



Fall-Nr.: B 2004/17
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 06.07.2004
Entscheiddatum: 06.07.2004

Entscheid Verwaltungsgericht, 06.07.2004

Steuerrecht, Art. 11 StHG (SR 642.14), Art. 48 Abs. 1 lit. c und Art. 50 Abs. 3 StG (sGS 811.1). Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG schreibt die tarifliche Gleichbehandlung von Ein- und Zweielternfamilien vor. Obwohl sich diese Bestimmung mit dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Prinzip der leistungskonformen Besteuerung nicht vereinbaren lässt und sich somit als verfassungswidrig erweist, gebietet Art. 191 BV (SR 101) deren Anwendbarkeit. Dementsprechend erweist sich die gesetzliche Regelung der Besteuerung von Einelternfamilien im Kanton St. Gallen als harmonisierungswidrig, weshalb die Regierung gehalten ist, die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen, welche die Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien gewährleisten (Verwaltungsgericht, B 2004/17).

Anwesend: Präsident Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiberin lic. iur. R. Hirt

In Sachen

A.B.,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Fürsprecher X.Y.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,



St.Galler Gerichte

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2001

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ A.B. ist ledig und alleinerziehende Mutter eines minderjährigen Sohnes (Jahrgang 1997). Für das Steuerjahr 2001 wurde sie am 27. August 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 58'600.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 36'000.-- veranlagt. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob sie am 13. September 2002 Einsprache beim Kantonalen Steueramt. Die Einsprecherin machte geltend, die st. gallische Regelung der Besteuerung von Einelternfamilien verstosse gegen Art. 11 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG). Diese Bestimmung sehe vor, dass die Steuer für Alleinerziehende gleich ermässigt werden müsse wie dies für verheiratete Personen im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen der Fall sei. Der Einelternabzug von maximal Fr. 5'000.-- gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt StG) genüge diesen Anforderungen nicht.

Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache ab.



B./ Mit Eingabe vom 6. Juni 2003 erhob A.B. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 sei aufzuheben und die Rechtsgleichheit in der Besteuerung einer Einelternfamilie mit Kind gegenüber einer Zweielternfamilie mit Kind sei herzustellen. Wie schon im Einspracheverfahren machte die Pflichtige geltend, die Besteuerung verstosse in ihrem Fall gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit und gegen Art. 11 Abs. 1 StHG.

Mit Entscheid vom 7. Januar 2004 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs ab. Zur Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt, Art. 11 StHG sei verfassungswidrig, weil er in die Tarifautonomie der Kantone gemäss Art. 129 Abs. 2 Satz 2 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt BV) eingreife. Dennoch gebiete Art. 191 BV die Anwendung von Art. 11 StHG, wobei aber der Verfassungswidrigkeit insofern Rechnung zu tragen sei, als die Bestimmung so verfassungsmässig wie möglich auszulegen sei. Die Verwaltungsrekurskommission erwog in diesem Zusammenhang, die Gleichstellung einer Einelternfamilie mit einem Ehepaar mit Kind sei sachlich nicht begründbar, weshalb der noch im alten Steuergesetz vorgesehene Doppeltarif nicht verfassungskonform gewesen sei. Demgegenüber trage der Einheitstarif mit Vollsplitting, wie er im neuen Steuergesetz verankert sei, dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung. Unter diesem Gesichtspunkt könne Art. 11 Abs. 1 StHG verfassungskonform ausgelegt werden. Allerdings seien auch einer verfassungskonformen Auslegung Grenzen gesetzt, wenn Wortlaut und Sinn der auszulegenden Gesetzesnorm eindeutig seien. Die Verwaltungsrekurskommission kam zum Schluss, der Wortlaut von Art. 11 StHG lasse zwar keine unterschiedlichen Tarife zwischen Ein- und Zweielternfamilien zu, jedoch sei der Gleichstellung nicht isoliert beim Tarif Rechnung zu tragen. Vielmehr seien alle Faktoren zu berücksichtigen, welche die Steuerlast beeinflussen würden. Es könne daher nicht allein auf die Gegenüberstellung der Steuertarife ankommen. Für das Verhältnis der Belastung von Alleinerziehenden und verheirateten Steuerpflichtigen bedeute dies, dass die Belastung nicht genau gleich ausgestaltet sein dürfe, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht gleich hoch sei. Diese Auffassung lasse sich auch mit Blick in die Zukunft vertreten. So sehe das Steuerpaket 2001 vor, Art. 11 StHG dahingehend zu ändern, dass den Alleinerziehenden lediglich eine gleichwertige und nicht mehr die gleiche Ermässigung gewährt werden soll.



St.Galler Gerichte

C./ Mit Eingabe vom 26. Januar 2004 erhob A.B. durch ihren Rechtsvertreter Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 7. Januar 2004 sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin sei - nach Streichung des Abzugs gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c StG - nach dem Splittingverfahren von Art. 50 Abs. 3 StG zu besteuern (Ziff. 1); auf die Erhebung eines Vorschusses für die Verfahrenskosten sei zu verzichten (Ziff. 2); unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung macht A.B. im wesentlichen geltend, sie behaupte nicht, das vom Kanton St. Gallen gewählte Splittingverfahren für Ehepaare widerspreche Art. 11 StHG. Sie verlange vielmehr, dass dieses auch auf sie angewendet werde. Nach dem Wortlaut von Art. 11 StHG müsse den Alleinerziehenden die gleiche Ermässigung gewährt werden, wie sie Personen in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gegenüber Alleinstehenden zugestanden werde. "Gleich" sei in keiner Weise auslegungsbedürftig. Im Unterschied zu den Begriffen "gleichberechtigt", "gleichwertig" oder "gleichartig", die alle kleinere Relativierungen beinhalten würden, bedeute "gleich" absolut identisch. Seien die finanziellen Verhältnisse gleich, müsse auch die Steuerbelastung gleich sein. Zum gleichen Resultat führten auch die historische und die systematische Auslegung. Namentlich sei das StHG im Lichte des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt DBG) auszulegen, welches für Alleinerziehende ebenfalls den Verheiratetentarif vorsehe. Ausserdem führe auch die teleologische Auslegung der Vorschrift zu keinem anderen Ergebnis. Der Sinn und Zweck von Art. 11 StHG liege darin, die Alleinerziehenden zu entlasten. Schliesslich greife Art. 11 Abs. 1 StHG entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht in die Tarifautonomie der Kantone ein. Die Bestimmung lege nicht den Steuertarif im eigentlichen Sinne fest, sondern regle nur die Rechtsgleichheit. Der Gesetzgeber habe aus sozialpolitischen Gründen den Entscheid gefällt, alleinerziehende Personen genau gleich zu besteuern wie Ehepaare mit gleichem Einkommen. Damit sei nicht das Ehepaar diskriminiert oder ungleich behandelt, sondern die alleinerziehende Person allenfalls privilegiert.

Mit Verfügung vom 27. Januar 2004 wies der Präsident des Verwaltungsgerichts das Gesuch von A.B. um Verzicht auf Erhebung eines Kostenvorschusses ab.

In der Vernehmlassung vom 13. Februar 2004 schliesst die Vorinstanz mit Verweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde.



Ebenso beantragt das Steueramt in seiner Vernehmlassung vom 20. Februar 2004, die Beschwerde sei abzuweisen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Steuerpflichtige ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeeingabe vom 26. Januar 2004 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 Abs. 1 und Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2./ Die Beschwerdeführerin macht wie bereits im Rekursverfahren geltend, die Besteuerung von alleinerziehenden Personen nach st. gallischem Recht verstosse gegen Art. 11 Abs. 1 StHG. Sie verlangt, nach dem Splittingverfahren gemäss Art. 50 Abs. 3 StG veranlagt zu werden, wobei bei der Ermittlung des steuerbaren Reineinkommens der Einelternabzug nach Art. 48 Abs. 1 lit. c StG nicht zu berücksichtigen sei.

a) Art. 11 Abs. 1 StHG lautet wie folgt:

"Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässigen Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorgenommen wird."

Gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c StG werden für die Steuerberechnung vom Reineinkommen als Einelternabzug 10 Prozent des Reineinkommens, jedoch wenigstens Fr. 3'000.-- und höchstens Fr. 5'000.--, abgezogen für ledige, getrennt lebende, geschiedene oder verwitwete Steuerpflichtige, die zusammen mit ihren



Kindern, für die sie einen Abzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. a StG geltend machen können, einen Haushalt führen.

Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten wird im Kanton St. Gallen der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet (Art. 50 Abs. 3 StG).

b) Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass im Kanton St. Gallen die steuerliche Belastung von sogenannten Eineltern- und Zweielternfamilien nicht gleich ausgestaltet ist. Das Vollsplitting, bei dem das gemeinsame Einkommen zum Satz des halben Gesamteinkommens besteuert wird, gelangt nur bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten (mit und ohne Kinder) zur Anwendung (Art. 50 Abs. 3 StG). Alleinerziehende Steuerpflichtige erhalten demgegenüber nicht den Vollsplittingtarif, sondern einen zusätzlichen Sozialabzug (Art. 48 Abs. 1 lit. c StG). Der Gesetzgeber war sich dieser Ungleichbehandlung beim Erlass des Steuergesetzes bewusst. In der Botschaft wird dazu ausgeführt, mit Blick auf das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit dürfe die Belastung von verheirateten Steuerpflichtigen und alleinerziehenden Eltern nicht genau gleich ausgestaltet sein, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei gleichem Einkommen für eine Familie mit zwei Erwachsenen nicht gleich gross sei wie für eine Familie mit nur einer erwachsenen Person. Dementsprechend sei Art. 11 Abs. 1 StHG nicht wörtlich, sondern verfassungskonform auszulegen (ABI 1997 S. 965; vgl. auch schon Protokoll der vorberatenden grossrätlichen Kommission vom 29. September 1997, S. 589 f., und vom 22. Dezember 1997, S. 627).

Neben dem Kanton St. Gallen behandeln auch die Kantone Bern, Schwyz, Appenzell ARh., Appenzell IRh. und Neuenburg sowie künftig auch der Kanton Thurgau Ein- und Zweielternfamilien tariflich nicht gleich. In der Mehrheit der Kantone gilt hingegen für Einelternfamilien der Verheirateten tarif. Dies trifft auch auf den Kanton Aargau zu, der das Vollsplitting, wie es der Kanton St. Gallen für Verheiratete kennt, nicht nur auf Ehepaare, sondern auch auf Alleinerziehende anwendet (vgl. § 43 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau, SAR 651.100).

c) Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für das Jahr 2001 gegenüber einem Ehepaar mit einem Kind und gleichem Reineinkommen rund 30% bzw. rund Fr. 2'600.-- mehr Steuern zu bezahlen hat.



d) Gemäss Art. 61 Abs. 1 VRP können mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht Rechtsverletzungen geltend gemacht werden. Eine Rechtsverletzung liegt unter anderem auch dann vor, wenn eine untergeordnete Norm einer übergeordneten widerspricht. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang insbesondere auch die Verletzung von Bundes- oder Verfassungsrecht durch widersprechendes kantonales Recht (vgl. Art. 49 Abs. 1 BV; Art. 72 Abs. 1 StHG). Der betroffene Bürger kann die Verfassungs- und Gesetzmässigkeit von Rechtsnormen im Rahmen der konkreten Normenkontrolle überprüfen lassen. Darüber hinaus aber ist das Verwaltungsgericht auch von Amtes wegen zu einer derartigen Prüfung berechtigt und verpflichtet (Art. 81 der Verfassung des Kantons St.Gallen, sGS 111.1).

Im StHG ist der Fall, dass in kantonalen Steuergesetzen eine harmonisierungswidrige Lösung vorgesehen ist, speziell geregelt. So besagt die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG, dass eine direkt anwendbare Regel des StHG einer zum Harmonisierungsrecht in Widerspruch stehenden Bestimmung vorgeht (U. Cavelti, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 107). Fehlt dem StHG hingegen eine direkt anwendbare Regel, so liegt ein Anwendungsfall der Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG vor. Dabei wird bei Untätigkeit des kantonalen Gesetzgebers ersatzweise die kantonale Regierung ermächtigt, unter Ausschluss des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens vorsorgliche Vorschriften zu erlassen (Cavelti, a.a.O., S. 107 f.; B. Greminger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2002, N 23 f. zu Art. 72 StHG).

e) Vor diesem Hintergrund ist im folgenden zu prüfen, ob die gesetzliche Regelung der steuerlichen Belastung von Einelternfamilien im Kanton St. Gallen mit Art. 11 Abs. 1 StHG vereinbar ist. Im Zentrum steht dabei die Frage, ob Art. 11 Abs. 1 StHG entsprechend der Auffassung der Beschwerdeführerin so zu verstehen ist, dass die den Alleinerziehenden gewährte steuerliche Ermässigung genau gleich hoch sein muss wie diejenige für Ehepaare im Vergleich zu Alleinstehenden oder ob entsprechend der Meinung der Vorinstanzen und des st. gallischen Gesetzgebers auf eine absolute Gleichbehandlung der Zwei- und Einelternfamilien aufgrund der Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verzichtet werden kann. Der Umfang der Autonomie, über die der kantonale



Gesetzgeber im Rahmen des Harmonisierungsgesetzes verfügt, bestimmt sich auf der Grundlage der allgemein anwendbaren Auslegungsmethoden und –kriterien (vgl. Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 128, S. 12 f.; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 26 zu Art. 1 StHG;

J.-M. Rivier, La relation entre le droit fédéral et le droit cantonal en matière d'impôt directs: harmonisation et uniformisation, in: Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges Raoul Oberson, Basel 1995, S. 157 ff.; BGE 128 II 71).

Nicht von Belang ist dagegen vorliegend die Frage der Verfassungsmässigkeit des Vollsplittings bei Ehegatten gemäss Art. 50 Abs. 3 StG. Auf die entsprechenden Erwägungen der Vorinstanz ist daher nicht weiter einzugehen. Nicht entscheidend ist auch die Feststellung der Vorinstanz, Art. 11 Abs. 1 StHG erweise sich als verfassungswidrig, da die Bestimmung in die Tarifautonomie der Kantone eingreife und damit Art. 3 und Art. 129 BV verletze. In der Literatur ist zwar weitgehend unbestritten, dass die Bestimmungen des Art. 11 StHG "allesamt das Steuermass betreffen" und daher einer verfassungsmässigen Grundlage entbehren (vgl. Reich, a.a.O., N 3 zu Art. 11 StHG mit Hinweisen). Da der kantonale Gesetzgeber aber in jedem Fall gehalten ist, der bundesrechtlichen Ordnung nachzuleben (Art. 191 BV; Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, a.a.O., S. 20; D. Yersin, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in: ASA 61, S. 302; Greminger, a.a.O., N 18 zu Art. 72 StHG; BGE 128 II 70 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung), kann der Verfassungswidrigkeit nur insoweit Rechnung getragen werden, als bei der Sinnermittlung versucht werden muss, die Verfassungsverletzung möglichst klein zu halten.

aa) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist das Gesetz in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen (grammatikalische Auslegung). Wenn der Text nicht ganz klar ist und wenn mehrere Interpretationen möglich sind, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, d.h. ihres Zusammenhangs mit anderen Gesetzesbestimmungen, ihres Kontextes (systematische Auslegung), des verfolgten Zweckes, des Sinns der Vorschrift, den ihr zu Grunde liegenden Wertungen, vor allem des geschützten



Interesses (teleologische Auslegung) sowie des Willens des Gesetzgebers, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung; BGE 128 II 62 und 70 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich 2001, Rz. 90 ff.; E. Höhn, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 186 ff.).

bb) Art. 11 Abs. 1 StHG statuiert, dass die gleiche Ermässigung (in der französischen und italienischen Fassung "cette même réduction" bzw. "la medesima riduzione"), die Ehepaaren gegenüber Alleinstehenden zu gewähren ist, auch Alleinerziehenden zukommt. Nach dem Wortlaut ist somit die Einelternfamilie klar und eindeutig exakt gleich zu belasten wie die gemeinsam steuerpflichtigen Ehepaare (Reich, a.a.O., N 26 zu Art. 11 Abs. 1 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 3 zu § 35). Dies war auch dem st. gallischen Gesetzgeber bewusst (vgl. ABI 1997 S. 965) und wird zu Recht weder von der Vorinstanz noch vom Beschwerdegegner bestritten.

Vom klaren, d.h. eindeutigen und unmissverständlichen, Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, u.a. dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben (vgl. anstelle vieler BGE 130 III 82 mit Hinweis und 129 II 356 mit Hinweis; Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 92; Höhn, a.a.O., S. 207 f.; A. Meier-Hayoz, in: Berner Kommentar, Bern 1962, N 177 zu Art. 1 ZGB). Wie es sich damit im zu beurteilenden Fall verhält, ist im folgenden zu prüfen.

cc) In der bundesrätlichen Fassung des StHG war die Gleichbehandlung von Ehepaaren und Alleinerziehenden noch nicht vorgesehen. Erst in den eidgenössischen Räten wurde sowohl bei der Diskussion des StHG als auch des DBG auf die wirtschaftliche Situation der Alleinerziehenden hingewiesen. Im Nationalrat stimmten in der Folge 132 Parlamentarier der obligatorischen Gleichbehandlung von Ehepaaren und Halbfamilien zu, während sich nur zwei für die Version des Bundesrates aussprachen, wonach es den Kantonen freigestellt sein sollte, ob sie Halbfamilien dem Tarif für Familien oder dem Tarif für Ledige unterstellen wollen (AmtIBull N 1989, S. 41



ff.). Im Ständerat stimmten sodann 14 Ratsmitglieder für den Antrag der Kommissionsminderheit, welcher eine Gleichstellung der Ein- mit der Zweielternfamilie vorsah; für den Antrag der Kommissionsmehrheit, wonach die Ein- und Zweielternfamilien tariflich nicht gleichbehandelt werden sollten, sprachen sich 12 Ständeräte aus (AmtlBull S 1989, S. 573 f.). Die Voten für die Gleichbehandlung wurden im wesentlichen mit der besonders schwierigen wirtschaftlichen Situation der Alleinerziehenden begründet (vgl. insbesondere AmtlBull S 1989, S. 573 f. Voten Piller und Simmen), während die Gegner vor allem darauf hinwiesen, dass eine Gleichstellung sachlich nicht gerechtfertigt sei, da bei Verheirateten im Gegensatz zu den Alleinerziehenden zwei Erwachsene von einem Einkommen leben müssten (vgl. insbesondere AmtlBull S 1989, S. 574 Voten Reichmuth und Stich).

Aufgrund der beschriebenen Diskussion in den eidgenössischen Räten ist davon auszugehen, dass den Alleinerziehenden gestützt auf Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG exakt die gleiche und nicht bloss eine den Verhältnissen entsprechende ebenfalls angemessene Ermässigung zukommen soll (Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, a.a.O., S. 20; Reich, a.a.O., N 27 zu Art. 11 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 3 zu § 35; Botschaft zum Steuerpaket 2001, BBl 2001 S. 2998). Mit Blick auf den historischen Sinngehalt liegen mithin keine Gründe vor, die ein Abweichen vom Wortsinn von Art. 11 StHG rechtfertigen würden. Vielmehr spricht auch die Entstehungsgeschichte dafür, dass Ein- und Zweielternfamilien in bezug auf die Belastung gleich, d.h. identisch, zu behandeln sind.

dd) Unter systematischen Gesichtspunkten fällt in Betracht, dass insbesondere die bundesrechtlichen Normen Konkretisierungen des Harmonisierungsgebotes von Art. 129 BV darstellen. Hat der Bundesgesetzgeber für eine Sachfrage im DBG eine bestimmte Lösung getroffen, so ist diese Lösung beim Erlass der kantonalen Regelung nicht ausser acht zu lassen. Es liegt im Sinne einer wohlverstandenen Harmonisierung der Steuerordnungen in Bund und Kantonen, dass die Steuernormen der verschiedenen Gesetzgebungsebenen aufeinander abgestimmt werden und damit die Rechtsanwendung vereinfacht wird. In diesem Sinn stellt das DBG aus der Sicht der Kantone ein beachtliches Auslegungselement der Harmonisierungsgrundsätze dar (Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, a.a.O., S. 13 f. mit



Hinweis; K.A. Vallender, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 17 zu Art. 1 StHG; K.A. Vallender, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, in: ASA 61, S. 269; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 31 zu VB zu Art. 109-121; vgl. BGE 128 II 64 f.).

Das DBG hat in Art. 36 das System des Doppeltarifs übernommen, indem zwischen einem Grundtarif und einem Verheiratetentarif unterschieden wird (I.P. Baumgartner, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 2000, N 31 zu Art. 36 DBG). Dabei sind die gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und die Einelternfamilien dem gleichen Tarif zugeordnet (Art. 36 Abs. 2 DBG). Diese Gleichstellung beruht wie beim StHG auf der Überlegung, dass Einelternfamilien steuerlich entlastet werden sollen (Baumgartner, a.a.O., N 32 zu Art. 36 DBG).

Aus dem Gesagten folgt, dass auch unter systematischen Gesichtspunkten ein Abweichen vom klaren Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG nicht angezeigt ist. Der Umstand, dass in Art. 36 Abs. 2 DBG Ein- und Zweielternfamilien tariflich gleich behandelt werden, ist mit Blick auf die vertikale Harmonisierung vielmehr ebenfalls ein deutlicher Hinweis, dass es den Kantonen verwehrt ist, für Ein- und Zweielternfamilien unterschiedliche steuerliche Belastungen vorzusehen.

ee) Schliesslich ist zu prüfen, ob allenfalls die mit Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG verbundene Zweckvorstellung ein Abweichen vom Wortlaut rechtfertigt. Dabei ist allerdings zu beachten, dass eine teleologische Auslegung einer Norm gegen den klaren Wortlaut nur zulässig ist, wenn der Zweck eindeutig feststeht und diesem Zweck innerhalb der rechtlichen Regelung eine grosse Bedeutung zukommt (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 126).

Der vom (historischen) Gesetzgeber gewollte Sinngehalt von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG ist, wie vorstehend dargelegt (vgl. Erw. 2./ e cc), darin zu erblicken, dass den misslichen wirtschaftlichen Verhältnissen von Alleinerziehenden Rechnung getragen werden soll (vgl. Reich, a.a.O., N 32 zu Art. 11 StHG). Dennoch war man sich in der Diskussion des Arguments, dass Alleinerziehende a priori leistungsfähiger sind als Ehepaare mit dem gleichen Einkommen, durchaus bewusst (vgl. AmtlBull S 1989, S.



574 Voten Stimmen und Reichmuth). Der Einwand überzeugte die Ratsmehrheit aber offenbar nicht. Ausserdem handelt es sich beim StHG um ein verhältnismässig neues Gesetz, so dass der Zweck, den der historische Gesetzgeber Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG gegeben hat, ohnehin im Vordergrund steht (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 101). Hinzu kommt, dass in den Eidgenössischen Räten keine Diskussion über die im abgelehnten Steuerpaket 2001 vorgesehene Änderung von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG stattgefunden hat, bei der das Wort "gleich" durch den Begriff "gleichwertig" hätte ersetzt werden sollen. Hinweise darauf, dass sich das Zweckverständnis von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG zwischenzeitlich gewandelt hätte oder von zeitgebundenen historischen Vorstellungen abheben würde (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 121), sind unter diesen Umständen nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich auch unter teleologischen Gesichtspunkten kein Abweichen vom Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG.

f) Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist nach dem Gesagten somit festzuhalten, dass auf der Grundlage der allgemein anwendbaren Auslegungsmethoden und – kriterien davon auszugehen ist, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG so zu verstehen ist, dass die Kantone Alleinerziehenden exakt die gleiche steuerliche Ermässigung zu gewähren haben wie verheirateten Steuerpflichtigen. Insofern erweist sich die st. gallische Regelung als nicht harmonisierungskonform. Zu prüfen bleibt im folgenden die Argumentation der Vorinstanz und des Beschwerdegegners, wonach Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG gestützt auf die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfassungskonform auszulegen sei.

aa) Die verfassungskonforme Auslegung ist ein Anwendungsfall der systematischen Auslegung. Ihr liegt das Anliegen zu Grunde, alle Rechtssätze bei ihrer Auslegung auf die übergeordneten Wertentscheidungen der Verfassung auszurichten (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 148). Sie findet vor allem Anwendung, wenn die verschiedenen Anwendungsmethoden zu unterschiedlichen Ergebnissen führen oder wenn sich in einem Erlass unbestimmte oder auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe finden (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 152 f. mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Allerdings sind der verfassungskonformen Auslegung Grenzen gesetzt. So ist der Richter namentlich gebunden, wenn Wortlaut und Sinn eines Bundesgesetzes klar sind (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 161). In diesem Fall würde die verfassungskonforme



Auslegung auf eine Korrektur des Gesetzes hinauslaufen, die den Rechtsanwendungsbehörden aufgrund ebenderselben Verfassung nicht zusteht (Höhn, a.a.O., S. 235 f.).

bb) Die steuerliche Gleichbehandlung von verheirateten und alleinerziehenden Personen wird in der Lehre mehrheitlich kritisiert. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, die Gleichstellung sei mit den verfassungsmässigen Prinzipien der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht vereinbar. Alleinerziehende seien a priori leistungsfähiger als Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen und gleicher Anzahl Kinder, weil das Einkommen nach der Deckung des durch die Kinder verursachten Unterhaltsbedarfs nicht zwei, sondern nur einer Person zur Deckung der privaten Bedürfnisse zusteht (Baumgartner, a.a.O., N 32 zu Art. 36 DBG; Ch. Jaques, *De divers aspects du régime de déduction et d'imposition des pensions alimentaires*, RDAF 54, S. 346 f.; Reich, a.a.O., N 28 ff. zu Art. 11 StHG; Yersin, a.a.O., S. 301; Richner/Frei/Kaufmann, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zürich 1999, N 3 zu § 35; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, *Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht*, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 198 f.).

cc) Das Verwaltungsgericht teilt die in der Lehre geäusserte Kritik an der tariflichen Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien. Es ist eine Tatsache, dass bei gleichem Einkommen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Einelternfamilien grösser ist als diejenige von Zweielternfamilien. Diese Erkenntnis wird denn auch zu Recht in keiner wissenschaftlichen Studie in Abrede gestellt und namentlich durch die von der Beschwerdeführerin angeführten Äquivalenzskalen belegt. Für die Schweiz gibt es verschiedene Schätzungen von Äquivalenzskalen, welche zeigen sollen, welches Einkommen die verschiedenen Familienformen erzielen müssen, um das Wohlstandsniveau einer alleinstehenden Person zu erreichen. Im Vordergrund stehen folgende Skalen: die Deiss-Skala, die Skalen des Bundesamtes für Statistik und Skalen, die auf den SKOS-Richtlinien aufbauen. Dabei zeigen sämtliche Skalen, dass bei gleichem Einkommen das Wohlstandsniveau von Zweielternfamilien deutlich kleiner ist als dasjenige von Einelternfamilien (je nach Skala zwischen rund 16% und 21%); es trifft folglich nicht zu, wenn Locher (Kommentar zum DBG, Basel 2001, N 10 zu Art. 36 DBG) unter Bezugnahme auf die Deiss-Skala ausführt, die wirtschaftliche



Leistungsfähigkeit der beiden Gruppen sei durchaus vergleichbar. Die Leistungsfähigkeit der Einelternfamilie entspricht vielmehr ungefähr derjenigen eines kinderlosen Ehepaares (vgl. zum Ganzen Bauer/Strub/Stutz, Materialien zum NFP-Projekt "Familien, Geld und Politik", Bern, Oktober 2003, S. 65 f., unter www.sozialstaat.ch/d/programm/ergebnisse.htm; J. Deiss, Budgets familiaux et compensation des charges, in: Familien in der Schweiz, Freiburg 1991, S. 273 mit dem Einkommen eines kinderlosen Ehepaares als Basis). Vor diesem Hintergrund widerspricht es den verfassungsmässigen Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn Eineltern- und Zweielternfamilien gleich besteuert werden.

Diese Erkenntnis soll allerdings nicht die oft misslichen wirtschaftlichen Verhältnisse von Alleinerziehenden in Frage stellen. So belegen verschiedene Studien, dass Alleinerziehende im Vergleich zur Gesamtbevölkerung vom Ideal von Wohlstand und Wohlbefinden am meisten entfernt sind. Namentlich sind sie von Mehrfachbenachteiligungen besonders betroffen, indem sie nicht nur über das geringste Brutto-Durchschnittseinkommen verfügen, sondern auch mit einer hohen Arbeitsbelastung und damit einhergehend Freizeitmangel konfrontiert sind (Pressemitteilung des Bundesamtes für Statistik vom 4. November 2002, Einkommen und Lebensqualität der Bevölkerung; Bauer/Strub/Stutz, Familien, Geld und Politik, Zürich/Chur 2004, S. 62 f., wobei der Hinweis auf S. 63 auf das tiefste Äquivalenzeinkommen der Gruppe der Alleinerziehenden missverständlich ist, da Einelternfamilie relativ gesehen, wie dargelegt, besser abschneiden als Zweielternfamilien; vgl. ferner Sozialalmanach Gesundheit - Eine soziale Frage, Luzern 2003, S. 206 und 209). Indes sollte diesen gravierenden gesellschaftspolitischen Problemen nicht mit einer sachlich nicht begründbaren Gleichbehandlung von wesentlich ungleichen Sachverhalten Rechnung getragen werden (Reich, a.a.O., N 28 zu Art. 11 StHG mit weiteren Hinweisen). Es erschiene sachgerechter, die spezifischen Kosten alleinerziehender Personen gezielt zu berücksichtigen und nicht undifferenziert denselben Tarif für unterschiedliche Sachverhalte heranzuziehen (Locher, a.a.O., N 10 zu Art. 36 DBG).

dd) Aus dem Gesagten folgt, dass die in Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG vorgeschriebene tarifliche Gleichbehandlung von Ein- und Zweielternfamilien mit dem



Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Prinzip der leistungskonformen Besteuerung nicht zu vereinbaren ist und sich damit als verfassungswidrig erweist. Indes gebietet, wie vorstehend ausgeführt, Art. 191 BV auch die Anwendung von verfassungswidrigen Bundesgesetzen. Ausserdem sind einer verfassungsmässigen Auslegung relativ enge Grenzen gesetzt. Sind wie im vorliegenden Fall Wortlaut und der (historisch) gewollte Sinn klar, bleibt kein Raum für eine verfassungskonforme Auslegung (BGE 128 II 73; Reich, a.a.O., N 32 zu Art. 11 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 3 zu § 35; D. Heutscher, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 2004, N 6 zu § 43; K.A. Vallender, Mittelbare Rechtssetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, in: FS Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 448; Yersin, a.a.O., S. 296). Dies hat denn zunächst auch die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid erkannt, indem sie (allerdings in bezug auf die Verfassungsmässigkeit des Splittingverfahrens) ausgeführt hat, der klare Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 StHG lasse keinen Spielraum für eine verfassungsmässige Auslegung (vgl. Erw. 4 a aa); in Widerspruch zu dieser Erkenntnis hat sie allerdings im folgenden erwogen, dass Art. 11 Abs. 1 StHG verfassungskonform auszulegen sei (Erw. 4 a bb). Die Verfassungsmässigkeit liesse sich indessen nur auf dem Wege einer Gesetzesänderung erreichen, wie sie zu Recht im Steuerpaket 2001 enthalten war, wo nur noch eine "gleichwertige" Ermässigung verlangt worden ist. Es ist mit anderen Worten die fehlende Verfassungsgerichtsbarkeit, die vorliegend bewirkt, dass eine mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbarende und damit ungerechte Anwendung akzeptiert werden muss.

3./ Nachdem feststeht, dass die gesetzliche Regelung der Besteuerung von Einelternfamilien im Kanton St. Gallen im Widerspruch zu Art. 11 Abs. 1 StHG steht und es in dieser Hinsicht an einer genügend bestimmten direkt anwendbaren Vorschrift im Sinne von Art. 72 Abs. 2 StHG fehlt, liegt ein Anwendungsfall der Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG vor. Demnach ist die Regierung des Kantons St. Gallen gehalten, die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen, welche die Gleichstellung von Eineltern- und Zweielternfamilien gewährleisten. Dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Besteuerung nach dem Splittingverfahren kann indessen gestützt auf die gegenwärtige Gesetzeslage nicht Folge geleistet werden. Vielmehr wird die regierungsrätliche Verordnung auch darüber Auskunft geben müssen, inwieweit die



heute geltenden Abzüge für Alleinerziehende und Ehepaare mit Kindern angepasst werden müssen, um möglichst - trotz bundesgesetzlicher Vorgabe - den unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeiten von Ehepaaren und Alleinerziehenden mit Kindern Rechnung zu tragen (vgl. Yersin, a.a.O., S. 303). Auch wenn Art. 72 StHG nur von der Kompetenz der Regierung spricht, insoweit vom kantonalen Gesetzesrecht abweichende Bestimmungen zu erlassen, "als dies die Durchführung des StHG zwingend erfordert" (Greminger, a.a.O., N 24 zu Art. 72 StHG), wird sie ebenfalls das übergeordnete Verfassungsrecht, nämlich den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, im Auge behalten müssen. Dies bedeutet, dass die Kantonsregierung bei der Durchsetzung des StHG verpflichtet ist, nicht nur die Vorgaben des StHG zu beachten, sondern auch bei der Anpassung an Art. 11 StHG die Verfassungswidrigkeit möglichst klein zu halten. Die Beschwerdeführerin wird daher aufgrund der zu erlassenden regierungsrätlichen Verordnung neu zu veranlassen sein. Gleichwohl entspricht der Verfahrensausgang einem vollumfänglichen Obsiegen der Beschwerdeführerin, da materiell der Grundsatz der gleichen Belastung von Eineltern- und Zweielternfamilien im Vordergrund steht. Die Beschwerde ist gutzuheissen, und der angefochtene Entscheid sowie der Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 und die Veranlagungsverfügung vom 27. August 2002 sind aufzuheben.

4./ Nachdem die Beschwerdeführerin obsiegt, sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 2'000.-- ist gerechtfertigt (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Auf die Erhebung ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Die Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren (Art. 98 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 98bis VRP). Ihr Rechtsvertreter hat keine Honorarnote eingereicht, so dass das Honorar nach Ermessen festzusetzen ist (Art. 6 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75, abgekürzt HonO). Eine Entschädigung von Fr. 5'000.-- (zuzügl. MWSt) für beide Verfahren ist angemessen (Art. 22 Abs. 1 lit. b und c in Verbindung mit Art. 19 HonO).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:



St.Galler Gerichte

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil der Verwaltungsrekurskommission vom 7. Januar 2004, der Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 sowie die Veranlagungsverfügung vom 27. August 2002 werden aufgehoben.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- trägt der Staat; auf die Erhebung wird verzichtet. Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3./ Der Staat hat die Beschwerdeführerin für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren mit Fr.5'000.-- (zuzügl. MWSt) ausseramtlich zu entschädigen.

V. R. W.

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch Fürsprecher X.Y.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner
- die Regierung des Kantons St. Gallen

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG innert dreissig Tagen seit Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, eingereicht werden.