



Fall-Nr.:	I/1-2021/195, 196
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	21.11.2022
Entscheiddatum:	17.10.2022

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.10.2022

Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG; Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (Kinderunterhalt)

Vorliegend trägt der Steuerpflichtige nicht nur die hälftigen Kosten für die Kinder während der Zeit, bei der sie bei ihm sind, sondern darüber hinaus zusätzlich die Kosten für die Zeit bei der Mutter, da diese finanziell nicht leistungsfähig ist. Das StG hat keine Anpassung an die im Bereich der elterlichen Sorge (in Kraft per 1.7.2014) und im Bereich des Kinderunterhalts (in Kraft per 1.1.2017) revidierten Bestimmungen des ZGB erfahren. Die frühere Rechtsprechung zum Aufkommen für den Kinderunterhalt "zur Hauptsache" kann daher nicht unbesehen auf neurechtliche Verhältnisse angewendet werden. Hat nach der Scheidung jeder Elternteil eines von zwei Kindern in seiner Obhut, kann jeder Elternteil einen Kinderabzug für sich beanspruchen. Analog dazu muss es möglich sein, dass bei der neurechtlichen alternierenden Obhut über zwei Kinder jeder Elternteil die hälftigen Kinderabzüge beanspruchen kann. Infolge der Revisionen im Familienrecht ist es heute nicht mehr angezeigt, den Kinderabzug für unteilbar zu erklären. Anders als im kantonalen Recht knüpft das DBG nicht an das Kriterium "zur Hauptsache" an, sondern setzt fest, dass der Steuerpflichtige "für den Unterhalt" des Kindes sorgt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge sind im Lichte der Revisionen des ZGB somit erfüllt. Art. 50 Abs. 3 und 4 StG; Art. 36 Abs. 2bis DBG (Elterntarif) Der Steuerpflichtige kommt nach der steuerrechtlichen Terminologie der früheren Rechtsprechung nicht "zur Hauptsache" auf, sondern im Rahmen des bei ihm verbleibenden hälftigen Unterhalts nur zur Hälfte für den Unterhalt der Kinder. Die Familienkonstellation gemäss StB 48 Nr. 2 A.2.4 kommt dem konkreten Anwendungsfall am nächsten. Dort erfüllt jeder Elternteil die Voraussetzungen für den Elterntarif. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb die dort gewährte steuerliche Entlastung für den Steuerpflichtigen nicht analog angewendet werden soll. Die gesetzlichen Voraussetzungen von Art. 50 Abs. 4 StG bzw. Art. 36 Abs. 2bis DBG sind somit erfüllt



(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Oktober 2022, I/1-2021/195, 196). Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben (Verfahren B 2022/200 und B 2022/201).

Entscheid siehe PDF



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 17. Oktober 2022

Besetzung

Präsidentin Louise Blanc Gähwiler, Richter Markus Frei und Richterin
Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiberin Franziska Geser

Geschäftsnr.

I/1-2021/195, 196

Parteien

A. __,

**Rekurrent und
Beschwerdeführer,**

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2020)
sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2020)**



Sachverhalt:

A.- A.____ (geb. 1980) ist geschieden. Er hat zwei Töchter, B.____ (geb. ____ 2007) und C.____ (geb. ____ 2009). Mit seiner ehemaligen Ehefrau teilt er sich die Obhut über die Kinder (alternierende Obhut mit je hälftiger Betreuung). Die Kinder wohnen bei beiden Elternteilen. Da die Mutter der Kinder über kein Erwerbseinkommen verfügt, hat A.____ neben der hälftigen Betreuung zudem für den gesamten Kinderunterhalt (Barunterhalt sowie Betreuungsunterhalt) aufzukommen. Die eine Hälfte davon bezahlt er als Unterhaltszahlungen an die Mutter, für die andere Hälfte kommt er direkt auf. In der Steuererklärung 2020 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 28'127.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Am 15. Juni 2021 wurde er für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 39'000.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– sowie für die direkte Bundessteuer 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 40'900.– veranlagt.

B.- Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 15. Juni 2021 erhob A.____ am 15. Juli 2021 Einsprache. Er stellte zum einen Anträge im Zusammenhang mit Berufskostenabzügen. Zum andern beantragte er sinngemäss die Gewährung des Familientarifs und die Zulassung des Kinderabzugs.

Mit Einspracheentscheid über die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vom 17. September 2021 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Der Berufskostenabzug für das Fahrrad wurde zugelassen. Die Anträge auf Anwendung des Elterntarifs und Gewährung der hälftigen Kinderabzüge sowie der erhöhten Versicherungsabzüge wurden abgewiesen. A.____ wurde neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'300.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– veranlagt. Mit Einspracheentscheid über die direkte Bundessteuer 2020 vom 17. September 2021 wurde die Einsprache ebenfalls teilweise gutgeheissen, zur Begründung auf den Einspracheentscheid über die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vom gleichen Datum verwiesen und A.____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 40'200.– veranlagt.

C.- Gegen die Einspracheentscheide vom 17. September 2021 erhob A.____ am 18. Oktober 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Er stellte sinngemäss die Anträge, es seien ihm die hälftigen Kinderabzüge sowie der Elterntarif zu gewähren. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 16. Dezember 2021 die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Es verwies auf die Ausführungen in den Einspracheentscheiden und verzichtete auf weitere Ausführungen. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich mit Eingabe vom 5. Januar



2022 vernehmen. Sie beantragte die Abweisung der Beschwerde vom 18. Oktober 2021 unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide vom 17. September 2021 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und der direkten Bundessteuer 2020. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstgerichtliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 18. Oktober 2021 gegen die Einspracheentscheide vom 17. September 2021 über die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie die direkte Bundessteuer 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1, Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.



II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Zunächst ist im Rekurs umstritten, ob die hälftigen Kinderabzüge zum Abzug zuzulassen sind.

a) aa) Die Vorinstanz führte in ihrer Einspracheentscheid vom 17. September 2021 aus, dass die Sozialabzüge – gleichermassen wie die Tarife – zum Zweck hätten, die Steuerbelastung auf schematische Weise an die besondere persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen, entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Das Bundesgericht habe wiederholt erwogen, es sei aus praktischen Gründen nicht durchführbar, jeden Steuerpflichtigen mathematisch genau gleich zu behandeln, weshalb der Gesetzgeber befugt sei, schematische Lösungen zu wählen. Dazu komme, dass die Möglichkeiten zum Vergleich der verschiedenen Situationen begrenzt bleiben würden. Sie verwies auf das ESTV Kreisschreiben Nr. 30 vom 21. Dezember 2010. Demnach sei für jedes Kind insgesamt nur ein ganzer Kinderabzug möglich. Dieser könne nicht mehrfach gewährt werden. Jener Elternteil, der für das Kind Unterhaltszahlungen vom anderen Elternteil erhalte, könne den Kinderabzug geltend machen, während der leistende Elternteil die Unterhaltszahlungen von den Einkünften in Abzug bringen könne. Eine Kumulation des Abzugs von Unterhaltszahlungen mit dem Kinderabzug wäre systemwidrig. Daran vermöge auch eine alternierende Obhut nichts zu ändern. Nachdem der Rekurrent die Unterhaltszahlungen in der vollen Höhe von Fr. 19'158.– habe zum Abzug bringen können, stünden ihm keine Kinderabzüge zu.

bb) Der Rekurrent beantragte, die hälftigen Kinderabzüge seien von seinem steuerbaren Einkommen abzuziehen. Bei der alternierenden Obhut mit je hälftiger Betreuung handle es sich um zwei Einelternfamilien und die Begriffe "alleinerziehend" und "alleinstehend" seien infolge der Gesetzesänderungen im Familienrecht nicht mehr angebracht. Weiter bezahle er nur den hälftigen Kinderunterhalt an seine ehemalige Ehefrau. Der andere Teil der Unterhaltskosten der Kinder falle direkt bei ihm an. Damit verliere der Unterhaltsbeitrag seinen Charakter als massgebendes Kriterium für die Anknüpfung steuerrechtlicher Folgen. Seine Situation mit der alternierenden Obhut komme der vom Kantonalen Steueramt definierten Familienkonstellation am nächsten, in der jeder Elternteil bei der Scheidung die Obhut eines von mehreren Kindern übernehme und die anfallenden Kosten des entsprechenden Kindes übernehme. Jeder Elternteil könne für das unter seiner Obhut stehende Kind, für dessen Unterhalt er zur Hauptsache aufkomme, den Kinderabzug geltend machen. Jeder Elternteil erhalte den Elterntarif (StB 48 Nr. 2 Ziff. A.2.4).



b) Gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG kann vom Reineinkommen ein Betrag von Fr. 10'200.– für ein unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehendes schulpflichtiges Kind abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und er keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG für Unterhaltsbeiträge beansprucht.

c) Unter dem Begriff "zur Hauptsache" ist nach der Rechtsprechung der VRK nicht exakt "mehr als die rechnerische Hälfte" zu verstehen. Erforderlich ist demnach, dass der Unterhalt des Kindes im Wesentlichen oder in erster Linie vom betreffenden Steuerpflichtigen erbracht wird. Dabei können die für die Kinder an die ehemalige Ehefrau bezahlten Alimentenzahlungen, die bereits als Unterhaltsbeiträge vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind, nicht ein zweites Mal auf der Seite des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Nach dieser steuerrechtlichen Terminologie kommt der Steuerpflichtige also nicht "zur Hauptsache", sondern im Rahmen des bei ihm verbleibenden hälftigen Unterhalts nur zur Hälfte für den Unterhalt der Kinder auf. Dementsprechend hat er grundsätzlich keinen Anspruch auf Kinderabzüge; die geschiedene Ehefrau aber ebenso wenig (vgl. Entscheid der VRK [VRKE] I/1-2012/200 vom 23. April 2013 E. 5 sowie VRKE I/1-2015/198 vom 16. Februar 2016 E. 3d, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung).

Zu Recht wirft der Rekurrent die Frage auf, wie es sich verhält, wenn die Eltern die alternierende Obhut über die Kinder innehaben und der Steuerpflichtige zusätzlich zu den an die ehemalige Ehefrau bezahlten Kinderunterhaltsbeiträgen, die lediglich den halben Bedarf decken, für die andere Hälfte des Kinderunterhalts direkt aufkommt. Die Vorinstanz nahm zu dieser konkret vorliegenden Situation keine Stellung, obwohl der Rekurrent bereits im vorinstanzlichen Verfahren ausdrücklich darauf hingewiesen hatte. Bestritten ist dieser Sachverhalt nicht. Zudem wurde der bei der Mutter vorliegende Sachverhalt von der Vorinstanz nicht erstellt. Die Ausführungen des Rekurrenten, wonach die Mutter keine Kinderabzüge für die gemeinsamen Kinder geltend mache, blieb vor der VRK unbestritten. Nicht nachvollziehbar ist dementsprechend, worin die von der Vorinstanz behauptete unzulässige Kumulation von Kinderabzügen bestehen soll. Der Rekurrent seinerseits beanstandet nicht den Schematismus des angefochtenen Einspracheentscheids und verlangt keine mathematische Genauigkeit. Er macht geltend, dass er zu den an die geschiedene Ehefrau bezahlten und zum Abzug gebrachten Fr. 19'158.– weitere Kosten in gleicher Höhe an den Kinderunterhalt bezahle, wofür ihm kein Abzug gewährt werde. Analog dazu verlangt er auch nur die hälftigen Kinderabzüge. Er verlangt eine angemessene Besteuerung



einer neurechtlichen Familien-Konstellation, die keiner Seltenheit entspricht, bisher aber in der Praxis keine entsprechende Berücksichtigung gefunden hat.

Sowohl im Steuergesetz selbst als auch in StB 48 Nr. 2 fand diese Familienkonstellation keinen Niederschlag. Der Grund dafür liegt darin, dass das St. Gallische Steuergesetz aus dem Jahr 1998 stammt. Mit dem VII. Nachtrag vom 16. Juni 2009 wurden die in Art. 48 StG festgesetzten Kinderabzüge erhöht, der Wortlaut im Übrigen aber unverändert belassen. Einige Jahre später hat das Zivilgesetzbuch im Bereich der elterlichen Sorge per 1. Juli 2014 und im Bereich des Kinderunterhalts per 1. Januar 2017 bedeutende Änderungen erfahren. Bei einer Scheidung stellt heute nicht mehr die alleinige elterliche Sorge eines Elternteils der Regelfall dar, sondern die gemeinsame elterliche Sorge. Diese geht oft einher mit der Möglichkeit der alternierenden Obhut. Die beiden Revisionen laufen darauf hinaus, dass sich in der Regel nicht mehr nur ein Elternteil um die Kinder kümmert, sondern sich beide Elternteile an der Kinderbetreuung beteiligen. Gleichzeitig beteiligen sich auch beide Elternteile am finanziellen Unterhalt der Familie. In Angleichung an die gelebte Praxis ist es damit nicht mehr Standard, dass es eine klare Trennung zwischen dem bezahlenden und dem betreuenden Elternteil gibt, vielmehr kümmern sich beide Elternteile nach ihren Kräften gleichermassen um die Betreuung und den Unterhalt ihrer Kinder.

Das St. Gallische Steuergesetz ist jedoch bisher nicht an die zivilrechtlichen Revisionen angepasst worden. Das Kantonale Steueramt hat StB 48 Nr. 2 zwar per 1. Januar 2021 überarbeitet, stützt sich dabei jedoch im Wesentlichen weiterhin auf das Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21. Dezember 2010 (das sich gemäss seiner Einleitung in zweiter Auflage auf die gesetzlichen Grundlagen per 1. Januar 2014 stützt) und hat dieses lediglich um ein paar "Spezialfälle" erweitert. Noch immer wird pauschal am Kriterium "Unterhaltszahlungen" festgehalten. Darüber, wie zu verfahren ist, wenn der Kinderunterhalt teilweise direkt und teilweise durch Unterhaltszahlungen gedeckt wird, gibt StB 48 Nr. 2 keinen Aufschluss. Überdies ist weder das ESTV Kreisschreiben Nr. 30 noch StB 48 Nr. 2 für das Gericht verbindlich. Mit dem Ziel einer einheitlichen Praxis und Rechtsprechung hält sich die VRK in der Regel zwar an diese Verwaltungsverordnungen. Erachtet sie es aber als geboten, weicht sie davon ab.

Im Sinne der voranstehenden Ausführungen würde es zu unangemessenen Resultaten führen, die frühere Rechtsprechung zum Aufkommen für den Kinderunterhalt "zur Hauptsache" unbesehen auf neurechtliche Verhältnisse anzuwenden. Bleibt noch anzumerken, dass sich bereits diese frühere Rechtsprechung nicht direkt aus dem Gesetz ergab, sondern durch Auslegung ermittelt werden musste.



Entsprechend wird denn auch in der neueren Literatur die Praxis in Frage gestellt, wonach für die Gewährung des Kinderabzugs und des Elterntarifs in erster Linie die Bezahlung von Unterhalt relevant sei. Gerade bei der modern-traditionellen Familie (Kinderunterhalt an die Mutter, hälftige Betreuung der Kinder, nur der Vater erwerbstätig) führe dies zu keinem ausgewogenen Ergebnis. Aus einer objektiven Betrachtungsweise komme der Vater in dieser Konstellation "zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder" auf, weshalb ihm Kinderabzug und Elterntarif zu gewähren seien (ARNDT/BADER, FamPra.ch 2020 S. 663 f.).

Die Familienkonstellation A.2.3 des StB 48 Nr. 2 ist auf den Fall ausgerichtet, bei dem sich zwar die Eltern bereits die gemeinsame Sorge teilen, sich im Übrigen aber im klassischen Rollenverteilungs-Modell ein Elternteil um den gesamten Unterhalt in Form von Unterhaltszahlungen und der andere Elternteil um die Betreuung der Kinder kümmert. Sie ist also nicht vergleichbar mit der vorliegenden Situation. Die Familienkonstellation gemäss A.2.4 kommt dem konkreten Anwendungsfall am nächsten. Danach hat jeder Elternteil bei der Scheidung die Obhut eines von mehreren Kindern inne und trägt auch die für dieses Kind anfallenden Kosten selbst. Die alternierende Obhut für zwei Kinder läuft im Grossen und Ganzen finanziell auf dasselbe hinaus, wie wenn ein Kind die ganze Zeit beim Vater und das andere Kind die ganze Zeit bei der Mutter verbringt (die Wohnkosten dürften gar noch erhöht sein). Nur trägt der Vater vorliegend nicht nur die hälftigen Kosten für die Kinder während der Zeit, bei der sie bei ihm sind, sondern darüber hinaus zusätzlich die Kosten für die Zeit bei der Mutter, da diese finanziell nicht leistungsfähig ist. Hat nach der Scheidung jeder Elternteil eines von zwei Kindern in seiner Obhut, kann jeder Elternteil einen Kinderabzug für sich beanspruchen. Analog dazu muss es möglich sein, dass bei der neu-rechtlichen alternierenden Obhut über zwei Kinder jeder Elternteil die hälftigen Kinderabzüge beanspruchen kann. Umso mehr muss dies für den Rekurrenten gelten, der faktisch für sämtlichen Kinderunterhalt aufkommt und ohne Kinderabzüge nur die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhalts steuerlich zum Abzug bringen könnte. Für den bei ihm verbleibenden Kinderunterhalt kann er keinen Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG beanspruchen, da es diesbezüglich nicht zu einer Ressourcenverschiebung gekommen ist. Faktisch verbleiben dem Steuerpflichtigen nach Abzug sämtlichen Kinderunterhalts monatlich netto noch knapp Fr. 2'000.– für seinen eigenen Lebensunterhalt, weshalb er nicht in der Lage ist, seine ausstehenden Steuern zu begleichen. Wie dargelegt, gelangen durch die Korrektur die Kinderabzüge nicht doppelt zum Abzug. Durch die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge wird kein steuerrechtlicher Grundsatz verletzt. Infolge der Revisionen im Familienrecht ist es heute nicht mehr angezeigt, den Kinderabzug für unteilbar zu erklären, wie dies die St. Galler Praxis macht. Es erweist sich folglich als angemessen, dem Rekurrenten



die hälftigen Kinderabzüge in der Höhe von insgesamt Fr. 10'200.– zu gewähren. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge müssen dementsprechend im Lichte der Revisionen des ZGB vorliegend als erfüllt erachtet werden. Eine andere Auslegung wäre auch nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV vereinbar, den gerade auch die Vorinstanz als massgeblich heranzieht.

4.- Weiter ist im Rekurs umstritten, ob dem Rekurrenten der Elterntarif zu gewähren ist.

a) aa) Die Vorinstanz führte in ihrem Einspracheentscheid vom 17. September 2021 zusammengefasst aus, das Zitat des Rekurrenten aus dem ESTV Kreisschreiben Nr. 30 zur Begründung seines Antrags sei aus dem Zusammenhang gerissen. In dessen Ziffer 13.4.2 werde ausdrücklich festgehalten, dass derjenige Elternteil, der die Unterhaltszahlungen erhalte, zum Elterntarif besteuert werde und eine Unterscheidung erst gemacht werde, wenn keine Unterhaltszahlungen erfolgen würden. Im Allgemeinen führte die Vorinstanz aus, dass weder das Willkürverbot noch das Rechtsgleichheitsgebot verletzt sei.

bb) Der Rekurrent machte in seinem Rekurs vom 18. Oktober 2021 im Wesentlichen geltend, dass das Steueramt nicht auf die Frage eingehe, weshalb derjenige Elternteil, der sämtliche Kinderkosten trage und den hälftigen Anteil an Pflege und Erziehung leiste, den Elterntarif nicht erhalte. Sodann verstosse die Vorinstanz gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Kosten für den Barbedarf der Kinder, die während seiner Obhut anfallen würden, würden nicht berücksichtigt. Weiter verstosse sie gegen das Gleichbehandlungsgebot. Der Elterntarif werde der Mutter gewährt, obwohl sie keinen finanziellen Beitrag an die Kinderkosten leiste. Er hingegen, der für alle Kinderkosten aufkomme, werde nach dem Alleinstehendentarif veranlagt.

b) Gemäss Art. 50 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 50 Abs. 3 StG wird auf geschiedene Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet.

c) Nach der voranstehend unter E. 3c) dargelegten steuerrechtlichen Terminologie der früheren Rechtsprechung kommt der Steuerpflichtige nicht "zur Hauptsache", sondern im Rahmen des bei ihm verbleibenden hälftigen Unterhalts nur zur Hälfte für den Unterhalt der Kinder auf. Demnach hätte er grundsätzlich – ebenso wenig wie die geschiedene Ehefrau, die für die andere Hälfte aufkommt – keinen Anspruch auf den Elterntarif.



Wie bereits voranstehend ausgeführt, kommt die Familienkonstellation gemäss StB 48 Nr. 2 A.2.4 dem konkreten Anwendungsfall am nächsten. In dem dort beschriebenen Anwendungsfall erfüllt jeder Elternteil die Voraussetzungen für den Elterntarif. Nicht nachvollziehbar ist, weshalb diese gemäss A.2.4 gewährte steuerliche Entlastung für den Rekurrenten nicht analog gelten soll. Die Begründung, dass der Elterntarif deshalb nicht zur Anwendung gelangt, weil der Rekurrent zusätzlich auch noch Unterhaltszahlungen leistet, verfährt nicht. Zwar kann er diese zusätzlichen Leistungen steuerlich in Abzug bringen, seine finanzielle Leistungsfähigkeit wird dadurch aber im Vergleich zur Konstellation in A.2.4 noch zusätzlich erheblich reduziert. Aus der Anwendung des Elterntarifs resultiert also keine doppelte Entlastung des Steuerpflichtigen. Der steuerrechtliche Grundsatz, wonach kein Betrag doppelt zum Abzug gebracht werden darf, wird dadurch nicht verletzt. Zudem verstösst es mit Verweis auf StB 48 Nr. 2 A.2.4 auch nicht gegen die Grundsätze der Vorinstanz, dass in bestimmten Situationen beiden Elternteilen der Elterntarif gewährt wird. Etwas anderes vermag die Vorinstanz nicht nachvollziehbar darzulegen. Vielmehr hat sie sich mit dem Umstand, dass die Unterhaltszahlungen an die ehemalige Ehefrau nur den hälftigen Kinderunterhalt decken und der Rest direkt beim Steuerpflichtigen anfällt, nicht auseinandergesetzt. Dies, obwohl der Rekurrent bereits im vorinstanzlichen Verfahren darauf hingewiesen und Auszüge aus Gerichtsurteilen vorgelegt hatte.

Weiter ist festzuhalten, dass der Rekurrent mit seinen Kindern (während der Hälfte der Zeit) zusammenlebt und – neben der hälftigen Betreuung – faktisch gar deren gesamten finanziellen Unterhalt bestreitet. Die gesetzlichen Voraussetzungen von Art. 50 Abs. 4 StG für die Gewährung des Elterntarifs sind somit ebenfalls erfüllt. Diese Gesetzesauslegung erscheint im Lichte der Revisionen des Zivilgesetzbuchs sowie des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als geboten.

5.- Zusammenfassend ergibt sich, dass dem Rekurrenten die hälftigen Kinderabzüge in der Höhe von insgesamt Fr. 10'200.– und die entsprechenden hälftigen akzessorischen Versicherungsabzüge sowie der Elterntarif zu gewähren ist. Der Rekurs ist somit gutzuheissen. Der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 17. September 2021 ist aufzuheben und zu neuer Veranlagung und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Direkte Bundessteuer

6.- Bei der direkten Bundessteuer 2020 ist ebenfalls umstritten, ob hälftige Kinderabzüge zu gewähren sind.



a) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) wird für jedes minderjährige Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, Fr. 6'500.– vom Einkommen abgezogen. Werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden.

b) Anders als im kantonalen Recht knüpft das Bundesrecht also nicht an das Aufkommen für den Kinderunterhalt "zur Hauptsache" an, sondern setzt fest, dass der Steuerpflichtige "für den Unterhalt" des Kindes sorgt. Dies bedeutet nicht, dass er überwiegend oder sogar vollständig für den Unterhalt aufzukommen hat. Es genügt, wenn er mindestens Kosten im Umfang des Kinderabzugs trägt (RICHNER/FREI/KAUMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 35 N 28). Gleichzeitig wurde die Gesetzesbestimmung vor knapp 10 Jahren dahingehend revidiert, dass der Kinderabzug bei getrennter Besteuerung der Elternteile und gemeinsamer elterlicher Sorge hälftig auf beide Elternteil aufgeteilt werden kann. Hier wird aber wiederum vorausgesetzt, dass nicht bereits Unterhaltsbeiträge für das Kind abgezogen worden sind.

c) Der beim Beschwerdeführer verbleibende direkte (hälftige) Kinderunterhalt von rund Fr. 19'000.– übersteigt die hälftigen bundesrechtlichen Kinderabzüge bei Weitem. Das erste Kriterium ist also klar erfüllt. Weshalb sich die ESTV auf den Standpunkt stellt, der Beschwerdeführer müsse "überwiegend" für den Kinderunterhalt aufkommen (act. 8 Ziff. 2.4), ist weder im Rahmen der voranstehend ausgeführten bundesrechtlichen Regelung noch im Lichte der Revisionen des ZGB oder des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nachvollziehbar. Hinsichtlich des zweiten Kriteriums, dass nicht bereits Unterhaltsbeiträge abgezogen worden sind, muss gleichermassen wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern auch hier berücksichtigt werden, dass der Beschwerdeführer für die beantragten hälftigen Kinderabzüge noch keine Kosten von seinem Einkommen in Abzug bringen konnte und zudem faktisch für den gesamten Kinderunterhalt aufkommt. Die Abzüge für Unterhaltsbeiträge belaufen sich nur auf die Summe, die er an die geschiedene Ehefrau bezahlt hat. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz sowie der ESTV kommt es also auch hier zu keiner Kumulation von Abzügen, die gemäss ESTV Kreisschreiben Nr. 30 Ziff. 10.2 zu vermeiden wäre. Die hälftigen Kinderabzüge führen zu keiner Bevorteilung des Beschwerdeführers gegenüber Eltern, die nicht getrennt leben.

7.- Weiter ist auch bei der direkten Bundessteuer 2020 umstritten, ob dem Beschwerdeführer der Elterntarif zu gewähren ist.



a) Gemäss Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG gilt für geschiedene steuerpflichtige Personen, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten der Elterntarif.

b) Die Voraussetzungen für die Anwendung des Elterntarifs im Rahmen des DBG sind also dieselben wie für die Kantons- und Gemeindesteuern. Es kann also auf die Ausführungen unter E. 4 verwiesen werden. Das ESTV Kreisschreiben Nr. 30 postuliert in Ziff. 13.4.1. und 13.4.2 noch, dass der Elterntarif nur einem Elternteil gewährt werden könne. Daran kann jedoch nach den erfolgten Revisionen des ZGB im vorliegenden Fall nicht mehr festgehalten werden.

8.- Die Beschwerde ist somit sowohl in Bezug auf die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge für die beiden Kinder in der Höhe von insgesamt Fr. 6'500.– als auch in Bezug auf die Gewährung des Elterntarifs gutzuheissen. Der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 17. September 2021 ist aufzuheben. Die Angelegenheit ist zu neuer Veranlagung und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

IV. Kosten

9.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Gebühr von je Fr. 800.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12); auf eine Kostenerhebung wird nicht verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP).



Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 17. September 2021 über die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 aufgehoben. Die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zu neuer Veranlagung und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 17. September 2021 über die direkte Bundessteuer 2020 aufgehoben. Die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zu neuer Veranlagung und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'600.– bezahlt der Staat (Kantonales Steueramt).