



**Fall-Nr.:** B 2022/200, B 2022/201  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 06.04.2023  
**Entscheiddatum:** 03.02.2023

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 03.02.2023**

**Steuerrecht, Kinderabzug bei minderjährigen Kindern, Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11), Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG (sGS 811.1). Sozialabzüge gelten als Element der Tarifgestaltung. Als solche wirken sie grobschlächtig und tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss typisiert Rechnung. Sowohl im StG als auch im DBG ist die Gewährung des Kinderabzugs mit der Besteuerungsregelung für Kinderalimente verknüpft. Der Kinderabzug bleibt jenem Steuerpflichtigen verwehrt, der Unterhaltsbeiträge von seinen Einkünften abziehen kann (sog. Kumulationsverbot). Der durch die Bezahlung von Alimenten geschaffene Status geht vor und schliesst die Geltendmachung von Kinderabzügen aus. Abzugsberechtigt ist jener Elternteil, der den Unterhalt des minderjährigen Kindes aus eigenen (oder vom andern Elternteil beigesteuerten), steuerlich bei ihm aber nicht abziehbaren Mitteln bestreitet, d.h. der Empfänger der Kinderalimente. Auf die gemeinsame elterliche Sorge oder alternierende Obhut kommt es nicht an. Es findet eine steuersystematische Umverteilung von Ressourcen statt. Wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leistet und diese von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts. Im kantonalen Steuerrecht gibt es keine gesetzliche Grundlage für eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs. Bei der direkten Bundessteuer ist eine solche bei gemeinsamer elterlicher Sorge nur in jenen Fällen vorgesehen, in denen keine Unterhaltsbeiträge geleistet werden (Verwaltungsgericht, B 2022/200, B 2022/201). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 18. Oktober 2023 abgewiesen (Verfahren 9C\_204/2023).**

**Entscheid vom 3. Februar 2023**

Besetzung



## St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**A. \_\_,**

**Beschwerdegegner,**

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

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



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

A.\_\_ (geb. 1980) lebt in E.\_\_ und geht einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach, im fraglichen Steuerjahr 2020 mit einem Pensum von 80 Prozent. Aus der mittlerweile geschiedenen Ehe mit B.\_\_ (geb. 1984) gingen zwei Töchter hervor: C.\_\_ (geb. 2007) und D.\_\_ (geb. 2009). A.\_\_ und B.\_\_ teilen sich die elterliche Sorge, die Obhut wird alternierend mit hälftigen Betreuungsanteilen ausgeübt. Im Jahr 2020 bezahlte A.\_\_ für die zwei Kinder Unterhaltsbeiträge von insgesamt CHF 19'158 (Bar- und Betreuungsunterhalt inkl. Kinderzulagen) an B.\_\_. Diese brachte er in der Steuererklärung 2020 von seinen Einkünften in Abzug. Zusätzlich machte er zwei halbe Kinderabzüge von je CHF 5'100 geltend, woraus ein deklariertes steuerbares Einkommen von CHF 28'127 und kein steuerbares Vermögen resultierten. Das Kantonale Steueramt gewährte keine Kinderabzüge und veranlagte A.\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 39'000 und ohne steuerbares Vermögen und für die direkte Bundessteuer 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 40'900, jeweils zum Tarif für Alleinstehende.

Bis auf die Gewährung des Fahrradabzugs (CHF 700) bei den Berufskosten, was zu einer Reduktion des steuerbaren Einkommens auf CHF 38'300 (Kantons- und Gemeindesteuern 2020) bzw. CHF 40'200 (direkte Bundessteuer 2020) führte, wies das Kantonale Steueramt die dagegen erhobenen Einsprachen mit Entscheiden vom 17. September 2021 ab. A.\_\_ wurden weder die halben Kinderabzüge noch der Vollsplitting- bzw. Elterntarif gewährt.

#### B.

A.\_\_ erhob gegen die Einsprache-Entscheidung des Kantonalen Steueramts vom 17. September 2021 Rekurs bzw. Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit dem Antrag, ihm seien die hälftigen Kinderabzüge sowie der Vollsplitting- bzw. Elterntarif zu gewähren. Die Verwaltungsrekurskommission hiess die erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) mit Entscheidung vom 17. Oktober 2022 gut und hob die Einsprache-Entscheidung des Kantonalen Steueramts auf. Die Angelegenheit wurde im Sinn der Erwägungen (Gewährung der hälftigen Kinder- und Versicherungsabzüge und des Vollsplitting- bzw. Elterntarifs) zu neuer Veranlagung und zu neuem Entscheid an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen. Die Verwaltungsrekurskommission erwog, aufgrund der Änderung der zivilrechtlichen Bestimmungen im Bereich der elterlichen Sorge wie auch des Unterhaltsrechts kümmern sich heute häufig beide Elternteile um die Betreuung der Kinder



(alternierende Obhut). Trotzdem halte das Steuergesetz bei der Gewährung des Kinderabzugs mit der Voraussetzung "für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt" am Kriterium der Unterhaltszahlungen fest. Dies führe in der vorliegenden Konstellation, wo der Vater sämtliche Kosten des Kinderunterhalts trage und die Obhut zur Hälfte innehabe, zu unangemessenen Resultaten.

### **C.**

Das Kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 17. Oktober 2022 mit Eingabe vom 17. November 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Einsprache-Entscheide vom 17. September 2021 seien zu bestätigen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten von A.\_\_ (Beschwerdegegner).

Mit Vernehmlassung vom 6. Dezember 2022 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) liess sich am 20. Dezember 2022 vernehmen und beantragte die Gutheissung der Beschwerden unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners. Dieser wiederum beantragte mit Stellungnahme vom 29. Dezember 2022 die Abweisung der Beschwerden. Der Beschwerdeführer verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten, den angefochtenen Entscheid und die Akten ist – soweit notwendig – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).



### 2.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11. DBG, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Das Kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 18. Oktober 2022 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 17. November 2022 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

### 3.

#### 3.1.

Umstritten ist, ob dem Beschwerdegegner je ein hälftiger Kinder- und Versicherungsabzug für seine zwei Töchter, die er als Vater alternierend mit der Mutter betreut, sowie der Vollsplitting- bzw. Elterntarif zu gewähren ist, wie es die Vorinstanz entschieden hat. Im angefochtenen Entscheid wird zusammengefasst ausgeführt, vorliegend komme der Vater nur zur Hälfte und damit nicht "zur Hauptsache" für den Unterhalt der beiden Kinder auf, weshalb er, gleich wie die Mutter, welche die andere Hälfte des Unterhalts trage, grundsätzlich keinen Anspruch auf einen Kinderabzug habe. Die Behauptung des Vaters, dass die Mutter vorliegend keine Kinderabzüge geltend gemacht habe, sei vom Beschwerdeführer nicht bestritten worden. Es sei daher nicht ersichtlich, worin die von der Vorinstanz behauptete unzulässige Kumulation von Kinderabzügen bestehen solle. Der Vater, der nebst den als Unterhaltszahlungen in Abzug gebrachten CHF 19'158 weitere Kosten in gleicher Höhe an den Kinderunterhalt bezahlt habe, die er nicht in Abzug bringen könne, verlange die hälftigen Kinderabzüge. Diese neurechtliche Familienkonstellation entspreche keiner Seltenheit, habe aber bisher im StG und im St. Galler Steuerbuch (StB) keine Berücksichtigung gefunden. Mit dem VII. Nachtrag vom 16. Juni 2009 seien die Kinderabzüge erhöht, der Wortlaut ansonsten aber unverändert belassen worden. Per 1. Januar 2014 seien im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (SR 210, ZGB) im Bereich der elterlichen Sorge und per 1. Januar 2017 im Bereich des Kinderunterhalts



bedeutende Änderungen erfolgt. Der Regelfall bei einer Scheidung sei die Beibehaltung der gemeinsamen elterlichen Sorge, oft einhergehend mit der Möglichkeit der alternierenden Obhut. Die beiden Revisionen liefen darauf hinaus, dass sich in der Regel nicht mehr nur ein Elternteil um die Kinder kümmere, sondern sich beide Elternteile an der Kinderbetreuung wie auch am finanziellen Unterhalt beteiligten. Es sei daher nicht mehr Standard, dass es eine klare Trennung zwischen dem bezahlenden und dem betreuenden Elternteil gebe. Das st. gallische Steuergesetz sei bisher nicht an diese zivilrechtlichen Revisionen angepasst worden. Das Kreisschreiben (KS) Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV), auf welches sich StB 48 Nr. 2 im Wesentlichen abstütze, sei lediglich um einige Spezialfälle erweitert worden. Noch immer werde pauschal am Kriterium der "Unterhaltszahlungen" festgehalten. Darüber, wie zu verfahren sei, wenn der Kinderunterhalt teilweise direkt und teilweise durch Unterhaltszahlungen gedeckt werde, gebe StB 48 Nr. 2 keinen Aufschluss. Zudem seien Verwaltungsweisungen für das Gericht nicht verbindlich. Im Sinne der diesbezüglichen Ausführungen würde es zu unangemessenen Resultaten führen, die frühere Rechtsprechung zum Aufkommen für den Kinderunterhalt "zur Hauptsache" unbesehen auf die neurechtlichen Verhältnisse anzuwenden. Bereits die frühere Rechtsprechung dazu habe sich nicht direkt aus dem Gesetz ergeben, sondern habe durch Auslegung ermittelt werden müssen. In der neueren Literatur werde die Praxis entsprechend 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. Die alternierende Obhut laufe 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 verbringe (die Wohnkosten dürften gar noch erhöht sein). In jenem Fall könne jeder Elternteil einen Kinderabzug für sich beanspruchen. Analog dazu müsse es möglich sein, dass bei der neurechtlichen alternierenden Obhut über zwei Kinder jeder Elternteil die hälftigen Kinderabzüge beanspruchen könne. Umso mehr müsse dies für den Vater gelten, der faktisch für sämtlichen Kinderunterhalt aufkomme und ohne Kinderabzüge nur die Hälfte des tatsächlich geleisteten Unterhalts steuerlich in Abzug bringen könne. Für den bei ihm verbleibenden hälftigen Kinderunterhalt könne er keinen Abzug für Unterhaltsbeiträge beanspruchen; diesbezüglich sei es somit nicht zu einer Ressourcenverschiebung gekommen. Faktisch verblieben ihm nach Abzug des Kinderunterhalts monatlich noch netto knapp CHF 2'000 für seinen eigenen Lebensunterhalt, weshalb er nicht in der Lage sei, seine



ausstehenden Steuern zu begleichen. Durch die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge werde kein steuerrechtlicher Grundsatz verletzt. Infolge der Revisionen im Familienrecht sei es heute nicht mehr angezeigt, den Kinderabzug für unteilbar zu erklären, wie die St. Galler Praxis dies mache. Es erweise sich folglich als angemessen, dem Vater die hälftigen Kinderabzüge in der Höhe von insgesamt CHF 10'200 (2 x CHF 5'100) zu gewähren. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der hälftigen Kinderabzüge müssten dementsprechend im Lichte der Revisionen des ZGB vorliegend als erfüllt betrachtet werden.

### 3.2.

Der Beschwerdeführer rügt zusammengefasst, die Vorinstanz habe sich im angefochtenen Entscheid über die im Gesetz vorgesehene Lösung, in welcher der Umfang der Obhut über die Kinder keine Rolle spiele, hinweggesetzt, obschon diesbezüglich keine Gesetzeslücke vorliege. Die klaren geltenden gesetzlichen Bestimmungen und die gestützt darauf verfassten Weisungen liessen sich auch auf Fälle getrennt besteuert Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge und alternierender Obhut anwenden. Die Vereinbarung der gemeinsamen elterlichen Sorge bei Scheidung sei bereits vor der zivilgesetzlichen Änderung im Bereich elterliche Sorge vom 1. Juli 2014 möglich gewesen. Bei der Reform des Kinderunterhaltsrechts per 1. Januar 2017 sei einzig ein Bestandteil des naheheulichen Unterhalts in den Kindesunterhalt verschoben worden. Die Einführung einer Bestimmung zur alternierenden Obhut habe aber keine Änderung der materiellen Rechtslage mit sich gebracht. Beide Revisionen hätten nicht zur Einführung neuer Familienkonstellationen geführt. Es habe sich daraus weder ein gesetzlicher Reformbedarf ergeben noch hätten sich Anpassungen der Verwaltungsweisungen aufgedrängt. Die Konstellation, wo jeder Elternteil ein Kind vollumfänglich betreue, eigne sich nicht als Vergleich, da dort keine Unterhaltskosten geleistet würden. Schliesslich sei zu berücksichtigen, dass nicht sämtliche im Zusammenhang mit Kindern anfallenden direkten und indirekten Kosten steuerlich abziehbar seien. Auch in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige erhielten für die gemeinsamen Kinder lediglich je einen Kinderabzug und könnten keine Unterhaltszahlungen abziehen, auch wenn die Kinderkosten den Kinderabzug übersteigen würden.

### 3.3.

Der Beschwerdegegner bringt im Wesentlichen vor, gemäss der neuen Berechnung des Kantonsgerichts müsse er pro Monat CHF 800 pro Kind bezahlen. Für die Bezahlung von Steuern verbleibe ihm kein Geld. Seit Beginn der Unterhaltspflicht am 1. Oktober 2011 habe er sämtliche Zahlungen für die Kinder in der Höhe von insgesamt



CHF 266'061 an die Gemeinde E. \_\_ geleistet. Seine geschiedene Ehefrau erhalte anstelle der Unterhaltsbeiträge Unterstützungsleistungen des Sozialamtes. Diese seien steuerfrei. Wenn das Kantonsgericht zum Ergebnis gelange, dass er für die Bezahlung von Steuern keine Mittel habe, er aber trotzdem eine Steuerrechnung über CHF 4'000 erhalte, könne etwas nicht stimmen.

### 3.4.

Die Beschwerdebeteiligte macht hauptsächlich geltend, es sei angesichts des klaren Wortlauts von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG bundesrechtswidrig, wenn dem Beschwerdegegner nebst dem Abzug von Unterhaltsbeiträgen für seine Kinder je ein hälftiger Kinderabzug und der Elterntarif gewährt werde. Nicht einmal eine allfällige Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit würde ein Abweichen erlauben, da das Bundesgesetz der Verfassung vorgehe. Nur weil das Zivilrecht die zuvor als Ausnahmefall konzipierte Regelung der gemeinsamen elterlichen Sorge neu zur Standardregelung erkläre, hätten sich die für das Steuerrecht massgebenden Umstände nicht geändert. Das Bundesgericht habe im Übrigen die vorliegend angewendete Besteuerung mehrfach bestätigt. Sollte der Beschwerdeführer tatsächlich nicht in der Lage sein, die Steuern zu bezahlen, stehe ihm allenfalls das Institut des Steuererlasses offen.

### 4.

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit von Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). 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. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten, und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1, 133 I 206 E. 6.1). Diese verfassungsmässigen Grundsätze verlangen jedoch nicht, dass jeder einzelne Steuerpflichtige mathematisch exakt gleich bzw. nach Massgabe der Ungleichheit exakt ungleich behandelt wird; dieses Ziel ist aus praktischen Gründen oft nicht erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist zulässig und oft unausweichlich (BGE 141 II



338 E. 4.5 = Pra 105 Nr. 45, 133 II 305 E. 5.1 = Pra 97 Nr. 39, je mit Hinweisen). 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. Hinzu kommt, dass die Möglichkeiten, verschiedene Situationen zu vergleichen, beschränkt sind und die Gefahr besteht, dass neue Ungleichheiten geschaffen werden (BGE 132 I 157 E. 4.2, 128 I 240 E. 2.3).

Das StHG regelt die allgemeinen Abzüge der von den Kantonen zu erhebenden Einkommenssteuern für natürliche Personen in Art. 9 StHG abschliessend. Vorbehalten sind Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts (Art. 9 Abs. 4 StHG). Die Gewährung von Sozialabzügen ist den Kantonen harmonisierungsrechtlich somit anheimgestellt. Von der Harmonisierung ausgenommen sind auch die Steuertarife (Art. 129 Abs. 2 BV).

Sozialabzüge wie die Kinderabzüge bezwecken, die Steuerbelastung, die im Wesentlichen durch das Steuermass bestimmt wird, zusätzlich für bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen auszubalancieren. Sie gleichen die im Bereich der notwendigen Einkommensverwendung bestehenden Unterschiede aus. Ein Teil des Einkommens wird steuerfrei gelassen, womit genau genommen Lebenshaltungskosten zum Abzug zugelassen werden (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 9 f. zu Art. 35 DBG). Dabei muss der Gesetzgeber notwendigerweise typisieren (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 76 f.). Sozialabzüge gelten als Element der Tarifgestaltung bzw. Tarifvariation oder Tarifverfeinerung. Als solche wirken sie grobschlächtig, sie tragen den konkret verausgabten Mitteln bloss typisiert Rechnung (VerwGE B 2007/142 vom 12. Februar 2008 E. 2.1.). Berücksichtigt werden daher nicht – wie bei den organischen und anorganischen Abzügen – die tatsächlichen Auslagen. Vielmehr wird auf das Vorliegen bestimmter persönlicher Verhältnisse von Gruppen von Steuerpflichtigen abgestellt. Aufgrund der Vielzahl der zu berücksichtigenden individuellen Situationen ist die gesetzliche Regelung in diesem Bereich aus Praktikabilitätsgründen notwendigerweise schematisch, was aber nicht gegen die in Art. 8 und Art. 127 BV verankerten Grundsätze verstösst, wobei auch stossende Einzelfälle in Kauf zu nehmen sind (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 77 f.). Sinn und Zweck von Sozialabzügen ist in erster Linie die Berücksichtigung der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die sich durch die sittliche oder rechtliche Pflicht zur Unterstützung nahestehender Personen ergibt, wobei diese Berücksichtigung nicht individuell abgestimmt auf den Einzelfall, sondern in schematischer Weise unabhängig



von den tatsächlichen Aufwendungen, die sich aus der persönlichen Situation ergeben, erfolgt. Beim Kinderabzug handelt es sich um einen festen Betrag, der nach einhelliger Auffassung nicht ausreicht, um die direkten wie auch die indirekten Kosten für Kinder auszugleichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 21 zu Art. 35 DBG). Im Rahmen der Vornahme einer Steuerveranlagung als Akt der Massenverwaltung kann es nicht Aufgabe der Steuerbehörde sein, in jedem Einzelfall von sich aus Nachforschungen und Berechnungen dazu anzustellen, wer von den beiden Elternteilen tatsächlich mehr an den Unterhalt beiträgt (StE 2020 B 29.3 Nr. 54 E. 2.2).

Aus dem Steuersystem ergibt sich, dass die gleiche Entlastung grundsätzlich nicht mehrfach gewährt werden kann. So ist ausgeschlossen, dass der Tarif für Ehepaare beiden geschiedenen oder getrennt lebenden Elternteilen gewährt wird (BGE 131 II 553 E. 3). Aus denselben Gründen kann auch nicht für das gleiche Kind mehrfach der Sozialabzug für Kinder gewährt werden, d.h. sowohl dem getrennt lebenden oder geschiedenen Steuerpflichtigen, der für den Unterhalt des Kindes sorgt, als auch dem Steuerpflichtigen, der Alimente für dieses Kind leistet (vgl. BGE 133 II 305 E. 6.8).

Der Steuerpflichtige, der Unterhaltsbeiträge an den anderen, getrennt von ihm lebenden Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden, minderjährigen Kinder leistet, kann diese gestützt auf Art. 45 Abs. 1 lit. c StG von seinen Einkünften in Abzug bringen. Auf der anderen Seite hat der Empfänger der Unterhaltsbeiträge diese als Einkommen zu versteuern (Art. 36 lit. f StG; sog. Korrespondenzprinzip). Diese Besteuerung ist für die Kantone durch das StHG vorgegeben (Art. 7 Abs. 4 lit. g und Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG). Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 47 lit. a StG).

Nach Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG kann vom Reineinkommen als Kinderabzug 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. Nicht abziehbar sind Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Stehen Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern, kommt der Kinderabzug jenem Elternteil zu, der für das Kind Unterhaltsbeiträge nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG erhält (Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2



Satz 1 StG). Werden keine Unterhaltsbeiträge geleistet, kommt der Kinderabzug jenem Elternteil zu, der für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommt (Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 2 StG). Für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderabzug geltend machen kann, kommt der Versicherungsabzug von CHF 1'000 hinzu (Art. 45 Abs. 1 lit. g StG).

Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten wird der Tarif des halben steuerbaren Einkommens angewendet (Art. 50 Abs. 3 StG; sog. Vollsplittingtarif). Abs. 3 wird auch auf verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige angewendet, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (Art. 50 Abs. 4 StG).

Art. 48 Abs. 1 lit. a StG regelt den Kinderabzug für gemeinsam besteuerte Eltern sowie für getrennt besteuerte Inhaber der alleinigen elterlichen Sorge oder Obhut, während für nicht gemeinsam besteuerte Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 StG zur Anwendung kommt, wobei dort unterschieden wird, ob Unterhaltsbeiträge geleistet werden oder nicht. Anders als im Bundesrecht, ist eine Aufteilung des Kinderabzugs auf beide Elternteile bei den Kantons- und Gemeindesteuern gesetzlich nirgends vorgesehen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 170).

Art. 48 Abs. 1 lit. a StG verlangt für die Gewährung des Kinderabzugs einerseits, dass der Steuerpflichtige "zur Hauptsache" für den Unterhalt aufkommt, worunter nach ständiger Rechtsprechung nicht exakt "mehr als die rechnerische Hälfte" zu verstehen ist (vgl. VerwGE B 2016/41 vom 28. September 2017 E. 2.1. mit Hinweisen), und andererseits kumulativ, dass kein Abzug nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG für Unterhaltsbeiträge beansprucht wird. Sofern bei getrennt besteuerten Eltern mit gemeinsamer elterlicher Sorge Unterhaltsbeiträge geleistet werden, erhält nach Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 1 StG jener Elternteil den Kinderabzug, der Unterhaltsbeiträge nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG erhält, ohne dass es darauf ankommt, wer für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt. Daraus erhellt, dass die Gewährung des Kinderabzugs mit der Besteuerungsregelung für Kinderalimente verknüpft ist. Der Kinderabzug bleibt folglich jenem Steuerpflichtigen verwehrt, der Unterhaltsbeiträge



gestützt auf Art. 45 Abs. 1 lit. c StG von seinen Einkünften abziehen kann. Der durch die Bezahlung von Alimenten geschaffene Status geht vor und schliesst die Geltendmachung von Kinderabzügen aus. Abzugsberechtigt ist jener Elternteil, der den Unterhalt des minderjährigen Kindes aus eigenen (oder vom andern Elternteil beigesteuerten), steuerlich bei ihm aber nicht abziehbaren Mitteln bestreitet, d.h. der Empfänger der Kinderalimente. Ob ein Elternteil die alleinige elterliche Sorge hat oder beide Eltern die elterliche Sorge gemeinsam ausüben, spielt dabei keine Rolle. Ebenso wenig kommt es auf die Höhe der Unterhaltsbeiträge an, die vom Einkommen abgezogen werden. Es wird nicht vorausgesetzt, dass diese den gesamten Kinderbedarf decken. Es findet eine steuersystematische Umverteilung von Ressourcen statt. Dabei können die für die Kinder bezahlten Alimente, die bereits als Unterhaltsbeiträge vom steuerbaren Einkommen abgezogen worden sind, nicht ein zweites Mal auf der Seite des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Es gibt – abgesehen von wenigen wechselbedingten Familienkonstellationen, die sich jeweils nur in einem Steuerjahr auswirken (vgl. StB 48 Nr. 1 Ziff. 2.3.1) – keine Kumulation von Kinderabzug und Abzug für Unterhaltsbeiträge (sog. Kumulationsverbot). Trotz des Gesetzeswortlautes ("beansprucht") gibt es aus steuersystematischen Überlegungen für den Steuerpflichtigen kein Wahlrecht, entweder den Abzug für Unterhaltsbeiträge oder den Kinderabzug geltend zu machen (SGE 2011 Nr. 10). Hat er Unterhaltsbeiträge geleistet, werden diese bei ihm abgezogen (StB 36 Nr. 3) und der Kinderabzug wird ihm grundsätzlich verweigert (SGE 2005 Nr. 21). Die Voraussetzungen für den Vollsplittingtarif entsprechen jenen für den Kinderabzug (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 183).

### 4.1.

Der Steuerpflichtige, der Unterhaltsbeiträge an den anderen, getrennt von ihm lebenden Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden, minderjährigen Kinder leistet, kann diese gestützt auf Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG von seinen Einkünften in Abzug bringen. Nicht abziehbar sind Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Auf der anderen Seite hat der Empfänger der Unterhaltsbeiträge diese als Einkommen zu versteuern (Art. 23 lit. f DBG; sog. Korrespondenzprinzip). Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 34 lit. a DBG).



Bei der direkten Bundessteuer kann nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG vom Einkommen als Kinderabzug ein Betrag von CHF 6'500.– für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, abgezogen werden. 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 lit. c DBG für das Kind geltend gemacht werden. Für jedes Kind, für das die steuerpflichtige Person einen Abzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a oder b DBG geltend machen kann, kommt der Versicherungsabzug von CHF 700 hinzu (Art. 33 Abs. 1<sup>bis</sup> lit. b DBG).

Für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehepaare und die verwitweten, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen steuerpflichtigen Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, gilt der Tarif nach Art. 36 Abs. 2 DBG sinngemäss (Art. 36 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG, sog. Elterntarif). Der so ermittelte Steuerbetrag ermässigt sich um CHF 251 für jedes Kind oder jede unterstützte Person (Art. 36 Abs. 3 DBG).

Massgebend für das Kriterium der Unterhaltssorge nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG sind die finanziellen Leistungen des Anspruchsberechtigten und nicht die Eigenleistungen für persönliche Betreuung, Pflege, Erziehung, etc. Letztere stellen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (Art. 34 lit. a DBG) und sind als Folge der schematischen Berücksichtigung einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N 9 zu Art. 35 DBG). Es wird nicht vorausgesetzt, dass der Anspruchsberechtigte die Kosten des Kinderunterhalts in überwiegendem Ausmass oder sogar vollständig trägt. Es genügt, dass mindestens Kosten im Umfang des Kinderabzugs geleistet werden. Dabei ist auch bei der direkten Bundessteuer eine Abgrenzung zu Art. 33 lit. c DBG (Abzug der Unterhaltsbeiträge von den Einkünften) vorzunehmen: Wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leistet und diese gestützt auf Art. 33 lit. c DBG von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts; der Empfänger hat diese nach dem Korrespondenzprinzip zu versteuern (vgl. Art. 23 lit. f DBG) und trägt somit die Kosten des Kinderunterhalts.



Es kommt zu einer Umverteilung der Ressourcen. Der Steuerpflichtige, der Alimente erhält, verwendet diese für den Unterhalt des Kindes anstelle eigener Ressourcen. Steuerrechtlich sorgt er als Empfänger der Unterhaltsbeiträge für den Unterhalt und ihm steht der Kinderabzug zu. Aus Praktikabilitätsgründen wird dabei vernachlässigt, dass derjenige, der die Unterhaltsbeiträge leistet, darüber hinaus auch noch weitere kinderbedingte Aufwendungen hat. Die direkten Unterhaltskosten, für die der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil während der alternierenden Obhut aufkommt, sind somit nicht Gegenstand besonderer Sozialabzüge. Diese Kosten berechtigen nicht zum Kinderabzug (vgl. zum Ganzen Locher, a.a.O., N 20 zu Art. 35 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 26 f. zu Art. 35 DBG). Der durch die Unterhaltsbeiträge geschaffene Status geht selbst dann vor, wenn der entsprechend abzugsfähige Betrag tiefer ist als jener der Sozialabzüge und – im Rahmen der gemeinsamen elterlichen Sorge und alternierenden Obhut – primär erhebliche direkte Unterhaltsleistungen erbracht werden. Eine Kumulation von Unterhaltsbeitragsabzug und Kinderabzug ist gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zulässig (vgl. BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022 E. 6.3.1; BGE 133 II 305 E. 6.4 ff., insb. E. 8.4). Dabei kann der zahlende Elternteil nicht freiwillig auf die Geltendmachung der Unterhaltsbeiträge verzichten und stattdessen den Kinderabzug beanspruchen (Locher, a.a.O., N 23 zu Art. 35 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 28 ff. zu Art. 35 DBG). Die Zahlung bzw. die Entgegennahme von Unterhaltsbeiträge präjudiziert somit die Zuteilung des Sozialabzugs (Locher, a.a.O., N 62 zu Art. 23 DBG). Die gesetzliche Ordnung ist verbindlich, und man kann nicht frei dasjenige Korrektiv wählen, das in einer besonderen Situation die grösste steuerliche Entlastung gewährt (BGer 2C\_437/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 2.2).

Die in Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG vorgesehene hälftige Aufteilung des Kinderabzugs ist als Folge des Kumulationsverbots nur zulässig, wenn keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bezahlt werden. Nicht massgebend ist dabei der Umfang der alternierenden Obhut, da dies für die Veranlagungsbehörde nicht kontrollierbar ist, wie bereits bei Einführung des halben Kinderabzugs festgehalten wurde (Locher, a.a.O., N 23 zu Art. 35 DBG; Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 S. 4766). Die hälftige Aufteilung des Abzugs ist eine bewusste Pauschalierung des Gesetzgebers (Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/



Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 20 zu Art. 35 DBG).

Der Elterntarif ist gemäss ständiger Lehre und Rechtsprechung stets mit dem Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG verbunden. Werden Unterhaltszahlungen von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht, wird vermutet, dass der Elternteil, der die Unterhaltsleistungen erhält, den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache trägt (BGE 131 II 305 E. 6.5 und 6.6). Einer steuerpflichtigen Person, der kein Kinderabzug zukommt, kann kein Elterntarif gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 42 und 60 zu Art. 36 DBG). Bei alternierender Obhut ohne Leistung von Unterhaltszahlungen und somit hälftiger Aufteilung des Kinderabzugs kommt der Elterntarif gemäss neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung dem Elternteil mit dem niedrigeren Einkommen zu (vgl. BGE 141 II 338 E. 6). Auch hier wird somit nur einem Elternteil der günstigere Tarif gewährt, um eine unzulässige Bevorteilung gegenüber gemeinsam steuerpflichtigen Eltern mit Kindern zu vermeiden.

### 4.2.

Eine Lücke im Gesetz besteht, wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende Rechtsfrage schuldig bleibt oder eine Antwort gibt, die als sachlich unhaltbar angesehen werden muss. Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden (qualifiziertes Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung. Eine echte Gesetzeslücke liegt vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz diesbezüglich weder nach seinem Wortlaut noch nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende, zu entnehmen ist. Echte Lücken zu füllen, ist dem Gericht aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm grundsätzlich verwehrt (BGE 143 IV 49 E. 1.4.2 mit Hinweisen; BGer 2C\_905 vom 11. März 2019 E. 2.9).

### 5.



### 5.1.

Der Beschwerdegegner (Vater) ist zusammen mit der geschiedenen Ehefrau (Mutter) Inhaber der gemeinsamen elterlichen Sorge über die zwei Töchter C.\_\_ und D.\_\_. Die Obhut üben die Eltern zu gleichen Teilen alternierend aus. Im fraglichen Steuerjahr 2020 bezahlte der Vater der Mutter für die beiden Töchter Kinderunterhaltsbeiträge von CHF 19'158, die er in der Steuererklärung von seinen Einkünften gestützt auf Art. 45 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. f DBG in Abzug brachte. Gestützt auf Art. 36 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG sind diese Unterhaltsbeiträge von der Mutter als übrige Einkünfte zu versteuern. Dass die Unterhaltsbeiträge gemäss Angaben des Vaters an das Sozialamt geleistet wurden, welches diese bevorschusst hat, macht sie deswegen nicht zu steuerfreien Sozialhilfeleistungen; an der Steuerbarkeit der Einkünfte bei der Mutter ändert dies nichts. Das Gemeinwesen trat damit in den Unterhaltsanspruch der Mutter bzw. der Kinder dem Vater gegenüber ein (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 146 f.; Locher, a.a.O., N 66 zu Art. 23 DBG mit Hinweisen). Die Kritik des Beschwerdegegners, die von ihm geleisteten Unterhaltsbeiträge würden nicht versteuert bzw. die Mutter könne ohne Einkünfte gar keine Kinderabzüge geltend machen, trifft daher nicht zu. Nicht entscheidend ist zudem, ob die Veranlagungsbehörde der Mutter die Kinderabzüge tatsächlich gewährt hat. Gemäss Angaben des Beschwerdeführers erfolgte die Gewährung der Kinderabzüge bei der quellenbesteuerten Mutter unter Anwendung des entsprechenden Tarifs. Selbst wenn ihr die Kinderabzüge nicht gewährt worden wären, folgte daraus nicht, dass die Abzüge ohne Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen nunmehr einfach dem Vater zugestanden werden könnten.

### 5.2.

Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid unter Verweis auf Art. 48 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 StG ausgeführt, die vorliegende Konstellation, wo die gemeinsam sorgeberechtigten Eltern die alternierende Obhut innehätten und ein Elternteil zusätzlich Unterhaltsbeiträge leiste, werde im StG nicht geregelt. Mit dem VII. Nachtrag vom 16. Juni 2009 wurden indessen nicht nur die Kinderabzüge erhöht, sondern auch Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 1 StG neu eingeführt, der den Kinderabzug für Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern regelt und somit auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist. Der Kinderabzug kommt in dieser Konstellation jenem Elternteil zu, der für das Kind Unterhaltsbeiträge nach Art. 45 lit. c StG erhält, was vorliegend die Mutter



ist. Das StG statuiert damit bei gemeinsamer elterlicher Sorge ausdrücklich das Kumulationsverbot. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelung ist klar und lässt keinen Raum für eine Auslegung.

Bereits seit der Einführung des neuen Scheidungsrechts am 1. Januar 2000 und damit auch im Zeitpunkt des Inkrafttretens von Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 StG am 1. Januar 2010 bestand die Möglichkeit, Kinder nach der Scheidung unter der gemeinsamen elterlichen Sorge zu belassen und die Obhut alternierend auszuüben. Die Bestimmung von aArt. 133 Abs. 3 ZGB sah die gemeinsame elterliche Sorge für Fälle vor, in denen sich die Eltern in einer genehmigungsfähigen Vereinbarung über ihre Anteile an der Betreuung des Kindes und die Verteilung der Unterhaltskosten verständigt hatten, und es mit dem Kindeswohl vereinbar war. Seit 1. Juli 2014 stellt nun aber die gemeinsame elterliche Sorge nach der Scheidung nicht mehr den Ausnahme-, sondern den Regelfall dar (vgl. Art. 296 Abs. 2 und Art. 298a Abs. 1 ZGB). Da das st. gallische Steuerrecht jedoch bereits 2010 eine Bestimmung für den Kinderabzug bei gemeinsamer elterlicher Sorge eingeführt und dabei auf das Kriterium der Obhut verzichtet hatte, ergab sich aus der zivilrechtlichen Änderung zur gemeinsamen elterlichen Sorge per 1. Juli 2014 steuerrechtlich kein zusätzlicher Regelungsbedarf. Dasselbe gilt für die alternierende Obhut, die seit 1. Januar 2017 gestützt Art. 298 Abs. 2<sup>ter</sup> ZGB als Möglichkeit im Trennungsfall zu prüfen ist, wenn ein Elternteil oder das Kind dies verlangt, zumal sie nicht als Regelfall im Gesetz verankert wurde.

Mit der auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderung des ZGB wurde der Kindesunterhalt, der bisher aus Natural- und Barunterhalt bestand, um den sog. Betreuungsunterhalt ergänzt (Art. 276 Abs. 2 bzw. Art. 285 Abs. 2 ZGB). Grund für die Revision des Unterhaltsrechts war in erster Linie die Ungleichbehandlung von Kindern verheirateter und unverheirateter Eltern. Mit dem neu eingeführten Betreuungsunterhalt werden die indirekten Kosten abgegolten, welche einem Elternteil dadurch entstehen, dass er aufgrund einer persönlichen Betreuung des Kindes davon abgehalten wird, durch Arbeitserwerb für seinen Lebensunterhalt aufzukommen. Die Lebenshaltungskosten des betreuenden Elternteils, die bereits im Rahmen des Betreuungsunterhalts einbezogen werden, sind im nahehelichen Unterhalt daher nicht mehr zu berücksichtigen. Für die Frage des Kinderabzugs ergab sich durch die



Revision des Unterhaltsrechts kein Änderungsbedarf. Bereits zuvor hatten von Gesetzes wegen beide Elternteile für den Unterhalt des Kindes zu sorgen und die Kosten von Erziehung, Ausbildung und Kindesschutzmassnahmen zu tragen (vgl. aArt. 276 Abs. 1 ZGB). Der Unterhaltsbeitrag sollte den Bedürfnissen des Kindes sowie der Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechen und ausserdem Vermögen und Einkünfte des Kindes sowie den Beitrag des nicht obhutsberechtigten Elternteils an der Betreuung des Kindes berücksichtigen (aArt. 285 ZGB). An der Verteilung der (finanziellen) Unterhaltslast (Barunterhalt) auf beide Elternteile hat sich – zumindest bei vormals verheirateten Eltern – nichts geändert. Auch unter Geltung des neuen Unterhaltsrechts leistet in einem Fall, wo das Kind ausschliesslich von einem Elternteil betreut wird, der andere Elternteil seinen Beitrag vornehmlich durch Geldzahlungen, und in einem Fall mit alternierender Obhut, die schon bisher möglich war, vom Gericht jedoch nicht geprüft werden musste, übernahmen bereits zuvor beide Elternteile die Betreuung des Kindes. Je nach konkretem Betreuungsanteil und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wurden Unterhaltsbeiträge bezahlt oder eben auch nicht. Neu hinzugekommen ist indessen der Betreuungsunterhalt, was jedoch die steuerrechtliche Ausgangslage in Bezug auf den Kinderabzug nicht grundlegend verändert hat. Der Betreuungsunterhalt kann nämlich vom Leistenden zusammen mit dem Barunterhalt vollumfänglich von den Einkünften abgezogen werden und ist vom Empfänger zu besteuern. Steuerrechtlich handelt es sich beim Betreuungsunterhalt um Kinderunterhalt, obschon diese Leistungen wirtschaftlich betrachtet dem persönlich betreuenden Elternteil zukommen (Locher, a.a.O., N 36 zu Art. 33 DBG). Es findet folglich in noch höherem Masse eine Ressourcenverschiebung hin zum Empfänger der Unterhaltsleistungen statt. Unabhängig davon sind die selbst bezahlten Kosten des Kinderunterhalts als Lebenshaltungskosten nach wie vor steuerlich nicht zu berücksichtigen (vgl. Art. 45 Abs. 1 lit. c und Art. 47 StG). Generell gilt, dass all jene Aufwendungen und Kosten nicht abzugsfähig sind, die nicht ausdrücklich im Gesetz als abzugsfähig erklärt werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 29). Hinzu kommt, dass Sozialabzüge als pauschalierte Abzüge konzipiert und von den tatsächlich getätigten Aufwendungen unabhängig sind.

Dass in Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 1 StG nicht auf das Kriterium der Betreuung bzw. (alterierenden) Obhut, sondern auf den Erhalt von Unterhaltsbeiträgen abgestellt wird



und die übrigen erbrachten Leistungen ausser Acht gelassen werden, ist ein von den rechtsanwendenden Behörden und Gerichten zu respektierender Entscheid des Gesetzgebers. Auch die seit dessen Inkrafttreten im Jahr 2010 erwähnten zivilrechtlichen Änderungen führen nicht zu sachlich unhaltbaren Ergebnissen, zumal es um einen schematischen Sozialabzug geht. Es liegt jedenfalls keine echte, vom Richter zu füllende Lücke vor. Im Gegensatz zu Verwaltungsweisungen ist die gesetzliche Regelung für Behörden und Gerichte verbindlich. Wenn die Vorinstanz die Anknüpfung des Kinderabzugs an die Unterhaltszahlungen sodann mit dem Argument in Frage stellt, im Gegensatz zu früher bildeten Unterhaltszahlungen neurechtlich die eigentliche Ausnahme, trifft dies gerade auf den vorliegenden Sachverhalt, wo der Beschwerdegegner Unterhaltszahlungen leistet, nicht zu. Das im angefochtenen Entscheid beanstandete, vom Vater angeblich erfüllte Kriterium des Aufkommens "zur Hauptsache" und die dazu bestehende Rechtsprechung spielen vorliegend zudem keine Rolle. Darauf wäre nur abzustellen, wenn bei gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerte Eltern gar keine Unterhaltsbeiträge geleistet würden (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 2 StG), was hier nicht zutrifft. Ein halber Kinderabzug ist im kantonalen Recht sodann nirgends vorgesehen, weshalb eine solche Besteuerung von vornherein nicht in Frage kommt, auch wenn damit insgesamt nicht mehr als ein Kinderabzug pro Kind gewährt würde. Der Sachverhalt ist auch nicht vergleichbar mit dem Beispiel A.2.4 in StB 48 Nr. 2, wo jeder Elternteil die Obhut eines von mehreren Kindern übernimmt, die anfallenden Kosten für dieses Kind trägt und keine Unterhaltszahlungen geleistet bzw. abgezogen werden.

In der Lehre wird zuweilen kritisch hinterfragt, ob es richtig sei, in erster Linie die Bezahlung von Unterhaltsbeiträgen als Zuteilungskriterium für den Kinderabzug zu verwenden (Arndt/Bader, Steuer- und Familienrecht – wenn verflossene Liebe Steuern kostet, FamPra 2020 S. 664; H. Casanova, Recht und Unrecht in der Familienbesteuerung, ZSR 129 [2010] S. 210 f.; Locher, a.a.O., N 10 zu Art. 35 DBG). Unbestrittenermassen sind für Fälle, in denen es keine klare Trennung zwischen dem bezahlenden und dem betreuenden Elternteil gibt und damit eine Kombination von Unterhaltsbeiträgen und direkten eigenen Unterhaltsleistungen vorliegt, oder bei alternierender Obhut keinerlei Unterhaltsbeiträge geleistet werden, auch andere, differenziertere und allenfalls ausgewogenere Möglichkeiten im Hinblick auf den



Kinderabzug denkbar, wie beispielsweise eine Halbierung desselben. Die heute geltende gesetzliche Regelung gewichtet die Entrichtung von Unterhaltsbeiträgen jedoch stärker als die Leistung von Arbeit. Bis jetzt hat der st. gallische Gesetzgeber darauf verzichtet, bei der Gewährung des Kinderabzugs auf den Betreuungsumfang abzustellen, wohl nicht zuletzt aus Praktikabilitätsgründen, wie sie im Bereich von Sozialabzügen häufig zum Tragen kommen. Aufgrund der notwendigerweise schematischen Typisierung wird nicht auf die im Einzelfall tatsächlichen Aufwendungen abgestellt, was nicht gegen die Grundsätze der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Eine von den heute geltenden, klaren gesetzlichen Bestimmungen abweichende Besteuerung kann nicht in und von der Praxis entwickelt werden. Dies ist vielmehr eine im Rahmen der Gesetzgebung zu klärende steuer- und sozialpolitische Frage. Auch eine als unangemessen oder unausgewogen empfundene Besteuerung führt zu keinem anderen Ergebnis, da es dem Richter verwehrt ist, unechte (rechtspolitische) Lücken zu füllen. Das von der Vorinstanz anvisierte Ziel einer gerechteren Besteuerung lässt sich hier jedenfalls nicht durch die Aufhebung bzw. Nichtanwendung von Bestimmungen im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle erreichen, sondern nur durch Gesetzesänderung. Im Bereich der richterlichen Rechtsfortbildung und Gesetzeskorrektur ist Zurückhaltung zu üben und nicht von einem einzelfallbezogenen induktiven Lösungsansatz auszugehen (vgl. zum Ganzen Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 43 ff., sowie BGE 110 Ia 7 E. 6).

### 5.2.1.

Da der Beschwerdegegner im Jahr 2020 nach Art. 45 Abs. 1 lit. c StG abzugsfähige Beiträge an den Unterhalt der Töchter C.\_\_ und D.\_\_ in der Höhe von CHF 19'158 geleistet hat, stehen ihm keine (hälftigen) Kinder- und Versicherungsabzüge zu. Die Mutter als Empfängerin der Unterhaltsbeiträge trug steuerrechtlich betrachtet die Kosten des Kindesunterhalts, weshalb ihr nach Art. 48 Abs. 1 lit. a al. 2 Satz 1 StG die Kinderabzüge zukommen. Damit einhergehend hat der Beschwerdegegner auch keinen Anspruch auf den Vollsplittingtarif. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 ist folglich gutzuheissen.

### 5.3.

Gemäss gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. BGer 2C\_905/2017 vom



11. März 2019 E. 2.1.2 und 2.2) steht der Abzug von Unterhaltsbeiträgen der Gewährung eines Kinderabzugs auch bei der direkten Bundessteuer entgegen, weil der Beschwerdegegner in der Steuerperiode 2020 Unterhaltszahlungen leistete, die er nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG abziehen konnte. Wer Unterhaltsbeiträge für Kinder leistet und diese von seinen steuerbaren Einkünften abzieht, trägt steuerlich betrachtet keine Kosten des Kinderunterhalts; der Empfänger hat diese zu versteuern und trägt somit die Kosten des Kinderunterhalts. Diese Umverteilung der Ressourcen führt dazu, dass der Beschwerdegegner keinen Anspruch auf den Kinderabzug hat. Es gilt das Kumulationsverbot. Zudem sieht Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs bei gemeinsamer elterlicher Sorge ausdrücklich nur in jenen Fällen vor, wo keine Unterhaltsbeiträge geleistet werden, was vorliegend unbestrittenermassen nicht zutrifft. Der klare Wortlaut von Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG zielt nicht am wahren Sinn der Regelung und am Willen des Gesetzgebers vorbei (BGer 2C\_533/2021 vom 23. Juni 2022 E. 6.4). Eine parlamentarische Initiative (16.406 Nantermod "Alternierende Obhut, Aufteilung des Kinderabzugs zwischen den Eltern") kritisierte die bestehende gesetzliche Regelung, bei welcher bei alternierender Obhut mit Leistung von Unterhaltsbeiträgen kein hälftiger Abzug möglich ist. Der Nationalrat lehnte die Initiative jedoch am 6. Juni 2017 ab. Der Gesetzgeber hat somit im Bewusstsein der in Frage stehenden Problematik auf eine Änderung beim Kinderabzug verzichtet. Eine echte Lücke liegt damit nicht vor. Der durch die Bezahlung von Unterhaltsbeiträgen geschaffene Status ist somit entscheidend, während der Umfang der Betreuung keine Rolle spielt. Weder die gemeinsame elterliche Sorge noch die alternierende Obhut haben Auswirkungen auf die im DBG vorgesehenen sozialen Steuerentlastungen. Die direkten Unterhaltskosten, für die der Unterhaltsbeiträge schuldende Elternteil während der alternierenden Obhut aufkommt, sind nicht Gegenstand besonderer Sozialabzüge (BGE 133 II 305 E. 8.2 und 8.4).

Nach Art. 190 BV haben Gerichte auch nicht verfassungskonforme Bundesgesetze anzuwenden (sog. Anwendungsgebot). Sie können höchstens eine verfassungskonforme Auslegung vornehmen, wenn die anderen Auslegungsmethoden einen Zweifel am Sinn der Norm bestehen lassen. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit, was vorliegend aber offenkundig nicht der Fall ist – im klaren Wortlaut und Sinn einer



Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 131 II 710 E. 4.1). Gemäss Bundesgericht ist eine vom klaren Wortlaut abweichende Auslegung in diesem Bereich nicht zulässig. Mögliche Ungleichheiten kann nur der Bundesgesetzgeber korrigieren (BGE 133 II 305 E. 9.1 und 9.2).

### 5.3.1.

Da der Beschwerdegegner im Jahr 2020 abzugsfähige Beiträge an den Unterhalt der Töchter C. und D. in der Höhe von CHF 19'158 geleistet hat, stehen ihm keine (hälftigen) Kinder- und Versicherungsabzüge zu. Steuerrechtlich betrachtet sorgte die Mutter für den Kindesunterhalt, weshalb ihr die Kinder- und Versicherungsabzüge wie auch der Elterntarif zu gewähren sind. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 ist somit ebenfalls gutzuheissen.

### 5.4.

Auch das Vorbringen, dass der Beschwerdegegner nicht in der Lage sei, die geschuldeten Steuern zu begleichen, rechtfertigt kein Abweichen vom klaren Gesetzeswortlaut. Die Ursache dafür, dass der Beschwerdegegner die für 2020 geschuldeten Steuern allenfalls nicht vollumfänglich wird bezahlen können, liegt nicht primär in der verweigerten Gewährung des Kinderabzugs, sondern rührt von der zivilrechtlichen Berechnung der Kinderunterhaltsbeiträge her. Mangels hinreichender finanzieller Mittel wurde dort auf das betriebsrechtliche Existenzminimum des Beschwerdegegners abgestellt und ihm folglich keine Steuern angerechnet. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit garantiert keine Befreiung desjenigen Teils des Einkommens, welcher zur Deckung des Existenzminimums dient. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er das Recht auf Existenzsicherung gewährleisten möchte, sei dies durch Festlegung des Steuertarifs oder von Steuerfreibeträgen und Abzügen oder im Einzelfall mittels Gewährung von Steuererlassen. Die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs wird sodann bereits durch das Betreibungsrecht erfüllt; auch für Steuerforderungen gilt die Pfändungsbeschränkung nach Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1, SchKG; vgl. dazu BGE 122 I 105 E. 3). In solchen Fällen besteht die Möglichkeit, wegen Vorliegens einer Notlage ein Erlassgesuch zu stellen.



### 6.

Zusammenfassend sind die Beschwerden somit gutzuheissen, der angefochtene Rekurs- und der Beschwerdeentscheid der Vorinstanz vom 17. Oktober 2022 aufzuheben und die Einsprache-Entscheide des Beschwerdeführers vom 17. September 2021 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und die direkte Bundessteuer 2020 zu bestätigen.

### 7.

#### 7.1.

In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren sind somit dem Beschwerdegegner aufzuerlegen. Entscheidgebühren von CHF 1'800 für das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie CHF 1'200 für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Nachdem die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid vom 17. Oktober 2022 eine Änderung ihrer Rechtsprechung vornahm (vgl. act. 4), welche nunmehr vom Verwaltungsgericht nicht bestätigt wird, rechtfertigt es sich, in den vorliegenden Beschwerdeverfahren auf die Erhebung von amtlichen Kosten ausnahmsweise zu verzichten (Art. 97 VRP).

#### 7.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. Die amtlichen Kosten für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz von je CHF 800 (total somit CHF 1'600) gehen zufolge Unterliegens vollumfänglich zulasten des Beschwerdegegners (Art. 95 Abs. 1 VRP). Diesem wurde mit Präsidialverfügung der Vorinstanz vom 29. November 2021 die unentgeltliche Rechtspflege gewährt (vgl. ZV-2021/59, act. 5/4.4), weshalb auf die Erhebung der amtlichen Kosten zu verzichten ist (Art. 97 VRP).



### 7.3.

Der Beschwerdeführer hat einen Entschädigungsantrag gestellt. Das Gemeinwesen hat indessen keinen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerdeverfahren B 2022/200 und B 2022/201 werden vereinigt.

#### 2.

Die Beschwerde B 2022/200 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 wird unter Aufhebung des Rekursentscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 17. Oktober 2022 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 17. September 2021 bestätigt.

#### 3.

Die Beschwerde B 2022/201 betreffend die direkte Bundessteuer 2020 wird unter Aufhebung des Beschwerdeentscheids der Verwaltungsrekurskommission vom 17. Oktober 2022 gutgeheissen und der Einsprache-Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 17. September 2021 bestätigt.

#### 4.

Die amtlichen Kosten der vereinigten Beschwerdeverfahren von insgesamt CHF 3'000 (CHF 1'800, Kantons- und Gemeindesteuer, und CHF 1'200, direkte Bundessteuer) werden dem Beschwerdegegner auferlegt. Auf die Erhebung wird verzichtet. Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens von je CHF 800 (total CHF 1'600) werden dem Beschwerdegegner auferlegt. Auf die Erhebung wird verzichtet.

#### 5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.