



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 16. Januar 2024

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident M. Hüsler Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, F. Windisch Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 22 41 O2V 22 43
Ort des Entscheids	Trogen
Beschwerdeführerin	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau
Beigeladene im Verfahren O2V 22 43	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2020 Direkte Bundessteuer 2020 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 11. November 2022

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der Einspracheentscheid, die Veranlagungsverfügung 2020 und die Steuerrechnungen vom 11. November 2022 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2020 sowie die direkte Bundessteuer 2020 der Beschwerdeführerin seien vollumfänglich aufzuheben;
2. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2020 als Nichtgrenzgängerin im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA CH-FL i.V.m. Ziff. 5 lit. c des Protokolls zum DBA CH-FL sowie der diesbezüglichen Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 zwischen den zuständigen Behörden Liechtensteins und der Schweiz qualifiziert;
3. Es seien die Einkommenssteuerfaktoren der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2020 – unter Berücksichtigung ihrer Eigenschaft als Nichtgrenzgängerin gemäss Ziff. 2 – wie folgt festzusetzen: [...]
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich gesetzliche Mehrwertsteuer zu lasten des Staates.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. A. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) wurde mit Verfügungen vom 1. März 2022 betreffend Steuerperiode 2020 für die Staats- und Gemeindesteuern einerseits bzw. für die direkte Bundessteuer andererseits von der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) veranlagt. [...].

In Abweichung zu den Vorjahren und zur Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin schied die Vorinstanz bei der Veranlagung das von der Beschwerdeführerin im Steuerjahr 2020 aus unselbständigem Haupterwerb bei der Arbeitgeberin C. in Liechtenstein erzielte Erwerbseinkommen nicht zur Besteuerung am Arbeitsort im Fürstentum Liechtenstein aus, sondern qualifizierte die Beschwerdeführerin als Grenzgängerin und wies dieses Einkommen dementsprechend dem Wohnsitz B. bzw. dem Wohnkanton Appenzell Ausserrhoden zur Besteuerung zu. Zur Begründung dieses Vorgehens wurde in der Berechnungsmitteilung auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein (DBA FL) bzw. die in diesem Zusammenhang relevante Verständigungsvereinbarung verwiesen.

- B. Die Beschwerdeführerin war mit der Qualifikation als Grenzgängerin nicht einverstanden und erhob am 25. März 2022 Einsprache bei der Vorinstanz (KStV.AR.act. 8). Anlässlich einer daraufhin durchgeführten Einsprachebesprechung bei der Vorinstanz konnte die Differenz zwischen den Parteien nicht geklärt werden (KStV.AR.act. 11). Am 11. November 2022 wies die Vorinstanz die Einsprache ab und hielt an der Besteuerung gemäss Veranlagungsverfügungen fest (KStV.AR.act. 12). Die Vorinstanz wies im Entscheid darauf hin, dass die Begründungen der Beschwerdeführerin für die Übernachtungen in Liechtenstein vor allem auf eine persönliche Motivation hindeuten würden. Die Beweislast für die berufliche Notwendigkeit von sog. Nichtrückkehrtagen liege bei der Beschwerdeführerin. Da sie keinen genügenden Beweis erbracht habe, sei die vorausgesetzte berufliche Notwendigkeit nur für einen kleinen Teil der auswärtigen Übernachtungen erwiesen und die Beschwerdeführerin deshalb als Grenzgängerin im Sinn von Art. 15 Abs. 4 DBA FL zu betrachten.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von der Beschwerdeführerin am 12. Dezember 2022 beim Obergericht eingereichte Beschwerde mit den eingangs erwähnten Anträgen (act. 1). Weil die Beschwerde sowohl die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer betraf, eröffnete das Obergericht mit Blick auf

die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern einerseits bzw. im Bundessteuerbereich andererseits zwei formell getrennte, aber gleichzeitig zu behandelnde Verfahren (Verfahren O2V 22 41 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020; Verfahren O2V 22 43 betreffend direkte Bundessteuer 2020).

Am 26. Januar 2023 stellte die Vorinstanz einen Antrag auf Sistierung der beiden Beschwerdeverfahren, da inzwischen ein Verständigungsverfahren betreffend die Einkommensbesteuerung zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein eingeleitet worden sei (act. 8 und 9). Mit Verfügung vom 2. Februar 2023 wurden die Verfahren antragsgemäss sistiert (act. 11).

Mit Schreiben vom 7. Juli 2023 (act. 12) liess die Beschwerdeführerin dem Obergericht mitteilen, im Rahmen des Verständigungsverfahrens habe das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF inzwischen folgenden Lösungsvorschlag unterbreitet:

"Die zuständigen Behörden kommen überein, dass die berufliche Veranlassung der deklarierten Nichtrückkehrtage für das Steuerjahr 2020 nicht ausreichend belegt und daher der Schwellenwert von mehr als 45 Nichtrückkehrtagen nicht erreicht wurde. Die Antragstellerin war für das Steuerjahr 2020 daher eine Grenzgängerin iSv Art. 15 Abs. 4 DBA. Liechtenstein wird die auf dem Lohn erhobene Steuer zurückerstatten."

Die Beschwerdeführerin sei mit diesem Lösungsvorschlag nicht einverstanden und habe dies gegenüber dem SIF bereits kundgetan; entsprechend ersuche sie um eine Fortsetzung der Beschwerdeverfahren O2V 22 41 und O2V 22 43.

In der Folge wurden die vorläufig sistierten Verfahren wieder aufgenommen und der Vorinstanz sowie der im Verfahren O2V 22 43 beigeladenen Eidg. Steuerverwaltung mit Verfügung vom 11. Juli 2023 (act. 14) die Möglichkeit zur Einreichung einer Vernehmlassung eingeräumt. Während die Beigeladene stillschweigend auf die Einreichung einer Stellungnahme verzichtete, beantragte die Vorinstanz innert erstreckter Frist mit Eingabe vom 16. August 2023 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin (act. 16).

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eines zweiten Schriftenwechsels wurde abgesehen und die Angelegenheit im Anschluss direkt zur Beratung an der Sitzung der zweiten Abteilung des Obergerichts vom 16. Januar 2024 traktandiert und über die Beschwerde in beiden Verfahren mit vorliegendem Urteil entschieden.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Einspracheentscheide der Vorinstanz können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]; Art. 104 Abs. 3 und 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] i.V.m. Art. 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]).

Die am 14. Dezember 2022 beim Obergericht eingegangene Beschwerde vom 12. Dezember 2022 (Postaufgabe) richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 11. November 2022 und erfolgte somit fristgerecht. Nachdem auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift erfüllt sind und die Beschwerdeführerin als direkt vom angefochtenen Einspracheentscheid Betroffene nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat, ist auf die Beschwerde einzutreten.

- 1.2 Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.

- 1.3 Umstritten ist sowohl im Verfahren O2V 22 41 betreffend Staats- und Gemeindesteuern als auch im Verfahren O2V 22 43 betreffend direkte Bundessteuer die Frage, ob das von der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2020 erzielte Haupterwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit bei der C. am Arbeitsort in Liechtenstein oder am Wohnort B. in Appenzell Ausserrhoden und somit in der Schweiz der Besteuerung unterliegt. Für die Beurteilung dieser Frage ergeben sich grundsätzlich keine Unterschiede aus dem kantonalen Recht einerseits und dem Bundessteuerrecht andererseits, weshalb die Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 gemeinsam behandelt werden und in einem einzigen Urteil über die Beschwerde entschieden werden kann.

2. Materielles

2.1 Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein haben am 10. Juli 2015 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossen (DBA FL, SR 0.672.951.43). Zum DBA FL gehört ein Protokoll, das dem Abkommen angehängt ist; am 1. Dezember 2021 trat ein weiteres Protokoll zur Anpassung von einzelnen Bestimmungen des Abkommens in Kraft. Präzisierungen zum DBA FL bzw. zu den Protokollbestimmungen ergeben sich aus mehreren zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen. Ausserdem hat das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF ein Merkblatt zum DBA FL publiziert.¹

Für die in den vorliegend zu beurteilenden Verfahren zu beantwortenden Fragen ist auf die während der hier betroffenen Steuerperiode 2020 gültigen Bestimmungen abzustellen; es sind insbesondere folgende Bestimmungen von Relevanz:

- a. Gemäss der allgemeinen Regelung im DBA FL können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden (Art. 15 Abs. 1 DBA FL).

Diese Regelung folgt grundsätzlich dem OECD-Musterabkommen. Gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA FL gilt für Grenzgänger allerdings folgende Sonderbestimmung: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit von 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 (Grenzgänger), können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie ansässig sind (Art. 15 Abs. 4 DBA FL).

- b. Zum DBA FL gehört ein Protokoll, welches als Bestandteil des Abkommens gilt (Art. 28 DBA FL). Ziff. 5 des Protokolls (es wird im vorliegenden Urteil die Nummerierung gemäss der in der Steuerperiode 2020 gültigen Version verwendet; aktuell gültige Version: Ziff. 4; vgl. dazu das spätere Protokoll zur Abänderung des DBA FL vom 14. Juli 2020 [AS 2021 812]; bezüglich der hier relevanten Protokollbestimmung erfolgte abgesehen von der Neunummerierung keine inhaltliche Änderung) präzisiert die in Art. 15 Abs. 4 DBA FL getroffene Regelung wie folgt:

¹ Die im Zusammenhang mit dem DBA FL relevanten Dokumente finden sich unter folgendem Link (abgerufen am 16.01.2024): <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/liechtenstein.html#-779097997>>

Der Ausdruck "Arbeitsort" bedeutet der Ort, an dem die Person in den Betrieb ihres Arbeitgebers eingegliedert ist (Ziff. 5 lit. a des Protokolls). Der Ausdruck "Wohnsitz" bedeutet der Ort, an dem die Person ihr Hauptsteuerdomizil hat (Ziff. 5 lit. b des Protokolls). Die Grenzgänger-Eigenschaft entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Ziff. 5 lit. c Protokoll).

- c. In der am 14. November 2016 abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Anwendung der Sonderbestimmung von Art. 15 Abs. 4 des DBA FL heisst es dazu – insoweit hier von Relevanz – unter Ziff. 2.): Für die Ermittlung der Nichtrückkehrtage werden die Arbeitstage gezählt, bei welchen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt. Als Nichtrückkehrtage kommen nur Arbeitstage in Frage, die im jeweiligen Arbeitsvertrag vereinbart sind. Samstage, Sonntage und Feiertage zählen nur dann zu den in Frage kommenden Arbeitstagen, wenn eine Arbeit an diesen Tagen angeordnet wurde oder es sich um Reisetage handelt. Unter Ziff. 1.) wird zum Terminus "*Berufliche Gründe*" Folgendes präzisiert:

"Bei folgenden Sachverhalten sind berufliche Gründe für die Nichtrückkehr zu vermuten (keine abschliessende Aufzählung):

- *[betrifft Geschäftsreisen, hier nicht von Relevanz].*
- Die Übernachtung des Arbeitnehmers in einem Hotel oder in einer Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes 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. Liegt die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort darunter, so ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen. Namentlich ist es möglich, in Fällen hoher beruflicher Belastung, bei welcher die Normalarbeitszeit erheblich überschritten wird, Übernachtungen als beruflich veranlasst anzusehen. Geschäftsessen können als Begründung für eine berufliche Veranlassung für die Nichtrückkehr gelten.
- *[betrifft Pikett-Dienst, hier nicht von Relevanz].*
- *[betrifft Weiterbildungsaufenthalte, hier nicht von Relevanz]."*

Demgemäss sind somit mit "beruflichen Gründen" einerseits im Arbeitsverhältnis selber begründete Verhinderungen gemeint, wie z.B. Geschäftsreisen, Bereitschaftsdienst oder Anwesenheitspflicht, sowie andererseits auch eine grosse Distanz zwischen Hauptsteuerdomizil und Arbeitsort, die eine regelmässige Rückkehr unzumutbar macht (vgl. dazu die Erläuterungen in der Botschaft vom 28. Oktober 2015 zum DBA FL, BBl 2015 7831 ff., S. 7839 oben). Im konkreten Fall beruft sich die Beschwerdeführerin auf Letzteres.

- d. Ein Teil der von den vorliegenden Verfahren betroffenen Steuerperiode 2020 (konkret: die Zeit zwischen 11. März und 31. Dezember 2020) fällt in denjenigen Zeitraum, während

welchem eine zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein am 20./22. Oktober 2020 abgeschlossene Verständigungsvereinbarung im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie in Kraft war. Zur Auswirkung von Arbeitstagen am Wohnsitz und von Arbeitstagen ohne Arbeitsausübung am Wohnsitz auf die Anwendung von Art. 15 Abs. 4 DBA FL wurde in dieser Verständigungsvereinbarung Folgendes vorgesehen: Im Hinblick auf die Auslegung von Art. 15 Abs. 4 DBA FL gelten Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund von Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie eines Vertragsstaats, seiner Gebietskörperschaften, des Arbeitgebers oder aufgrund einer mit dem Arbeitgeber für die Dauer derartiger Massnahmen getroffenen Absprache ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und am Wohnsitz verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort ohne die Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie befunden hätte. Hierfür wird unterstellt, dass sich die Person in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnsitz an den Arbeitsort begibt. Verbleibt eine Arbeitskraft aufgrund von solchen COVID-Massnahmen in dem Vertragsstaat, in dem sich ihr Arbeitsort befindet, und trägt ein Arbeitgeber in diesem Zusammenhang Wohn- oder Übernachtungskosten, führt dies nicht zu Tagen, an denen die Arbeitskraft aufgrund der Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt. Zur Regelung im Protokoll, wonach die Grenzgänger-Eigenschaft entfällt, wenn an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende nicht an den Wohnsitz zurückgekehrt wird, wird präzisiert, dass der Zeitraum, in welchem eine Arbeitskraft von COVID-Massnahmen betroffen sei, bei der Prüfung der Grenzgänger-Eigenschaft nicht berücksichtigt werde und gegebenenfalls eine proportionale Kürzung der erforderlichen Nichtrückkehrtage vorzunehmen sei.

2.2 Folgende Ausgangslage ist zwischen den Parteien unbestritten:

- Der Wohnsitz und das Hauptsteuerdomizil der in einem Vollzeitpensum unselbständig erwerbstätigen Beschwerdeführerin liegen in B., Kanton Appenzell Ausserrhoden und damit in der Schweiz.
- Der Sitz der Arbeitgeberin und der Arbeitsort der Beschwerdeführerin befinden sich im Fürstentum Liechtenstein.
- Die Beschwerdeführerin ist während der hier relevanten Steuerperiode 2020 (1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) nicht jeden Tag vom Arbeitsort an den Wohnort in der Schweiz zurückgekehrt, sondern hat zwischendurch im Fürstentum Liechtenstein übernachtet.

- In welchem Staat das Haupterwerbseinkommen der Beschwerdeführerin besteuert wird, hängt davon ab, ob die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2020 als Grenzgängerin im Sinn von Art. 15 Abs. 4 DBA FL qualifiziert wird oder nicht.

Die Parteien sind sich über die Frage der Grenzgänger-Eigenschaft der Beschwerdeführerin uneinig. Bevor dazu rechtliche Erwägungen gemacht werden können, ist allerdings zunächst in einem ersten Schritt der in diesem Zusammenhang wesentliche Sachverhalt abschliessend zu klären. Dabei steht die Frage im Vordergrund, wie lange die Fahrzeit zwischen Wohn- und Arbeitsort im konkreten Fall der Beschwerdeführerin dauert.

Diesbezüglich gehen aus den vorinstanzlichen Akten unterschiedliche Annahmen der Beteiligten hervor:

- Während die Beschwerdeführerin sowohl im Verfahren vor der Vorinstanz als auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren stets davon ausging, der Arbeitsweg nehme mehr als 45 Minuten pro Weg in Anspruch, scheint sich die Vorinstanz dieser Ansicht – jedenfalls gemäss Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid – angeschlossen zu haben (vgl. KStV.AR.act. 12, angefochtener Einspracheentscheid, S. 5, Ziff. 2.11 [Hervorhebung durch Verf.]: *"trotz einer Fahrzeit von über 45 Minuten"*).
- Anders beurteilt wurde dieses im konkreten Fall entscheidende Sachverhaltselement allerdings vom Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF: Der dort zuständige Policy Advisor schrieb im E-Mail vom 20. Januar 2023 an die Vorinstanz: *"Die Fahrt vom Wohnort [zum Arbeitsort] benötigt gemäss Google-Maps aktuell rund 44 Minuten. Stimmt das mit Ihren Annahmen überein?"*. Hierauf antwortete der zuständige Steuerkommissär der Vorinstanz am 25. Januar 2023 damals (vgl. zur E-Mail-Korrespondenz die Unterlagen bei KStV.AR.act. 17): *"Einverstanden. Wir verwenden auch Google Maps und haben für diese Strecke die gleichen Werte ermittelt (knapp unter 45min)." Basierend auf diesem Meinungsaustausch zur benötigten Fahrzeit für den Arbeitsweg heisst es schliesslich im E-Mail des SIF vom 14. Juli 2023 an die Vorinstanz, in welchem zur gefundenen Lösung mit den zuständigen Behörden in Liechtenstein Stellung genommen wird, explizit (KStV.AR.act. 22; Hervorhebung durch Verf.): "Die wesentlichen Erwägungen in diesem Fall waren, dass sich der Arbeitsweg [...] in weniger als 45 Minuten bewältigen lässt."* Die im Rahmen des Verständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein gefundene Lösung basiert somit auf der Sachverhaltsannahme, dass die Beschwerdeführerin pro Arbeitsweg weniger als 45 Minuten Zeit benötigt.

Ob der Arbeitsweg der Beschwerdeführerin mehr oder weniger als 45 Minuten in Anspruch nimmt, ist für die Frage, ob sie als Grenzgängerin zu qualifizieren ist oder nicht, deshalb von erheblicher Bedeutung, weil die Grenzgänger-Eigenschaft gemäss Ziff. 5 lit. c Protokoll zum

DBA FL entfällt, wenn die Person in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Arbeitstagen nach Arbeitsende aus beruflichen Gründen nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt; gemäss der bereits unter E. 2.1c erwähnten Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 werden berufliche Gründe für die Nichtrückkehr an den Wohnsitz vermutet, wenn für die Rückkehr an den Wohnsitz eine Fahrzeit von mehr als 45 Minuten nötig ist.

Für die sich in den vorliegenden Beschwerdeverfahren stellenden Fragen heisst dies: Sollte die Fahrzeit für den Arbeitsweg *weniger* als 45 Minuten betragen, würde sich die zwischen den Parteien im vorliegenden Verfahren hauptsächlich (und kontrovers) diskutierte Frage, ob die in der Verständigungsvereinbarung erwähnte Vermutung dazu führt, dass die Vorinstanz keine Nachweise für die berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage verlangen darf, gar nicht stellen. Würde die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort 45 Minuten nicht überschreiten, so sieht die Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 nämlich explizit und unmissverständlich vor, dass diesfalls *"die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr zu begründen"* sei.

Das Obergericht zieht dazu Folgendes in Erwägung:

2.3 Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort

- a. Zunächst ist zu klären, wo genau in Liechtenstein der Arbeitsort der Beschwerdeführerin liegt. Während die Beschwerdeführerin in der Beschwerde ohne genauere Präzisierung angibt, ihr Arbeitsort liege sowohl in Bendern als auch in Vaduz, ging die Vorinstanz bei der Beurteilung des konkreten Sachverhalts davon aus, der Arbeitsort der Beschwerdeführerin liege in Bendern. Letzteres entspricht den deklarierten Angaben der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung (vgl. Formular 4, wo als Arbeitsort in Liechtenstein lediglich *"Bendern"* angegeben wurde, nicht Vaduz). Sowohl auf dem Lohnausweis als auch auf der mit der Steuererklärung eingereichten Bescheinigung über die Nichtrückkehrtage gab die Arbeitgeberin explizit und ausschliesslich *"Bendern"* als Arbeitsort an (vgl. dazu die Unterlagen bei KStV.AR.act. 2). Auf der mit der Beschwerde eingereichten schriftlichen Bestätigung der Arbeitgeberin vom 29. Januar 2021, wonach Arbeitsort der Beschwerdeführerin nebst Bendern auch Vaduz sei (act. 2.4), ist nicht näher präzisiert, wieviele Arbeitstage die Beschwerdeführerin am Arbeitsort Bendern und wieviele Arbeitstage am Arbeitsort Vaduz zubrachte. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz davon ausging, dass der Arbeitsort der Beschwerdeführerin in Bendern liege (was notabene nicht ausschliesst, dass die Beschwerdeführerin während ihrer Arbeitszeit zeitweise auch Aufgaben in Vaduz erledigte).

Mit der Vorinstanz ist somit für die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort die (im Vergleich zur Wegzeit B. – Vaduz etwas kürzere) Wegzeit B. – Bendorf als massgebend zu betrachten.

- b. Gemäss Angaben im Schreiben des SIF vom 3. Februar 2023 (bei KStV.AR.act. 2) an die zuständigen Steuerbehörden Liechtensteins ist die genaue Adresse des Arbeitsorts in Bendorf folgende: *[genaue Adresse Arbeitsort]*. Im besagten Schreiben heisst es auf S. 2: *"Der Weg von der Wohnadresse in der Schweiz zu [genaue Adresse Arbeitsort] Bendorf lässt sich gemäss dem Google-Routenplaner in 44 Minuten bewältigen."* Auch dem unter E. 2.2 bereits erwähnten E-Mail des zuständigen Policy Advisors des SIF an die Vorinstanz vom 20. Januar 2023 lässt sich entnehmen, dass der angegebene Wert von 44 Minuten aus einer Google Maps Abfrage stammt (vgl. KStV.AR.act. 17). Die Vorinstanz antwortete darauf im E-Mail vom 25. Januar 2023 (ebenfalls bei KStV.AR.act. 17), sie verwende ebenfalls Google Maps (und habe für die Strecke die *"gleichen Werte ermittelt [knapp unter 45 Minuten]."* Weshalb sie schliesslich im angefochtenen Einspracheentscheid die Ansicht vertrat, die Wegzeit betrage mehr als 45 Minuten, wurde weder dort noch im Rahmen der Beschwerdeverfahren vor Obergericht näher begründet, vgl. dazu KStV.AR.act. 12, S. 5, Ziff. 2.11).
- c. In der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 wird nicht definiert, auf welche Weise bzw. mittels welchen Mitteln die Wegzeit ermittelt werden soll. Die Verwendung des Google Maps Routenplaners, um die benötigte Wegzeit zu eruieren, erscheint grundsätzlich naheliegend und auch durchaus geeignet. Allerdings ist zu bedenken, dass der Google Maps Routenplaner grundsätzlich jeweils die im Abfragezeitpunkt aktuelle Verkehrssituation berücksichtigt. Deshalb können sich für genau dieselbe Strecke bei einer Abfrage zu unterschiedlichen Zeiten bzw. an unterschiedlichen Tagen verschiedene Zeitwerte ergeben.

Das Obergericht hat aus diesem Grund die Parameter im Routenplaner konkretisiert und für *verschiedene Werktage* (Montag bis Freitag) je mit *Hinfahrt ab 7:00 Uhr* in der Schweiz bzw. *Rückfahrt ab 18 Uhr* in Liechtenstein mehrere Abfragen durchgeführt (act. 18 - 23). Unabhängig vom gewählten Datum ergaben sich für die Fahrt an einem beliebigen Werktag folgende Ergebnisse:²

² Hinweis: An den zum Vergleich ebenfalls stichprobenweise abgefragten Wochenendtagen resultierten tiefere Zeitwerte; würde die Abfahrt an Werktagen bereits ab 6:00 Uhr eingegeben bzw. die Rückfahrt erst ab 19 Uhr, wäre die von Google Maps angegebene Fahrzeit an einzelnen Daten ebenfalls geringer. Es gibt verschiedene mögliche Routen für die Strecke B. – Bendorf, hier massgeblich ist die jeweils schnellste.

Hinweg Schweiz – Liechtenstein

- Die Wegzeit zwischen "B." und "Bendern" (je ohne genaue Adressangabe bei beiden Ortschaften) beträgt bei normaler Verkehrslage bestenfalls 40 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle Routenvarianten liegt zwischen 40 bis 55 Minuten).
- Die Wegzeit zwischen "B." (ohne genaue Adressangabe) und dem Arbeitsort "[genaue Adresse Arbeitsort], Bendern" beträgt bei normaler Verkehrslage bestenfalls 40 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle Routenvarianten liegt zwischen 40 bis 60 Minuten).
- Eine schliesslich noch detailliertere Abfrage der Wegzeit zwischen der genauen Wohnadresse der Beschwerdeführerin in "B." und der Adresse des Arbeitsorts in Bendern ("[genaue Adresse Arbeitsort]") ergibt bei normaler Verkehrslage eine Wegzeit von bestenfalls 45 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle Routenvarianten liegt zwischen 45 bis 60 Minuten).

Rückweg Liechtenstein – Schweiz

- Die Wegzeit zwischen "Bendern" und "B." (je ohne genaue Adressangabe bei beiden Ortschaften) beträgt bei normaler Verkehrslage bestenfalls 40 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle Routenvarianten liegt zwischen 40 bis 55 Minuten).
- Die Wegzeit zwischen dem Arbeitsort "[genaue Adresse Arbeitsort], Bendern" und "B." (ohne genaue Adressangabe) beträgt bei normaler Verkehrslage bestenfalls ebenfalls 40 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle drei Routenvarianten liegt zwischen 40 bis 55 Minuten).
- Eine schliesslich noch detailliertere Abfrage der Wegzeit zwischen der Adresse des Arbeitsorts in Bendern ("[genaue Adresse Arbeitsort]") und der genauen Wohnadresse der Beschwerdeführerin in "B." ergibt bei normaler Verkehrslage unverändert eine Wegzeit von bestenfalls 40 Minuten (die geschätzte Zeitspanne für alle drei Routenvarianten liegt zwischen 40 bis 55 Minuten).

- d. Diese Resultate veranschaulichen, dass es sich im Fall der Beschwerdeführerin um einen Grenzfall handelt, wenn es darum geht, zu beurteilen, ob der Arbeitsweg mehr oder weniger als 45 Minuten in Anspruch nimmt. *Im besten Fall* werden allerdings bei allen Varianten, selbst gemessen von "Tür zu Tür"³, für den Arbeitsweg der Beschwerdeführerin *weniger oder*

³ Es ist allerdings fraglich, ob es auf eine solche Tür-zu-Tür-Betrachtung überhaupt ankommt: Gemäss Wortlaut in der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 geht es nämlich um die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort, nicht um die Fahrzeit zwischen Wohnort (respektive genaue Wohnadresse) und Arbeitsort. Als Wohnsitz gilt gemäss verbindlicher Definition im Protokoll Ziff. 5 lit. b der Ort,

(was allerdings nur den Hinweg betrifft) höchstens 45 Minuten benötigt. Gestützt auf die Resultate des Routenplaners von Google Maps ist im konkreten Fall der Beschwerdeführerin mit anderen Worten davon auszugehen, dass der Weg grundsätzlich in weniger oder höchstens 45 Minuten bewältigt werden kann. Eine Überschreitung der Fahrzeit von 45 Minuten pro Arbeitsweg kann zwar nicht für jeden einzelnen Arbeitstag mit Sicherheit ausgeschlossen werden, umgekehrt ist aber auch nicht anzunehmen (geschweige denn nachgewiesen), dass eine solche Überschreitung an einer Mehrheit der Arbeitstage gegeben wäre.

2.4 Auslegung der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016

Verständigungsvereinbarungen sind nicht direkt Bestandteil des DBA FL, spielen aber für dessen Auslegung eine wichtige Rolle. Generelle unilaterale Regelungen für die Auslegung der von der Schweiz abgeschlossenen DBA gibt es nicht. Die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen und damit auch von DBA unterscheidet sich von der Interpretation nationalen Rechts, indem dem *Prinzip von Treu und Glauben* und dem *Ziel und Zweck des Vertrags* vorrangige Bedeutung zugemessen wird. Verständigungsvereinbarungen stellen ein flexibles Instrument dar, um bei der Anwendung eines DBA auftretenden Schwierigkeiten zu begegnen; sie dienen der Konkretisierung und Klarstellung des zwischenstaatlichen Abkommens, können den Vertrag als solchen aber nicht abändern (vgl. dazu LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 63 ff.; BGE 141 II 447 E. 4.3.1 m.w.H.; MATTEOTTI/KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Basel 2015, N. 145 ff. Einleitung). Das heisst, die nachträglich zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Liechtenstein abgeschlossene Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 ändert (was unbestritten sein dürfte) somit nichts an dem im DBA FL selbst geregelten Grundsatz, wonach die Grenzgänger-Eigenschaft nur dann entfallen kann, wenn in einem Kalenderjahr an mehr als 45 Tagen berufliche Gründe für eine Nichtrückkehr vorliegen.

Die Beschwerdeführerin argumentiert selber, primäres Ziel der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 sei es, eine einheitliche Auslegung und Anwendung des Begriffs "berufliche Notwendigkeit" im Sinne von Art. 15 Abs. 4 DBA FL in beiden Vertragsstaaten bzw. durch die jeweils zuständigen innerstaatlichen Steuerbehörden sicherzustellen; mit der in der Verständigungsvereinbarung getroffenen Regelung sollen nicht nur unnötige und zeitintensive Verständigungsverfahren vermieden, sondern damit die Rechtssicherheit erhöht und die Veranlagungsökonomie gefördert werden (Beschwerde, act. 1, S. 10 f., Ziff. 21). Dieser Argumentation ist dem Grundsatz nach zu folgen. Genau diesen Zweck verfolgt die

an dem die Person ihr Hauptsteuerdomizil hat. Das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin ist B. [...] in B. ist hingegen ihr genauer Wohnort bzw. die genaue Wohnadresse.

Verständigungsvereinbarung, indem dort für klare Fallkategorien bestimmte Regeln aufgestellt werden, die die Veranlagung durch die Steuerbehörden erleichtern und zugleich eine rechtsgleiche Behandlung sicherstellen. Konkret sieht die Verständigungsvereinbarung zu diesem Zweck vor, dass die vom DBA FL verlangten beruflichen Gründe für eine Nichtrückkehr an den Wohnsitz zu vermuten sind, wenn die Fahrzeit für eine Rückkehr 45 Minuten überschreitet; liegt die Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort darunter, so ist die berufliche Veranlassung der Nichtrückkehr hingegen gemäss Verständigungsvereinbarung zu begründen (vgl. zum genauen Wortlaut der relevanten Bestimmung der Verständigungsvereinbarung auch E. 2.1c).

Diese Präzisierung in der Verständigungsvereinbarung führt zu folgenden Schlüssen:

- a. Aus dem Wortlaut der Verständigungsvereinbarung lässt sich nicht zweifelsfrei schliessen, ob nur die Wegzeit für den Rückweg, oder generell die Zeit für den Hin- bzw. Rückweg entscheidend sein soll: Einerseits wird explizit die Zeit für die *Rückkehr* als Kriterium angeführt, andererseits aber in allgemeiner Weise von der *Fahrzeit zwischen Wohnsitz und Arbeitsort* gesprochen, was somit auch den Hinweg umfasst. Wie die unter E. 2.3c angeführten Resultate der Google Maps Abfrage zeigen, kann es im konkreten Fall durchaus einen Unterschied machen, ob die Zeit für den *Hinweg* oder die Zeit für den *Rückweg* berücksichtigt wird. Es erscheint unter den gegebenen Umständen naheliegend, dass die zuständigen Behörden in der Verständigungsvereinbarung diesbezüglich keine Unterscheidung treffen wollten, so dass die Wegzeit unabhängig von der Fahrtrichtung gemeint sein dürfte (vom Wohnsitz zum Arbeitsort bzw. vom Arbeitsort zum Wohnsitz).
- b. Die zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Liechtenstein vereinbarte "45-Minuten-Regelung" stellt eine Art Faustregel dar, welche es den veranlagenden Steuerbehörden mittels Ausscheidung von zwei Fallkategorien erleichtern soll, zu unterscheiden, ob zusätzliche Nachweise für die berufliche Begründetheit nötig sind oder ob die berufliche Begründetheit vermutet werden darf. Eine gewisse Schematisierung ist bei Faustregeln allerdings unumgänglich, so dass naturgemäss nicht jeder besondere Einzelfall zuverlässig darin abgebildet wird. Im konkreten Fall wurden in der Verständigungsvereinbarung folgende zwei Fallkategorien unterschieden: Einerseits jene Fälle, in denen eine Person mehr als 45 Minuten für den Arbeitsweg benötigt und andererseits jene Fälle, in denen der Arbeitsweg maximal 45 Minuten oder weniger lang dauert.
- c. In sachverhaltsmässiger Hinsicht ist gestützt auf die Resultate der Google Maps Abfrage gemäss E. 2.3c vorstehend davon auszugehen, dass der Arbeitsweg der Beschwerdeführe-

rin (Hin- oder Rückweg) an einzelnen Tagen mehr, an anderen Tagen aber wiederum weniger als 45 Minuten Zeit in Anspruch nehmen dürfte; an gewissen Tagen sind es vielleicht auch punktgenau 45 Minuten. Somit lässt sich die Beschwerdeführerin weder klar der ersten in der Verständigungsvereinbarung enthaltenen Fallkategorie "Arbeitsweg mehr als 45 Minuten" noch der zweiten dort erwähnten Fallkategorie "Arbeitsweg maximal oder weniger als 45 Minuten" zuordnen. Keine dieser Fallkategorien trifft auf den Fall der Beschwerdeführerin voll zu.

- d. Die Verständigungsvereinbarung enthält keine Bestimmung dazu, wie Fälle wie der vorliegende beurteilt werden sollen, wo nicht ausgeschlossen ist, dass an gewissen Tagen mehr als 45 Minuten für den Weg benötigt werden bzw. wohl sogar angenommen werden kann, dass dies ab und zu vorkommt, der Weg aber im besten Fall immer innert weniger als oder höchstens mit einem Aufwand von 45 Minuten zurückgelegt werden kann. Sicher falsch erschiene es unter diesen Umständen, den Fall der Beschwerdeführerin unter die erste Fallkategorie in der Verständigungsvereinbarung "Wegzeit über 45 Minuten" zu subsumieren. Ein solches Vorgehen würde durch den Wortlaut der Verständigungsvereinbarung nicht gedeckt, so heisst es dort nämlich lediglich: "[...] *wenn die Rückkehr an den Wohnsitz [...] eine Fahrzeit von 45 Minuten überschreitet*" und nicht etwa: "[...] *wenn die Rückkehr an den Wohnsitz [...] in der Regel / überwiegend / im Durchschnitt / zeitweise / manchmal eine Fahrzeit von 45 Minuten überschreitet.*" Ob der Fall der Beschwerdeführerin der zweiten in der Verständigungsvereinbarung erwähnten Fallkategorie zugeordnet werden kann ("Arbeitsweg maximal oder unter 45 Minuten"), ist insofern fraglich, als realistischerweise anzunehmen ist, dass es im Verlaufe eines Jahres auch Tage gibt, an denen der Arbeitsweg tatsächlich länger als 45 Minuten in Anspruch nimmt. Immerhin kann aus den Resultaten der Google Maps Abfrage aber geschlossen werden, dass der Weg zumindest *im besten Fall* immer höchsten 45 Minuten dauern würde (dementsprechend gingen auch das SIF bzw. die liechtensteinischen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens davon aus, dass sich der Arbeitsweg der Beschwerdeführerin "*in weniger als 45 Minuten bewältigen lässt*" [KStV.AR.act. 22] und haben den Fall der Beschwerdeführerin ausgehend von diesem Sachverhalt unter die Fallkategorie "Arbeitsweg maximal oder unter 45 Minuten" subsumiert, für welche in der Verständigungsvereinbarung explizit vorgesehen wird, dass die berufliche Veranlassung zu begründen sei).
- e. Unabhängig davon, ob man, wie dies demzufolge der Verständigungslösung des SIF mit den liechtensteinischen Behörden zugrunde gelegen haben dürfte, davon ausgeht, die Beschwerdeführerin falle unter die in der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 definierte zweite Fallkategorie "Arbeitsweg maximal oder weniger als 45 Minuten" oder ob man stattdessen davon ausgeht, der Fall der Beschwerdeführerin werde von keiner der

zwei Fallkategorien gemäss Verständigungsvereinbarung erfasst, ist das Vorgehen der Vorinstanz, von der Beschwerdeführerin konkrete Nachweise der beruflichen Begründetheit für die Nichtrückkehrtage zu verlangen, nicht zu beanstanden: Besteht keine besondere Regelung, so gilt im Rahmen von Steuerverfahren grundsätzlich die allgemeine Beweislastregel gemäss Art. 8 ZGB (Schweizerisches Zivilgesetzbuch, SR 210), d.h. es hat jeweils derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet. Dementsprechend obliegt die Beweislast für den Nachweis steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen der Veranlagungsbehörde, während diejenige für steueraufhebende oder -mindernde Umstände die steuerpflichtige Person trifft (vgl. dazu anstelle vieler BGE 143 II 661 E. 7.2 m.w.H.). Im DBA FL wird, was soweit zwischen allen Beteiligten unbestritten ist, im Zusammenhang mit der Qualifikation als Nicht-Grenzgänger eine berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage verlangt; wenn sich die Beschwerdeführerin darauf berufen will, ist grundsätzlich sie und nicht die Vorinstanz beweiselastet. Basierend auf dem Ergebnis aus oben angeführten Erwägungen, wonach die Beschwerdeführerin *nicht* der in der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 definierten Fallkategorie "Arbeitsweg mehr als 45 Minuten" zugeordnet werden kann, kann an dieser Stelle offengelassen werden, ob die in der Verständigungsvereinbarung nur für jenen Spezialfall formulierte Vermutung wirklich bedeutet, dass die Steuerbehörden in einem solchen Fall keine Nachweise für die berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage verlangen dürfen (wie die Beschwerdeführerin argumentiert). Geht man stattdessen – was angesichts obiger Erwägungen richtig erscheint – davon aus, dass der Arbeitsweg der Beschwerdeführerin nicht der Fallkategorie "Arbeitsweg mehr als 45 Minuten" zuzuordnen ist, hat so oder so die Beschwerdeführerin zu beweisen, dass eine berufliche Begründetheit bei ihr vorliege – unabhängig davon, ob man dies mit dem Hinweis auf die zweite Fallkategorie gemäss der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 begründet, für welche dies explizit so festgehalten wird, oder ob man, davon ausgehend, die Beschwerdeführerin werde von keiner Fallkategorie gemäss Verständigungsvereinbarung erfasst, aus diesem Grund auf die allgemeinen Beweisregeln im Steuerrecht abstellt, wonach die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen ebenfalls bei der Beschwerdeführerin liegt.

2.5. Schlussfolgerungen im konkreten Fall

Was die Anzahl der in der Steuerperiode 2020 nachzuweisenden Nichtrückkehrtage für eine Qualifikation als Nicht-Grenzgängerin betrifft, vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, es seien nicht wie sonst üblicherweise mindestens 45 Tage nötig, sondern infolge der Corona-Pandemie habe sich die Mindest-Anzahl Nichtrückkehrtage in ihrem Fall auf 37.5 Tage reduziert. Ihre Berechnung basiert auf ihrer Erklärung, sie habe aufgrund der von der Arbeitgeberin verordneten Corona-Massnahmen zwischen 11. März und 10. Mai 2020 im Home

Office gearbeitet, was einen Zeitraum von 61 Tagen ergebe, welcher für die Beurteilung der Grenzgänger-Eigenschaft nicht zu berücksichtigen sei. Zu dieser Argumentation ist anzumerken, dass in der (inzwischen mit Wirkung per 31. März 2022 wieder aufgehobenen) Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein vom 20./22. Oktober 2020 explizit vorgesehen wurde, dass der Zeitraum, in dem eine Arbeitskraft von Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie betroffen ist und deshalb ihre Arbeit im Ansässigkeitsstaat ausübt, vom Arbeitgeber *in schriftlicher Form unter Hinweis auf die jeweils anwendbare Massnahme zu bestätigen* sei. Anlässlich der Einsprachebesprechung vom 3. November 2022 (KStV.AR.act. 11) wurde von der Beschwerdeführerin explizit angegeben, im Fürstentum Liechtenstein habe im Jahr 2020 keine Home-Office-Pflicht infolge der COVID-19 Pandemie bestanden. Soweit ersichtlich hat sie keine Bestätigung der Arbeitgeberin, wonach sie infolge von konkret angeordneten Corona-Massnahmen an den von ihr geltend gemachten 61 Tagen im Home-Office arbeitete, vorgewiesen, weder im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens vor der Vorinstanz noch mit ihrer Beschwerde (vgl. dazu das Formular "Muster-Aufstellung der Arbeitstage für Zwecke der Corona-Verständigungsvereinbarung, bei act. 2/23; auch auf dem Schreiben der Arbeitgeberin vom 29. Januar 2021 "Bestätigung – Beilage zum Lohnausweis 2020" [bei KStV.AR.act. 5] wurde kein Hinweis auf eine Verpflichtung zur Arbeit im Home-Office gemacht). In den Verhaltensrichtlinien der Arbeitgeberin vom [...] (bei KStV.AR.act. 5) ist lediglich für Risikogruppen vorgesehen, dass diese ihre Arbeit im HomeOffice verrichten müssen. Für die anderen Mitarbeiter wurde dies dort nicht vorgeschrieben. Unter diesen Umständen erscheint es somit fraglich, ob im konkreten Fall der Beschwerdeführerin, die nicht geltend macht, zu den Risikogruppen zu gehören, tatsächlich weniger als 45 Nichtrückkehrtage nachzuweisen wären (wovon die Beschwerdeführerin ausgeht).

Letztlich spielt aber auch diese Frage im konkreten Fall keine Rolle, denn es kann mit der Vorinstanz davon ausgegangen werden, dass der Nachweis für die berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage lediglich für folgende Daten erbracht wurde: [...]. 2020 bis [...] 2020 (Lehrlingslager). Diese Anzahl von 5 beruflich begründeten Nichtrückkehrtagen genügt nicht für die Qualifikation als Nicht-Grenzgängerin. Weitere beruflich begründete Nichtrückkehrtage können im konkreten Fall aus folgenden Gründen nicht als schlüssig nachgewiesen gelten:

- Auf der mit Schreiben vom 18. November 2022 bei der Vorinstanz eingereichten Aufstellung (bei KStV.AR.act. 13; besser lesbar sind die Unterlagen, die als Beilage zur Beschwerde ebenfalls eingereicht wurden, bei act. 2/25 sowie act. 2/26) werden von der Beschwerdeführerin verschiedene Termine angeführt, die zeitlich teilweise noch während dem Nachmittag bzw. jedenfalls nicht erst so spät am Abend eingetragen sind, dass ohne weiteres ersichtlich wäre, weshalb aus diesem Grund eine Nichtrückkehr nach B. beruflich

begründet sein soll. In der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 heisst es in diesem Zusammenhang (Hervorhebung durch Verf.): *"Namentlich ist es möglich, in Fällen hoher beruflicher Belastung, bei welcher die Normalarbeitszeit erheblich überschritten wird, Übernachtungen als beruflich veranlasst anzusehen."* Was als Normalarbeitszeit gilt, wurde in der Verständigungsvereinbarung allerdings nicht näher definiert. Insoweit darunter, was naheliegend erscheint, die normalerweise vom Arbeitnehmer in seiner konkreten Funktion erwartete zeitliche Verfügbarkeit für die Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben angesehen wird, ist darauf hinzuweisen, dass gerade bei Kaderpositionen, wie sie die Beschwerdeführerin ausübt, Termine, die ab und zu auch in die Abendstunden hineindauern, noch nicht als eine erhebliche Überschreitung der Normalarbeitszeit anzusehen sind (in diesem Sinne erklärte die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben an die Vorinstanz vom 25. März 2022 [act. 2/18] selber: *"Aufgrund meiner Tätigkeit finden normalerweise oft am Abend Veranstaltungen statt, wie Pensionierungs- und Jubiläumsanlässe, Infoveranstaltungen."*).

- Selbst gemäss Ansicht der Beschwerdeführerin können zudem nicht sämtliche in Liechtenstein stattgefundenen Übernachtungen gemäss act. 2/7 von ihr mit abendlichen Terminen begründet werden, wie der Vergleich der Aufstellung in act. 2/26 mit der Aufstellung in act. 2/7 zeigt. Dass die Beschwerdeführerin, wie sie im Schreiben vom 25. März 2022 an die Vorinstanz (act. 2/18) anführte, *"nach 32 Jahren täglichem Pendeln von B. nach Liechtenstein, einem anspruchsvollem Job mit einer weit über 42 Stunden Woche"* die zeitweise in Liechtenstein zugebrachten Übernachtungen als *"eine gewisse Erleichterung"* empfindet und es daher vorzog, an einzelnen Tagen von einer Rückkehr an den Wohnort abzusehen und in Liechtenstein zu übernachten, nachdem *"einer der beiden Söhne [nach D.] gezogen"* und der andere ebenfalls häufig abwesend war [...], kann ohne weiteres nachvollzogen werden. Dies führt allerdings nicht automatisch dazu, die Übernachtungen in Liechtenstein als beruflich begründet anzusehen.
- Es bestehen Differenzen zwischen der Aufstellung in act. 2/26 und der Liste in act. 2/9, so dass letztlich bei einer Gesamtwürdigung der nicht deckungsgleichen Angaben unklar bleibt, an welchen Tagen im November und Dezember 2020 nun tatsächlich auf eine Rückkehr an den Wohnort verzichtet wurde.

Vor diesem Hintergrund ist die Ansicht der Vorinstanz, die berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage sei in der Steuerperiode 2020 nicht für eine genügende Anzahl Tage für die Qualifikation als Nichtgrenzgängerin belegt worden, zu schützen.

2.6 Zusammengefasstes Fazit

Ziel der Verständigungsvereinbarung vom 14. November 2016 war es, ein einheitliches und einfaches Vorgehen der Veranlagungsbehörden in sachverhaltsmässig klaren Fällen zu ermöglichen. Zu diesem Zweck wurden als eine Art Faustregel zwei Fallkategorien definiert, welche es den Veranlagungsbehörden erlauben, je nachdem von der Vermutung einer beruflichen Begründetheit von Nichtrückkehrtagen auszugehen. Ob die in der Verständigungsvereinbarung geregelte Vermutung, dass bei der Fallkategorie "Arbeitsweg von mehr als 45 Minuten" berufliche Gründe für eine Nichtrückkehr an den Wohnsitz gegeben sind, bedeutet, dass es der Steuerbehörde untersagt sein soll, (beispielsweise im Zweifelsfall) zusätzliche Nachweise zu verlangen, wie dies die Beschwerdeführerin geltend macht, kann im Rahmen der vorliegend zu beurteilenden Verfahren offengelassen werden. Die Beschwerdeführerin fällt nicht unter die Fallkategorie "Arbeitsweg von mehr als 45 Minuten", weshalb die Vermutung einer beruflichen Begründetheit der Nichtrückkehrtage im konkreten Fall der Beschwerdeführerin gar nicht greift. Unabhängig davon, ob die Beschwerdeführerin unter die zweite Fallkategorie "Arbeitsweg maximal oder weniger als 45 Minuten" subsumiert wird oder ob davon ausgegangen wird, die Beschwerdeführerin falle unter keine der zwei Fallkategorien der Verständigungsvereinbarung, obliegt die Beweislast für eine berufliche Begründetheit der Nichtrückkehrtage der Beschwerdeführerin. Sie hat diese weder im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens vor der Vorinstanz noch im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens schlüssig und zweifelsfrei dargelegt, so dass im Resultat nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz sie für die Steuerperiode 2020 als Grenzgängerin qualifizierte. Dass die Beschwerdeführerin in früheren Steuerperioden als Nichtgrenzgängerin qualifiziert worden sei (vgl. dazu die Argumentation in der Beschwerde, act. 1, S. 9, Ziff. 17) ist nicht ausschlaggebend: Es steht den Steuerbehörden frei, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einer späteren Steuerperiode abweichend zu beurteilen (vgl. dazu BGE 140 I 114 E. 2.4.3 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 80 VB zu Art. 109-121 DBG). Aufgrund der mit den liechtensteinischen Steuerbehörden gefundenen Verständigungslösung ergibt sich überdies für die hier betroffene Steuerperiode 2020 auch keine Doppelbesteuerungsproblematik.

Die Beschwerde in den Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 ist dementsprechend abzuweisen.

3. Kosten und Entschädigung

Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen kantonal geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. VRPG), regelt im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 144 DBG die Verlegung der Kosten und Entschädigungen. Die Höhe der Kosten bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG). Der Vorinstanz bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden unabhängig vom Verfahrensausgang weder im kantonalen Verfahren noch im Bundessteuerverfahren Kosten auferlegt (Art. 144 Abs. 3 DBG und 5 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG) und auch keine Entschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 und 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 59, Art. 53 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

- 3.1 Da die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde in den Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 unterlegen ist, hat sie die Gerichtskosten zu tragen (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG).

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) bis zu CHF 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr im Rahmen von rund CHF 1'500.-- für ein einzelnes Verfahren erhoben. Da mit dem vorliegenden Urteil die Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 gemeinsam beurteilt werden konnten und sich kein erheblicher Mehraufwand aus der Berücksichtigung von unterschiedlichen Bestimmungen im kantonalen Steuerrecht einerseits und im Bundessteuerrecht andererseits ergab, erscheint im konkreten Fall eine Gebühr von total CHF 2'000.-- für die gemeinsam beurteilten Verfahren als angemessen, weshalb die Gerichtskosten auf diesen Betrag festgesetzt werden. Es kann eine Verrechnung mit den von der Beschwerdeführerin bereits bei der Gerichtskasse einbezahlten Kostenvorschüssen im selben Betrag erfolgen.

- 3.2 Eine Entschädigung ist der Beschwerdeführerin beim vorliegenden Verfahrensausgang nicht zuzusprechen.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. in den Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten für die gemeinsam mit vorliegendem Urteil behandelten Verfahren O2V 22 41 und O2V 22 43 werden auf CHF 2'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den von ihr bereits geleisteten Kostenvorschüssen verrechnet.
3. Parteientschädigungen werden keine zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind – soweit vorhanden – beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Mitteilung an:
 - RA AA., mit Gerichtsurkunde
 - Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, mit Gerichtsurkunde
 - Eidg. Steuerverwaltung, mit Gerichtsurkunde

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Dr. iur. Manuel Hüsler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 17. Januar 2024