge; eine Zwischenveranlagung wie bei der früheren Pränumerandobesteuerung erübrigt sich (vgl. Madeleine Simonek, in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 2 zu § 87 StG/BL).

Massgebend sind somit sowohl bei Heirat wie auch bei Scheidung oder Trennung der Ehe die persönlichen Verhältnisse am Ende der Steuerperiode für die ganze Steuerperiode. Da die Steuerperiode bei den natürlichen Personen mit dem Kalenderjahr zusammenfällt (Art. 16 StHG a.F.; Art. 209 Abs. 2 DBG a.F. bzw. Art. 15 Abs. 1 StHG n.F., Art. 40 Abs. 1 DBG n.F.), ist Stichtag für die massgebenden persönlichen Verhältnisse der 31. Dezember des entsprechenden Kalenderjahres. Es handelt sich um das sogenannte Stichtagsprinzip, das heute aufgrund ausdrücklicher Gesetzesvorschrift unverändert weiter gilt.

2.3. Auch für die Bestimmung des zeitlich anwendbaren Tarifs (Art. 214 Abs. 1 und 2 DBG a.F.; jetzt Art. 36 Abs. 1 und 2 DBG n.F.) bei Heirat, Scheidung oder Trennung im System der einjährigen Veranlagungs- und Steuerperiode enthält das Gesetz keine Vorschrift. Hingegen erklärt Art. 213 Abs. 2 DBG a.F. (jetzt Art. 35 Abs. 2 DBG n.F.) für die Festsetzung der Sozialabzüge ausdrücklich die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode auch für die einjährige Veranlagung natürlicher Personen als massgebend. In der Doktrin ist zudem unbestritten, dass zur Bestimmung des anwendbaren Steuertarifs kein anderer Stichtag gelten kann als für die Gewährung der Sozialabzüge (Walter Jakob, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N. 5 zu Art. 210 DBG; ders., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, N. 5 zu Art. 64 StHG;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 121 zu Art. 211 und N. 15 zu Art. 214 DBG; dies., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 11 zu § 53 StG/ZH; Dave Siegrist, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 6 zu § 61 StG/AG; s. auch Madeleine Simonek, in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 12 zu § 9

StG/BL). In der Tat ist die Regelung der Sozialabzüge mit der Ausgestaltung des Steuertarifs untrennbar verknüpft (BGE 134 I 248 E. 3). Das Stichtagsprinzip gilt somit umfassend und bezieht sich sowohl auf die Frage der gemeinsamen bzw. getrennten Besteuerung wie auch des anwendbaren Tarifs und der Sozialabzüge.

2.4. Es liegt daher nahe und war bereits durch die gesetzliche Regelung vor dem 1. Januar 2014 hinreichend vorbestimmt, dass im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen bei Heirat, Scheidung, rechtlicher oder tatsächlicher Trennung sowohl der Tarif wie auch die Sozialabzüge nach den persönlichen Verhältnissen am letzten Tag der Steuerperiode, d.h. am 31. Dezember des Kalenderjahres (Art. 209 Abs. 2 DBG a.F., Art. 16 StHG a.F.), festzusetzen sind. Die zitierte Verordnung (vgl. vorne E. 1.5) statuiert zwar das Stichtagsprinzip, doch ergibt sich dieses bereits aus der alten gesetzlichen Regelung. Es gilt daher auch für das Stichtagsprinzip nach alter Regelung das Anwendungsgebot (Art. 190 BV; vgl. vorne E. 1.6 hiervor).

3.

3.1. Die erörterte gesetzliche Ordnung im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen bei Heirat, Scheidung oder Trennung kann für die betroffene steuerpflichtige Person Vor- und Nachteile mit sich bringen. Je nachdem, auf welchen Zeitpunkt die Veränderung in den persönlichen Verhältnissen fällt, kann sie gegenüber der bisherigen Steuerlast eine Mehrbelastung oder eine Entlastung bewirken. Diese Folge ergibt sich aber aus den Vereinfachungen und der grösseren Transparenz der einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung.

Andernfalls müsste eine Zwischenveranlagung vorgesehen werden, welche ihrerseits mit Unzulänglichkeiten verbunden ist. Allgemein wird angenommen, dass das System der einjährigen Gegenwartsbemessung der zweijährigen Vergangenheitsbemessung deutlich überlegen ist (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 264 ff.; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Auflage 2012, S. 419; Ferdinand Zuppinger, Steuerharmonisierung und zeitliche Bemessung, ASA 53 S. 97 ff., bes. 104 ff.; Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, 1984, S. 201 ff.). Das charakteristische Hin und Her von Vergangenheits- und Gegenwartsbemessung und die Unterscheidung verschiedener Einkommensarten bei der Vornahme von Zwischenveranlagungen (Art. 46 DBG) entfallen mit der einjährigen Gegenwartsbemessung (Zuppinger et al., a.a.O., S. 203; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 266 f.). Insbesondere haben die Ehegatten unter diesem Regime, gleichgültig ob sie getrennt oder gemeinsam veranlagt werden, in keinem Zeitpunkt mehr als die eigenen Faktoren zu versteuern. Eine Mehrbelastung tritt nur insofern ein, als ein vorteilhafter Tarif nicht oder ein bestimmter Sozialabzug nicht oder nicht im gewünschten Ausmass zur Anwendung gelangt. Solche Folgen sind aber jedem Steuersystem inhärent. Sie können durch die gemeinsam besteuerten Personen durch die Wahl des Zeitpunkts der Heirat, Trennung oder Scheidung bis zu einem gewissen Grad beeinflusst werden.

3.2. Vorliegend wurde der Beschwerdeführer, der seit 1. Oktober 2010 von seiner Familie getrennt lebt, für die ganze Steuerperiode aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse am 31. Dezember 2010 veranlagt. Die geleisteten Unterhaltsbeiträge an die Ehefrau und an die beiden minderjährigen Kinder wurden vollumfänglich von den Einkünften abgezogen (Art. 33 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 212 Abs. 3 DBG a.F.). Hingegen konnte der Kinderabzug (Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG a.F.) dem Beschwerdeführer nicht gewährt werden, da dieser Abzug demjenigen Elternteil zusteht, der für den Unterhalt des Kindes sorgt und auch die Unterhaltsbeiträge für das Kind zu versteuern hat (Art. 23 lit. f. und Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG a.F.).

Von der Steuerverwaltung nicht zum Abzug zugelassen wurden auch die vom Beschwerdeführer von Januar bis September 2010 geltend gemachten "Lebenshaltungskosten" und Ausgaben für die neue Wohnungseinrichtung. Dies zu Recht. Solche Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sind Lebenshaltungskosten und gemäss ausdrücklicher Vorschrift (Art. 34 lit. a DBG) nicht von den Einkünften abziehbar. Für die Bemessung der Steuer kam im Übrigen, entsprechend dem Familienstand des Beschwerdeführers am 31. Dezember 2010 - alleinstehende Person, die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenlebt (Art. 214 Abs. 2bis DBG a.F.) -, der Grundtarif (Art. 214 Abs. 1 DBG a.F.) zur Anwendung.

3.3. Diese Veranlagung entspricht offensichtlich den gesetzlichen Vorgaben. Zu prüfen bleibt, ob sie das Willkürverbot (Art. 9 BV) oder verfassungsmässige Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 1 und 2 BV) verletzt, wie der Beschwerdeführer rügt. Die Prüfung wäre allenfalls für die direkte Bundessteuer entbehrlich (Art. 190 DBG), da sich die vorliegende Besteuerung bereits altrechtlich aus dem Bundesgesetz ergibt (E. 2.4 hiervor). Für die kantonalen direkten Steuern kann sie aber nicht

unterbleiben.

4.

Der Beschwerdeführer beanstandet, dass das Stichtagsprinzip im vorliegenden Fall zu einer einmaligen und unverhältnismässig hohen Steuer (mehr) belastung führe. Im Vergleich zur definitiven Veranlagung 2009 zahle er im Trennungsjahr fast das Doppelte, im Vergleich zur definitiven Veranlagung 2011 gar das Dreifache für die direkte Bundessteuer. Die Besteuerung im Trennungsjahr sei offensichtlich unverhältnismässig und geradezu willkürlich. Zudem liege eine gesetzliche Lücke vor. Hätte der Gesetzgeber diese Folge vorausgesehen, hätte er mit Bestimmtheit ein anderes System gewählt.

4.1. Eine echte Gesetzeslücke liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz diesbezüglich weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist. Echte Lücken zu füllen, ist dem Gericht aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm nach traditioneller Auffassung grundsätzlich verwehrt (vgl. BGE 139 II 404 E. 4.2 mit Hinweis).

4.2. Vorliegend ist eine echte Lücke nicht zu erkennen. Die gesetzliche Regelung in Verbindung mit der erwähnten Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuern bei natürlichen Personen lässt - wie dargelegt - im vorliegenden Fall keine Frage offen (E. 2 hiervor). Die angefochtene Veranlagung entspricht diesen Vorgaben (E. 3 hiervor). Ob die Besteuerung des Beschwerdeführers zu einer Steuerübertreibung führt, die als krasser Verstoss gegen die Steuergerechtigkeit und als willkürlich qualifiziert werden müsste (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 244 f.), beurteilt sich demgegenüber vor allem im Lichte der verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze. Es rechtfertigt sich daher, die bundesgesetzliche Regelung im Lichte dieser Grundsätze cursorisch zu prüfen.

5.

Der Beschwerdeführer beruft sich auf die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

5.1. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung besagt, dass alle Personen und Personengruppen der Besteuerung nach derselben Ordnung unter Vermeidung von Steuerprivilegien zu besteuern sind. Ausnahmen müssen auf objektiven Kriterien beruhen (BGE 114 Ia 321 E. 3b S. 323; Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken [nachfolgend: Bericht Expertenkommission], Bern 1998, S. 11). Zudem verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen als der Masse der übrigen Steuerpflichtigen (BGE 133 I 206 E. 6.1; 99 Ia 638 E. 9 S. 653; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 86). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Steuer müssen die Steuerobjekte gleichmässig ausgewählt werden und verbieten sich sachlich nicht gerechtfertigte Steuerausnahmen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Vorbemerkungen N. 49 ff. mit zahlreichen Beispielen).

Die dargestellte Ordnung der Besteuerung bei Heirat, Scheidung oder Trennung im System der einjährigen Veranlagung natürlicher Personen mag in Einzelfällen zu einer Steuermehrbelastung oder auch zu einer Entlastung von Steuern führen. Verfassungswidrig ist sie deswegen aber nicht. Sie gilt für alle natürlichen steuerpflichtigen Personen gleichermassen. Jede Person ist bei Heirat, Scheidung oder Trennung von diesen Vorschriften betroffen (Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer). Der Steuer unterliegt im Trennungsjahr nur das der steuerpflichtigen Person zugeflossene Einkommen (nach Abzug allfälliger Alimentenzahlungen) und das ihr zustehende Vermögen (Grundsatz der Gleichmässigkeit). Eine Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers gegenüber anderen Steuerpflichtigen bei der Anwendung der Bestimmungen über die zeitliche Bemessung der Steuer bei Scheidung oder Trennung ist dabei nicht zu erkennen. Ein gewisser Schematismus bei der Ausgestaltung der Steuerordnung ist zudem hinzunehmen und verletzt den Allgemeinheitsgrundsatz nicht. In Frage stehen vielmehr andere Besteuerungsgrundsätze.

5.2. Der Beschwerdeführer beruft sich hauptsächlich auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dieses Prinzip verlangt, dass jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beiträgt. Es bildet den zentralen Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung (zutreffend Reich, a.a.O., S. 88; ausführlich BGE 133 I 206 E. 7 S. 218 ff.). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten (BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218; 118 Ia 1 E. 3a S. 3). Vorliegend macht der Beschwerdeführer allerdings nicht geltend, dass andere Steuerpflichtige mit gleich hohem Einkommen und vergleichbaren persönlichen und familiären Verhältnissen weniger stark oder Steuerpflichtige mit höherem Einkommen gleich stark wie er belastet würden, was das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen könnte. Er legt vielmehr dar, dass er sowohl im Jahr vor der Trennung wie auch im Jahr danach deutlich weniger Steuern bezahlen müsse als im Trennungsjahr.

Der

Beschwerdeführer macht geltend, die Steuerveranlagungen 2009 und 2011 reflektierten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Daraus schliesst er, dass die deutlich höhere Besteuerung in der Steuerperiode 2010 das Leistungsfähigkeitsprinzip verletze. Der Beschwerdeführer nennt folgende Zahlen:

Steuerperiode	steuerbares Einkommen	Staats- Einkommen	und Gemeindesteuern	direkte Bundessteuer	Steuerlast
Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
2009	77'900	10'300	1'112	11'412	
2010	83'300	15'550	2'015	17'565	
2011	55'800	8'015	605	8620	

5.2.1. Dazu ist in allgemeiner Hinsicht zunächst Folgendes zu bemerken: Die Regeln über die zeitliche Bemessung bei Heirat, Scheidung oder Trennung (Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG) können sich zu Gunsten wie auch zu Ungunsten der betroffenen Person auswirken. Dabei kommt es wesentlich auf den Trennungszeitpunkt an. Würde die Trennung auf einen früheren Zeitpunkt im Steuerjahr fallen, könnte der Beschwerdeführer von seinem Einkommen einen grösseren Betrag für Alimente abziehen und wären diese durch die getrennt lebende Ehefrau zu versteuern. Das würde sich zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirken. Unter dem Gesichtswinkel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist allerdings nicht nur auf die Belastung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern muss auch die Situation des Ehegatten berücksichtigt werden, da es bei den Tatbeständen von Art. 42 Abs. 1 und 2 DBG immer um die Begründung oder Aufhebung der gemeinsamen Besteuerung geht. Es handelt sich um eine Nachwirkung der Familienbesteuerung. Erforderlich ist mithin eine Gesamtbetrachtung.

Im vorliegenden Fall wirkt sich die Regelung für die Ehefrau vorteilhaft aus, da sie im Trennungsjahr kein Familieneinkommen, sondern nur die Unterhaltsbeiträge der Monate Oktober bis Dezember zu versteuern hat. Inwiefern die Ehegatten unter diesem Gesichtswinkel nicht entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit besteuert werden, legt der Beschwerdeführer in der Beschwerde allerdings nicht dar, weshalb auf diesen Punkt nicht weiter einzugehen ist (Art. 106 Abs. 2 BGG, vgl. E. 1.4 hiervor). Fraglich ist, ob die Schwankungen bei der Steuerlast des Beschwerdeführers in den Steuerjahren 2009 bis 2011 auf eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Beschwerdeführer schliessen lassen. Dies ist im Folgenden zu prüfen.

5.2.2. Was zunächst die Veranlagung 2011 im Vergleich zur Veranlagung 2010 betrifft, kamen im Steuerjahr 2011 die Alimentenverpflichtungen des Beschwerdeführers gegenüber seiner Ehefrau und den beiden Kindern für das ganze Jahr voll zum Tragen, während er in der Steuerperiode 2010 (Trennungsjahr) lediglich Alimentenzahlungen für drei Monate in Abzug bringen konnte. Das fand auch seinen Niederschlag im deutlich tieferen steuerbaren Einkommen in der Steuerperiode 2011. Dazu kommt vorliegend die sich im hier fraglichen Einkommensbereich bei der direkten Bundessteuer besonders stark auswirkende Progression (Urteil 2C_21/2009 vom 14. Oktober 2009 E. 4, in ASA 79 S. 518). So beläuft sich die direkte Bundessteuer gemäss Grundtarif bei einem steuerbaren Einkommen von z.B. Fr. 62'900.-- auf Fr. 951.05, bei einem solchen von z.B. Fr. 89'800.-- aber bereits auf Fr. 2'694.75, also beinahe das Dreifache (Art. 36 Abs. 1 DBG, Stand 1. Januar 2010). In beiden Veranlagungen fand im Übrigen der Tarif für alleinstehende Personen (Grundtarif) Anwendung und stand dem Beschwerdeführer kein Kinderabzug zu.

Die deutlich höhere Steuerlast im Steuerjahr 2010 gegenüber dem Steuerjahr 2011 ist somit die Folge der Berücksichtigung von lediglich drei Alimentenzahlungen in der Steuerperiode 2010 einerseits und ist andererseits das Ergebnis der sich in diesem Einkommensbereich prozentual (nicht aber absolut) stark auswirkenden Progression bei der direkten Bundessteuer. Den Progressionsverlauf bei der direkten Bundessteuer rügt der Beschwerdeführer zu Recht nicht als verfassungswidrig. Die Berücksichtigung von lediglich drei Alimentenzahlungen im Trennungsjahr ist demgegenüber steuersystematisch bedingt: Die Ehegatten werden für das ganze Jahr getrennt besteuert, obschon sie während lediglich drei Monaten des Jahres getrennt lebten und nur während dieser Zeit Alimentenzahlungen flossen. Ein gewisser Schematismus im Steuerrecht ist aber hinzunehmen. Pauschalierungen und Schematisierungen sind im Interesse der Praktikabilität erlaubt und letztlich auch geboten, soweit dadurch das Rechtsgleichheitsgebot nicht allzu stark berührt wird (so auch die Expertenkommission Steuerlücken, a.a.O., S. 13 f.). Diese Gefahr besteht hier nicht. Es ist denn auch bezeichnend, dass im Jahr 2011 die Steuerlast des Beschwerdeführers wieder deutlich unter Fr.

1'000.-- bei der direkten Bundessteuer gesunken ist. Eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist darin nicht zu sehen.

5.2.3. Im Hinblick auf die streitige Steuerveranlagung 2010 ist auch die Steuerveranlagung 2009 deutlich tiefer. Die beiden Veranlagungen sind indessen nicht direkt vergleichbar, weil die Ehegatten im Steuerjahr 2010 getrennt veranlagt wurden, während die Steuern 2009 noch auf einer gemeinsamen Veranlagung beruhen. Dass der Beschwerdeführer als Alleinstehender mehr Steuern bezahlen muss als ein Ehepaar in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen, folgt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip (BGE 134 I 248 E. 2). Daher wurde auf den Beschwerdeführer zu Recht der Tarif für alleinstehende Personen (Art. 36 Abs. 1 DBG) angewendet. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer bei getrennter Veranlagung keinen Anspruch auf Kinderabzüge hat (diese stehen für das ganze Jahr der Ehefrau zu). Auch darin ist keine Verfassungsverletzung zu erblicken.

5.3. Die angefochtene Veranlagung für die direkte Bundessteuer verstösst damit auch gegen keine verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze. Die Beschwerde ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

II. Staatssteuer (Verfahren 2C_1145/2013)

6.

Das StHG enthält in der hier noch anwendbaren, bis 31. Dezember 2013 geltenden Fassung noch keine Bestimmung darüber, wie die Veranlagung bei Eheschliessung, Scheidung oder Trennung vorzunehmen ist (vgl. E. 2.2 hiervor). Die Kantone sind daher frei, eigene Bestimmungen aufzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2013, N. 1 zu § 52 StG/ZH). Gemäss § 8 Abs. 5 des Gesetzes (des Kantons Basel-Landschaft) über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (StG/BL) wird bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung jeder Ehegatte für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert. Massgebend für den anwendbaren Steuersatz und für den Kinderabzug sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (§ 34 Abs. 3 und 4 i.f. StG/BL). Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie sind nicht abziehbar (§ 34 Abs. 3 StG/BL). Das kantonale Gesetz entspricht somit in allen Punkten der Regelung im DBG. Es kann damit vollumfänglich auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden. Nachdem die Bandbreite der Schwankungen bei den Staats- und Gemeindesteuern prozentual nicht das gleiche Ausmass erreicht wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. die Tabelle in E. 5.2 hiervor), was auf einen flacheren Verlauf der Progression im fraglichen Einkommensbereich hindeutet, liegt auch keine Verletzung der geltend gemachten verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze vor. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

7.

Da der Beschwerdeführer unterliegt, hat er die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteienschädigung ist der obsiegenden Verwaltung nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die beiden Verfahren 2C_1145/2013 und 2C_1146/2013 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, dem Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. September 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann