



**Steuerrechtlicher Wohnsitz Unselbständigerwerbender
Wochenaufenthalter / Pendler / Grenzgänger**

KV 95 III

**StG 6 ff., 1b, 70, 98,
105a**

DBG 3 ff., 90

StHG 3 ff., 1 II, 68

Inhaltsverzeichnis

1. Zielsetzung.....	2
2. Registrierte Partner: Grundsatz	2
3. Steuerrechtlicher Wohnsitz und Aufenthalt	2
3.1 Grundsätzliches	2
3.2 Steuerrechtlicher ⇔ zivilrechtlicher Wohnsitz	3
3.3 Alternierender Wohnsitz.....	4
3.4 Getrennte Wohnsitze von Eheleuten	5
3.5 Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes	6
4. Nebensteuerdomizile	7
5. Wochenaufenthalt interkantonal	8
5.1 Unselbständigerwerbende: nicht leitende Stellung	8
5.2 Unselbständigerwerbende: leitende Stellung	12
5.3 Selbständigerwerbende	14
6. Wochenaufenthalt interkommunal.....	14
6.1 Häufige Teilung zwischen Wohnsitz und Wochenaufenthaltsort	14
6.2 Anwendungsbeispiele	15
7. Wochenaufenthalt international	16
8. Pendler / Grenzgänger	17

1. ZIELSETZUNG

Die vorliegende Praxisfestlegung will Fragen beantworten, die sich im Zusammenhang mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz **Unselbständigerwerbender** stellen. Speziell eingegangen wird auf den Wochenaufenthalter im interkantonalen, interkommunalen und internationalen Verhältnis sowie auf den Pendler bzw. Grenzgänger.

2. REGISTRIERTE PARTNER: GRUNDSATZ

Die nach dem Partnerschaftsgesetz¹ registrierten Partner werden nach StG 1b den verheirateten Steuerpflichtigen gleichgestellt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird dieser Grundsatz in der Folge nicht mehr erwähnt.

3. STEUERRECHTLICHER WOHSITZ UND AUFENTHALT²

3.1 Grundsätzliches

Der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) ist jener Ort, zu dem der Steuerpflichtige die engsten persönlichen Verhältnisse aufweist. An diesem Ort besteht eine **umfassende Steuerpflicht** für sämtliches Einkommen und Vermögen, soweit dieses nicht mittels einer speziellen Zuteilungsnorm einem anderen Ort zugewiesen wird. Der steuerrechtliche Wohnsitz umfasst zwei Elemente, den Aufenthalt an einem Ort und die Absicht dauernden Verbleibens (StG 6 II bzw. DBG 3 II). Das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens ist nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert³.

Als Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht nennt StG 6 I bzw. DBG 3 neben dem steuerrechtlichen Wohnsitz unter bestimmten Bedingungen auch den **qualifizierten Aufenthalt** im Kanton ohne „Absicht dauernden Verbleibens“. Als objektives Kriterium gilt in diesen Fällen eine Mindestaufenthaltsdauer in Graubünden: Unbeschränkt steuerpflichtig wird eine Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz dann, wenn sie ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit mindestens 30 Tage in Graubünden verweilt oder sich, ohne erwerbstätig zu sein, mindestens 90 Tage in der Schweiz aufhält⁴.

¹ Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (PartG, SR 211.231).

² Diese Ausführungen stützen sich auf: Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A. § 7; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. A., Bern 2024, S. 26 ff.; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 5 ff.

³ BGE 148 II 285, E. 3.2.2.

⁴ Vgl. Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 4.A., Basel 2022, Art. 3 N 69 ff.; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 87 ff.

Der steuerrechtliche Wohnsitz befindet sich an jenem Ort, wo sich der **Lebensmittelpunkt** befindet. Dieser bestimmt sich nach der **Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände des Einzelfalles**, nicht nach den bloss erklärten Wünschen des Steuerpflichtigen. Auf die gefühlsmässige, d.h. affektive Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Dem **polizeilichen Domizil**, wo die **Schriften hinterlegt** sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt 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.

Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält⁵. Persönliche und gesellschaftliche Aktivitäten, Interessen und Kontakte können den Ausschlag zugunsten des einen oder anderen Orts als Lebensmittelpunkt geben. Sie sind jedoch von vornherein nicht geeignet, die familiären Bande zur Ehegattin zu überwiegen, jedenfalls solange der Steuerpflichtige regelmässig täglich oder zumindest wöchentlich zu ihr zurückkehrt⁶.

Die subjektive Steuerpflicht einer Person ist eine steuerbegründende Tatsache, so dass der Beweis dafür der Steuerbehörde obliegt. Entsprechend dem System der gemischten Veranlagung ist die steuerpflichtige Person dabei mitwirkungspflichtig (vgl. v.a. StG 128 I bzw. DBG 126 I). Der steuerpflichtigen Person kann aber der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt⁷.

3.2 Steuerrechtlicher ⇔ zivilrechtlicher Wohnsitz

In der Regel stimmt der steuerrechtliche Wohnsitz mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz überein⁸.

Abweichungen zwischen steuerrechtlichem (Hauptsteuerdomizil) und zivilrechtlichem Wohnsitz bestehen v.a. in folgenden Fällen⁹:

- Sind Arbeits- und Familienort nicht identisch, gewichtet das Bundesgericht die wirtschaftlichen Beziehungen zum Arbeitsort oft stärker als dies für die Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes geschehen würde. Als wichtigster Anwendungsfall ist hier die Praxis zu den verheirateten **Wochenaufenthaltern in leitender Stellung**¹⁰ zu nennen. Hier gilt der

⁵ Statt vieler BGE 148 II 285, E. 3.2.3; BGE 138 II 300 3.2; BGer 10.3.2019, 2C_473/2018, E. 4.1; BGer 17.8.2012, 2C_92/2012, E. 4.1, in: StR 2012, S. 833; BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, in: Praxis 2007 Nr. 5; BGer 17.8.2012, 2C_92/2012, E. 4.1; BGer 12.7.2012, 2C_170/2012, E. 3.1; BGer 17.8.2012, 2C_92/2012, E. 4.1; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 2a.

⁶ BGE 148 II 285, E. 3.7.

⁷ BGer 30.10.2019, 2C_533/2018, E. BGer 17.8.2012, 2C_92/2012, E. 4.3, in: StR 2012, S. 833.

⁸ BGE 148 II 285, E. 3.2.1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 2.

⁹ Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 3.

¹⁰ Vgl. dazu Ziff. 5.2.

Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil, auch wenn sich der zivilrechtliche Wohnsitz am Familienort befindet.

- Im Gegensatz zum Zivilrecht kennt das Steuerrecht die Möglichkeit eines **alternierenden Wohnsitzes**¹¹.

3.3 Alternierender Wohnsitz

Unterhält eine natürliche Person zu zwei Orten (Kantonen) abwechselungsweise gleich starke Beziehungen, spricht man von einem alternierenden Wohnsitz¹². Die Frage, ob die Voraussetzung gleich starker Beziehungen zu beiden Orten erfüllt ist, muss aufgrund der Gesamtheit der Umstände beurteilt werden. Dabei kommt neben der Aufenthaltsdauer den persönlichen, familiären und gesellschaftlichen Beziehungen entscheidende Bedeutung zu. Der Steuerpflichtige muss zusammengerechnet ungefähr während der Hälfte des Jahres am einen und während der anderen Hälfte am anderen Ort wohnen und zu beiden Orten in etwa gleich intensive Bindungen aufweisen. Bei einem Verheirateten bedeutet dies, dass sein Ehepartner bzw. seine Familie mit ihm an den jeweiligen Aufenthaltsorten wohnen muss. In diesen Fällen müssen sich diese beiden Orte die Stellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes teilen. Die hälftige Teilung erstreckt sich also auf das gesamte am steuerrechtlichen Wohnsitz steuerbare Einkommen und Vermögen. D.h. ausgenommen von der Teilung ist Einkommen und Vermögen, das aufgrund einer besonderen Zuweisungsnorm an einem Spezialsteuerdomizil (z.B. Grundstücke) zu versteuern ist. Für Konkubinatspartner gilt das zu den Verheirateten Gesagte analog.

Beispiel:

- ⇒ Der 63-jährige, verheiratete H ist pensioniert und bewohnt mit seiner Frau ein Einfamilienhaus in Chur. In Breganzona (TI) besitzt er ein Ferienhaus. Zusammen mit seiner Frau verbringt H rund die Hälfte der Zeit in Chur und die andere Hälfte in Breganzona. An beiden Orten hat er einen Freundes- und Bekanntenkreis.

Steuerfolgen:

Es liegt ein alternierender Wohnsitz vor. Als Folge davon sind die Renten, bewegliche Vermögen, die Erträge daraus und die übrigen Einkünfte hälftig auf die Kantone GR und TI aufzuteilen¹³.

Keine hälftige Teilung, sondern eine Steuerausscheidung gemäss den üblichen Zuteilungskriterien erfolgt für das unbewegliche Vermögen und dessen Ertrag.

Für die **direkte Bundessteuer** findet keine Teilung statt. Der Besteuersort wird unter den beteiligten Kantonen festgelegt. Der Kanton, der die direkte Bundessteuer verlangt, erhält den kantonalen Anteil an der direkten Bundessteuer. Der andere Kanton hat seinen Repartitionsanteil beim erstgenannten Kanton einzufordern.

¹¹ Vgl. dazu Ziff. 3.3.

¹² Vgl. dazu und zum Folgenden Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 57 ff.

¹³ Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 28 N 7 f.

Das Bundesgericht hat in einem Urteil vom 23. Dezember 2021 (BGE 148 II 285, E. 3.8.4) offengelassen, inwiefern im harmonisierten Steuerrecht (insbesondere mit Blick auf Art. 4b Abs. 1 StHG) das Konzept des alternierenden Wohnsitzes noch Anwendung finden kann.

3.4 Getrennte Wohnsitze von Eheleuten

Ehegatten können ihren Wohnsitz je selbständig bestimmen, was auch bei der Festsetzung des Steuerdomizils zu berücksichtigen ist. D.h. Eheleute können trotz intakter Ehe über je einen eigenen Wohnsitz verfügen bzw. ihre Wohnsitze an unterschiedlichen Orten haben¹⁴. Von getrennten Wohnsitzen ist dann auszugehen, wenn ein Ehegatte oder Partner dauerhaft und nicht bloss vorübergehend getrennt von der Familie lebt und auch an den Wochenenden nicht regelmässig zurückkehrt¹⁵.

Solange die Ehegatten (wie dies z.B. bei einer „Wochenendehe“ der Fall ist) nur über getrennte Wohnsitze verfügen, an der ehelichen Gemeinschaft aber festhalten, liegt keine getrennte Ehe im Sinne von StG 10 bzw. DBG 9 vor. Die Ehegatten sind weiterhin zum Gesamtsatz (Faktorenaddition) und zum Verheiratetentarif zu besteuern. Indessen ist zwischen den beiden Hauptsteuerdomizilen folgende **Steuerausscheidung** vorzunehmen¹⁶:

- Besteht **Gemeinschaftlichkeit der Mittel** für Wohnung und Unterhalt: Die Gesamtfaktoren sind (Einkommen und Vermögen) sind hälftig auf die beiden Steuerdomizile aufzuteilen und zum Gesamtsatz und Verheiratetentarif zu besteuern.
- Besteht **keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel** und bestreitet jeder Ehegatte den Unterhalt aus seinem Einkommen und Vermögen: Jeder Ehegatte ist an seinem Hauptsteuerdomizil für sein Einkommen (unselbständiges Erwerbseinkommen und Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen) und sein bewegliches Vermögen zum Gesamtsatz und Verheiratetentarif zu besteuern.

Für Prämien für die Lebens- und die Krankenversicherung sieht StG 36 I lit. h bzw. DBG 33 I lit. g für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben und für die übrigen Steuerpflichtigen unterschiedliche Abzüge vor. Jedem Ehegatten den maximalen Abzug zu gewähren, käme einem Verstoß der genannten Gesetzesbestimmungen gleich. Der Abzug für Verheiratete ist deshalb proportional (nach Massgabe des Reineinkommens) auf die beiden Ehegatten aufzuteilen¹⁷.

Krankheits- und Unfallkosten (StG 36 I lit. g bzw. DBG 33 I lit. h) dagegen kann – wenn der Selbstbehalt überstiegen wird – jener Ehegatte in Abzug bringen, dem diese Kosten erwachsen sind; es geht nicht an, diese Kosten (proportional) auf beide Ehegatten aufzuteilen¹⁸. Dasselbe gilt auch mit Bezug auf die behinderungsbedingten Kosten (StG 36 I lit. h^{bis} bzw. DBG 33 I h^{bis})¹⁹. Hinsichtlich der freiwilligen Zuwendungen (StG 36 I lit. i bzw.

¹⁴ BGE 148 II 285, E. 3.3.2.

¹⁵ BGE 148 II 285, E. 3.3.2.

¹⁶ Vgl. BGer 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.3 und 2.4, in: StR 2012, S. 823 ff.; Praxisfestlegung 010-01 (Familien-/Ehegattenbesteuerung: Faktorenaddition/Steuerfaktoren des Kindes), Ziff. 2.1; Claudia Suter, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 27 N 12 f.

¹⁷ BGer 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.4.1, in: StR 2012, S. 823 ff.

¹⁸ BGer 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.4.2 und 3.1, in: StR 2012, S. 823 ff.

¹⁹ BGer 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.4.3 und 3.2, in: StR 2012, S. 823 ff.

DBG 33a) gilt, dass jeder Ehegatte die eigenen Zuwendungen in Abzug bringen kann, deren Höhe sich nach Massgabe des eigenen Reineinkommens berechnet²⁰.

Derjenige Kanton, in dem sich die überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Interessen der Ehegatten befinden, veranlagt die direkte Bundessteuer und erhält den kantonalen Anteil an der direkten Bundessteuer²¹. Der andere Kanton hat seinen Repartitionsanteil beim erstgenannten Kanton einzufordern.

3.5 Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes

Gemäss ZGB 24 I bleibt der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen.

Mit Bezug auf die Verlegung des Steuerdomizils (ins Ausland) hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 5. Mai 2012²² u.a. Folgendes festgehalten:

„Das Bundesgericht hat in konstanter Praxis ausgeführt, dass für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht genügt, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [...] zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr ausdrücklich auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23–26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an [...]. Gleichermassen bleibt [...] der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet. Eine andere Sichtweise würde eine zu grosse Missbrauchsgefahr nach sich ziehen“.

Begründet der Steuerpflichtige im Ausland einen neuen Wohnsitz, besteht die Steuerpflicht in Graubünden nur während eines Teils der Steuerperiode (unterjährige Steuerpflicht). Die Steuer wird auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Dabei bestimmt sich der Steuersatz für regelmässig fliessende Einkünfte nach dem auf 12 Monate berechneten Einkommen; nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet (StG 66 III bzw. DBG 40 III)²³.

Die steuerrechtlichen Folgen der Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes **innerhalb der Schweiz** sind in StHG 4b und StG 70 geregelt:

- Bei der Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes besteht die Steuerpflicht für die ganze Periode in dem Kanton, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz am Ende der Periode hat (Abs. 1);

²⁰ BGer 23.7.2012, 2C_891/2011, E. 2.4.4, in: StR 2012, S. 823 ff.

²¹ Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21.12.2010 „Ehepaar- und Familienbesteuerung“, Ziff. 1.3; BGer vom 18.9.2012, 2C_646/2011, E. 2.1.

²² 2C_614/2011, E. 3.3., in: BGE 138 II 300 = StE 2012 B 11.1 Nr. 23; vgl. auch BGer 14.9.2015, 2C_1107/2014, E. 4.2.

²³ Vgl. Praxisfestlegung „Gegenwartsbemessung“, v.a. Ziff. 3.

- ein Nebensteuerdomizil²⁴ ausserhalb des Wohnsitzkantons besteht für die ganze Steuerperiode, auch wenn dieses im Laufe der Periode begründet, verändert oder aufgehoben wird (Abs. 2).

Diese Bestimmungen des Harmonisierungsrechts finden mangels abweichender kantonaler Regelung auch auf das **interkommunale Verhältnis** Anwendung. Dies bedeutet,

- dass ein Steuerpflichtiger, der im November seinen Wohnsitz von Chur nach Landquart verlegt, für das ganze Jahr in Landquart besteuert werden kann; Chur steht keine Steuerhoheit zu und es gibt auch keine interkommunale Steuerauscheidung;
- dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Chur, der anfangs Juli eine Ferienwohnung in Flims erwirbt, für die ganze Steuerperiode in Chur und Flims steuerpflichtig ist;
- dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Chur, der per Ende Juni seine Ferienwohnung in Flims veräussert und per Anfang August eine Ferienwohnung in Laax erwirbt, für die ganze Steuerperiode in Chur, Flims und Laax steuerpflichtig ist.

Besteht das Nebensteuerdomizil²⁵ nicht während des ganzen Jahres, wird die Doppelbesteuerung dadurch verhindert, dass der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit vermindert wird (Gewichtungsmethode)²⁶.

4. NEBENSTEUERDOMIZILE

Nebensteuerdomizile sind Orte, an denen der Steuerpflichtige von vornherein nur für einen Teil seines Einkommens und Vermögens steuerpflichtig ist. Als mögliche Nebensteuerdomizile kommen in erster Linie das **Grundeigentum**, der **Geschäftsort** und die **Betriebsstätte** infrage²⁷. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht wird ausserdem bei **verheirateten Steuerpflichtigen in leitender Stellung**, die an den Wochenenden und während ihrer Freizeit zu ihrer Familie zurückkehren (Wochenaufenthalter), am Aufenthaltsort der Familie ein Nebensteuerdomizil begründet (sekundäres Steuerdomizil), während sich das Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort befindet²⁸.

²⁴ Vgl. dazu Ziff. 4.

²⁵ Vgl. dazu Ziff. 4.

²⁶ Vgl. Art. 70 Abs. 2 StG.

²⁷ Vgl. die abschliessende Aufzählung der wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte in StHG 4 I, StG 7 f. und DBG 4 f.; ferner auch Höhn/Mäusli, a.a.O., § 9; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., S. 35 ff.; Roman Sieber, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 9 ff.

²⁸ Vgl. Ziff. 5.2.

5. WOCHENAUFENTHALT INTERKANTONAL

5.1 Unselbständigerwerbende: nicht leitende Stellung

5.1.1 Grundsätzliches

Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hat der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz zu versteuern. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu BV 127 III ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der **Lebensmittelpunkt** befindet.

Wenn sich eine Person **abwechslungsweise an zwei Orten aufhält**, weil ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das in der Regel der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte der Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen²⁹.

5.1.2 Verheiratete Personen

Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort. Voraussetzung ist allerdings, dass sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich (Pendler) oder an den Wochenenden und an den freien Tagen (Wochenaufenthalter) regelmässig an den Familienort zurückkehren. D.h. verheiratete Wochenaufenthalter unterstehen grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre **Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält**³⁰. Hingegen wird eine überwiegende Beziehung zum **Arbeitsort** angenommen, wenn sie in **leitender Stellung**³¹ tätig sind oder nicht regelmässig, d.h. nicht an jedem Wochenende, an den Familienort zurückkehren³².

Bei **gemeinsamem Wochen- und Freizeitaufenthalt** von verheirateten Personen überwiegen in aller Regel die Beziehungen zum Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort. So hat ein **kinderloses** unselbständigerwerbendes Ehepaar, das während der Woche ge-

²⁹ Statt vieler BGE 148 II 285, E. 3.2.3; BGer 8.6.2020, 2_806/2019, E. 2.3; BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, in: Praxis 2007 Nr. 5; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 16.6.2020, A 20 12, E. 3.2; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 2.a.

³⁰ BGE 148 II 285, E. 3.3.1; BGer 8.6.2019, 2C_994/2019, E. 6.2; BGer 2.11.2011, 2C_178/2011, E. 2.2, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23; BGer 6.8.2009, 2C_809/2008, E. 3.1; BGer 19.3.2009, 2C_748/2008, E. 3; BGer 11.9.2007, 2C_112/2007, in: StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3 = ZStP 2008, S. 20; BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, E. 4.1, in: Praxis 2007 Nr. 5; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 2.b.

³¹ Vgl. dazu Ziff. 5.2.

³² BGer 6.7.2020, 2C_303/2020, E. 4.2.2; BGer 13.11.2017, 2C_301/2017, E. 4.2; BGer 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.2, in: StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2.

meinsam am Arbeitsort in einer Wohnung und am Wochenende an einem anderen Ort in einer eigenen Wohnung lebt, seinen Wohnsitz grundsätzlich am **Arbeitsort**³³. Dies gilt erst recht für ein Ehepaar, das **mit Kindern** zusammenlebt. Verfügt ein (kinderloses) Ehepaar am Arbeitsort dagegen über eine **kleine Wohnung** bzw. eine **blosse Schlafgelegenheit**³⁴, und verbringt es jedes Wochenende am „Freizeitort“, wo es auch soziale und gesellschaftliche Beziehungen pflegt, befindet sich dort auch das Hauptsteuerdomizil³⁵.

5.1.3 Alleinstehende

Bei **Alleinstehenden** wird mit zunehmendem Alter eine grössere Emanzipation vom Wohnort der Eltern und Geschwister (Familienort) und folglich eine zunehmend stärkere Bindung an den Arbeitsort angenommen. Entsprechend werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt, namentlich was die regelmässige Rückkehr an den Wochenendaufenthaltsort anbelangt³⁶. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht. Bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Konkret heisst dies Folgendes: Auch wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, dürften die Beziehungen zum Arbeitsort in der Regel überwiegen³⁷.

Das Verwaltungsgericht hielt mit Bezug auf die Strecke Chur–Vals (rund 50 Km) fest, dass gestützt auf das Verhältnismässigkeitsprinzip keine Ausnahme vom Erfordernis der wöchentlichen Rückkehr an den Familienort zu machen sei³⁸.

Indizien für Hauptsteuerdomizil am Arbeitsort:

Die Beziehungen zum Arbeitsort können auch dann überwiegen, wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren. Dies kann namentlich in den folgenden Fällen zutreffen:

- Zu gewichten sind besonders die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen³⁹: Sowohl das Bundesgericht wie auch das Verwaltungsgericht gehen davon

³³ BGer 18.11.2019, 2C_762/2019, E. 3.2.5; ; BGer 30.10.2019, 2C_533/2018, E. 2.4.2; BGer 26.9.1986, in: ASA 57, S. 297, E. 3; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 81; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 32 und N 49.

³⁴ Vgl. BGer 30.10.2019, 2C_533/2018, E. 2.4.3; BGer 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1; BGer 10.2.2005, 2A.247/2004, E. 5, in: BGE 131 I 145.

³⁵ Vgl. auch Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4.A., S. 30/31; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 33.

³⁶ BGer 17.7.2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2; BGer 6.6.2018, 2C_296/2018, E. 2.2.2 f.; BGer 6.8.2009, 2C_809/2008, E. 3.1; BGer 7.5.2008, 2C_646/2007, E. 3.3.1.

³⁷ BGer 8.6.2020; 2C_994/2019, E. 6.3; BGer 30.4.2015, 2C_311/2014, E. 2.2; BGer 2.11.2011, 2C_178/2011, E. 2.2, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 2.b.

³⁸ VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 3.b.

aus, dass die Beziehungen des Steuerpflichtigen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn der Steuerpflichtige das **30. Altersjahr überschritten** hat, oder aber sich seit **mehr als 5 Jahren** ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhält⁴⁰. In diesen Fällen obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass er zum Wochenendort besondere Beziehungen pflegt.

Einem Urteil vom 2. November 2011⁴¹ lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der 32-jährige Pflichtige hatte seinen Arbeitsort seit rund 10 Jahren in Luzern. Seine Wochenenden verbrachte er regelmässig bei seinen Eltern im Wallis. Zum Wochenendort hatte er eine gewisse Verbundenheit in familiärer und gesellschaftlicher Hinsicht. Das Bundesgericht entschied, dass die Kontakte zum Wochenendort „nicht dermassen aussergewöhnlich“ sind, dass sie die natürliche Vermutung umzustossen vermöchten, wonach sich der Lebensmittelpunkt eines Unselbständigerwerbenden, unverheirateten und über 30-jährigen Pflichtigen am Arbeitsort befindet, an welchem sich dieser seit über 5 Jahren ununterbrochen aufhält⁴².

- Der Steuerpflichtige hat sich am Arbeitsort eine selbstmöblierte 3½-Zimmerwohnung eingerichtet⁴³, lebt dort im Konkubinat⁴⁴ oder verfügt dort über einen Freundes- oder Bekanntenkreis.
- Der Steuerpflichtige unterhält an jenem Ort, wo er die Wochenenden verbringt, keine besonderen familiären Beziehungen. Wohneigentum allein begründet keine besonderen Beziehungen zum Wochenendort⁴⁵.
- Der Steuerpflichtige kauft am Arbeitsort eine Wohnung.
- Der Umstand, dass der Familienwohnsitz als Korrespondenzadresse dient, spricht nicht gegen den Wohnsitz am Arbeitsort⁴⁶.

Indizien für Hauptsteuerdomizil am Wochenendort:

- Damit die Beziehungen zum Wochenendort überwiegen, muss der Steuerpflichtige grundsätzlich an **jedem Wochenende** an den Ort zurückkehren, wo seine Familie lebt⁴⁷. Bei nicht allwöchentlicher Rückkehr an den Wochenendaufenthaltsort befindet sich das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich nur dann an diesem Ort, wenn die steuerpflichtige Person wegen der Bindung, die ihr das Arbeitsverhältnis auferlegt, nicht jede Woche zur Familie zurückkehren kann⁴⁸. Vom Erfordernis der wöchentlichen Rückkehr an den Familienort weicht das Bundesgericht überdies nur in besonders gelagerten Fällen ab. Einem Urteil

³⁹ BGer 17.7.2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2; BGer 6.6.2018, 2C_296/2018, E. 2.2.2 f.; BGer 9.12.1992, in: ASA 62, S. 446; BGer 19.3.2009, 2C_748/2008, E. 3.1; BGer 7.5.2008, 2C_646/2007, E. 4.1; BGer 9.12.1992, in: ASA 62, S. 446; VGer GR 16.6.2020, A 20 12, E. 3.2.

⁴⁰ BGE 148 II 285, E. 3.3.3; BGer 18.11.2019, 2C_762/2019, E. 3.23.; BGer 2.11.2011, 2C_178/2011, E. 2.2, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23; BGer 6.12.2010, 2C_397/2010, E. 2.2; BGer 6.8.2009, 2C_809/2008, E. 3.1; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a.

⁴¹ 2C_178/2011, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23.

⁴² Vgl. auch VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a und 4.b.

⁴³ Vgl. BGer 30.4.2015, 2C_311/2014, E. 2.2; BGer 7.5.2008, 2C_646/2007, E. 4.1; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 73.

⁴⁴ BGer 6.2.2015, 2C_536/2014, E. 3.6; BGer 29.4.2008, 2C_770/2007; BGer 29.4.2008, 2C_769/2007.

⁴⁵ BGer 8.6.2020, 2C_806/2019, E. 3.8 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a.

⁴⁶ BGer 2.11.2011, 2C_178/2011, E. 3.4, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23.

⁴⁷ BGer 18.11.2019, 2C_762/2019, 3.2.4; BGer 17.7.2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2; BGer 19.3.2009, 2C_748/2008; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 46.

⁴⁸ Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 46; Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 61.

des Bundesgerichts vom 27. Januar 2005 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im September 2001 trat ein noch nicht 20-jähriger Steuerpflichtiger nach Abschluss der Lehre im Kanton VD bei der gleichen Firma im Kanton TG eine „Stage“ an. Der von Anfang befristete Aufenthalt von rund 1 ½ Jahren diente dem Vertiefen der Deutschkenntnisse. Der Kanton TG verfügte, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz seit Januar 2002 in Weinfelden befinde. Nach Ansicht des Bundesgerichts befand sich der steuerrechtliche Wohnsitz auch nach dem 1. Januar 2002 im Kanton VD. Es sei – bei einem beschränkten Aufenthalt im Kanton TG – unverhältnismässig, von einem 20-jährigen Steuerpflichtigen zu verlangen, die Strecke Weinfelden-Lausanne (rund 300 Km pro Weg!) jedes Wochenende zurückzulegen⁴⁹. Wäre der Pflichtige älter gewesen und der Aufenthalt in Weinfelden nicht auf 1 ½ Jahre beschränkt gewesen, hätte das Bundesgericht wohl anders entschieden, zumal die Beziehung zu den Eltern mit zunehmendem Alter abnimmt.

- Ein bedeutsames Indiz ist überdies, wenn der Steuerpflichtige mit seinen Eltern aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist und am Wochenendort weitreichende persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn der Pflichtige⁵⁰:
 - die pflegebedürftigen Eltern betreut,
 - im elterlichen Geschäft oder Landwirtschaftsbetrieb mitarbeitet,
 - besonders rege am lokalen Vereinsleben teilnimmt,
 - regelmässigen Kontakt zu seinen Freunden und Kollegen aus seiner Jugendzeit pflegt, der erheblich weitergeht und enger ist als die üblichen Kontakte zum regelmässig besuchten Wochenendort⁵¹ oder;
 - ein öffentliches Amt bekleidet, welches ihn pro Woche mehrere Stunden beansprucht⁵².

Grundsätze der Beweisführung:

In Bezug auf die Beweisführung sind folgende Grundsätze massgebend⁵³:

- (1) Der Umstand, dass der unverheiratete Steuerpflichtige vom Ort aus, wo er sich während der Woche aufhält, einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, begründet die natürliche Vermutung, dass er dort seinen Lebensmittelpunkt und – als Folge davon – sein Hauptsteuerdomizil hat. In einem Urteil betreffend den interkommunalen Wochenaufenthalt hielt das Verwaltungsgericht Graubünden allerdings fest, dass diese Vermutung nicht greift, wenn der Wochenaufenthaltort nicht zugleich auch der Arbeitsort ist⁵⁴. Ob diese Schlussfolgerung auch für den interkantonalen Wochenaufenthalt gilt, muss offen gelassen werden.

⁴⁹ BGer 27.1.2005, 2P.214/2004, E. 3.1; vgl. auch BGer 6.6.2108, 2C_296/2018, E. 2.3.4; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 3.b.

⁵⁰ Vgl. BGer 7.5.2008, 2C_646/2007, E. 4.2; BGer 27.1.2005, 2P.214/2004, E. 3.1.

⁵¹ 2C_178/2011, E. 3.4, in: StE 2012 A 24.21 Nr. 23; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a.

⁵² BGer 14.11.2006, 2P.159/2006, E. 3.2.

⁵³ BGer 18.11.2019, 2C_762/2019, E. 3.2.3; BGer 11.9.2007, 2C_112/2007, in: StE 2008 A 24.24.3 Nr. 3; BGer 6.8.2009, 2C_809/2008; BGer 19.3.2009, 2C_748/2008, E. 3.2.; BGer 27.8.2008, 2C_230/2008, E. 3.2; BGer 7.5.2008, 2C_646/2007; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 2.c.

⁵⁴ VGer GR 27.8.2013, A 13 34, E. 2d.

- (2) Diese Vermutung kann der Steuerpflichtige nur entkräften, wenn er regelmässig mindestens einmal pro Woche an den Ort zurückkehrt, wo seine Familie lebt, mit welcher er aus bestimmten Gründen besonders eng verbunden ist, und wo er andere persönliche und gesellschaftliche Beziehungen pflegt. Die üblichen Kontakte zum regelmässig besuchten Wochenendort genügen nicht, damit sie die natürliche Vermutung umstossen könnten⁵⁵.
- (3) Nur wenn dem Steuerpflichtigen dieser Nachweis gelingt, obliegt es dem Kanton des Arbeitsortes nachzuweisen, dass der Pflichtige gewichtige wirtschaftliche und allenfalls persönliche Beziehungen zu diesem Ort unterhält⁵⁶.

5.1.4 Konkubinat

Ein Konkubinatsverhältnis bzw. eine Paarbeziehung am Arbeitsort ist in der Regel stärker zu gewichten als die Bindungen zum Familienort (Eltern und andere Familienmitglieder)⁵⁷. D.h. der **Arbeitsort** (Wochenaufenthaltsort) bildet hier in der Regel das **Hauptsteuerdomizil**⁵⁸. Befindet sich aber am Arbeitsort eine kleine Wohnung bzw. eine **blasse Schlafgelegenheit**⁵⁹ und verbringen die Konkubinatspartner jedes Wochenende am „Freizeitort“, wo sie auch soziale und gesellschaftliche Beziehungen pflegen, befindet sich dort auch ihr Hauptsteuerdomizil⁶⁰.

Das zu den verheirateten Personen Gesagte⁶¹ gilt grundsätzlich **auch für Konkubinatsverhältnisse**⁶².

5.1.5 Quellensteuerpflichtige Personen als Wochenaufenthalter

Übt ein in einem anderen Kanton ansässiger Steuerpflichtiger eine unselbständige Erwerbstätigkeit in Graubünden aus und wird er hier an der Quelle besteuert, wird die Quellensteuer dem Wohnsitzkanton (Wochenendkanton) weitergeleitet.

5.2 Unselbständigerwerbende: leitende Stellung

Als Grundsatz gilt, dass der verheiratete, unselbständigerwerbende Wochenaufenthalter seinen steuerrechtlichen Wohnsitz dort hat, wo sich seine Familie aufhält⁶³. Anders verhält es sich jedoch dann, wenn derselbe Steuerpflichtige eine leitende Stellung ausübt und nur an den Wochenenden und an den freien Tagen an den Aufenthaltsort des Ehe-

⁵⁵ BGer 6.6.2018, 2C_296/2018, E. 2.2.3; BGer 6.8.2009, 2C_809/2008; VGer GR 22.11.2011, A 11 29, in: ZGRG 2012/02, S. 124 ff.; VGer 28.8.2012, A 12 34, E. 4.a.

⁵⁶ BGer 18.11.2019, 2C_762/2019, E. 3.2.4; BGer 17.7.2019, 2C_87/2019, E. 3.2.2.

⁵⁷ BGE 148 II 285, E. 3.5.1; BGer 18.11.2019, 2C_762, E. 3.2.5; BGer 19.3.2009, 2C_748/2008, E. 3.1; BGer 27.8.2008, 2C_230/2008, E. 3.1; BGer 29.4.2008, 2C_769/2007, E. 3.1; BGer 16.2.1988, in: StE 1986 A 24.21 Nr. 2.

⁵⁸ BGer 6.2.2015, 2C_536/2014, E. 2.2; BGer 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1.

⁵⁹ Vgl. BGer 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1; BGer 10.2.2005, 2A.247/2004, E. 5, in: BGE 131 I 145.

⁶⁰ BGer 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 4.2; vgl. auch Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., S. 30/31; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 33.

⁶¹ Vgl. dazu Ziff. 5.1.2.

⁶² Vgl. BGer 6.2.2015, 2C_536/2014, E. 2.2; BGer 12.7.2012, 2C_171/2012, E. 3.1.

⁶³ Vgl. Ziff. 5.1.2.

gatten bzw. Partners zurückkehrt. Das Hauptsteuerdomizil befindet sich diesfalls am Arbeitsort, und am Aufenthaltsort der Familie besteht ein sekundärer Steuerwohnsitz⁶⁴. Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes in StHG 3 II umfasst gemäss Bundesgericht den Ort der Familienniederlassung sowohl als Hauptsteuerdomizil als auch als sekundäres Steuerdomizil⁶⁵.

Wenn der Steuerpflichtige dagegen jeden Tag zu seiner Familie zurückkehrt, betrachtet das Bundesgericht den Aufenthaltsort der Familie als Steuerwohnsitz, selbst wenn der Steuerpflichtige eine leitende Stellung innehat⁶⁶.

Das Bundesgericht anerkennt das Vorhandensein von überwiegenden Bindungen mit dem Arbeitsort nur dann, wenn die Ausübung der beruflichen Tätigkeit die steuerpflichtige Person so intensiv in Anspruch nimmt, dass die familiären und sozialen Bande zweitrangig werden. Solch starke Bindungen an den Arbeitsort können jedoch nur vorhanden sein, wenn die steuerpflichtige Person zahlreichen Personen vorsteht⁶⁷.

Bejaht man eine leitende Stellung eines Wochenaufenthalters, sind die Wochenaufenthalterkosten (Unterkunft, Verpflegung, Reise) zu gewähren. Mit Bezug auf die Ausscheidung gelangen dieselben Regeln zur Anwendung wie für Ehegatten mit getrenntem steuerrechtlichem Wohnsitz⁶⁸:

- Besteht **Gemeinschaftlichkeit der Mittel** für Wohnung und Unterhalt: Das beiden Eheleuten zufließende Erwerbseinkommen und das ihnen gehörende bewegliche Vermögen (inkl. Erträge) ist hälftig zwischen Arbeitsort (Hauptsteuerdomizil des einen Ehegatten) und Familienort (Hauptsteuerdomizil des anderen Ehegatten) zu teilen. Dabei werden die Faktoren gestützt auf die Ehegattenbesteuerung zusammengezählt und der Verheiratetentarif angewendet.
- Besteht **keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel** und bestreitet jeder Ehegatte den Unterhalt aus seinem Einkommen und Vermögen: Jeder Ehegatte ist an seinem Hauptsteuerdomizil für sein Einkommen und sein bewegliches Vermögen zum Gesamtsatz und Verheiratetentarif zu besteuern.

Das Bundesgericht hat in folgenden Fällen leitende Stellungen anerkannt⁶⁹:

- Bezüglich des einzigen Direktors einer Unternehmung, welchem 400 Angestellte unterstellt waren,
- bezüglich eines technischen Direktors, der rund 140 Angestellte führte.

⁶⁴ BGE 148 II 285, E. 3.6.2; BGer 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.4.1 und 2.4.2, in: StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 51 ff.

⁶⁵ BGer 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.4.2, in: StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2. Kritisch zu dieser Aufspaltung der Besteuerungsbefugnis für denselben Steuerpflichtigen auf zwei Kantone nun allerdings das Bundesgericht in einem Urteil vom 23.12.2021 (BGE 144 II 285, E. 3.6.2). Mit der harmonisierten Regelung der subjektiven Steuerpflicht in Art. 3 und 4 StHG habe der Gesetzgeber eine solche Abspaltung gerade vermeiden wollen.

⁶⁶ BGer 6.7.2020, 2C_303/2020, E. 4.2.2; BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, E. 4.2, in: Praxis 2007 Nr. 5; BGer 29.7.2002, 2P.335/2001, E. 3.1, in: StE 2003 A 24.21 Nr. 14.

⁶⁷ BGE 148 II 285, E. 3.3.2; BGer 17.10.2005, E. 4.3, 2P.100/2005, in: Praxis 2007 Nr. 5

⁶⁸ Suter, a.a.O., § 27 N 22; vgl. auch BGer 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 2.5, in: StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2; BGer 29.7.2002, 2P.335/2001, E. 2.2.

⁶⁹ BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, E. 4.3, in: Praxis 2007 Nr. 5; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 54

Hingegen anerkannte das Bundesgericht keine leitende Stellung⁷⁰:

- im Falle eines Verwaltungsratsdelegierten einer Aktiengesellschaft, welche 40 Arbeitnehmer beschäftigte⁷¹,
- im Falle eines Direktors einer öffentlichen Anstalt, welcher 70 Angestellte führte⁷².

5.3 Selbständigerwerbende

Die vorstehend in Ziff. 5.1 und 5.2 dargestellten Grundsätze können weitgehend auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils bzw. Wohnsitzes Selbständigerwerbender angewendet werden. Wie beim unselbständig Erwerbstätigen befindet sich auch beim (verheirateten) Selbständigerwerbenden das Hauptsteuerdomizil bzw. der Wohnsitz am Aufenthaltsort der Familie, zu der er täglich oder an den Wochenenden und in der freien Zeit zurückkehrt. Begibt sich der Selbständigerwerbende nicht in diesem Sinn regelmässig zu seiner Familie zurück, fällt sein Hauptsteuerdomizil bzw. Wohnsitz wie beim Unselbständigerwerbenden mit dem Arbeitsort zusammen⁷³.

6. WOCHENAUFENTHALT INTERKOMMUNAL

6.1 Häufige Teilung zwischen Wohnsitz und Wochenaufenthaltsort

Die bundesgerichtlichen Kollisionsnormen über die interkantonale Doppelbesteuerung finden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts grundsätzlich auch für die interkommunalen Verhältnisse Anwendung⁷⁴. Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen, indem beispielsweise das Erwerbseinkommen bei Selbständigerwerbenden zwischen Wohnsitz und Arbeitsort (im Verhältnis 2:3) oder bei Unselbständigerwerbenden zwischen Wohnsitz und Wochenaufenthaltsort (1:1) aufgeteilt wird. Gemäss Praxis der Steuerverwaltung wird der Wochenaufenthalter interkommunal allerdings nur dann anerkannt, wenn die tägliche Hin- und Rückfahrt mindestens zwei Stunden dauert⁷⁵.

Für die Steueraufteilung im Falle eines interkommunalen Wochenaufenthalts gilt Folgendes:

- Am Ort des Wochenaufenthalts besteht ein Nebensteuerdomizil des Unselbständigerwerbenden;
- dem Wochenaufenthaltsort wird die Hälfte der dort erzielten Erwerbseinkünfte zugewiesen; eine Vermögenszuweisung unterbleibt;

⁷⁰ Vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 55.

⁷¹ BGer 17.10.2005, 2P.100/2005, E. 4.3, in: Praxis 2007 Nr. 5.

⁷² BGer 7.1.2004, 2P.2/2003, E. 3.1, in: StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2.

⁷³ BGE 148 II 285, E. 3.3.4.

⁷⁴ VGU A 20 12; VGU 13 34; VGU A 07 59; VGU A 04 64; PVG 1987 Nr. 59.

⁷⁵ Vgl. Praxisfestlegung 031-01-b-01 („Berufsauslagen: Verpflegung und Unterkunft“), Ziff. 4.2.

- ändert der Ort des Wochenaufenthalts während des Jahres von A nach B, sind beide Gemeinden zur Steuererhebung für die Hälfte der am jeweiligen Ort angefallenen Einkünfte berechtigt⁷⁶;
- verlegt der Steuerpflichtige den Wohnsitz in eine andere Gemeinde, ohne den Wochenaufenthaltsort zu ändern, erfolgt die Steuerauscheidung für die ganze Steuerperiode zwischen dem neuen Wohnort und dem Wochenaufenthaltsort als Nebensteuerdomizil.
- beginnt oder endet der Wochenaufenthalt im Laufe des Jahres, ist der Steuerpflichtige während der ganzen Steuerperiode am Wohnort und für die Dauer des Wochenaufenthalts zusätzlich am Wochenaufenthaltsort steuerpflichtig; Wohnort und Wochenaufenthaltsort sind zur Steuererhebung für die Hälfte der am jeweiligen Ort angefallenen Einkünfte berechtigt;

6.2 Anwendungsbeispiele

Wochenaufenthalt generell

- ➔ A mit Wohnsitz in Samedan wohnt und arbeitet während der Woche in Chur.
A ist am Wochenaufenthaltsort Chur für die Hälfte der in Chur erzielten Erwerbseinkünfte steuerpflichtig. Die Berufsauslagen für Wochenaufenthalter werden gewährt.
- ➔ A mit Wohnsitz in Thusis wohnt und arbeitet während der Woche in Chur
A ist am Wochenaufenthaltsort Chur für die Hälfte der in Chur erzielten Erwerbseinkünfte steuerpflichtig. Da der Aufenthalt in Chur für die Berufsausübung nicht notwendig ist, werden keine den Wochenaufenthalt betreffenden Berufsauslagen gewährt. Die Berufsauslagen sind zu gewähren, wie wenn kein Wochenaufenthalt bestehen würde; d.h. auswärtige Verpflegung am Mittag und tägliche Fahrkosten.

Ort des Wochenaufenthalts wechselt

- ➔ A mit Wohnsitz in Samedan wohnt und arbeitet in der ersten Hälfte des Jahres während der Woche in Chur. Auf den 1. Juli wechselt er den Wochenaufenthaltsort von Chur nach Trimmis.
A ist während der ganzen Steuerperiode an seinem Wohnsitz in Samedan und an den Wochenaufenthaltsorten Chur und Trimmis steuerpflichtig⁷⁷. In Chur hat er die Hälfte der in den ersten 6 Monaten erzielten Erwerbseinkünfte zu versteuern. In Trimmis ist die Hälfte der in der zweiten Hälfte des Jahres erzielten Einkünfte zu versteuern; dazu gehört auch der ganze 13. Monatslohn. Für die Satzbestimmung ist das gesamte Einkommen des betreffenden Jahres massgebend.

Wohnsitz wechselt

- ➔ A mit Wohnsitz in Samedan wohnt und arbeitet während der Woche in Chur. Auf den 1. Juli verlegt er seinen Wohnsitz nach Celerina.
Für die Steuerhoheit am Wohnsitz sind die Verhältnisse am Ende des Jahres massgebend. Samedan steht damit kein Steueranspruch mehr zu. Das Erwerbseinkommen ist hälftig in Celerina und in Chur zu versteuern.

⁷⁶ Diese Regelung, nach welcher der 31. Dezember nicht für das ganze Jahr massgebend ist, ist auf eine Vereinbarung mit den Gemeinden zurückzuführen.

⁷⁷ Es wird aufgrund einer Vereinbarung mit den Gemeinden nicht auf den 31. Dezember abgestellt.

7. WOCHENAUFENTHALT INTERNATIONAL

Ausgangslage ist folgende: Ein **schweizerischer oder ausländischer** Staatsangehöriger hat seinen Wohnsitz in **Italien**, wo sich auch seine Ehefrau und seine Kinder befinden. In Graubünden geht er einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Die Wochenenden und die freie Zeit verbringt der Pflichtige bei seiner Familie in Italien. Es stellt sich die Frage, ob und bejahendenfalls wie dieser Steuerpflichtige in GR besteuert wird.

Da Wohnsitz und Arbeitsort auseinanderfallen und der Pflichtige an den Wochenenden regelmässig nach Italien zurückkehrt, ist er als Wochenaufenthalter anzusehen⁷⁸. Seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat der Pflichtige in Italien. Er ist daher in Italien unbeschränkt steuerpflichtig, weshalb er sich auf das zwischen der Schweiz und Italien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-I; SR 0.672.945.41) berufen kann. Nach diesem Abkommen sind Löhne, welche für eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausgerichtet werden, in dem Staat steuerbar, in welchem die Tätigkeit ausgeübt wird (**Arbeitsortsprinzip**, DBA-I 15 I). Daraus folgt, dass Graubünden den Pflichtigen für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuern darf. Eine innerstaatliche gesetzliche Grundlage findet sich in StG 8 I lit. a bzw. DBG 5 I lit. a.

Das **Arbeitsortsprinzip** gilt auch mit Bezug auf **Deutschland**⁷⁹, **Österreich**⁸⁰ und das **Fürstentum Liechtenstein**⁸¹.

Befindet sich der Wohnsitz des Steuerpflichtigen A in Österreich, der Wochenaufenthaltsort im Kanton GR und der Arbeitsort im Kanton SG, kommt Art. 105b Abs. 2 StG i.V.m. Art. 105b Abs. 1 lit. a StG zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die Zuständigkeit für die Besteuerung des Steuerpflichtigen A beim Kanton des Wochenaufenthalts – hier also beim Kanton GR – liegt.

Gestützt auf StG 98 I lit. b bzw. DBG 91 I unterliegt das Einkommen von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmern, die in Graubünden bzw. in der Schweiz als Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind, der Besteuerung an der **Quelle**. Dabei ist irrelevant, ob es sich beim Steuerpflichtigen um einen ausländischen oder schweizerischen Staatsangehörigen handelt.

Bis Steuerperiode 2020 gültige Regelung:

Die **nachträgliche ordentliche Veranlagung** für quellenbesteuerte Personen mit einem Einkommen über Fr. 120'000.– ist nach aStG 105a I i.V.m. aStG 98 I lit. a nur anwendbar für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton. Der Wochenaufenthalt begründet bei verheirateten Personen keinen steuerrechtlichen Wohnsitz, wenn – wie im vorliegenden Beispiel – nur ein Partner an einem vom Familiendomicil verschiedenen Ort arbeitet und regelmässig an den Familienort zurückkehrt. Der Wochenaufenthalt begründet aber auch keinen steuerrechtlichen Aufenthalt⁸², da die

⁷⁸ Guido Jud/Patrick Meier, in: Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 91 N 5.

⁷⁹ Art. 15 Ziff. 1 DBA-D (SR 0.672.913.62).

⁸⁰ Art. 15 Ziff. 1 DBA-A (SR 0.672.916.31).

⁸¹ Art. 15 Ziff. 1 DBA-FL (SR 0.672.951.43).

⁸² Vgl. dazu 3.1.

regelmässige Rückkehr ins Ausland die Kontinuität des Aufenthalts verhindert und nicht nur eine vorübergehende Unterbrechung darstellt⁸³. Das Fehlen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes und Aufenthalts im Kanton bedeutet, dass die Quellensteuer ohne Möglichkeit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung erhoben wird. Allfällige Berufskosten werden bei der Quellenbesteuerung pauschal berücksichtigt.

Seit Steuerperiode 2021 gültige Regelung:

Ab der Steuerperiode 2021 können *nicht in der Schweiz ansässige* Quellensteuerpflichtige – d.h. auch Wochenaufenthalter im internationalen Verhältnis – in den folgenden drei Fällen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres beantragen (StG 105a^{ter} I; DBG 99a I):

- Die quellensteuerpflichtige Person versteuert den überwiegenden Teil (90%⁸⁴) ihrer weltweiten Einkünfte (inkl. Einkünfte des Ehegatten) in der Schweiz (sog. Quasi-Ansässigkeit)⁸⁵.
- Die Situation der quellensteuerpflichtigen Person ist mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar: Ein solcher Fall liegt bspw. dann vor, wenn eine quellensteuerpflichtige Person aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des ausländischen Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig ist und damit die persönliche Situation sowie der Familienstand im Wohnsitzstaat unberücksichtigt bleiben⁸⁶.
- Eine nachträglich ordentliche Veranlagung ist notwendig, um Abzüge, die in einem DBA vorgesehen sind, berücksichtigen zu können (z.B. Beiträge an das Versorgungssystem im Wohnsitzstaat⁸⁷).

8. PENDLER / GRENZGÄNGER

Als **Pendler** gilt ein Steuerpflichtiger, der tagsüber in einem anderen Kanton arbeitet, jedoch die Nacht am Familienort/Wohnsitz verbringt.

Als **Grenzgänger** gilt eine unselbständig erwerbstätige Person, die ihren Wohnsitz im Ausland hat, ihrer Arbeit in der Schweiz nachgeht und regelmässig an ihren Wohnort zurückkehrt⁸⁸.

Interkantonal und interkommunal:

⁸³ Oesterhelt/Seiler, a.a.O., Art. 3 N 86.

⁸⁴ Vgl. Art. 14 der Quellensteuerverordnung (QStV; SR 642.118).

⁸⁵ BGE 136 II 241 = Praxis 99 (2010) Nr. 124.

⁸⁶ Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 9.6.2020, Heft Nr. 4/2020-2021, S. 174.

⁸⁷ Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 9.6.2020, Heft Nr. 4/2020-2021, S. 174.

⁸⁸ BGer 19.6.1984, in: ASA 55, S. 585; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., S. 425 f.

Pendler versteuern ihr unselbständiges Erwerbseinkommen an ihrem **Wohnsitz**. Der Arbeitsort ist weder Haupt- noch Nebensteuerdomizil⁸⁹.

International:

Grenzgänger versteuern ihr Erwerbseinkommen nach Massgabe der betreffenden DBA-Regelung. Nachstehend wird aufgezeigt, wie diese Regelung in den DBA mit Italien, Österreich, Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein ausgestaltet ist:

Italien:

Gestützt auf Art. 15 Abs. 1 DBA-I⁹⁰ werden Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, am **Arbeitsort** besteuert. Nach Art. 1 der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden (in der Folge: Vereinbarung CH-I) bzw. Art. 3 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger (in der Folge: Grenzgängerabkommen CH-I⁹¹) können die Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezieht, nur im Vertragsstaat besteuert werden, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.

▪ Bis Steuerperiode 2023 gültige Regelung gemäss Vereinbarung CH-I:

Nach StG 98 I lit. b bzw. DBG 91 unterliegen Grenzgänger für ihre Erwerbseinkünfte und für jedes Ersatzeinkommen der Besteuerung an der Quelle. Ein **nachträgliches ordentliches Veranlagungsverfahren** sieht das Gesetz für diese Fälle nicht vor (vgl. StG 105a I i.V.m. StG 98 I lit. b; DBG 90 bezieht sich nur auf Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz). In Italien wird das in der Schweiz erwirtschaftete Einkommen nicht besteuert. Gemäss Art. 2 Abs. 2 der Vereinbarung CH-I haben die Kantone GR, TI und VS jedes Jahr einen Anteil von 40% der erhobenen Quellensteuern zugunsten der italienischen Grenzgemeinden der italienischen Staatskasse zu überweisen. Eine Vergütung von Italien in die Schweiz kennt das Abkommen nicht.

▪ Ab Steuerperiode 2024 gültige Regelung gemäss Grenzgängerabkommen CH-I:

Am 17. Juli 2023 sind das Grenzgängerabkommen CH-I sowie ein Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Italien in Kraft getreten. Die neuen Bestimmungen sind ab dem 1. Januar 2024 anwendbar. Das Grenzgängerabkommen CH-I ersetzt die bisherige Vereinbarung CH-I.

Mit dem Grenzgängerabkommen behält die Schweiz 80 Prozent der Quellensteuer auf dem Einkommen von Grenzgängern, die neu in der Schweiz arbeiten. Die neuen Grenzgänger werden auch in Italien ordentlich besteuert, wobei eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Als «neue» Grenzgänger gelten Personen, die seit dem 17. Juli 2023 in den Arbeitsmarkt eintreten.

⁸⁹ Höhn/Mäusli, a.a.O., § 7 N 51; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 6 N 29.

⁹⁰ SR 0.672.945.41.

⁹¹ SR 0.642.045.43.

Für Grenzgänger, die zwischen dem 31. Dezember 2018 und dem 17. Juli 2023 in den Kantonen Graubünden, Tessin oder Wallis arbeiten oder gearbeitet haben, gilt eine Übergangsregelung. Diese Personen werden weiterhin ausschliesslich in der Schweiz besteuert, wobei die Schweiz den italienischen Grenzgemeinden bis zum Ende des Steuerjahres 2023 einen finanziellen Ausgleich in der Höhe von 40 Prozent der in der Schweiz erhobenen Quellensteuer entrichtet.

▪ **Seit Steuerperiode 2021 gültige Regelung gemäss internem Recht:**

Ab der Steuerperiode 2021 können unter gewissen Voraussetzungen auch *nicht in der Schweiz ansässige* Quellensteuerpflichtige (d.h. auch Pendler) eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen (StG 105a^{ter} I; DBG 99a I). Es kann auf die diesbezüglichen Ausführungen in Ziff. 7 verwiesen werden.

Österreich:

Art. 15 Abs. 1 DBA-A⁹² entspricht der Bestimmung von Art. 15 Abs. 1 DBA-I (**Arbeitsort**). Für die in Österreich ansässigen und unter Art. 15 Abs. 1 DBA-A fallenden Personen leistet die Schweiz an das Bundesministerium für Finanzen jährlich eine Vergütung (Fiskalausgleich) in der Höhe von 12.5% der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit⁹³. Zur **Tarifkorrektur** vgl. die Ausführungen zu Italien. Österreich besteuert das in der Schweiz erwirtschaftete Einkommen; dabei wird die in der Schweiz erhobene Quellensteuer angerechnet (Art. 23 Abs. 2 DBA-A).

Aufgrund der geringen Anzahl schweizerischer Grenzgänger wird durch Österreich kein Fiskalausgleich geleistet.

Deutschland:

Nach Art. 15a Abs. 1 DBA-D⁹⁴ können Gehälter und ähnliche Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezieht, im **Ansässigkeitsstaat** besteuert werden. Zum Ausgleich kann der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, von diesen Vergütungen eine Steuer im Abzugsweg erheben. Diese Steuer wird an der Quelle erhoben und darf 4.5% des Bruttobetrag der Vergütungen nicht übersteigen. In der Praxis beträgt die Quellensteuer – soweit ersichtlich – in sämtlichen Kantonen 4.5%. Eine Tarifkorrektur findet nicht statt. Ist der Grenzgänger in Deutschland ansässig, wird die schweizerische Steuer auf die deutsche Einkommenssteuer angerechnet (Art. 15a Abs. 3 lit. a DBA-D). Ist der Grenzgänger in der Schweiz ansässig, wird der Bruttobetrag der Vergütungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage um einen Fünftel herabgesetzt (Art. 15 Abs. 3 lit. b DBA-D).

Fürstentum Liechtenstein:

Wenn sich der Steuerpflichtige in der Regel an jedem Arbeitstag in den Ansässigkeitsstaat begibt (**Grenzgänger**), darf dieser nach Art. 15 Ziff. 4 DBA-FL⁹⁵ nur im **Ansässigkeitsstaat** besteuert werden (Grundsatz). Werden dagegen dem Steuerpflichtigen seine

⁹² SR 0.672.916.31.

⁹³ Schlussprotokoll (in Kraft seit 1. März 2011), Ziff. 4 (SR 0.672.916.31).

⁹⁴ SR 0.672.913.62.

⁹⁵ SR 0.672.951.43.

Vergütungen von einem Vertragsstaat (bzw. seinen Kantonen/Gemeinden) oder einer öffentlich-rechtlichen Anstalt bezahlt, gilt nach Art. 19 Ziff. 1 DBA-FL das **Arbeitsortsprinzip** (Ausnahme). Öffentlich-rechtliche Anstalten in Graubünden sind: Bildungszentrum für Gesundheit und Soziales (BGS), Gebäudeversicherung (GVG), Fachhochschule Graubünden (FH Graubünden), Graubündner Kantonalbank (GKB), Kantonale Pensionskasse, Kantonsspital, Pädagogische Hochschule (PH GR), Psychiatrische Dienste (PDGR) und Sozialversicherungsanstalt (SVAG). Davon abweichend sieht Art. 19 Ziff. 2 DBA-FL vor, dass die Besteuerung dennoch dem Wohnort des Arbeitnehmers (**Ansässigkeitsstaat**) zusteht, wenn die Vergütung an den Grenzgänger von einer öffentlich-rechtlichen Institution bezahlt wird, an der sich die Vertragsstaaten gemeinsam beteiligen (Ausnahme von der Ausnahme). Zu diesen Institutionen gehört einzig die Interkantonale Försterschule in Maienfeld.