Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.471/2004 /vje

Urteil vom 26. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Kantonales Steueramt St. Gallen, 9001 St. Gallen, Beschwerdeführer,

gegen

Frau A._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Fürsprecher Gerhard Hauser-Schönbächler,
Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Spisergasse 41, 9001 St. Gallen.

Gegenstand
Einkommens- und Vermögenssteuern 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 6. Juli 2004.

Sachverhalt:

A.
Frau A._____ ist ledig und allein erziehende Mutter eines minderjährigen Sohnes, Jahrgang 1997. Sie wohnt in C._____. 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 die Veranlagungsverfügung erhob sie am 13. September 2002 Einsprache beim Kantonalen Steueramt. Sie 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 vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14). Die Bestimmung sehe vor, dass die Steuer für Alleinerziehende gleich ermässigt werden müsse, wie das für verheiratete Personen im Vergleich zu allein stehenden Steuerpflichtigen der Fall sei. Es sei die Rechtsgleichheit in der Besteuerung einer Einelternfamilie mit einem Kind gegenüber eine Zweielternfamilie mit einem Kind herzustellen. Der Einelternabzug von Fr. 3'000.– bis maximal Fr. 5'000.– gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG) sei ungenügend.
Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache am 14. Mai 2003 ab.
Gegen den Einspracheentscheid führte Frau A._____ Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen. Die Verwaltungsrekurskommission wies mit Entscheid vom 7. Januar 2004 den Rekurs ab. Sie erwog, Art. 11 StHG sei verfassungswidrig, weil er in die durch Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV den Kantonen vorbehaltene Tarifhoheit eingreife. Dennoch müsse Art. 11 StHG angewendet werden (Art. 191 BV). Der Verfassungswidrigkeit sei indessen insofern Rechnung zu tragen, als Art. 11 StHG unter Berücksichtigung der ratio legis möglichst verfassungsmässig auszulegen sei. Art. 11 Abs. 1 StHG lasse nach seinem Wortlaut keine unter-

schiedlichen 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. Der Doppeltarif des alten Rechts, welcher die Einelternfamilie dem Ehepaar mit Kind gleichgestellt habe, sei sachlich nicht begründbar gewesen, weil er der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht Rechnung getragen habe. Der neue Einheitstarif (mit Vollsplitting für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten), wie er im neuen Steuergesetz ab 2001 enthalten sei, trage dem
verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung.

B.
Eine Beschwerde von Frau A._____ hiess das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 6. Juli 2004 gut und hob den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 7. Januar 2004 sowie den Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung auf (vgl. StE 2004 B 29.3 Nr. 24).
Im Sinne eines Zwischenergebnisses stellte das Verwaltungsgericht fest, dass auf der Grundlage der allgemein anwendbaren Auslegungsmethoden und -kriterien Art. 11 Abs. 1 StHG so zu verstehen sei, dass die Kantone allein erziehenden Personen exakt die gleiche steuerliche Ermässigung zu gewähren hätten wie verheirateten Steuerpflichtigen. Insofern erweise sich die st. gallische Regelung, welche den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und nur diesen das Vollsplitting gewähre (Art. 50 Abs. 3 StG/SG), als harmonisierungswidrig. Zu prüfen bleibe das Argument der Verwaltungsrekurskommission und des Kantonalen Steueramtes, wonach Art. 11 Abs. 1 StHG verfassungskonform auszulegen sei.
Die in Art. 11 Abs. 1 StHG vorgeschriebene tarifliche Gleichbehandlung von Einelternfamilien und Zweielternfamilien sei mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren. Die Vorschrift erweise sich als verfassungswidrig. Indessen gebiete Art. 191 BV auch die Anwendung von verfassungswidrigen Bundesgesetzen. Angesichts des klaren Wortlauts und des vom (historischen) Gesetzgeber gewollten Sinns von Art. 11 Abs. 1 StHG bleibe kein Raum für eine verfassungskonforme Auslegung.
Da somit die st. gallische Regelung im Widerspruch zu Art. 11 Abs. 1 StHG stehe, sei sie nicht anwendbar. Das Steuerharmonisierungsgesetz enthalte in Tariffragen keine genügend bestimmte, direkt anwendbare Vorschrift (Art. 72 Abs. 2 StHG). Der Regierungsrat müsse daher die erforderlichen vorläufigen Vorschriften erlassen.

C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt das Kantonale Steueramt St. Gallen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. Juli 2004 sei aufzuheben und die Veranlagung gemäss Veranlagungsverfügung vom 27. August 2002 und Einspracheentscheid vom 14. Mai 2003 sei wiederherzustellen.
Die Beschwerdegegnerin (Steuerpflichtige) und das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen beantragen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Seit dem 1. Januar 2001 ist die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumte Frist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG abgelaufen. Auf Steuersachverhalte, die ab dem Jahre 2001 steuerbar sind, findet daher das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht. In diesen Fällen ist gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (vgl. Art. 72 Abs. 2 und 73 StHG).
Geltend gemacht wird eine Verletzung von Art. 11 StHG durch die Art der Steuerberechnung 2001 bei der Beschwerdegegnerin als ledige und allein erziehende Mutter. Es handelt sich um eine im zweiten Titel des Steuerharmonisierungsgesetzes geregelte Materie, weshalb die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG zulässig ist. Das Kantonale Steueramt St. Gallen ist nach Art. 73 Abs. 2 StHG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert.

1.2 Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde der Steuerpflichtigen gutgeheissen und die Veranlagung aufgehoben. Dies in der Meinung, dass die Regierung des Kantons St. Gallen die erforderlichen vorläufigen Vor-

schriften erlassen müsse, bevor eine neue Veranlagung ergehen könne. Das Verwaltungsgericht hat aber über einen Teilaspekt, nämlich die Auslegung der Vorschrift in Art. 11 Abs. 1 StHG und deren Anwendung im Hinblick auf die in Frage stehende Steuerveranlagung, definitiv entschieden. Ein solcher Entscheid ist nach ständiger Rechtsprechung prozessual einem Endentscheid gleichzustellen und mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar (BGE 129 II 286 E. 4.2 S. 291 mit Hinweisen).
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde des kantonalen Steueramtes ist somit einzutreten. Unzulässig ist einzig der Antrag, der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung seien zu bestätigen: Art. 73 Abs. 3 StHG sieht lediglich vor, dass das Bundesgericht bei Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde den angefochtenen Entscheid aufhebt und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückweist.

1.3 Das Bundesgericht prüft bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E 3.1 S. 205 f.; 128 II 56 E. 2b S. 60). Da jedoch die beschwerdeführende Steuerverwaltung zur staatsrechtlichen Beschwerde nicht legitimiert ist, entfällt hier diese weitere Prüfung.

2.
Art. 11 Abs. 1 StHG lautet wie folgt:
Art. 11
1 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 zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorgenommen wird.
2-3 ...
Der Gesetzgeber des Kantons St. Gallen hat im Steuergesetz vom 9. April 1998 (in der gemäss Nachtragsgesetz vom 26. Mai 2000 ab 1. Januar 2001 anwendbaren Fassung) diese Vorgaben wie folgt umgesetzt:
Art. 48
1 Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung abgezogen:
a) als Kinderabzug Fr. 5'500.– für jedes minderjährige, unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende Kind und für jedes volljährige, in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, wenn der Steuerpflichtige für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt und keinen Abzug gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c dieses Gesetzes beansprucht. Stehen Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerter Eltern, kommt der Kinderabzug jenem Elternteil zu, der für das Kind Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. c dieses Gesetzes erhält. Werden keine Unterhaltsbeiträge geleistet, kommt der Kinderabzug jenem Elternteil zu, der für den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache aufkommt.
b) Als Kinderbetreuungsabzug höchstens Fr. 2'000.– für jedes Kind unter 15 Jahren (...)
c) als Einelternabzug 10 Prozent des Reineinkommens, jedoch wenigstens Fr. 3'000.– und höchstens Fr. 5'000.–, für ledige, getrennt lebende, geschiedene oder verwitwete Steuerpflichtige, die zusammen mit Kindern, für die sie einen Abzug gemäss lit. a dieser Bestimmung geltend machen können, einen Haushalt führen.
2-3 ...
Art. 50 StG/SG mit dem Randtitel Steuersatz enthält sodann in seinem Absatz 1 einen progressiven Tarif, nach dem sich die Steuer vom Einkommen berechnet. Abs. 3 bestimmt das Folgende:
3 Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens angewendet.

3.
Gemäss dieser kantonalen Regelung werden im Kanton St. Gallen Einelternfamilien und Zweielternfamilien nicht exakt gleich besteuert. 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/SG). Allein erziehende Steuerpflichtige werden zum einfachen Tarif besteuert; sie erhalten dafür den besonderen Sozialabzug (Einelternabzug) gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c StG/SG. Fraglich ist, ob diese Regelung vor Art. 11 Abs. 1 StHG standhält.
Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, auf der Grundlage der allgemein anwendbaren Auslegungsmethoden und -kriterien sei Art. 11 Abs. 1 StHG so zu verstehen, dass die Kantone den allein erziehenden Eltern die exakt gleiche steuerliche Ermässigung zu gewähren hätten wie den verheirateten Steuerpflichtigen. Insofern erweise sich die st. gallische Regelung, wonach allein erziehende Personen wie allein stehende Personen zu besteuern seien, als harmonisierungswidrig. Allerdings sei Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG seinerseits verfassungswidrig. Denn die vorgeschriebene tarifliche Gleichbehandlung von Ein- und Zweielternfamilien sei mit dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Prinzip der leistungskonformen Besteuerung nicht zu vereinbaren, da bei gleichem Einkommen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Einelternfamilien grösser sei als diejenige von Zweielternfamilien. Dieser Konflikt von harmonisierungswidrigem kantonalem und verfassungswidrigem Bundes(gesetzes)recht sei hier zugunsten von Art. 11 StHG zu entscheiden. Denn Art. 191 BV gebiete auch die Anwendung von verfassungswidrigen Bundesgesetzen. Ausserdem seien einer verfassungsmässigen Auslegung relativ enge Grenzen gesetzt, sofern - wie im Falle von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG -
Wortlaut und (historisch) gewollter Sinn der Norm klar seien.
Diese Auffassung ist im Folgenden zu prüfen. Es stellen sich die Fragen, welcher Sinn dem Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG durch Auslegung beizumessen ist, ob die Vorschrift verfassungsmässig ist und ob ein allenfalls als verfassungswidrig erkanntes Auslegungsergebnis durch eine verfassungskonforme Auslegung korrigiert werden darf.

4.
4.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1 S. 211 f.; 129 II 114 E. 3.1 S. 118; 125 II 192 E. 3a S. 196 mit Hinweisen). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4 S. 292; 124 II 372 E. 6a S. 377). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergab (124 II 372 E. 5 S. 376 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2 S. 71). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung - auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit - im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 129 II 249 E. 5.4 S. 263; 128 V 20 E. 3a S. 24; 123 II 9 E. 2 S. 11).

4.2 Gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 1 StHG ist die Steuer für verheiratete Personen im Vergleich zu den allein stehenden Steuerpflichtigen angemessen zu ermässigen. Nach Satz 2 daselbst ist "die gleiche Ermässigung" ("cette même réduction", "la medesima riduzione") auch den allein erziehenden Personen zu gewähren.
Der Wortlaut der Norm in allen drei Sprachen ist klar: den verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, ist die gleiche Ermässigung einzuräumen wie den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten. Was den Satz 2 betrifft, wird auch in der Lehre überwiegend die Auffassung vertreten, der Wortlaut sei eindeutig und lasse keinen Interpretationsspielraum offen; Halbfamilien bzw. Einelternfamilien seien klar und deutlich gleich zu belasten wie gemeinsam steuerpflichtige Ehepaare. Auch mit Blick auf die Entstehungsgeschichte stehe fest, dass der Gesetzgeber nicht nur eine "gleichwertige", sondern exakt die gleiche Ermässigung wie für Zweielternfamilien habe vorschreiben wollen (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. 2002, N. 26 f. zu Art. 11 StHG; ferner Heuscher, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl. 2004, N. 6 zu § 43 StG/AG; Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N. 3 zu § 35 StG/ZH). Angesprochen ist der Steuertarif (vgl. Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer
Nr. 128, Zürich 1994, S. 20).

4.3 In der vorherrschenden Doktrin wird die steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten Personen und allein erziehenden Personen gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG allerdings auch kritisiert. Begründet wird die Kritik am Gesetz damit, dass eine allein erziehende Person a priori leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichem Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, weil das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Es sei deshalb sachfremd und nicht zielgerichtet, Eineltern- oder Halbfamilien exakt gleich zu besteuern wie Ehepaare (so bereits der Bericht der Expertengruppe Cagianut, a.a.O., S. 20; ferner Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 208; Reich, a.a.O., N. 28 zu Art. 11 StHG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 3 zu § 35 StG/ZH; Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu. Etendue et limites de l'harmonisation, in: ASA 61 S. 301; für die direkte Bundessteuer, vgl. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 32 zu Art. 36 DBG, und Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 10 zu Art. 36 DBG). Als besonders stossend wird die Gleichstellung mit den Ehepaaren empfunden, wenn zwei unverheiratete
Personen je mit Kindern im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner vom Familientarif und den Kinderabzügen profitieren, ohne dass jedoch ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden (Reich, a.a.O., N. 30 zu Art. 11 StHG).
Diese Kritik ist begründet. In der Tat ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf alle Gruppen von Steuerpflichtigen - Verheiratete, Alleinstehende und unverheiratete Paare, mit und ohne Kinder - soll herbeiführen können, wenn er verpflichtet ist, eine allein stehende Person mit Kind exakt gleich zu besteuern wie ein Ehepaar (mit Kind) bei gleichem Einkommen.
In allgemeiner Weise lässt sich sagen, dass eine allein stehende Person mit Kind höhere Ausgaben hat als eine allein stehende Person ohne Kind, aber geringere Ausgaben als ein Ehepaar mit Kind. Es trifft auch statistisch zu, dass im Falle einer allein erziehenden Person das Kind höhere Kosten verursacht, als wenn das Kind in einer Zweielternfamilie aufwächst. Das erklärt sich mit den Kosten für Betreuung und Erziehung des Kindes, aber auch damit, dass die Einsparungsmöglichkeiten (Synergien) beim Kind weniger ausgeprägt sind als bei der zweiten erwachsenen Person (Joseph Deiss, Budgets familiaux et compensation des charges, in: Familien in der Schweiz, Freiburg 1991, S. 271; vgl. auch BGE 120 Ia 329 E. 4a S. 334). Nach Deiss erhöhen sich die Kosten der Einelternfamilie für das Kind um rund 39 % (von 0,73 auf 1,02) gegenüber 24 % bei einer Zweielternfamilie (vgl. die Tabelle bei Deiss, a.a.O., S. 273, mit Erklärung der Abkürzungen S. 266). Die zusätzlichen Kosten für eine erwachsene Person bewegen sich mindestens in der gleichen Grössenordnung (ebenda).
Das hat der Gesetzgeber nunmehr auch im vom Volk am 16. Mai 2004 abgelehnten Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben vom 20. Juni 2003 erkannt, wenn er in Art. 11 Abs. 1 StHG statt der gleichen Ermässigung nur noch eine gleichwertige Ermässigung vorsah (sog. Steuerpaket 2001, BBl 2001 S. 2983, 3142).

4.4 Dazu kommt, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in die Tarifautonomie der Kantone eingreift. Denn Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV nimmt ausdrücklich "die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge" von der Steuerharmonisierung aus. Damit liegt namentlich die Festsetzung der Steuertarife in der Autonomie der Kantone (vgl. Art. 3 BV). Das ist auch in der Doktrin unbestrittene Meinung (Bosshard/Bosshard/ Lüdin, a.a.O., S. 208; Reich, a.a.O., N. 2 ff. zu Art. 11 StHG; Richner/ Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 3 zu § 35 StG/ZH). Art. 11 Abs. 1 StHG erweist sich damit in zweifacher Hinsicht als verfassungswidrig; einerseits, weil er den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV missachtet, und andererseits, weil er in die Tarifautonomie der Kantone im Bereich der direkten kantonalen Steuern eingreift.
Die festgestellten Verfassungswidrigkeiten ändern aber nichts daran, dass der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in allen drei Sprachen klar ist: Verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen, mit denen sie zusammenleben und deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten, ist die gleiche Ermässigung einzuräumen wie den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten. Vom scheinbar klaren Wortlaut kann nur abgewichen werden, wenn anzunehmen ist, dass er den wahren Sinn der Norm nicht richtig wiedergibt. Im klaren Wortlaut und Sinn der Vorschrift findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Schranken (vgl. vorstehende E. 4.1). Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

5.

Der heutige Satz 2 von Art. 11 Abs. 1 StHG wurde erst in der parlamentarischen Debatte in den Gesetzesentwurf aufgenommen. Zu prüfen ist daher, welcher Sinn von Satz 2 sich aus den Materialien ergibt.

5.1 Art. 11 Abs. 1 StHG ist durch die Beratung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) stark beeinflusst worden. Für das bessere Verständnis der Norm ist daher von diesem Gesetz auszugehen. Der Entwurf des Bundesrates vom 25. Mai 1983 (BBl 1983 III 1) sah für die direkte Bundessteuer einen Doppeltarif für allein stehende Personen und für Ehepaare vor (Art. 36 Abs. 2 E-DBG). Allein stehende Personen, die mit Kindern oder anderen unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, wurden den allein stehenden Steuerpflichtigen gleichgestellt. Es wurde ihnen dafür in Art. 35 Abs. 1 lit. c E-DBG ein Sonderabzug zugestanden, der neben dem Kinderabzug gemäss lit. a daselbst hätte geltend gemacht werden können und welcher die Funktion eines Abzuges für Einelternfamilien übernommen hätte (vgl. BBl 1983 III 73 ff., S. 329).
Bei der Beratung des Gesetzes über die direkte Bundessteuer am 29. Februar 1988 im Nationalrat wurde indessen der Antrag eingebracht, den Abzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. c E-DBG zu streichen und stattdessen "verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten", dem günstigeren Ehegattentarif gemäss Art. 36 Abs. 2 E-DBG zu unterstellen (Antrag Nationalrat Fischer-Sursee, AB 1988 N. 17 f., 20). Begründet wurde das damit, dass Einelternfamilien steuerlich entlastet werden müssen. Bedenken wurden laut, dass auf diese Weise Konkubinatspaare mit Kindern gegenüber Ehepaaren begünstigt würden, weil sie vom günstigen Ehegattentarif profitieren, obschon ihre Einkommen nicht zusammengerechnet werden (vgl. Art. 9 Abs. 1 DBG). Dennoch wurde der Antrag deutlich mit 107 zu 15 Stimmen angenommen (vgl. AB 1988 N 17 ff.).
Der Ständerat liess sich von der neuen Fassung nicht völlig überzeugen und stimmte am 6. Dezember 1988 knapp (mit Stichentscheid des Präsidenten) für die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung (AB 1988 S 824).

5.2 Bei der Beratung des Steuerharmonisierungsgesetzes am 31. Januar 1989 im Nationalrat brachte dessen Kommission den Vorschlag ein, dass in Art. 12 Abs. 2 E-StHG (jetzt Art. 11 Abs. 1 StHG) ein zweiter Satz aufgenommen werde, wonach die "gleiche Ermässigung" auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige gelte, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (AB 1989 N 41). Nationalrat Salvioni verdeutlichte, was aus der Sicht der Kommission mit diesem zweiten Satz von Absatz 2 gemeint sei: Es gehe darum, allein erziehenden Steuerpflichtigen eine vergleichbare Ermässigung ("allégement analogue") zu gewähren wie den verheirateten Personen; die Frage, ob Einelternfamilien auf die gleiche Ebene gestellt werden müssten wie Ehepaare, hänge in weitem Masse von der Tarifhoheit der Kantone ab; die Kantone hätten daher einen breiten Ermessensspielraum bei der Beurteilung der Situation der Einelternfamilien im Gesetz ("une large possibilité de considérer la situation des familles monoparentales dans leur loi") (AB 1989 N 43 f.).
In der Folge wurde Absatz 2 Satz 2 von den Nationalrätinnen Uchtenhagen und Haller jedoch als Angleichung an die bei der direkten Bundessteuer getroffene Lösung interpretiert (d.h. Anwendung des Familientarifs auch auf allein erziehende Väter und Mütter). Nationalrätin Spoerry machte geltend, in Satz 2 gehe es nicht um einen Eingriff in die Tarifhoheit, sondern lediglich um eine definitorische Festlegung: Es werde den Kantonen vorgeschrieben, dass der Begriff Familie auch die Einelternfamilie umfasse (AB 1989 N 44, 45). Die Berichterstatter Reichling und Salvioni wiesen in der Folge darauf hin, dass der Wortlaut des Antrages ("gleiche Ermässigung") zu einem falschen Schluss führen könne. Es müsse heissen, eine entsprechende Reduktion sei auch für Halbfamilien vorzusehen ("une réduction doit aussi être prevue pour ..."). Es handle sich um eine redaktionelle Frage, die noch vom Ständerat bereinigt werden könne (AB 1989 N 45). In der Folge wurde Art. 12 Abs. 2 in der von der nationalrätlichen Kommission vorgeschlagenen Fassung praktisch einstimmig (mit 132 zu 2 Stimmen) angenommen.

5.3 Bei der weiteren Beratung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer am 7. Juni 1989 (AB 1989 N 735 f.) hielt der Nationalrat an seinem Beschluss vom 29. Februar 1988 fest (gleicher Tarif für Eineltern- bzw. Halbfamilien und Ehepaare, vgl. vorn E. 5.1).
Im Ständerat setzten sich die Ratsmitglieder Piller und Simmen für die Lösung des Nationalrates ein. Sie begründeten das damit, dass Alleinerziehende wesentlich zur so genannten Neuen Armut in der Schweiz beitragen

würden und diese Personengruppe steuerlich entlastet werden müsse. Am 4. Oktober 1989 stimmte auch der Ständerat der neuen Fassung von Art. 12 Abs. 2 E-StHG und am 5. Oktober 1989 der ergänzten Fassung von Art. 36 Abs. 2 E-DBG zu (AB 1989 S 573 f., 593).

5.4 Die Beratungen im Parlament lassen sich nach dem Gesagten wie folgt zusammenfassen:
Die Frage der Gleichstellung der Einelternfamilien (bzw. von allein stehenden Personen, die mit unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und für deren Unterhalt zur Hauptsache aufkommen) mit den Zweielternfamilien wurde erstmals im Nationalrat bei der Beratung des Bundesgesetzes über die direkte Bundesteuer erörtert. Dort - bei der direkten Bundessteuer - ging es eindeutig um eine tarifliche Gleichstellung und nicht bloss um eine "vergleichbare Ermässigung" für Einelternfamilien (Art. 36 Abs. 2 E-DBG).
Bei der Beratung des Steuerharmonisierungsgesetzes waren die Meinungen geteilt, ob die "gleiche Ermässigung" für Einelternfamilien bzw. Halbfamilien Tarifgleichheit oder lediglich eine vergleichbare Ermässigung ("allégement analogue") bedeute. Die Fassung mit dem massgebenden Wortlaut wurde vom Nationalrat praktisch einstimmig angenommen. Und auch der Ständerat sprach sich mit einem schwachem Mehr für die Vorschrift aus.
Unter diesen Umständen muss davon ausgegangen werden, dass eine Mehrheit des Parlaments auch für Art. 11 Abs. 1 StHG eine exakt gleiche tarifliche Behandlung der Eineltern- und Zweielternfamilien befürwortete. Die Kommissionsreferenten Salvioli und Reichling appellierten zwar an den Ständerat, die Norm redaktionell anzupassen, doch wurde dieser Gesichtspunkt im Ständerat nicht weiter verfolgt. Unter dem Eindruck des engagierten Votums von Ständerat Piller, der die exakt gleiche Ermässigung bei der Steuer für Alleinerziehende und Ehepaare mit Kindern verfocht, schloss sich vielmehr eine (wenn auch knappe) Ratsmehrheit dem Beschluss des Nationalrates an. Sowohl im National- wie auch im Ständerat war den Ratsmitgliedern zudem hinreichend bewusst, dass die Befürworterseite eine tarifliche, nicht bloss eine "entsprechende" oder "gleichwertige" Ermässigung für Einelternfamilien postulierte.
In den Räten war insbesondere auch klar, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in die Tarifautonomie der Kantone eingreift. Dieses Resultat ist indessen von der Parlamentsmehrheit gewollt.
Nach dem Gesagten ist Art. 11 Abs. 1 Satz 2 daher in dem Sinn zu interpretieren, dass die exakt gleiche (tarifliche) Ermässigung, die den in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Personen zukommt, auch für "verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten", gilt. Eine bloss vergleichbare Ermässigung ist nicht genügend. Dieses Ergebnis kann auch durch eine verfassungskonforme Interpretation der Norm nicht beiseite geschoben werden.

6.
Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht nach Ablauf der Anpassungsfrist (Abs. 1) widerspricht. Die Kantonsregierung erlässt dabei die erforderlichen vorläufigen Vorschriften (Art. 72 Abs. 3 StHG). Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass die Regelung zur Besteuerung von Einelternfamilien im Kanton St. Gallen im Widerspruch zu Art. 11 Abs. 1 StHG steht und auch das Steuerharmonisierungsgesetz in der Tariffrage keine genügend bestimmte, direkt anwendbare (Art. 72 Abs. 2 StHG) Vorschrift enthält. In diesem Fall muss daher der Regierungsrat die erforderlichen vorläufigen Vorschriften erlassen, wie das Verwaltungsgericht zu Recht festgehalten hat. Wie der Regierungsrat diese Anpassung vornehmen wird, ist ihm überlassen. Ob er dabei sämtlichen Vorgaben des Verwaltungsgerichts im angefochtenen Urteil (S. 21) nachkommen kann, was der Beschwerdeführer bezweifelt, ist hier nicht zu entscheiden. Es geht dabei um gesetzgeberisches Ermessen, welches der Regierungsrat stellvertretend für den ordentlichen kantonalen Gesetzgeber vorläufig wahrnehmen muss. Das Bundesgericht kann hier lediglich über die Auslegung von Art. 11 Abs. 1 StHG befinden.

7.
Da der Beschwerdeführer unterliegt und es um Vermögensinteressen das Kantons geht, hat er die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Zudem hat er die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Der Beschwerdeführer wird verpflichtet, die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. Oktober 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: