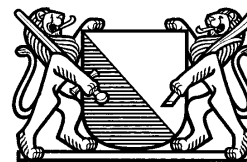


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2022.177
1 ST.2022.232

Entscheid

28. Oktober 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch PrimeTax AG,
Hansmatt 32, 6370 Stans,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Zürich City,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2019 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2019

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) wohnen in C, Kanton Zürich. Der Pflichtige arbeitet als D bei der E in F, Fürstentum Liechtenstein. Um nicht täglich zwischen C und F hin und her pendeln zu müssen, erwarb der Pflichtige am XX. September 2019 (Handänderungsdatum) eine 2.5-Zimmer-Wohnung (Stockwerkeigentum) in G, Kanton St. Gallen. Fortan pendelte der Pflichtige gemäss Eigenaussage unter der Woche als Wochenaufenthalter nur noch die Strecke G – F. In ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 deklarierten die Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 190'500.-. Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2019 deklarierten sie ein solches von Fr. 193'100.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 521'000.- (jeweils auch satzbestimmend). In den Bemerkungen zur Steuererklärung hielten sie aber fest, der Pflichtige sei neu mit "Steuerstatus Nicht-Grenzgänger" gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen zu besteuern resp. sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sei gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen vollumfänglich dem Fürstentum Liechtenstein zur Besteuerung zuzuweisen und in der Schweiz resp. dem Kanton Zürich lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 12. September 2022 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 203'200.-. Mit gleichentags ergangenem Einschätzungsentcheid schätzte es sie sodann betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 207'200.- (satzbestimmend Fr. 208'900.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 420'000.- (satzbestimmend Fr. 451'000.-) ein. Das kantonale Steueramt erachtete namentlich den Grenzgängerstatus des Pflichtigen gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen bzw. kantonal anwendbarer Praxis trotz Wohnungskaufs als weiterhin gegeben und berücksichtigte demgemäss seine diesbezüglichen Einkünfte vollumfänglich beim hiesigen steuerbaren Einkommen.

B. Mit Einsprache vom 10. Oktober 2022 (Datum Poststempel) beantragten die Pflichtigen sinngemäss, sie seien betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 9'900.- (satzbestimmend Fr. 203'200.-) zu veranlagern bzw. betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen

von Fr. 13'900.- (satzbestimmend Fr. 208'900.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 420'000.- (satzbestimmend Fr. 451'000.-) einzuschätzen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 7. November 2022 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs liessen die Pflichtigen ihre Anträge im Einspracheverfahren wiederholen; unter Kostenfolge zu Lasten des kantonalen Steueramts. Eventualiter liessen sie beantragen, sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 199'200.- (direkte Bundessteuer) resp. Fr. 203'200.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 204'900.-) zu veranlagern resp. einzuschätzen. Sodann liessen sie um Zusprechung einer Parteientschädigung ersuchen. Das kantonale Steueramt schloss am 24. Januar 2023 auf teilweise Gutheissung der Eventualanträge der Pflichtigen. Unter Hinweis, dass zwischen den betroffenen Staaten (die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein) ein Verständigungsverfahren am Laufen sei, in welchen es um die gleiche Thematik wie im vorliegenden Fall gehe, beantragte es sodann in prozessualer Hinsicht die Verfahrenssistierung. Die Pflichtigen schlossen sich mit Stellungnahme vom 9. Februar 2023 dem Sistierungsantrag an. Mit Verfügung vom 14. Februar 2023 wurde das Verfahren daraufhin bis zum Abschluss des besagten Verständigungsverfahrens sistiert.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2024 zog das kantonale Steueramt seinen Sistierungsantrag zurück. Es teilte mit, dass in der Zwischenzeit zwei Verständigungsverfahren abgeschlossen worden seien. Mit Verfügung vom 10. Dezember 2024 nahm das Steuerrekursgericht daraufhin das Verfahren wieder auf und ordnete einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Pflichtigen liessen daraufhin am 13. Januar 2025 eine Replik einreichen. Das kantonale Steueramt verzichtete auf Duplik. Mit Verfügung vom 15. Juli 2025 wurden die Pflichtigen aufgefordert, den Beweis zu erbringen, dass der Pflichtige betreffend die Steuerperiode 2019 nicht als Grenzgänger gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen qualifiziert. Die Pflichtigen äusserten sich dazu mit Stellungnahme vom 15. August 2025 und reichten zusätzliche Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt liess sich dazu im Anschluss nicht mehr vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Soweit die Beschwerde- und Rekurschrift samt Beilagen identisch sind, wird im Folgenden zwecks besserer Lesbarkeit jeweils bloss auf die Beschwerdeunterlagen verwiesen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gegenstand und Umfang der steuerbaren Einkünfte, Abzüge und Vermögenswerte wie auch die Festlegung dessen, was von der hiesigen Steuerpflicht ausgenommen ist, und zu welchem Steuersatz das steuerbare Substrat in der Schweiz und im Kanton Zürich besteuert wird, richten sich bei den im Kanton Zürich wohnhaften Pflichtigen nach den inländischen Steuergesetzen (d.h. insbesondere das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, und das Steuergesetz vom 8. Juni 1997, StG). Im Grundsatz gilt dies auch hinsichtlich des im Ausland befindlichen Vermögens bzw. des im Ausland erwirtschafteten Einkommens. Für die hiesigen Behörden sind deshalb die massgebenden Steuerfaktoren nicht etwa nach dem Recht am Ort der belegenen Sache zu ermitteln, sondern anhand der inländischen Steuergesetze (Natalie Peter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 6 N 5 OECD-MA; Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., 2019, S. 371 f.).

b) Im internationalen Kontext sind bei der Festsetzung der Steuerfaktoren neben DBG und StG auch etwaige, zwischen den betroffenen Staaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend DBA) von Relevanz. Zu beachten gilt es aber dabei, dass die Zuteilungsregeln eines DBA bloss bestimmen, ob ein Vertragsstaat besteuern darf. Ob und wie dieser Vertragsstaat tatsächlich von dieser Befugnis Gebrauch macht, bleibt der Regelung durch das interne Recht dieses Vertragsstaats überlassen (Locher/Marantelli/Opel, S. 48 f., auch zum Folgenden). Ein DBA kann mithin eine Steuerpflicht weder begründen noch eine bestehende Steuerpflicht erweitern, sondern eine vorhandene höchstens zurückdrängen (sog. "negative Wirkung"). Wenn nach dem innerstaatlichen Recht ein Steueranspruch nicht besteht, kann mithin ein solcher durch ein DBA nicht geschaffen werden. Wenn ein DBA die Steuerhoheit für bestimmte Objekte der Schweiz zuteilt, so können diese Objekte in der Schweiz nur besteuert werden, wenn und soweit das interne schweizerische Recht dies vorsieht.

c) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich haben (Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG). Abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen (Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke) ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit im Kanton resp. der Schweiz grundsätzlich

unbeschränkt (Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. § 5 Abs. 1 StG). Das nationale Besteuerungsrecht gemäss DBG und StG gilt vorbehältlich einer abweichenden staatsvertraglichen Vereinbarung, wie sie grundsätzlich namentlich in einem DBA enthalten sein könnte, denn nach Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) geniessen völkerrechtliche Verträge Vorrang gegenüber Verfassung und Gesetzen (ausführlich: Matteotti/Krenger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N 178 ff.; Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 3 Rz. 14 ff.). Ein solches Abkommen stellt namentlich das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juli 2015 dar (SR 0.672.951.43, in Kraft seit 22. Dezember 2016; nachfolgend DBA CH-LI). Art. 15 Abs. 1 DBA CH-LI hält dabei fest, dass namentlich Gehälter, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt (sog. Arbeitsortsprinzip). Als Arbeitsort gilt der Ort, an dem die Person in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert ist. Dies entspricht dem Ort, an dem die Arbeit üblicherweise ausgeführt wird (BBi 2015 S. 7839; zum Ganzen auch Meyer/Endres, DBA Schweiz-Liechtenstein Grenzgängerbesteuerung, StR 2018 372 ff., auch zum Folgenden).

d) Das Arbeitsortsprinzip kommt aber nicht bei sog. Grenzgängern zur Anwendung, d.h. Personen, die in einem Vertragsstaat ihren Wohnsitz und im anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz an den Arbeitsort begeben (Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI). Die Grenzgängerbestimmung wurde dabei im Protokoll zum DBA CH-LI konkretisiert. Ziff. 4 des Protokolls DBA CH-LI hält fest, dass die Grenzgängereigenschaft entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Als berufliche Gründe gelten dabei gemäss Botschaft auch die grosse Distanz zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Arbeitsort, die eine regelmässige Rückkehr unzumutbar macht (BBi 2015 S. 7839). Wird fortan regelmässig vom (näheren) Zweitwohnsitz zum Arbeitsort gependelt, gilt die besagte Person steuerlich nicht mehr als Grenzgänger.

e) Weiter konkretisiert wurde die Grenzgängerbestimmung nach Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI sodann in der vom 14. November 2016 datierenden Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz betreffend die Anwendung von Artikel 15 Absatz 4 des Abkommens vom 10.07.2015

zwischen Liechtenstein und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung (nachfolgend Verständigungsvereinbarung). Darin wurde festgelegt, dass berufliche Gründe für die Nichtrückkehr unter anderem in folgenden Fällen zu vermuten seien:

- Die Übernachtung des Arbeitnehmers in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsorts in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz mit dem in der Regel verwendeten Transportmittel eine Fahrzeit von 45 Minuten überschreitet.

Die Verständigungsvereinbarung hält weiter fest, dass wenn die Fahrzeit weniger als 45 Minuten sei, die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr speziell zu begründen sei. Zum Nachweis der Überschreitung der 45-Tage-Schwelle hat der Arbeitgeber bis spätestens Ende Februar des Folgejahres der für die Quellenbesteuerung seiner Arbeitnehmer zuständigen Behörde eine Bescheinigung über die Anzahl der Nichtrückkehrtage einzureichen. Bei Personen mit Wochenaufenthalt in der Nähe des Arbeitsortes in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, ist ein Hinweis auf den Wochenaufenthalt auf der Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend (Ziff. 3 der Verständigungsvereinbarung).

f) Die obenstehend dargestellte Gesetzeslage wird auch im Merkblatt zur Besteuerung des Erwerbeinkommens aus grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit ausserhalb des öffentlichen Dienstes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Liechtenstein zusammengefasst (nachfolgend Merkblatt). Auf letzteres wird auch auf der Homepage des kantonalen Steueramts verwiesen (www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/quellensteuer.html; zuletzt besucht am 29. September 2025). Gemäss unbestrittenermassen nicht publizierter Amtspraxis besteht sodann auf kantonaler Ebene eine weitere Einschränkung bzw. Konkretisierung von Ziff. 1 der Verständigungsvereinbarung. Das kantonale Steueramt erachtet praxisgemäss Wochenaufenthaltsdomizile von steuerpflichtigen Personen nur dann als massgebend, wenn diese in einem Radius von maximal 10 Kilometer zum gewöhnlichen Arbeitsort in Liechtenstein liegen (nachfolgend "10 km-Regel"). Damit spezifiziert es, was seiner Meinung nach unter "in der Nähe des Arbeitsortes" gemäss Ziff. 1 der Verständigungsvereinbarung zu verstehen ist. Kehrt der Arbeitnehmer regelmässig am Abend an

einen Ort ausserhalb dieses Radius zurück, wertet das kantonale Steueramt den besagten Tag nicht als "Nichtrückkehrtag" gemäss DBA CH-LI. Solche Tage sind folglich nach Auffassung des kantonalen Steueramts hinsichtlich der 45-Tage-Schwelle nicht zu berücksichtigen. Diese Praxis ist nicht unumstritten und war gemäss Aussage des kantonalen Steueramts bereits Gegenstand zweier Verständigungsverfahren zwischen den beiden Ländern (die Verfahrenszuständigkeit auf Seiten der Schweizerischen Eidgenossenschaft liegt beim Staatssekretariat für Finanzfragen, SIF, und nicht beim kantonalen Steueramt), in denen mit jeweiliger Distanz von ca. 19 – 20 km zwischen Arbeitsort und Zweitwohnsitz einmal die Einstufung als Grenzgänger bejaht und einmal verneint wurde (ob Luftlinie oder Wegdistanz, ist unklar). Für das vorliegende Verfahren lasse sich nicht zuletzt deshalb keine eindeutige Lösung ablesen. Gemäss kantonalem Steueramt lasse sich daraus nur ableiten, dass für das SIF und die zuständige liechtensteinische Behörde die Distanz zwischen der Zweitwohnung bzw. dem Hotel und dem Arbeitsplatz alleine für die Grenzgängerqualifikation nicht entscheidend sei.

g) Grundsätzlich gilt im Steuerrecht die allgemeine Beweislastregel, wonach die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (anstatt vieler BGr, 21. August 2015, 2C_738/2014, E. 1.5 und 2.4, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Nichtqualifikation als Grenzgänger der Schweiz mindert die Steuerpflicht der betroffenen, in der Schweiz ansässigen Personen, weshalb sie die Beweislast tragen. Sie müssen dabei die steuermindernden Tatsachen nicht nur behaupten, sondern auch belegen.

2. a) Unbestritten ist, dass dem Pflichtigen seit dem XX. September 2019 eine fertig gebaute Wohnung in G, Kanton St. Gallen, zur uneingeschränkten Verfügung stand. Diese war gemäss seiner plausiblen Sachdarstellung auch von Anfang an genügend eingerichtet, dass er dort regelmässig übernachten konnte. Die Wohnung liegt in ca. 19.9 km Wegdistanz resp. ca. 13.7 km Luftlinie von seinem Arbeitsort in F entfernt. Sie befindet sich damit nach Auffassung des kantonalen Steueramts resp. dessen 10 km-Regel nicht nahe genug an seinem Arbeitsort, weshalb es die dortigen Übernachtungen bei der Berechnung der Nichtrückkehrtage ohnehin als unerheblich einstufte. Aufgrund dessen verweigerte es den Pflichtigen zuletzt mit Einspracheentscheid vom 7. November 2022 die Ausklammerung des unstrittig in Liechtenstein erwirtschafteten Erwerbseinkommens des Pflichtigen bei der Festsetzung der hiesigen Steuerfaktoren.

Es qualifizierte diesen weiterhin als Grenzgänger i.S.v. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI resp. erachtet das in Art. 15 Abs. 1 DBA CH-LI verankerte steuerrechtliche Arbeitsortsprinzip als nicht massgebend.

b) Unbestritten ist auch, dass das kantonale Steueramt im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren nicht näher prüfte, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2019 betreffend die Nichtrückkehrtage die 45-Tage-Schwelle überhaupt überschritten hatte, da dies nach dessen Meinung aufgrund der 10 km-Regel für den Verfahrensausgang ohnehin unerheblich war. In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 24. Januar 2023 bestritt es allerdings auch, dass der Pflichtige im Jahr 2019 nach der Arbeit in F an mindestens 45 Arbeitstagen aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei, resp. in G übernachtet habe. Weil die Wohnung erst mit Handänderungsdatum XX. September 2019 gekauft worden sei, sei unwahrscheinlich, dass er vor Jahresende noch mehr als 45-mal aus beruflichen Gründen dort übernachtet habe. Die Pflichtigen widersprachen in ihrer Replik vom 13. Januar 2025 dieser Behauptung und offerierten den Beweis dafür, dass der Pflichtige die nötige Anzahl der Nichtrückkehrtage pro 2019 zur Besteuerung am Arbeitsort gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA CH-LI i.V.m. Ziff. 4 des Protokolls DBA CH-LI erreichte.

c) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist damit nicht einzig die Rechtsfrage strittig, wie der abkommensrechtliche Begriff des "Grenzgängers" gemäss DBA CH-LI auszulegen ist, sondern es geht auch um die Frage, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2019 die Schwelle von 45 Nichtrückkehrtagen aus beruflichen Gründen effektiv *überschritten* hat (d.h. erforderlich sind mindestens 46 Nichtrückkehrtage). Diese Frage ist vorab zu klären, denn sollte der Pflichtige bis Ende 2019 berufsbedingt nicht genügend oft in G resp. andernorts auswärts übernachtet haben, bedarf die Frage der Rechtmässigkeit der kantonalen Praxis mit Bezug auf Entfernung zwischen Arbeitsort und Zweitwohnsitz keiner Klärung. Diesfalls ist das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen als Grenzgänger gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI in jedem Fall in der Schweiz zu besteuern. Mit Beweisauflageverfügung vom 15. Juli 2025 wurde den Pflichtigen deshalb der Beweis dafür auferlegt, dass der Pflichtige betreffend die Steuerperiode 2019 nicht als Grenzgänger i.S.v. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI qualifiziert (R-act. 24, auch zum Folgenden). Sie wurden aufgefordert, den Beweis für die behauptete Tatsache zu erbringen, dass der Pflichtige im Kalenderjahr 2019 an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz in C zurückkehrte.

d) aa) Die Pflichtigen äussern sich dazu mit Stellungnahme vom 15. August 2025. Zunächst machen sie geltend, sie hätten mit der Arbeitgeberbescheinigung bereits den hinreichenden Nachweis gemäss Ziff. 3 der Verständigungsvereinbarung erbracht. Die Bestätigung werde als ausreichender Nachweis angesehen, was eine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen eines Wochenaufenthaltes begründe.

bb) Angesichts der zeitlichen Ausdehnung des Wochenaufenthalts im Jahr 2019 ergebe sich weiter ohnehin, dass der Pflichtige die Schwelle von 45 Nichtrückkehrtagen deutlich überschritten habe. Er sei am XX. September 2019 in die Wohnung eingezogen und habe sich bis zum XX. Dezember 2019 am Wochenaufenthalts- und Arbeitsort aufgehalten. Dies seien 62 Arbeitstage. Die Wohnung sei ab dem XX. September 2019 bezugsbereit gewesen und auch sofort bezogen worden. Weiter könne der Pflichtige belegen, dass er sich in den Kalenderwochen XX bis XX physisch in F und G aufgehalten habe. Damit werde die Vermutung des tatsächlichen Aufenthalts am Arbeits- und Wochenaufenthaltsort erheblich gestützt. Es liege zwar keine lückenlose Beweiskette vor, jedoch existiere für jede dieser Kalenderwochen mindestens ein Nachweis, die den physischen Aufenthalt des Pflichtigen in F bzw. G bestätige. Angesichts der festgestellten kontinuierlichen Verfügbarkeit und Nutzbarkeit der Zweitwohnung sei es nach der Lebenserfahrung ausgeschlossen, dass der Pflichtige in diesem Zeitraum regelmässig nach C zurückgekehrt sei. Vielmehr sei mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Wohnung in G während der gesamten Arbeitswochen genutzt und damit die Schwelle der Nichtrückkehrtage überschritten worden sei. Die rege Nutzung der Zweitwohnung lasse sich auch mit dem nachgewiesenen Stromverbrauch belegen.

3. a) Unbestritten ist, dass in Ziff. 3 der Verständigungsvereinbarung steht, dass bei Personen mit Wochenaufenthalt in der Nähe des Arbeitsortes in- oder ausserhalb des Staates, in dem der Arbeitsort liegt, ein Hinweis auf den Wochenaufenthalt auf der Bescheinigung des Arbeitgebers ausreichend ist. Diese Aussage ist allerdings von den Pflichtigen in den falschen Gesamtkontext gesetzt worden. Sie ist lediglich als administrative Erleichterung zum vorangehenden Absatz zu sehen, in dem festgehalten wird, dass die Bescheinigung des Arbeitgebers ansonsten eine detaillierte Aufstellung über die einzelnen Nichtrückkehrtage zu enthalten hat (mit Angaben zu Abreise und Rückkehr, Ort und Land der Arbeitstätigkeit, Anzahl der auswärtigen Übernachtungen sowie Zweck des Aufenthalts). Für die betroffenen Arbeitgeber stellt diese Ziffer primär eine

administrative Vereinfachung dar, sodass sie dann nicht jährlich sämtliche effektiven Nichtrückkehrtage einzeln auflisten müssen. Der Arbeitgeber hat aber die Sachumstände betreffend Wochenaufenthalt/Zweitwohnung nicht im Detail zu prüfen. Gemäss Formular bestätigt der Arbeitgeber lediglich, dass der Arbeitnehmer ihm gegenüber erklärt hat, dass er aus beruflichen Gründen in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes übernachtete. Der von den Pflichtigen zitierte Absatz kann aber namentlich im Konfliktfall nicht dahingehend interpretiert werden, dass die zuständigen Behörden nicht mehr nachträglich überprüfen dürfen, ob der Inhalt der Bescheinigung den tatsächlichen Verhältnissen in der Steuerperiode entsprach resp., ob die Anzahl der Nichtrückkehrtage von der betroffenen Person effektiv erreicht wurden. Auch in Ziff. 2.6.2 des Merkblatts wird explizit festgehalten, dass es dem Ansässigkeitsstaat unbenommen bleibt, die bescheinigten Nichtrückkehrtage zu überprüfen und entsprechende Nachweise zu verlangen. Der Auffassung der Pflichtigen, die Bescheinigung sei gemäss Verständigungsprotokoll als ausreichender Hinweis anzusehen, was eine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen eines Wochenaufenthalts begründe, kann nicht beigelegt werden. An der Beweislastverteilung gemäss Verfügung vom 15. Juli 2025 ist damit festzuhalten (R-act. 24).

b) aa) Die Pflichtigen behaupten, dass sich der Pflichtige vom XX. September 2019 bis XX. Dezember 2019 unter der Woche in G aufgehalten habe und er nicht regelmässig nach C zurückgekehrt sei (E. 2d/bb, auch zum Folgenden). Sie gehen dabei von insgesamt maximal 62 einschlägigen Arbeitstagen aus, womit die Schwelle von 45 Tagen augenscheinlich deutlich überschritten worden sei und deshalb auch der nicht lückenlose Beweis trotzdem ausreiche (E. 2d/bb). Was die Pflichtigen bei dieser Argumentation allerdings übersehen ist, dass Nichtrückkehrtage dann vorliegen, wenn nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an den Wohnsitz zurückgekehrt wird. Gezählt werden deshalb nicht die Arbeitstage, sondern die auswärtigen Übernachtungen (Ziff. 2.1 – 2.3 des Merkblatts, auch zum Folgenden). Bei Wochenaufenthalten werden die durch die persönlichen und familiären Bande begründeten Beziehungen dabei als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 3 N 43 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 44 StG), weshalb gewöhnlich davon ausgegangen werden kann, dass sie an den Lebensmittelpunkt zurückkehren, sobald keine berufliche Notwendigkeit für den Verbleib am Wochenaufenthaltort mehr besteht. Gewöhnlich kommt deshalb namentlich der Freitag nicht als Nichtrückkehrtag gemäss DBA CH-LI in Betracht, denn nach Arbeitsschluss besteht in der Regel keine berufliche Notwendigkeit mehr für

einen Verbleib am Wochenaufenthaltort, da man am Samstag gewöhnlich nicht an seinen Arbeitsort zurückkehrt. Solange die steuerpflichtige Person auf Anordnung der Arbeitgeberin nicht auch am Samstag oder am Freitag bis spät am Abend arbeiten muss, sodass die Wegstrecke zwischen Wochenaufenthaltort und Wohnsitz am Abend noch gut bewältigt werden kann, kann folglich nicht argumentiert werden, sie sei einzig aus beruflichen Gründen noch nicht bereits am Freitag an ihren Wohnsitz zurückgekehrt.

bb) Im vorliegenden Fall fuhr der Pflichtige bis am XX. September 2019 die Strecke zwischen F und C gewöhnlich noch nach Arbeitsschluss und damit auch jeweils am Freitag. Folglich kann davon ausgegangen werden, dass es dem Pflichtigen beruflich, physisch und psychisch auch im Zeitraum ab September 2019 weiterhin problemlos möglich war, am Freitag nach Arbeitsschluss nach C zurückzukehren. Es sind von ihm auch keine effektiven Belege dafür eingereicht worden, dass er am Freitag oft noch in G übernachtete. Vorhanden sind einzig gewisse Belege für die gelegentliche Anwesenheit tagsüber an Freitagen im Raum F/Rheintal (z.B. Ikea- und Tankstellenbesuche; vgl. dazu auch die nachstehenden Ausführungen). Wäre der Heimweg unter diesen Umständen dennoch erst am Samstag angetreten worden, so wäre dies im Normalfall gewöhnlich privaten Präferenzen geschuldet und damit nach Massgabe von Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI unerheblich.

cc) Der Pflichtige kann sich demgemäss pro gewöhnliche Arbeitswoche lediglich 4 (Montag – Donnerstag) und nicht 5 mögliche Nichtrückkehrtage (Montag – Freitag) anrechnen lassen. Im Zeitraum zwischen XX. September 2019 und XX. Dezember 2019 (jeweils nur Montag bis Donnerstag) und unter zusätzlicher Ausklammerung des Donnerstags, 31. Oktober 2019 (Arbeitsschluss, da Freitag, 1. November 2019 ein Feiertag war [Allerheiligen]) kommt man damit nur noch gerade auf maximal einschlägige 49 Arbeitstage/Nichtrückkehrtage. Dass ihm schon massgebende Nichtrückkehrtage vor dem Wohnungsbezug in G entstanden sind (z.B. durch Arbeiten im Ausland oder Übernachtungen in Hotels oder bei Bekannten etc.) ist nicht geltend gemacht worden. Die Pflichtigen haben damit den Beweis zu erbringen, dass der Pflichtige beinahe an allen Tagen unter der Woche im besagten Zeitraum nach der Arbeit in G übernachtete. Er darf maximal an drei Tagen zwischen Montag und Donnerstag im besagten Zeitraum nicht in G übernachtet haben (E. 2c).

c) Zum Nachweis reichen die Pflichtigen eine Reihe von Belegen ein, aus denen abgeleitet werden könne, dass der Pflichtige jede Woche zumindest einmal vor Ort in F

oder G war. Eingereicht worden sind namentlich ein Kontoauszug, aus welchem an verschiedenen Tagen Bargeldbezüge in F ersichtlich sind, diverse Quittungen von regionalen Waren- und Dienstleistungsbezügen (insb. für Wohnungsinventar und Benzin), Liefer- und Montagebestätigungen sowie Kalendereinträge. Einschlägige Belege (d.h. Belege, die nicht auf einen Freitag fallen) sind dabei für insgesamt 23 unterschiedliche Tage eingereicht worden (zum Teil betreffen mehrere Belege den gleichen Tag). Weiter liegen die Strom- und Internetabrechnungen der Wohnung in G vor. Namentlich der Stromverbrauch bewegt sich dabei in einem Rahmen, wie er bei einer regelmässigen Nutzung der Wohnung zu erwarten ist. Dies vermögen die Pflichtigen mit ihrer Sachverhaltsdarstellung nachvollziehbar darzulegen. Der Vollständigkeit halber zu erwähnen ist allerdings, dass ab November 2019 der Strombezug zum Normaltarif im Vergleich zum Oktober markant in die Höhe schoss und beinahe das Niveau des Strombezugs zum Niedertarif erreichte. Dies deutet in der Tendenz auf eine vermehrte Anwesenheit auch unter Tags und damit die nicht bloss berufliche Nutzung der Wohnung hin, was mit der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen schlecht in Einklang zu bringen ist. Eine definitive Schlussfolgerung ist aber nicht möglich, da den Unterlagen nicht entnommen werden kann, ab welcher Uhrzeit dem Pflichtigen zeitlich der Niedertarif verrechnet wurde und zudem rein theoretisch auch andere Faktoren (z.B. zwischenzeitlich installierte Geräte mit hohem Stand-by Stromverbrauch oder eine starke Nutzung der Wohnung zwischen Weihnachten und Neujahr) dafür verantwortlich sein können.

d) aa) Der Nachweis der regelmässigen Nutzung der Wohnung in G vermag allerdings im vorliegenden Fall nicht auch den Nachweis zu erbringen, dass der Pflichtige tatsächlich an mehr als 45 Tagen dort beruflich bedingt übernachtete. Die Anzahl der maximal möglichen Nichtrückkehrtage ist mit 49 Tagen derart nahe an der steuerlich massgebenden Schwelle von 45 Tagen, dass die eingereichten Belege den Beweis im erforderlichen Mass nicht zu erbringen vermögen. Allein der Nachweis des regelmässigen Übernachtens unter der Woche in G reicht unter den gegebenen Umständen nicht aus. Vielmehr ist erforderlich, dass die Pflichtigen den Nachweis erbringen, dass der Pflichtige in den Kalenderwochen XX bis XX beinahe ausnahmslos von jeweils Montag bis Donnerstag dort übernachtete, denn bereits bei einer gelegentlichen (nicht regelmässigen) Rückkehr unter der Woche wird die erforderliche Schwelle der Nichtrückkehrtage nicht mehr erreicht. Dieser Nachweis ist von den Pflichtigen aber nicht hinreichend erbracht worden. Da in quantitativer Hinsicht eine Anwesenheit im Raum Fürstentum Liechtenstein/Rheintal nur an 23 Tagen nachgewiesen wurde, legt die von den Pflichtigen aufgestellte Behauptung nicht nahe, dass der Pflichtige die Wohnung in G mit

überwiegender Wahrscheinlichkeit beinahe ausschliesslich während der jeweils gesamten Arbeitswoche nutzte. Da unbestritten ist, dass er seine Familie samt sonstigem sozialem Umfeld und damit seinen Lebensmittelpunkt in C hat, erscheint es nach allgemeiner Erfahrung vielmehr wahrscheinlich, dass er an mindestens vier Tagen unter der Woche nach Arbeitsschluss noch an seinen Wohnsitz zurückkehrte. Gemäss allgemeiner Lebenserfahrung dürften beim Pflichtigen im letzten Quartal des Jahres 2019 auch ab und zu familiäre, soziale oder sonstige Termine angefallen sein, für die er unter der Woche nach C zurückkehrte (z.B. familiäre und gesellschaftliche Anlässe, Arzt- und Zahnarztbesuche, etc.). Dies unter Umständen selbst an Tagen, an denen er unstrittig zumindest tagsüber in F vor Ort war.

bb) Auch in qualitativer Hinsicht vermögen die eingereichten Belege die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen nicht hinreichend zu substantzieren. Es liegt auf der Hand, dass allein aus einem Bargeldbezug über Mittag etc. noch nicht automatisch darauf geschlossen werden kann, dass der Pflichtige an jedem dieser einzelnen Tage resp. jeweils die gesamte Arbeitswoche auch in G übernachtete. Für diese Schlussfolgerung liegen C und G einfach zu nahe beieinander, denn eine Rückkehr nach Arbeitsschluss ist ohne Probleme möglich. Sachdienlicher wären Belege gewesen, die ihm effektiv eine Anwesenheit am Abend in G bescheinigen (z.B. Quittungen für Essensbestellungen oder Restaurantbesuche, lokale Einkaufsbelege von Supermärkten, Belege von Besuchen für lokale Veranstaltungen oder sonstigen Freizeitangeboten etc.). Gemäss dem nachgewiesenen Stromverbrauch dürfte der Pflichtige zwar mit einer gewissen Regelmässigkeit in G übernachtet haben. Mit dem Stromverbrauch lässt sich allerdings die im vorliegenden Fall entscheidende taggenaue An- und Abwesenheit kaum ermitteln. Bezeichnend ist auch, dass die Pflichtigen nicht die gesamte Agenda des Pflichtigen, sondern bloss Auszüge davon einreichten. Dieses Vorgehen lässt vermuten, dass dieser zwar eine digitale Agenda mit allen seinen Terminen führte, diese jedoch wohl mit der Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen nur schwer in Einklang zu bringen gewesen wäre.

e) Den Pflichtigen gelingt damit der Beweis in qualitativer und quantitativer Hinsicht nicht, dass der Pflichtige betreffend die Steuerperiode 2019 nicht als Grenzgänger i.S.v. Art. 15 Abs. 4 DBA CH-LI qualifiziert. Sie konnten namentlich den Beleg für die behauptete Tatsache nicht erbringen, dass er im Kalenderjahr 2019 an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz in C zurückkehrte und anstatt dessen in der Nähe des Arbeitsortes übernachtete. Ob die Wohnung in G unter diesen Umständen überhaupt als einschlägige Zweitwohnung in der

Nähe des Arbeitsorts qualifiziert, braucht damit nicht beantwortet zu werden (E. 2c). Diese Frage stellt sich gegebenenfalls im Folgejahr, denn dann dürfte die einschlägige Schwelle der Nichtrückkehrtage aufgrund des ganzjährigen Liegenschaftsbesitzes in G wohl weitaus klarer sein als in der Steuerperiode 2019. Dann wird gegebenenfalls auch die Frage zu beantworten sein, ob das Verhalten des Pflichtigen nicht gar als missbräuchlich qualifiziert (Meyer/Endres, StR 2018, 376), wie dies nunmehr vom kantonalen Steueramt behauptet wird. Das vom Pflichtigen in F erwirtschaftete Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ist damit gemäss DBA CH-LI, DBG und StG in der Schweiz zu besteuern. Der Hauptantrag der Pflichtigen ist damit abzuweisen.

4. Eventualiter beantragen die Pflichtigen, sie seien betreffend die direkte Bundessteuer 2019 sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2019 mit einem um je Fr. 4'000.- tieferen Einkommen einzuschätzen. Da der Pflichtige seit September 2019 als Wochenaufenthalter gelte, seien namentlich die Mietkosten resp. der vom Steueramt G festgesetzte Eigenmietwert pro rata temporis als zusätzliche Berufskosten einkommensmindernd zu berücksichtigen. Trotz Wochenaufenthalts nicht abzugsfähig seien hingegen die Fahrtkosten (Maximalabzug durch Pendlerabzug bis Ende August bereits erreicht) und die Verpflegungskosten (Kochgelegenheit vorhanden). Das kantonale Steueramt beantragt in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 24. Januar 2023 die teilweise Gutheissung des Eventualantrags. Da bei auswärtigem Aufenthalt lediglich ein Zimmer und nicht die Wohnung abgezogen werden und der Monat September lediglich anteilig berücksichtigt werden könne, sei ein zusätzlicher Abzug von lediglich Fr. 1'200.- angezeigt.

5. a) Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit gelten Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993; nachfolgend BKV). Gemäss Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 BKV sind die notwendigen Mehrkosten eines auswärtigen Aufenthalts abzugsfähig, sofern die steuerpflichtige Person an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleibt und dort übernachten muss (sogenannter Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehrt. Als notwendige Mehrkosten der auswärtigen Unterkunft gelten gemäss Art. 9 Abs. 3 BKV die ortsüblichen Auslagen für

ein Zimmer. Art. 9 Abs. 3 BKV ist dabei so zu verstehen, dass der Begriff "Zimmer" grundsätzlich eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche bzw. Kochecke bezeichnet (BGr, 25. März 2011, 2C_728/2010, E. 2.1).

b) aa) Die Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können nur dann als Berufsauslagen abgezogen werden, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil) unmöglich oder unzumutbar ist bzw. der Grund für die nicht tägliche Rückkehr in erster Linie beruflicher Natur ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort oder in einer umliegenden Gemeinde, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient (VGr, 5. Oktober 2018, SB.2018.00056, E. 2.4; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 26 N 4 DBG und § 26 N 5 StG). In Lehre und kantonalen Praxis wird sodann ausdrücklich verlangt, dass der Wochenaufenthaltort möglichst nahe am Arbeitsort liegt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 26 N 16 DBG und § 26 N 16 StG; vgl. auch VGr GR, 8. April 2005, StE 2005 B 22.3 Nr. 84).

bb) Praxisgemäss wird eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz ab einer Fahrstrecke von mehr als 75 min pro Weg als nicht mehr zumutbar eingestuft, wobei den individuellen Umständen Rechnung zu tragen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 26 N 16 DBG und § 26 N 16 StG; vgl. auch BGr, 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 8.2 und 8.4; a. z. F.). Die Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort kann somit nicht allgemein beantwortet werden. Die Dauer des Arbeitswegs ist allein nicht massgebend. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugreisen) genutzt werden kann.

cc) Ist dem Steuerpflichtigen zuzumuten, den Arbeitsweg auch täglich von seinem Wohnsitz aus zurückzulegen, werden die angefallenen Mehrkosten für die Wohnung in der Nähe der Arbeitsstätte grundsätzlich nicht als Gewinnungskosten, sondern als steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten eingestuft (vgl. BGr, 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 8.5). Gleichwohl werden auch die Kosten eines nicht anerkannten Wochenaufenthalts in der Praxis zumindest insofern berücksichtigt, als dass sie

die hypothetisch anfallenden Fahrkosten bei fehlendem Wochenaufenthalt nicht übersteigen. Sind die Kosten des steuerlich nicht anerkannten Wochenaufenthalts höher als die Fahrkosten ohne Wochenaufenthalt, sind anstelle der Wochenaufenthaltskosten die tieferen Fahrkosten ohne Wochenaufenthalt steuermindernd abzugsfähig (VGr, 5. Oktober 2018, SB.2018.00056).

c) Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen – zu denen auch die Berufskosten gehören – obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der diese nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (E. 1g).

6. a) Das kantonale Steueramt bestreitet in seiner Beschwerde- und Rekursantwort zunächst nicht, dass aufgrund der Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr dem Pflichtigen nicht zumutbar erscheint; spricht im Regelfall die Fahrt mehr als 75 Minuten beträgt (E. 4). Diese Auffassung ist vertretbar, ist aber gemäss Rechtsprechung sicherlich ein Grenzfall, machen doch die Pflichtigen selbst geltend, die Reisezeit könne bis zu 80 Minuten pro Weg betragen. Damit können die Pflichtigen die Mehrkosten im Zusammenhang mit dem auswärtigen Wochenaufenthalt gemäss Art. 9 BKV grundsätzlich geltend machen. Notwendige Mehrkosten der Unterkunft, Arbeitsweg etc. sind damit grundsätzlich abziehbar, soweit entsprechende Pauschalen noch nicht ausgeschöpft wurden.

b) Zu beachten ist aber, dass es sich bei den Berufskosten um Gewinnungskosten handelt, die gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich nur abziehbar sind, soweit der steuerpflichtigen Person tatsächlich ein entsprechender Aufwand entstanden ist (BGr, 31. Juli 2017, 2C_99/2017, E. 2.3; BGr, 9. Juli 2012, 2C_807/2011, E. 2.2 = StE 2012 B 97.41 Nr. 25; BGr, 25. Oktober 2011, 2C_343/2011, E. 2.3 ff. = StE 2012 B 22.3 Nr. 105 = ZStP 2011, 332; BGr, 25. März 2011, 2C_728/2010, E. 2.3; BGr, 22. April 2009, 2C_14/2009, E. 2.2). So kann bspw. ein Wochenaufenthalter, der zu vergünstigten Konditionen bei Freunden und Verwandten wohnt, nicht mehr abziehen, als er für die Wohnung bzw. ein Zimmer an diese entrichtet. Als Grundlage für die Berechnung der abzugsfähigen Mehrkosten ist deshalb stets der tatsächlich geschuldete Mietzins massgebend und nicht eine Vergleichszahl.

c) Ebenfalls ausgeschlossen ist damit, dass der Eigentümer der Wohnung am Zweitwohnsitz anteilmässig oder gesamthaft den Eigenmietwert zum Abzug bringt,

denn es ist unbestritten, dass ihm – im Gegensatz zum Mieter – solche Kosten nicht effektiv anfallen. Es handelt sich dabei einzig um eine fiktive steuerliche Grösse ohne realen Gewinnungskostencharakter. Abziehbar als effektive Gewinnungskosten wären nach dem Gesagten lediglich die (anteiligen) Zinskosten von Fr. 369.- für die Hypothek der Wohnung in G, die von den Pflichtigen aber bereits anderweitig vollumfänglich zum Abzug gebracht werden konnten (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. a StG). Die zudem zusätzlich abziehbaren anteiligen Wohnnebenkosten für Elektrizität und Internet sind grundsätzlich anteilig ebenfalls abziehbar. Die Höhe der Kosten erweist sich im konkreten Fall aber als derart gering, dass sie im Bereich der Rundungsdifferenz des steuerbaren Einkommens liegen. Deren Berücksichtigung allein rechtfertigt damit insoweit auch keine Anpassung der Steuerfaktoren. Demgemäss ist auch der Eventualantrag der Pflichtigen abzuweisen.

7. Diese Erwägungen führen folglich zur vollumfänglichen Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 – 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]