



Fall-Nr.: I/1-2021/153
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.04.2022
Entscheiddatum: 09.12.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09. Dezember 2021

Art. 13 Abs. 1 und 2, Art. 15 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Obwohl die Rekurrentin seit 1. April 2020 zunächst am Kantonsspital und dann ab 1. Oktober 2020 im Kinderspital arbeitet, liegt das Hauptsteuerdomizil nicht am Arbeitsort, sondern am Familienort, wohin die in der fraglichen Steuerperiode 2020 22-jährige Rekurrentin regelmässig zurückkehrt, wo sie aufgewachsen ist, die Schule besucht hat und ihre persönlichen und familiären Beziehungen pflegt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2021, I/1-2021/153).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, a.o.
Gerichtsschreiberin Eliane Brändle

X, Rekurrentin,

gegen

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

betreffend

Steuerpflicht 2020

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X ist am 00.00.00 geboren und ledig. Vom 1. April bis am 30. September 2020 arbeitete sie im Kantonsspital St. Gallen. Seit dem 1. Oktober 2020 ist sie als D beim Ostschweizer Kinderspital St. Gallen in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis angestellt. Sie wohnt seit dem 1. Juni 2020 in einem Untermietverhältnis in einer Wohngemeinschaft in St. Gallen. Nachdem sie sich in St. Gallen per 1. Juni 2020 zunächst als Wochenaufhalterin hatte registrieren lassen, lehnten die Bevölkerungsdienste St. Gallen die Verlängerung des Wochenaufenthalts in der Folge ab, weshalb sie per 2. Oktober 2020 mit Niederlassung in St. Gallen angemeldet wurde.

B.- Mit Verfügung vom 5. Februar 2021 stellte das Kantonale Steueramt fest, X sei für die Steuerperiode 2020 in der Stadt St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig. Dagegen erhob die Steuerpflichtige Einsprache, worin sie geltend machte, dass sie in St. Gallen arbeite und über ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft verfüge. Sie halte sich jedoch so oft wie möglich in A (Gemeinde B) auf, wo ihr Lebensmittelpunkt und ihre Absicht dauernden Verbleibens seien. Mit Entscheid vom 29. Juli 2021 wies das Kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C.- Am 28. August 2021 erhob X Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, es sei festzustellen, dass der steuerrechtliche Wohnsitz ab 1. Januar 2020 in der Gemeinde B gewesen sei. Mit Vernehmlassung vom 17. September 2021 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses. X nahm mit Eingabe vom 12. Oktober 2021 zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Die Vorinstanz verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 28. August 2021 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des



Steuergesetzes [sGS 811.1, abgekürzt: StG]; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [sGS 951.1, abgekürzt: VRP]). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Strittig ist, ob die Rekurrentin in der Steuerperiode 2020 in der politischen Gemeinde St. Gallen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig war.

a) Die Rekurrentin macht geltend, ihr Wohnsitz sei schon immer in A (politische Gemeinde B) gewesen. Aufgrund des Umstandes, dass es in der Nähe von A kein Kinderspital gebe, habe sie nach der Ausbildung die Stelle im Kinderspital St. Gallen angenommen. Die Schichtarbeit mache eine tägliche Rückkehr nach A unzumutbar. Die Frühschicht dauere von 7.00 bis 15.45 Uhr, die Spätschicht von 14.30 bis 22.50 Uhr und die Nachtschicht von 22.15 bis 7.10 Uhr. Je nach Anzahl Notfällen und Belegung würden sich diese Schichten verlängern. Die Fahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln dauere zwei Stunden oder sei zu diesen Zeiten nicht möglich, die Fahrt mit dem Auto dauere 50 Minuten und sei nach diesen Schichten nicht zu verantworten. Insbesondere bei Wechseln von der Spät- in die Frühschicht würde sich die kurze Erholungszeit durch die Rückkehr nach A noch weiter verkürzen. Damit sie nicht mitten in der Nacht den langen Weg auf sich nehmen müsse, habe sie ein Zimmer in St. Gallen untergemietet, wo sie nur übernachtete, wenn die Rückkehr nach A aufgrund der Schichtarbeit unzumutbar sei. So oft wie möglich, jedoch mindestens zwei bis drei Mal pro Woche, kehre sie nach A zurück, wo ihre Familie wohne und sie im Turnverein C aktiv sei. Dies würden die Bankauszüge sowie die Anwesenheitsliste des Turnvereins beweisen. Im Turnverein C sei sie zudem stellvertretende Vizepräsidentin sowie Aktuarin und nehme regelmässig an Sitzungen teil. In St. Gallen habe sie keine neuen Freundschaften geknüpft, da sie ihre ganze Freizeit in A verbringe.

Die Vorinstanz führt im Wesentlichen aus, dass sich die Rekurrentin durch den Auszug aus dem Elternhaus und der Aufnahme einer vollen Erwerbstätigkeit in St. Gallen vom Elternhaus gelöst habe. Die Wohnverhältnisse am Arbeitsort in St. Gallen (ein Zimmer mit weiteren Räumlichkeiten zur Mitbenützung) wichen im Vergleich zu jenen am Familienort (bei den Eltern wohnhaft, ein Zimmer mit weiteren Räumlichkeiten zur Mitbenützung) nicht allzu stark ab. Mit zunehmendem Alter würden bei Alleinstehenden tendenziell eine grössere Emanzipation vom Familienort und eine zunehmend stärkere



Bindung an den Arbeitsort angenommen. Zudem genügten die vorgebrachten ideellen Beziehungen zum Familienort nicht, um die Bedeutung der materiellen Beziehung zum Arbeitsplatz zu überwiegen. Die Rekurrentin unterscheide sich nicht von anderen Personen, die ebenfalls die Freizeit anderswo als am Arbeitsort verbringen. Es sei nicht ungewöhnlich, dass jemand, der wegziehe, Kontakte am bisherigen Wohnort beibehalte. Der Freundeskreis bestimme jedoch nicht das Steuerdomizil. Weiter bringt die Vorinstanz vor, dass eine tägliche Rückkehr an den Familienort, welche 50 Minuten mit dem Privatfahrzeug dauere, ohne weiteres möglich sei. Die Rekurrentin habe daher nicht alleine aufgrund der Erwerbstätigkeit eine Wohnung am Arbeitsort gemietet.

b) Nach Art. 13 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 StG sind natürliche Personen im Kanton St. Gallen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Eine Person hat steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton St. Gallen, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 13 Abs. 2 StG; vgl. Art. 23 ZGB) bzw. wenn sich hier der faktische Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (BGE 138 II 300 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_469/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 3.2 zu Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 3 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes [SR 642.14, abgekürzt: StHG] und Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [SR 642.11, abgekürzt: DBG]; jeweils mit Hinweisen). Die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes und damit des massgebenden Hauptsteuerdomizils richtet sich im Einzelfall nach den Grundsätzen des interkantonalen Steuerrechts, wie sie vom Bundesgericht aufgrund des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV entwickelt wurden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 22). Vorliegend stellt sich jedoch nicht die Frage nach der interkantonalen, sondern nach der innerkantonalen bzw. interkommunalen Steuerpflicht. Die vom Bundesgericht gestützt auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Grundsätze gelten grundsätzlich auch im interkommunalen Verhältnis (vgl. Art. 233 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 22). Damit verweist das StG für die Abgrenzung der interkommunalen Steuerhoheit auf die Regelung der interkantonalen Abgrenzung (BGer 2C_341/2015 vom 23. Dezember 2015 E. 2.1).



Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die ideellen und materiellen Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (BGE 138 II 300 E. 3.2). Dabei lässt sich gemeinhin kein strikter Beweis erbringen, sodass eine Abwägung von Indizien erforderlich ist. Dies bedingt eine sorgfältige Berücksichtigung aller Berufs-, Familien- und Lebensumstände der steuerpflichtigen Person (BGE 132 I 29 E. 4.1; BGer 2P. 186/2004 vom 15. Februar 2005 E. 2.2; SGE 2013 Nr. 9 E. 3.2). Für die Begründung des Wohnsitzes müssen damit zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres – der Aufenthalt – sowie ein subjektives inneres – die Absicht des dauernden Verbleibens (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 6 N 8). Folglich kommt dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (BGE 132 I 29 E. 4.1; BGer 2C_469/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.1; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 20 ff.).

Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei Orten auf, ist für die Ermittlung des Steuerdomizils darauf abzustellen, zu welchem der beiden sie stärkere Beziehungen unterhält (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 21 mit Hinweis auf Steuerbuch [StB] 13 Nr. 1; BGE 132 I 29 E. 4.2). Bei Unselbständigerwerbenden ist dies gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen; namentlich ist der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur (BGer 2C_469/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 3.2, in: StE 2015 A 42.12 Nr. 31). Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach werden verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich in der politischen Gemeinde besteuert, in der sich ihre Familie aufhält (BGE 132 I 29 E. 4.2 f. mit Hinweisen). Diese Praxis gilt auch auf für ledige Personen, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur



Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist stärker als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter der Steuerpflichtigen (BGer 2P. 159/2006 vom 14. November 2006 E. 2.2). Die bundesgerichtliche Praxis geht davon aus, dass die Beziehungen der Steuerpflichtigen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn die Steuerpflichtige das 30. Altersjahr überschritten hat, oder aber sich seit mehr als fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhält (BGer 2C_518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 2.1, 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.3, in: StE 2011 A 24.21 Nr. 22). Hingegen spricht für ein Steuerdomizil am Familienort, wenn jüngere Steuerpflichtige zum ersten Mal das elterliche Heim verlassen, sich während der Woche an ihrem Arbeitsort aufhalten, aber regelmässig an den Ort zurückkehren, wo ihre Familie lebt, wo sie aufgewachsen sind, die Schule besucht oder gearbeitet haben und ihre persönlichen und familiären Beziehungen pflegen (BGer 2P.214/2004 vom 27. Januar 2005 E. 2.2).

Sofern bei regelmässiger Rückkehr der Wochenaufhalterin an den Familienort Letzterem die Bedeutung des steuerlichen Wohnsitzes beizumessen ist, liegt dieser Ordnung die Überlegung zugrunde, dass sich die Steuerpflichtige ausschliesslich aus beruflichen Gründen während der Dienstzeit am Arbeitsort aufhält. Das setzt voraus, dass ihr aus zeitlichen und/oder finanziellen Gründen nicht zugemutet werden kann, täglich an den Familienort zurückzukehren. Ist ihr das aber möglich und hält sie sich gleichwohl während der Dienstzeit am Arbeitsort auf, so dokumentiert sie damit, dass ihre Beziehungen zum Arbeitsort so eng geworden sind, dass sie es vorzieht, dort



während der Woche die Abende und die Freizeit zu verbringen, statt täglich an den Familienort zurückzukehren. Damit überwiegen die Beziehungen zum Arbeitsort gegenüber denjenigen zum Familienort, auch wenn die familiären Beziehungen durchaus intakt sind, womit der Arbeitsort zum Hauptsteuerdomizil wird. In der Regel ist die tägliche Rückkehr an den Familienort zumutbar, wenn bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Hin- bzw. Rückweg nicht mehr als je 45 Minuten benötigt werden. Vorbehalten bleiben insbesondere die Fälle mit unüblichen Arbeitszeiten (z.B. Spitalpersonal, Servicepersonal; StB 13 Nr. 1 Ziff. 5).

Nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde gemäss konstanter Rechtsprechung die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen, während die Steuerpflichtige die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGer 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.3). Die Voraussetzungen der Besteuerung, wie der steuerrechtliche Wohnsitz, der die persönliche steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet, sind somit von der Veranlagungsbehörde nachzuweisen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 23). Aufgrund der Vermutung, dass das Hauptsteuerdomizil der Unselbständigerwerbenden an ihrem Arbeitsort liegt, kommt es zu einer Umkehr der Beweislast. Die Vermutung lässt sich durch die Unselbständigerwerbende nur entkräften, wenn sie regelmässig, mindestens einmal pro Woche, an den Ort zurückkehrt, wo ihre Familie lebt, mit welcher sie aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo sie andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Nur wenn der steuerpflichtigen Person der Nachweis solcher familiärer und gesellschaftlicher Beziehungen am Ort, wo die Familie wohnt, gelingt, muss die Steuerbehörde nachweisen, dass die Person gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält (BGer 2P.159/2006 vom 14. November 2006 E. 2.3).

c) aa) In der fraglichen Zeit unterhielt die Rekurrentin Beziehungen zur politischen Gemeinde St. Gallen und zu A (politische Gemeinde B). In St. Gallen arbeitete sie seit 1. April 2020 im Kantonsspital bzw. ab 1. Oktober 2020 im Kinderspital und wohnte ab 1. Juni 2020 in einem Untermietverhältnis mit drei anderen Personen in einer Wohngemeinschaft. In A verfügte sie über ein Zimmer im Haus ihrer Eltern, pflegte gesellschaftliche Kontakte, insbesondere als aktives Mitglied des Turnvereins C, und



kehrte mehrmals pro Woche nach A zurück. Da die Rekurrentin unverheiratet ist und eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, besteht die natürliche Vermutung, dass sie an dem für die Steuerpflicht massgebenden Stichtag des 31. Dezember 2020 am Arbeitsort in St. Gallen ihr Hauptsteuerdomizil hatte. Folglich muss die Rekurrentin beweisen, dass sich ihr Steuerdomizil nicht in der politischen Gemeinde St. Gallen, sondern in der politischen Gemeinde B befand.

bb) Aus den von der Rekurrentin eingereichten Kontoauszügen ergibt sich, dass sie sich regelmässig in der Umgebung von A aufhält. Auch die Anwesenheitsliste des Turnvereins C belegt, dass sie jeweils am Montag- und Freitagabend am Training teilnimmt, ausser wenn sie Spätdienst im Kinderspital hat. Sie kehrt demnach regelmässig an den Ort zurück, an dem sich ihre Eltern und Geschwister aufhalten, und pflegt nicht nur familiäre, sondern auch gesellschaftliche Beziehungen als Mitglied, stellvertretende Vizepräsidentin und Aktuarin des Turnvereins C. Zu berücksichtigen ist zudem, dass die Rekurrentin am Arbeitsort keine eigene Wohnung eingerichtet hat, sondern in einem Untermietverhältnis wohnt, wobei ihr ein Zimmer sowie die Gemeinschaftsräume zur Mitbenützung zur Verfügung stehen. Im Vergleich zu den Wohnverhältnissen bei den Eltern besteht demnach kein erheblicher Unterschied, was darauf hindeutet, dass sie in St. Gallen keinen Mehraufwand betrieben hat, um sich ihr eigenes Zuhause einzurichten. Weiter besteht am Arbeitsort kein besonderer Freundes- oder Bekanntenkreis, da die Rekurrentin ihre Freizeit grösstenteils in A verbringt. Ausserdem ist die Rekurrentin weder 30 Jahre alt noch hält sie sich seit mehr als fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort auf. Vielmehr handelt es sich bei der Rekurrentin um eine jüngere Steuerpflichtige, die zum ersten Mal das elterliche Heim verlassen hat, sich während der Woche an ihrem Arbeitsort aufhält, aber regelmässig an den Ort zurückkehrt, wo ihre Familie lebt, wo sie aufgewachsen ist, die Schule besucht hat und ihre persönlichen und familiären Beziehungen pflegt.

Die Rekurrentin hält sich nur während der Dienstzeit sowie, wenn es ihr aufgrund der Nachtschicht nicht möglich ist, nach A zurückzukehren, am Arbeitsort auf. Aus dem eingereichten Arbeitsplan geht hervor, dass bei einem Schichtwechsel von der Spät- in die Frühschicht, bis auf eine Ausnahme am 8. Dezember 2020, mindestens ein freier Tag dazwischenliegt. Die von der Rekurrentin vorgebrachte kurze Erholungszeit zwischen der Spät- und der Frühschicht, die durch eine Rückkehr an den Familienort



St.Galler Gerichte

noch mehr verkürzt werde, ist demnach aufgrund der bisherigen Arbeitszeiten nicht erstellt. Jedoch übersteigt die Dauer von 2 Stunden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und die Dauer von 50 Minuten mit dem Auto die zumutbare Dauer für den Hin- und Rückweg von je 45 Minuten. Überdies müssen die unregelmässigen Arbeitszeiten als Spitalmitarbeiterin beachtet werden, aufgrund derer insbesondere nach einer unter Umständen länger dauernden Spätschicht nicht zugemutet werden kann, die Rückkehr mit dem Auto auf sich zu nehmen. Das Zimmer in St. Gallen hat demnach im Wesentlichen die Funktion einer eigentlichen Schlafgelegenheit.

d) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Jahre 2020 nicht in St. Gallen, sondern in B (A) befand. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 29. Juli 2021 ist aufzuheben.

4.- Dem Verfahrensgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 29. Juli 2021 wird aufgehoben.

2.

Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 600.–.

3.

Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.