



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

vom 7. August 2013 (810 13 93)

Steuern und Kausalabgaben

Staatssteuer 2010

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Beat Walther,
Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Kantonsrichterin Regina Schaub,
Gerichtsschreiber i.V. Daniel Rüdin

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegnerin

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Staatssteuer 2010
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 26. Oktober 2012)

A. A.____ lebte bis zum 30. September 2010 mit seiner Ehefrau in ehelicher Gemeinschaft. Infolge Trennung zog seine Ehefrau mitsamt den beiden Kindern am 1. Oktober 2010 aus der gemeinsamen Wohnung aus. In seiner Steuererklärung 2010 deklarierte A.____ unter anderem in Ziffer 570 "Unterhaltsbeiträge" in der Höhe von Fr. 4'450.--, in Ziffer 575 "Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder" in der Höhe von Fr. 8'000.-- und in Ziffer 760 einen Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in der Höhe von Fr. 4'000.--. Ausserdem machte er den Vollsplitting-Tarif geltend.

B. In der definitiven Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2010 vom 17. November 2011 wandte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) den Einzelpersonen-Tarif an. Zudem kürzte sie die geltend gemachten Unterhaltsbeiträge unter den Ziffern 570 und 575 auf Fr. 3'490.-- bzw. Fr. 6'000.-- mit der Bemerkung "Unterhaltsbeiträge für 2010". Der unter Ziffer 760 geltend gemachte Abzug für unterstützungsbedürftige Personen wurde ganz gestrichen mit der Bemerkung "[f]ür eine unterstützte Person, für die Unterhaltsbeiträge (Alimente) in Abzug gebracht werden, ist kein Unterstützungsabzug möglich".

C. Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 16. Dezember 2011 Einsprache mit den Begehren, es sei das satzbestimmende Einkommen 2010 um den Betrag der von Januar bis September geleisteten Lebenshaltungskosten zu reduzieren; eventualiter sei der Steuerbetrag angemessen zu reduzieren. Dies alles unter o/e-Kostenfolge.

D. Mit Entscheid vom 23. Februar 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zusammengefasst wurde dabei festgehalten, dass die Gesetzmässigkeit bei der Veranlagung gewahrt worden sei.

E. Mit Eingabe vom 23. März 2012 erhob A.____ dagegen beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs mit denselben Rechtsbegehren wie im Einspracheverfahren.

F. Mit Schreiben vom 11. Juli 2012 reichte A.____ dem Steuergericht unter anderem die definitive Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2011 ein, aus welcher, so brachte er vor, die klare Unverhältnismässigkeit der Steuererhebung (Verdoppelung der Steuerlast im Trennungsjahr 2010) hervorgehe.

G. Mit Eingabe vom 16. August 2012 liess sich die Steuerverwaltung zum Rekurs vernehmen und beantragte dabei dessen Abweisung.

H. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 26. Oktober 2012 ab.

I. Gegen den Entscheid des Steuergerichts erhob A.____ (Beschwerdeführer) am 25. Februar 2013 Beschwerde an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Dabei hielt er an seinen bisher geltend gemachten Rechtsbegehren fest.

J. Mit Schreiben vom 18. März 2013 liess sich das Steuergericht zur Beschwerde vernehmen und beantragte deren Abweisung. In gleicher Sache liess sich mit Eingabe vom 25. März 2013 die Steuerverwaltung vernehmen, welche ebenfalls die Abweisung der Beschwerde beantragte. Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird - soweit notwendig - in den nachfolgenden Ausführungen eingegangen.

K. Mit verfahrensleitender Verfügung des Kantonsgerichts vom 15. April 2013 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen. Gleichzeitig wurde verfügt, dass das vorliegende Verfahren und das Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2010 zusammen behandelt werden.

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

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde 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. Mit der Beschwerde in Steuersachen können zudem einerseits, gemäss § 45 Abs. 2 VPO, alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Deshalb hat das Kantonsgericht vorliegend volle Kognition und es kann auch eine Angemessenheitsprüfung vornehmen. Andererseits können mit der Beschwerde in Steuersachen, gemäss § 6 Abs. 3 VPO, auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorgebracht werden, selbst wenn dazu schon früher die Möglichkeit bestanden hätte.

3.1 Im vorliegenden Fall ist vorab zu prüfen, ob die Vorinstanz den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör verletzt hat. Der Beschwerdeführer rügt nämlich, dass sich das Steuergericht in seinem Entscheid vom 26. Oktober 2012 in keiner Weise mit dem von ihm geltend gemachten Verstoß gegen den Minderheitenschutz auseinandergesetzt habe.

3.2 Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Daneben hält § 9 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV) vom 17. Mai 1984 fest, dass die Parteien in allen Fällen Anspruch auf rechtliches Gehör, auf eine faire Behandlung und auf einen begründeten, mit einer Rechtsmittelbelehrung versehenen Entscheid innert angemessener Frist haben. Schliesslich gewährt auch § 13 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 den Parteien einen Anspruch auf rechtliches Gehör. Der kantonalrechtliche Anspruch geht dabei nicht über denjenigen in Art. 29 Abs. 2 BV hinaus.

Aus diesem Grund kann weitgehend auf die diesbezügliche Rechtsprechung verwiesen werden. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen (BGE 129 I 232 E. 3.2). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt indessen nicht, dass sich die Behörde mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand im Einzelnen auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Behörde ist deshalb nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern, doch muss ersichtlich sein, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess (vgl. BGE 130 II 530 E. 4.3, 126 I 97 E. 2b, je mit Hinweisen).

3.3 Die Vorinstanz hat sich in der Tat nicht ausdrücklich zum Argument des Minderheitenschutzes geäußert. Dazu hat aber auch kein Anlass bestanden. Das Steuergericht kam nämlich zum Schluss, dass der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, aus welchem der Minderheitenschutz abgeleitet wird (vgl. E. 5.3.1 hiernach), vorliegend eingehalten worden sei, da ausnahmslos alle Personen, die steuerbares Einkommen erzielen würden, von einer Einkommenssteuer, bemessen auf der Basis der gleichen gesetzlichen Ordnung, erfasst seien. Es ist somit klar ersichtlich, von welchen Überlegungen sich die Vorinstanz bei ihrem Entscheid leiten liess. Demnach liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

4. Das Kantonsgericht ist befugt, im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Verfügung bzw. einen Entscheid vorfrageweise die kantonalen Erlasse, die der angefochtenen Verfügung bzw. dem angefochtenen Entscheid zugrunde liegen, auf ihre Rechtmässigkeit hin zu überprüfen (§ 46 Abs. 2 VPO; sog. konkrete Normenkontrolle, vgl. auch RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. Auflage, Basel 2010, N 708). Hierzu ist Art. 49 Abs. 1 BV zu beachten, wonach Bundesrecht entgegenstehendem kantonalen Recht vorgeht. Der Vorrang des Bundesrechts bewirkt, dass kantonale Rechtsnormen, die dem Bundesrecht widersprechen, zu ignorieren sind. Grundsätzlich sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden des Bundes und der Kantone berechtigt und verpflichtet, kantonale Rechtsnormen auf ihre Übereinstimmung mit dem Bundesrecht zu überprüfen. Diese Überprüfung ist nicht nur auf Parteibeglehen hin, sondern von Amtes wegen vorzunehmen (ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, N 2085 mit Hinweisen). Stellt das Gericht eine Verfassungswidrigkeit fest, so hat dies im Regelfall aber lediglich zur Folge, dass die betreffende Vorschrift auf den Beschwerdeführer nicht angewendet und der darauf gestützte Einzelakt aufgehoben wird (VGE vom 12. Februar 1986, in: BLVGE 1986 S. 19 f. E. 4; BGE 116 V 198 E. II.3b mit Hinweisen).

5.1 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung der Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV), da § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG dazu führe, dass der unterhaltspflichtige Ehegatte im Trennungsjahr umso höher besteuert werde, je später im Jahr sich das betreffende Ehepaar trenne. Demnach verlangt er sinngemäss eine vorfrageweise Überprüfung der Verfas-

sungsmässigkeit von § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG. Zu prüfen ist also, ob die beiden Bestimmungen vor Art. 127 Abs. 2 BV standhalten.

5.2 Gemäss § 8 Abs. 5 StG wird bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung jeder Ehegatte für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert, wobei die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend sind (vgl. § 34 Abs. 3 StG; sog. Stichtagsprinzip). § 29 Abs. 3 StG bestimmt hingegen, dass die Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie nicht abziehbar sind. Letztere Bestimmung umfasst hauptsächlich die allgemeinen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen für sich und seine Familie. Lebenshaltungskosten sind dabei all jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt werden. Sie dienen vielmehr der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse und stellen damit Einkommensverwendung dar (MATTHIAS SCHWEIGHAUSER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, § 29 N 184 mit Hinweis). Demnach nicht abzugsfähig sind im Einzelnen die Kosten für Wohnung, Essen und Kleidung (PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 146).

5.3 Nach Art. 127 Abs. 2 BV - welcher das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.1 mit Hinweisen) - sind bei der Besteuerung, soweit es die Art der Steuer zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

5.3.1 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig (BGE 133 I 206 E. 6.1 mit Hinweisen; vgl. auch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, S. 108). Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Er statuiert in dieser Hinsicht einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz (BGE 133 I 206 E. 6.1 mit Hinweis). Dieser bezweckt insbesondere die Abwehr von unzulässigen (echten) Sondersteuern und Steuertarifen, bei welchen rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die jedoch kein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen zu finden ist (vgl. BGE 99 Ia 638 E. 9). Die Vorinstanz kam - wie bereits erwähnt (vgl. E. 3.3 hiavor) - zum Schluss, dass der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung vorliegend eingehalten worden sei. Der Beschwerdeführer rügt dagegen einen Verstoss gegen den Minderheitenschutz. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass durch die in Frage stehende gesetzliche Regelung all diejenigen Personen steuerlich bestraft würden, die sich in Wahrnehmung ihrer persönlichen Freiheit für eine Trennung zu einem späteren Zeitpunkt im Jahr entschlossen. Für diesen Straffekt seien aber keine sachlichen Gründe ersichtlich.

5.3.2 Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung besagt, dass Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten sind und wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen

Steuerbelastungen führen müssen (BGE 133 I 206 E. 6.1 mit Hinweisen; vgl. auch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, a.a.O., S. 109). Die Vorinstanz war der Ansicht, dass auch dieser Grundsatz eingehalten worden sei. So würden im Kanton Baselland alle Personen, welche sich trennten, in der gleichen Art und Weise mit Steuern belastet, wobei Ungleichheiten, insbesondere hinsichtlich der Höhe des Einkommens aufgrund des progressiven Tarifs auch unterschiedlich berücksichtigt würden. Dagegen wandte der Beschwerdeführer sinngemäss ein, dass ein jeweils unterschiedlicher Trennungszeitpunkt bei Ehepaaren in vergleichbaren Einkommensverhältnissen allein noch keine wesentliche Ungleichheit in den tatsächlichen Verhältnissen darstelle, welche eine unterschiedliche Steuerbelastung rechtfertige. Aus diesem Grund sei der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzt.

5.3.3 Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll schliesslich jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 133 I 206 E. 7.1 mit Hinweisen; vgl. auch ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, a.a.O., S. 112). In diesem Sinne muss die Besteuerung also verhältnismässig sein (vgl. BGE 99 Ia 638 E. 9). Für den Bereich der Einkommenssteuer lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip zudem unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben. Personen mit verschieden hohem Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen (vgl. zum Ganzen BGE 133 I 206 E. 7.2). Die Vorinstanz erwog, dass der Gesetzgeber mittels verschiedener Einzelabzüge und unterschiedlicher Tarife den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit umgesetzt habe. Aufgrund der Vielfältigkeit der Einzelverhältnisse sei jedoch nicht zu verhindern, dass dabei Situationen entstehen könnten, welche im konkreten Einzelfall zu einer stärkeren oder schwächeren Belastung führten, wie beispielsweise bei Trennung oder Heirat. Demgegenüber macht der Beschwerdeführer insbesondere geltend, es verstosse gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn unterhaltspflichtige Ehegatten von sich trennenden Ehepaaren trotz gleicher Einkommensverhältnisse, alleine aufgrund des jeweiligen Trennungszeitpunktes, unterschiedlich mit Steuern belastet würden.

5.4 In Übereinstimmung mit dem Beschwerdeführer kann zunächst festgehalten werden, dass die Regelung gemäss § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG tatsächlich dazu führt, dass die entsprechende Steuerbelastung des unterhaltspflichtigen Ehegatten umso höher ausfällt, je später im Jahr sich das jeweilige Ehepaar trennt. Vom steuerpflichtigen Einkommen können nämlich lediglich die ab dem Trennungszeitpunkt getätigten Unterhaltsbeiträge zum Abzug gebracht werden (vgl. § 29 Abs. 1 lit. i StG). Hingegen sind nach § 29 Abs. 3 StG, wie bereits erwähnt (vgl. E. 5.2 hiervor), die vor diesem Zeitpunkt angefallenen Lebenshaltungskosten der Familie nicht abzugsfähig. Daraus folgt, dass der unterhaltspflichtige Ehegatte umso weniger Abzüge von seinen steuerbaren Einkünften vornehmen kann, je später im Jahr die Trennung erfolgt, woraus wiederum eine höhere Steuerbelastung im betreffenden Jahr resultiert. Wie die Vorinstanz jedoch zutreffend ausführte, hat der Gesetzgeber mit der Einführung der Postnumero-Besteuerung (am 1. Januar 2001) bewusst auf eine Zwischenveranlagung (z.B. bei Trennung oder Heirat) verzichtet (vgl. dazu KGE VV vom 17. Juni 2009 [810 08 359/137] E. 3.1 ff.)

und somit die daraus resultierende konkret in Frage stehende Steuermehrbelastung vorausgesehen. Dieses vom Gesetzgeber gewählte System führt in analoger Weise aber auch zu Steuerbegünstigungen. So werden beispielsweise Personen, welche gegen Ende des Jahres heiraten, für die ganze Steuerperiode gemeinsam besteuert (§ 8 Abs. 4 StG). Dabei fällt die Steuerbelastung trotz identischer Leistungsfähigkeit bei einem Ehepaar tiefer aus als bei einem unverheirateten Paar (§ 34 Abs. 2 StG). Der vorliegende Fall ist zudem mit dem Auszug eines volljährigen in beruflicher Ausbildung stehenden Kindes aus dem Familienhaushalt vergleichbar. Findet der Auszug nämlich gegen Ende des Jahres statt, so führt dies auf Seiten der steuerpflichtigen Person, welche für das Kind die elterliche Sorge hatte, zum Verlust des Kinderabzugs für das ganze Jahr (§ 34 Abs. 4 StG), obwohl das Kind bis zum Zeitpunkt seines Auszuges entsprechende Familienhaushaltskosten verursacht hatte. Diese Kosten sind gemäss § 29 Abs. 3 StG wiederum nicht abzugsfähig (vgl. E. 5.2 hiavor). Daneben bewirkt die Geburt eines Kindes gegen Ende des Jahres einen Kinderabzug für die ganze Steuerperiode (§ 34 Abs. 4 StG). Es ist somit festzustellen, dass der Gesetzgeber aufgrund seines (teilweisen) Verzichts auf eine Zwischenveranlagung gewisse Schematisierungen bei der Besteuerung, welche ihrerseits wiederum zu Steuermehrbelastungen bzw. Steuerbegünstigungen führen können, in Kauf genommen hat.

5.4.1 Fraglich ist nun allerdings, ob solche Schematisierungen im Lichte des in Art. 127 Abs. 2 BV konkretisierten Rechtsgleichheitsgebots überhaupt zulässig sind.

5.4.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat der Gesetzgeber auch im Abgaberecht innerhalb der Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon deshalb verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen. Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist. 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. Aus diesen Gründen auferlegt sich das Bundesgericht in konstanter Praxis eine gewisse Zurückhaltung, wenn es als Verfassungsgericht eine gesetzliche Regelung zu prüfen hat (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.1 mit Hinweisen).

5.4.3 Indem der Gesetzgeber vorliegend auf eine Zwischenveranlagung im Trennungsfall verzichtete, machte er von seiner Gestaltungsfreiheit Gebrauch. Die damit verbundene Schematisierung hat zwar zur Folge, dass die steuerliche Belastung des unterhaltspflichtigen Ehegatten umso höher ist, je später im Jahr sich das jeweilige Ehepaar trennt. Insofern kann hier nicht von einer absoluten Gleichbehandlung gesprochen werden. Wie die Vorinstanz in Übereinstimmung mit der soeben zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 5.4.2 hiavor) aber richtigerweise ausführte, sind solche einzelne aus einer Schematisierung resultierende Ungleichbehandlungen aufgrund der Vielfältigkeit der Einzelverhältnisse nicht zu verhindern und deshalb als zulässig zu betrachten. Soweit der Beschwerdeführer also die aus § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG herrührende Ungleichbehandlung von sich später im Jahr trennenden unter-

haltspflichtigen Ehegatten rügt, verkennt er, dass es sich dabei gerade um einen gemäss Bundesgericht zulässigen Einzelfall handelt. Demnach genügt es, wenn die gesetzliche Regelung von § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung von *sich trennenden Steuerpflichtigen* führt. Von einer solchen wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung kann vorliegend nicht gesprochen werden, denn die vom Beschwerdeführer gerügte Steuer-mehrbelastung beruht nicht auf einer unzulässigen Sondersteuer für sich trennende Steuerpflichtige bzw. einem Steuertarif, bei welchem eine unerlaubte rechtliche Unterscheidung für den soeben genannten Personenkreis getroffen würde. Vielmehr handelt es sich bei der Regelung in § 29 Abs. 3 StG um eine allgemein gültige Norm, welche bei allen Personen im Rahmen der gewöhnlichen Einkommenssteuerpflicht zur Anwendung gelangt. Aufgrund bestimmter tatsächlicher Verhältnisse, vorliegend dem jeweiligen Trennungszeitpunkt eines Ehepaares, kann diese Bestimmung sodann zu einer höheren bzw. tieferen steuerlichen Belastung führen. Im Übrigen stellt ein jeweils unterschiedlicher Trennungszeitpunkt bei Ehepaaren in vergleichbaren Einkommensverhältnissen - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - eine wesentliche Ungleichheit in den tatsächlichen Verhältnissen dar, welche ihrerseits eine unterschiedliche Steuerbelastung rechtfertigt. Zum einen gehen die aus dem jeweiligen Trennungszeitpunkt eines Ehepaares herrührenden steuerlichen Konsequenzen nämlich in klarer Weise aus der Gesetzgebung hervor und zum anderen kann der Trennungszeitpunkt von den jeweils betroffenen Personen weitestgehend beeinflusst werden. Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass die vorliegend systembedingte Schematisierung im Lichte des in Art. 127 Abs. 2 BV konkretisierten Rechtsgleichheitsgebots zulässig ist.

5.5 Nach dem Gesagten erhellt, dass die Bestimmungen von § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 29 Abs. 3 StG verfassungskonform sind und vor den Grundsätzen der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV standhalten.

6. Es ist im Weiteren festzustellen, dass die Bestimmungen des StG im vorliegenden Fall korrekt angewandt worden sind. So wurde der Beschwerdeführer richtigerweise für die ganze Steuerperiode 2010 zum Einzelpersonen-Tarif besteuert, denn er und seine Ehefrau lebten am Stichtag 31. Dezember 2010 voneinander getrennt (vgl. § 8 Abs. 5 StG i.V.m. § 34 Abs. 1 und 3 StG). Des Weiteren wurden die vom Beschwerdeführer getätigten Unterhaltszahlungen für die Monate Oktober bis Dezember 2010 in der Höhe von Fr. 9'490.-- zu Recht zum Abzug zugelassen. Die Ehegatten hatten nämlich bereits in diesem Zeitraum das Getrenntleben aufgenommen (vgl. § 29 Abs. 1 lit. i StG). Zudem wurde dem Beschwerdeführer berechtigterweise kein zusätzlicher Kinder- und Sozialabzug gewährt, hatte er am Stichtag doch zum einen nicht mehr mit seinen beiden Kindern in häuslicher Gemeinschaft gelebt und zum andern im genannten Zeitpunkt bereits Unterhaltszahlungen an seine Kinder getätigt, welche - wie soeben erwähnt - zum Abzug zugelassen worden sind (vgl. § 34 Abs. 4 StG und § 33 lit. a StG). Das dargelegte Vorgehen wird vom Beschwerdeführer soweit auch nicht bestritten. Hingegen beanstandet er, dass sein satzbestimmendes Einkommen 2010 nicht um die von ihm von Januar bis September 2010 an seine Ehefrau und die gemeinsamen Kinder effektiv geleisteten Lebenshaltungskosten und die grösstenteils von ihm vorgenommene Finanzierung des Umzugs seiner Familie sowie der dadurch nötig gewordenen Anschaffung einer neuen Wohnungseinrichtung reduziert wor-

den sei. Zur Begründung führt er aus, dass der von der Vorinstanz angeführte Grundsatz der Familienbesteuerung für ihn vorliegend gar nicht zur Anwendung komme, da er im Jahr 2010 zum Einzelpersonen-Tarif eingestuft worden sei. Die Nichtberücksichtigung der von ihm bis zum Trennungszeitpunkt effektiv vorgenommenen finanziellen Unterstützung seiner Familie stelle damit eine widersprüchliche und willkürliche Gesetzesanwendung dar. Wie jedoch den vorangegangenen Ausführungen betreffend § 29 Abs. 3 StG (vgl. E. 5.2 hiavor) zu entnehmen ist, sind die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten nicht abzugsfähig, da sie der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse seiner Familie dienten. Demnach ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht von einer widersprüchlichen bzw. willkürlichen Gesetzesanwendung auszugehen.

7. Es bleibt schliesslich zu prüfen, ob vorliegend ein Härtefall gegeben ist. Ergibt sich nämlich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen (§ 183 Abs. 1 StG). Die Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht haben somit die Befugnis, unter besonderen Voraussetzungen die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen. Mit der Statuierung der Härteklausele bzw. Ausnahmebestimmung sollen einerseits Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung ausgeglichen und andererseits die zu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung gemildert werden. Der Beschwerdeführer macht in diesem Zusammenhang nun geltend, dass die Erhebung eines im Vergleich zum Folgejahr doppelten Steuerbetrages, basierend auf einer falsch errechneten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, eine offensichtlich sachlich ungerechtfertigte Belastung darstelle, welche entsprechend korrigiert werden müsse. Die Argumentation des Beschwerdeführers vermag jedoch nicht zu überzeugen, denn wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, ist aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung bei der Anwendung der Härtefallbestimmung grosse Zurückhaltung geboten (vgl. KGE VV vom 25. Juli 2012 [810 12 107/141] E. 7.4; vgl. auch PETER B. NEFZGER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, § 183 N 1). Gerade im Steuerrecht, dem klassischen Bereich der Vorherrschaft des Legalitätsprinzips, sind der Anwendung einer Ausnahmebestimmung enge Grenzen gesetzt, das heisst es müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abweichen von der Regel verlangen. Eine allzu grosszügige Handhabung würde zudem die Rechtssicherheit und den Grundsatz der Gleichbehandlung gefährden, was letztlich zu einer Aushöhlung des Gesetzes führen kann. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das Institut der Ausnahmebewilligung nicht so gehandhabt werden darf, dass damit im Ergebnis das Gesetz selbst geändert wird. Die Härtefallklausel im Sinne von § 183 Abs. 1 StG wurde bisher denn auch streng gehandhabt: So wurde beispielsweise ein Härtefall bejaht mit der Begründung, dass der Erbe aufgrund einer Veruntreuung durch den Willensvollstrecker nicht in den Genuss der vollen Erbschaft gekommen ist und er für den nicht erlangten Teil des Erbes eine Erbschaftssteuer zu entrichten gehabt hätte (KGE VV vom 18. April 2012 [810 11 412/76] E. 4.2 mit Hinweis; vgl. ferner für weitere Beispiele KGE VV vom 25. Juli 2012 [810 12 107/141] E. 7.4 mit Hinweisen). Offenkundig ist der vorliegende Fall jedoch anders gelagert. Die Zunahme der Steuerbelastung 2010 kann zwar als relativ stark bezeichnet werden. Diese beläuft sich nämlich

im Vergleich zu 2009 auf Fr. 4'806.20 und im Vergleich zu 2011 auf Fr. 7'090.85. Setzt man die Staats- und Gemeindesteuer 2010 in der Höhe von Fr. 15'106.75 aber in Relation zu dem vom Beschwerdeführer im gleichen Jahr erzielten Nettoeinkommen in der Höhe von Fr. 101'896.-- wird ersichtlich, dass die Steuerbelastung nach wie vor als verhältnismässig bezeichnet werden kann. Jedenfalls führt die einmalige Steuermehrbelastung im Jahr 2010 nicht zu einer finanziellen Notlage des Beschwerdeführers. Nach dem Gesagten ergibt sich im vorliegenden Fall keine vergleichbare Härte, wie sie im vorangegangenen Beispiel ohne Anwendung der Ausnahmebestimmung bestanden hätte. Die Vorinstanz hat demnach zu Recht das Vorliegen eines Härtefalls gemäss § 183 Abs. 1 StG verneint.

8. Zusammengefasst erweist sich die Beschwerde vom 25. Februar 2013 als unbegründet und ist daher abzuweisen.

9. Abschliessend ist über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten. Sie werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Demgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- dem steuerpflichtigen Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Bei Beschwerden in Steuersachen kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden (§ 21 Abs. 3 VPO). Dem Kanton wird keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Demnach sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber i.V.

Gegen diesen Entscheid wurde am 3. Dezember 2013 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_1145/2013) erhoben.