



**Fall-Nr.:** I/1-2009/229  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 02.08.2019  
**Entscheiddatum:** 21.10.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21.10.2010**

**Art. 214 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Bewohnt ein Kind im selben Ort eine eigene Wohnung, so liegt kein gemeinsamer Haushalt vor (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2010, I/1-2009/229)**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

In Sachen

X, Beschwerdeführer,

vertreten durch Trefa Treuhand AG, Mittendorfstrasse 2, 9606 Bütschwil,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2008; Tarif)

**Sachverhalt:**



A.- X ist bei der von ihm beherrschten X Sanitär GmbH unselbständig erwerbstätig. Er ist Eigentümer des Wohn- und Geschäftshauses an der B-Strasse 1 in A, in welchem er wohnt und die X Sanitär GmbH ihren Sitz hat. X ist geschieden. Am 14. November 2005 wurde ihm die elterliche Sorge für seine Tochter S (geb. 7. Oktober 1990) übertragen. Am 2. August 2006 mietete er für sie eine 2-Zimmer-Wohnung an der A-Strasse in A. Im August 2007 trat S eine Lehre als Detailhandelsfachfrau Beratung in der Filiale R der D AG an.

B.- Für 2008 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 64'053.--. Die Veranlagungsbehörde liess von den geltend gemachten Beiträgen an die Säule 3a von Fr. 7'500.-- lediglich Fr. 6'365.-- zu, passte die pauschalen Abzüge an das Recht der direkten Bundessteuer an und setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2008 auf Fr. 67'700.-- fest. Gleichzeitig stellte sie fest, die Steuer werde nach dem Tarif für Alleinstehende berechnet, weil die Tochter S (geb. 1990) nicht mehr im gemeinsamen Haushalt mit dem Steuerpflichtigen lebe. Die dagegen mit der Begründung, die Tochter nehme die Mahlzeiten an Wochenenden, Freitagen und abends in der Wohnung des Steuerpflichtigen ein, erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 8. Dezember 2009 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob X durch seinen Vertreter mit Eingabe vom 18. Dezember 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, dem Rekurrenten sei bis zur Beendigung der Lehre von Tochter S der Tarif für Verheiratete zu gewähren.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2010 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme. Am 14. April 2010 nahm der Beschwerdeführer zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung und hielt an seinen Anträgen fest. Die Vorinstanz verzichtete am 7. Mai 2010 auf eine Entgegnung.

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

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Da Anfechtungsobjekt der Beschwerde einzig der Einsprache-Entscheid für die direkte Bundessteuer 2008 ist, kann auf das Begehren, soweit es sich auf die späteren Steuerjahre bis zum Lehrabschluss seiner Tochter bezieht, nicht eingetreten werden. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 18. Dezember 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist – mit der erwähnten Ausnahme – einzutreten.

2.- Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2007 den Unterhalt seiner Tochter S zur Hauptsache bestritten hat. In der Beschwerde ist einzig umstritten, nach welchem Tarif die direkte Bundessteuer 2008 zu berechnen ist.

a) Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, weil das Zusammenleben mit seiner Tochter stets problembehaftet gewesen sei, habe er für sie eine Kleinstwohnung in der gleichen Gemeinde gemietet und ihr damit eine Rückzugsmöglichkeit geboten, die in einer gemeinsamen Wohnung mit einem Kinderzimmer nicht bestehe. Die Tochter habe seit dem Bezug ihrer Wohnung die Zeit doch mehrheitlich in seiner Wohnung verbracht, wo sie regelmässig gemeinsam gegessen, viele ganz alltägliche Dinge zusammen erledigt und intensive Gespräche geführt, also ganz normal zusammengelebt hätten. Wenn es der Tochter aber "zu viel" geworden sei, habe sie sich in ihre Wohnung zurückziehen können. Das habe die Situation normalisiert und die Beziehung zwischen ihm und seiner Tochter wesentlich verbessert. Praxisgemäss werde Alleinstehenden der Tarif für Verheiratete auch dann gewährt, wenn deren Kinder auswärts ein Studium absolvierten und als Wochenaufenthalter gemeldet seien und lediglich am Wochenende in die gemeinsame Wohnung zurückkehrten. Deshalb bleibe ein gewisser Interpretationsspielraum, um auch in seinem Fall den Tarif für Verheiratete anzuwenden.



Die Vorinstanz geht demgegenüber davon aus, die Tochter des Beschwerdeführers habe mit Antritt gemäss Mietvertrag am 1. August 2006 eine eigene Wohnung bezogen. Im Lehrvertrag – Lehrbeginn war der 6. August 2007 – sei diese Wohnung als Adresse angegeben. Dass die Adresse auf dem Einwohneramt erst per 28. August 2008 mutiert worden sei, beweise nicht, dass der Umzug erst auf diesen Zeitpunkt hin erfolgt sei, sondern zeige lediglich, wann das Einwohneramt vom Umzug Kenntnis erhalten habe. Die Anwendung des Tarifs für Verheiratete setze nicht nur voraus, dass der Alleinstehende für den Unterhalt eines Kindes zur Hauptsache aufkomme, sondern auch, dass er mit den Kindern zusammen lebe. Dies bedeute, dass Personen zusammen wohnten bzw. im selben Haushalt lebten. Der Beschwerdeführer und seine Tochter hätten jedoch unbestrittenermassen nicht in einem gemeinsamen Haushalt gewohnt. Dass der Beschwerdeführer die elterliche Sorge bis zur Volljährigkeit der Tochter innehatte und diese zeitweise auch persönlich betreute, ändere daran nichts.

b) Art. 214 DBG regelt die Tarife für die einjährige Veranlagung natürlicher Personen (Gegenwartsbemessung). Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, richtet sich der Tarif nach Abs. 2 (Tarif für Verheiratete), in allen übrigen Fällen nach Abs. 1 der Bestimmung (Grundtarif). Die Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Tarife deckt sich mit jener in Art. 36 DBG, die bei der zweijährigen Veranlagung natürlicher Personen (Vergangenheitsbemessung) zur Anwendung gelangt. Wie für die Sozialabzüge sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend (Art. 213 Abs. 2 und Art. 209 DBG; Stichtagsprinzip, vgl. I.P. Baumgartner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, N 36d zu Art. 36 DBG).

Die Gewährung des Tarifs für Verheiratete setzt voraus, dass der Steuerpflichtige mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebt. Die Voraussetzung des Zusammenlebens führte bereits der alte Bundessteuerbeschluss in Art. 25 Abs. 1 lit. b (Einelternabzug) auf, ohne allerdings den gemeinsamen Haushalt speziell zu erwähnen. Das (zusätzliche) Merkmal des gemeinsamen Haushalts schliesst insbesondere dann die Anwendung des Tarifs für Verheiratete aus, wenn die unterstützte Person wohl mit



dem Pflichtigen zum Stichtag zusammenlebt, ihrerseits aber einen eigenen Haushalt besitzt (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 212 f.). Beim Zusammenleben mit volljährigen Kindern ist zu beachten, dass mit Erreichen des Mündigkeitsalters die elterliche Sorge bzw. Obhut erlischt und das Kind gemäss Art. 25 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, abgekürzt: ZGB) e contrario einen selbständigen Wohnsitz begründet. Dies bedeutet, dass nicht mehr das Scheidungs- bzw. Trennungsurteil für die Frage des gemeinsamen Haushalts massgebend ist, sondern einzig die (selbständige) Wohnsitznahme durch das Kind. Ein gemeinsamer Haushalt ist daher nur dann bei einem Elternteil anzunehmen, wenn das Kind bei diesem einen Wohnsitz im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBG begründet hat, d.h. sich dort mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Damit entscheidet das subjektive Element der Wohnsitzbegründung über die Frage, wo das Kind einen eigenen Wohnsitz hat (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 223).

Unbestritten dürfte sein, dass ein kurzfristiger Aufenthalt in der Wohnung des Steuerpflichtigen nicht genügt, um die Voraussetzungen des gemeinsamen Haushalts zu erfüllen, da dem betroffenen Elternteil in diesem Fall auch keine zusätzlichen Infrastrukturkosten erwachsen. Ebenso wenig genügt ein gelegentlicher Aufenthalt, wenn auch unter Umständen manchmal über mehrere Wochen hinweg, in der Wohnung des Steuerpflichtigen, um die Voraussetzung des gemeinsamen Haushalts zu erfüllen. Verfügt das (volljährige) Kind über eine eigene Wohnung, ist der gemeinsame Haushalt nicht mehr gegeben, auch wenn sich das Kind noch zeitweise beim entsprechenden Elternteil aufhält. In der Praxis dürfte das dazu führen, dass – die übrigen Bedingungen vorausgesetzt – dem Elternteil der Tarif für Verheiratete gewährt wird, bei dem sich das Kind im Sinn der Wohnsitznahme angemeldet hat. Ein geteilter Haushalt ist – anders als bei minderjährigen Kindern – praktisch nicht mehr denkbar; das Problem der gemeinsamen elterlichen Sorge stellt sich mit dem Erreichen der Mündigkeit nicht mehr (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 35 zu Art. 214 DBG; Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 223).

Im Zusammenhang mit dem Erfordernis des gemeinsamen Haushalts mit einer unterstützungsbedürftigen und vom Steuerpflichtigen unterstützten Person wird in der Lehre schliesslich die Auffassung vertreten, ein gemeinsamer Haushalt liege nur dann



vor, wenn die unterstützungsbedürftige Person keine andere Wohnung (Haushalt) hat und sich ganzjährig beim Pflichtigen aufhält. Damit entfällt insbesondere dann die tarifliche Privilegierung, wenn sich die unterstützte Person nur während einer bestimmten Zeit bzw. zu einem bestimmten Zweck, z.B. zur Erholung, beim Pflichtigen aufhält. Dies gilt auch dann, wenn sich die unterstützte Person zum Zeitpunkt des Stichtags, z.B. am Ende der Steuerperiode, beim Pflichtigen aufhält. In diesem Fall ist der Pflichtige dennoch nach dem Grundtarif zu besteuern, da ihm keine dauernden Mehrkosten für die Infrastruktur, welche die tarifliche Privilegierung rechtfertigen, erwachsen (vgl. Bosshard/ Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 241 f.).

c) aa) Aus der Darstellung in der Beschwerde wird ersichtlich, dass die eigene Wohnung der Tochter des Beschwerdeführers nicht nur eine Rückzugsmöglichkeit darstellte, sondern auch die Entwicklung von Selbständigkeit und Eigenverantwortung in Unabhängigkeit vom Vater befördern sollte. Im – nach dem Stichtagsprinzip – massgebenden Zeitpunkt am Ende der Steuerperiode 2008 hat die volljährige Tochter des Beschwerdeführers unbestrittenermassen einen eigenen Haushalt geführt. Die Voraussetzung des Zusammenlebens im gemeinsamen Haushalt nach Art. 36 DBG war dementsprechend nicht erfüllt, auch wenn sich die Tochter regelmässig in der Wohnung des Beschwerdeführers aufgehalten hat.

bb) Der Beschwerdeführer weist auf die Praxis hin, nach welcher auch bei Einelternfamilien der Tarif für Verheiratete angewendet werde, wenn Kinder auswärts studierten und sich damit in einer vergleichbaren Situation befänden. Dieser Einwand ist allerdings unbehelflich. Da der Aufenthalt zu Studienzwecken weder zivil- noch steuerrechtlich zu einem eigenen Wohnsitz des Kindes führt, bleibt dessen Steuerpflicht regelmässig am steuerrechtlichen Wohnsitz der Eltern bestehen. Damit ist auch die Anwendung des Tarifs für Verheiratete gerechtfertigt.

Das Recht der direkten Bundessteuer knüpft die Steuerpflicht natürlicher Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit am steuerrechtlichen Wohnsitz an (Art. 3 Abs. 1 DBG). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine Person an jenem Ort, an welchem sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder den ihr das Bundesrecht aufgrund einer besonderen gesetzlichen Regel zuweist (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBG). Keinen steuerrechtlichen Wohnsitz begründet eine Person am Ort, an dem sie sich lediglich



zum Besuch einer Lehranstalt oder zur Pflege in einer Heilstätte aufhält (vgl. Art. 3 Abs. 4 DBG). Im interkantonalen Verhältnis stimmt der steuerrechtliche Wohnsitz in der Regel mit dem zivilrechtlichen überein (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 3 zu Art. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, abgekürzt: StHG).

Steuerrechtlich ist es den Kantonen im interkantonalen Verhältnis verwehrt, am Aufenthaltsort zwecks Besuchs einer Lehranstalt eine unbeschränkte Steuerpflicht zu stipulieren (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, a.a.O., N 17 und 28 zu Art. 3 StHG). Auch das Zivilrecht geht davon aus, dass der Aufenthalt zu einem Sonderzweck, wie der Besuch einer Lehranstalt oder die Unterbringung in einer Erziehungs-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt, keinen Wohnsitz begründet (vgl. Art. 26 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches; SR 210, abgekürzt: ZGB). Aufgrund des Wortlauts von Art. 26 ZGB sind an die Begründung des Wohnsitzes am Studienort strengere Anforderungen zu stellen als am Arbeitsort. So ist während des Semesters an den Wochenenden eine regelmässige Rückkehr an den bisherigen Wohnsitz zur Beibehaltung desselben nicht erforderlich. Erforderlich für eine Wohnsitzverlegung an den Studienort ist somit eine enge Beziehung zum Studienort und eine starke Lockerung der Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz, die sich dadurch manifestiert, dass der Studierende nur noch selten, insbesondere auch nicht mehr in den Semesterferien, zurückkehrt (vgl. D. Staehelin, in: Basler Kommentar, ZGB I, 3. Aufl. 2006, N 4 zu Art. 26 ZGB).

Dass die Tochter des Beschwerdeführers im August 2007 eine Ausbildung in R angetreten hat, erforderte keine Verlegung ihres Wohnsitzes. Vielmehr blieb sie nach wie vor in A wohnhaft. Anders als bei Kindern, welche sich zu Ausbildungszwecken während der Woche am Studienort aufhalten, war der Bezug einer eigenen Wohnung durch die Tochter des Beschwerdeführers mit der Absicht verbunden, sich grundsätzlich vom Elternhaus zu lösen. Um ihre Selbständigkeit zu fördern und ihre Eigenverantwortung zu stärken, hat sie einen eigenen Haushalt und Wohnsitz begründet. Wie häufig sich eine Person in ihrem eigenen Haushalt oder bei anderen Personen aufhält, ist nicht von Belang. Dass sich die Tochter des Beschwerdeführers mehr oder weniger häufig in der Wohnung ihres Vaters aufgehalten hat, vermag



deshalb an ihrem eigenen Wohnsitz ebenso wenig etwas zu ändern wie der Umstand, dass ihr dort möglicherweise auch noch ihr Kinderzimmer zur Verfügung stand.

d) Zusammenfassend ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 600.--  
unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.