

Rechtsmittelverfahren

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Juli 2010

Der Eidgenössischen Steuerverwaltung steht in ihrer Funktion als Aufsichtsinstanz ein Vertretungs- und Antragsrecht zu, welches alle Rechte umfasst, die einem Verfahrensbeteiligten zukommen. Da sie selbst keine Veranlagung vornimmt, kann sie sich dem Rückzug einer Einsprache gegen eine aufgrund eines Rückweisungsentscheids des Kantonsgerichts vollzogene Veranlagungsverfügung (s. dazu BStPra, Band XIX, S. 461) widersetzen, d.h. ihre Zustimmung dazu verweigern. Die Einsprache muss deshalb trotz dem Rückzug durch die steuerpflichtige Partei materiell beurteilt und mit einem Entscheid eröffnet werden.

Sachverhalt:

1. Die Ehegatten C. wohnten bis zum 15. März 2005 an der X. in Y. Am 10. Januar 2005 meldete sich der Ehemann per 15. März 2005 bei der Gemeinde Y ab. Als neue Adresse gab er «Weltenbummler» an. Die Ehefrau hingegen behielt ihren Wohnsitz in Y. bis zum 15. Februar 2007 und verlegte ihn danach nach Z.

Mit definitiver Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 17. November 2006 wurden der Ehefrau Einkommens- und Vermögensanteile ihres Ehemannes aufgerechnet. Die am 14. Dezember 2006 dagegen erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerverwaltung mit Entscheid vom 13. März 2007 ab. Zur Begründung führte sie an, dass eine vorübergehende Unterbrechung des tatsächlichen Aufenthalts am steuerrechtlichen Wohnsitz grundsätzlich ohne steuerliche Auswirkungen bleibe. Der Ehemann bleibe solange in Y. steuerpflichtig, bis er ein neues Steuerdomizil nachweisen könne.

2. Dagegen erhob der damalige Vertreter der Ehefrau mit Schreiben vom 12. April 2007 beim Steuergericht Beschwerde mit dem Begehr, es seien die aufgerechneten Einkommens- und Vermögensanteile des Ehemannes bei der Ehefrau nicht zu besteuern bzw. freizustellen. Das Steuergericht hiess die Beschwerde mit Entscheid vom 6. Juli 2007 teilweise gut, indem die kantonale Steuerverwaltung angewiesen wurde, die Beschwerdeführerin neu zu veranlagen und die Einkommensfaktoren des Ehemannes lediglich zur Satzbestimmung zu berücksichtigen.

3. Am 5. November 2007 erhob die kantonale Steuerverwaltung beim Kantonsgericht Beschwerde und beantragte die Aufhebung des Entscheides. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass der Nachweis eines neuen Wohnsitzes im Ausland für das Steuerjahr 2005 nicht erbracht worden sei. Der Ehe-

mann bleibe deshalb am bisherigen Wohnsitz in Y. steuerpflichtig. Aus diesem Grunde seien die Einkommens- und Vermögensteile des Ehemannes zusammen mit denjenigen der Ehefrau zu besteuern.

Mit Urteil vom 9. April 2008 wies das Kantonsgericht die Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung ab und hielt dabei fest, dass das Steuergericht zu Recht das Einkommen des Ehemannes lediglich zur Satzbestimmung für die Besteuerung des Einkommens der Ehefrau berücksichtigt habe, wobei es auf den Entscheid des Steuergerichts vom 6. Juli 2007 verwies.

4. Gegen dieses Urteil er hob die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) mit Eingabe vom 4. Juni 2008 Beschwerde an das Bundesgericht mit den Begehren, der Entscheid des Kantonsgerichts vom 9. Juli 2008 sei aufzuheben und die Einkommen des Ehemannes und der Ehefrau seien für das Jahr 2005 gemeinsam zu versteuern. Mit Urteil vom 3. Februar 2009 trat das Bundesgericht auf die Beschwerde nicht ein mit der wesentlichen Begründung, dass das Urteil des Kantonsgerichts keinen Endentscheid bzw. Teilentscheid darstelle, sondern bloss einen Zwischenentscheid respektive Rückweisungsentscheid. Gegen die von der kantonalen Steuerverwaltung auf die Rückweisungsentscheide hin neu zu erlassende Steuerverfügung stünde der ESTV die kantonalen Rechtsmittel zu. Da der kantonal letztinstanzliche Endentscheid sodann direkt an das Bundesgericht weitergezogen werden könne, sei die ESTV für den gesamten, dem bundesgerichtlichen Verfahren vorgelagerten Instanzenzug legitimiert, so dass ihr kein Nachteil entstehen könne.

5. Die Ehefrau wurde mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2009 gemäss dem rechtskräftigen Urteil des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 respektive aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 3. Februar 2009 neu veranlagt, wobei die kantonale Steuerverwaltung das Einkommen des Ehemannes nur noch satzbestimmend berücksichtigt hat. Gleichzeitig wies sie darauf hin, dass gegen die vorliegende Veranlagung kein Rechtsmittel gegeben sei, da sie auf einem bereits rechtskräftigen Einsprache-Entscheid basiere. Diese Veranlagungsverfügung wurde der ESTV am 29. Juni 2009 eröffnet. Mit E-Mail vom 24. Juli 2009 stellte die kantonale Steuerverwaltung der ESTV die noch fehlende Steuerausscheidung zu.

6. Gegen diese Veranlagung er hob der damalige Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 28. Juli 2009 Einsprache und verlangte zur Begründung eine Frist bis 31. August 2009. Mit Schreiben vom 18. August 2009 zog derselbe die Einsprache wieder zurück.

Mit Schreiben vom 20. August 2009 ersuchte die ESTV die kantonale Steuerverwaltung um Teilnahme am Einsprache-Verfahren, um Einladung zur Vernehmlassung und um Zustellung der dafür notwendigen Akten. Mit Schreiben vom 21. August 2009 teilte die kantonale Steuerverwaltung der ESTV mit, dass der damalige Vertreter der Pflichtigen seine Einsprache gegen die Veranlagung vom 24. Juni 2009

zurückgezogen habe, weshalb mit diesem Rückzug das Einsprache-Verfahren bei der kantonalen Steuerverwaltung abgeschlossen sei und die Verfügung in Rechtskraft erwachse.

Mit Schreiben vom 3. September 2009 teilte die kantonale Steuerverwaltung dem damaligen Vertreter der Pflichtigen mit, dass die ESTV als Verfahrenspartei zur Stellungnahme eingeladen worden sei, weshalb bis zu einem endgültigen Entscheid der Rückzug der Einsprache nicht bestätigt werden könne.

7. a) Mit Stellungnahme vom 26. Oktober 2009 zum Rückzug der Einsprache be treffend der Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2009 beantragte die ESTV 1. Dem Rückzug der Einsprache der Steuerpflichtigen vom 18. August 2009 sei keine Folge zu geben, 2. Die Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2009 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die direkte Bundessteuer 2005 sei aufzuheben und 3. Das Einkommen von Frau A. C. und jenes ihres Ehemannes seien für die direkte Bundessteuer 2005 gemeinsam in der Schweiz in Y. zu besteuern.

Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, dass dem Rückzug der Einsprache vom 18. August 2009 nicht stattzugeben sei. Die Veranlagung vom 24. Juni 2009 beruhe auf dem Rückweisungsentscheid des Steuengerichts vom 6. Juli 2007, welcher mit Urteil des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 bestätigt worden sei. Die ESTV habe bereits im vergangenen Verfahren kundgetan, dass sie mit dem Entscheid des Steuengerichts nicht einverstanden gewesen sei, indem sie am 4. Juni 2008 Beschwerde an das Bundesgericht erhoben habe. Das Bundesgericht habe aber lediglich einen formellen Entscheid bezüglich des Vorliegens eines End- oder Teilentscheides gefällt. Es bestehe aber ein gewichtiger Anhaltspunkt, dass die Veranlagung vom 24. Juni 2009 unrichtig sei, da die ESTV bereits im vergangenen Verfahren eine andere Meinung vertreten habe. Dem Einspracherückzug vom 18. August 2009 sei somit gestützt auf Art. 134 Abs. 2 DBG keine Folge zu geben.

Nach Art. 134 Abs. 1 DBG könne die gesamte Veranlagung geprüft und auch abgeändert werden. Die ESTV erachtet die Steuerausscheidung in der Veranlagung vom 24. Juni 2009 als nicht korrekt. Nach Ansicht der ESTV bestehe der Wohnsitz des Ehemannes der Pflichtigen weiterhin in der Schweiz. Da sie in ungetrennter Ehe leben würden, hätten die Einkommensteile des Ehemannes und der Ehefrau gemeinsam besteuert werden müssen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG seien natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hätten. Im internationalen Verhältnis sei auf Art. 23 ZGB abzustellen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genüge es für eine Wohnsitzverlegung nicht, wenn die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz gelöst würden. Entscheidend sei vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden sei. Der einmal begründete Wohnsitz bleibe grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes bestehen. Nicht entscheidend sei, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen habe. Begebe er sich ins Ausland, so habe er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz

begründet habe. Vorliegend habe der Ehemann der Pflichtigen keinen neuen Wohnsitz in einem anderen Staat begründet. Diese Absicht habe er auch nicht gehabt. Auch die Korrespondenz des Ehemannes sei weiterhin an die Adresse in Y. gesandt worden. Die Renten aus der Pensionskasse seien – weil es an einem ausländischen Wohnsitzstaat fehle, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hätte – nicht mit einer Quellensteuer belastet worden, wie dies bei einem Wohnsitz im Ausland gemacht werden müsste. Der Ehemann der Pflichtigen habe auch keinen faktischen Wohnsitz im Ausland begründet. Daher müsste auch nicht geprüft werden, ob sich sein Lebensmittelpunkt in einem anderen Land befindet. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Ehemannes der Pflichtigen befindet sich demnach immer noch in der Schweiz. Demzufolge seien die Einkommen der Ehegatten zusammenzurechnen und gemeinsam zu besteuern.

b) Mit Schreiben vom 1. Dezember 2009 reichte der damalige Vertreter der Ehefrau hierzu eine Stellungnahme ein mit den Begehren, 1. Auf die Stellungnahme der ESTV sei nicht einzutreten. 2. Eventualiter sei die Veranlagung zu der direkten Bundessteuer 2005 zu bestätigen und dabei das Einkommen der Pflichtigen und jenes ihres Ehemannes nicht gemeinsam zu besteuern.

Zur Begründung führte er zusammenfassend aus, bis zum Rückzug seiner Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2009 habe die ESTV sowie eine allfällig weitere mit der Veranlagung betraute Behörde nicht am Einspracheverfahren teilgenommen. Wenn die ESTV erst am 2. September 2009 (recte: 20. August 2009 resp. 26. Oktober 2009) schriftlich Stellungnahme beziehe gegen die Einsprache vom 28. Juli 2009 bzw. die Veranlagung vom 24. Juni 2009, so sei das nicht Sinn eines Einspracheverfahrens. Bis zum Rückzug der Einsprache sei die ESTV nicht am Veranlagungs- und Einspracheverfahren beteiligt gewesen. Art. 134 Abs. 2 DBG spreche deutlich von der Beteiligung am Veranlagungsverfahren und meine zusätzlich wohl auch das Einspracheverfahren. Jedenfalls sei eine aktive Beteiligung am laufenden Verfahren verlangt. Hätten sich die Aufsichtsbehörden aber sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren passiv verhalten, so sei ihre Zustimmung zu ihrem Einspracherückzug nicht notwendig.

Die persönliche Zugehörigkeit natürlicher Personen sei nach Art. 3 DBG über den steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz definiert. Der steuerliche Wohnsitz kennzeichne sich durch den Aufenthalt an einem bestimmten Ort und durch die Absicht dauernden Verbleibens. Beide Merkmale seien im vorliegenden Fall bezüglich des Ehemannes der Pflichtigen nicht gegeben. Zum einen sei er seit der Abmeldung in Y. physisch nicht mehr in Y. gewesen, was mittels Logbuch und Visakartenabrechnungen belegt worden sei und zum anderen fehle es klarerweise an der Absicht des dauernden Verbleibens in Y. Die ESTV stelle sich nun auf den Standpunkt, dass der Wohnsitz des Ehemannes der Pflichtigen solange in der Schweiz bestehen bleibe, als er im internationalen Verhältnis anderweitig keinen neuen begründet habe.

Dem zivilrechtlichen Wohnsitz liege eine andere Wertung zugrunde als dem steuerrechtlichen. Art. 24 Abs. 1 ZGB diene der Rechtssicherheit, indem die Regelung verhindere, dass natürliche Personen keinen zivilrechtlichen Wohnsitz hätten, an den die durch Wohnsitz bedingten zivilrechtlichen Beziehungen geknüpft werden könnten. Dies gelte für den steuerrechtlichen Wohnsitz nicht. Dieser habe eine rein fiskalische Funktion, indem an ihn die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpfe. Sachgerechtes Kriterium für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe des schweizerischen Wohnsitzes und damit der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht könne einzig die Tatsache sein, ob eine Verlagerung des Mittelpunkts der persönlichen Lebensinteressen von der Schweiz ins Ausland stattgefunden habe. Die ESTV habe nicht dargelegt, dass der Ehemann der Pflichtigen den Lebensmittelpunkt weiterhin in der Schweiz habe. Auch der Hinweis auf die Postadresse sei unbehelflich.

8. Mit Einsprache-Entscheid vom 14. Dezember 2009, welcher der ESTV eröffnet und dem damaligen Vertreter der Pflichtigen mitgeteilt wurde, wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache der ESTV ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, das Urteil des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 sei rechtskräftig. Die Umsetzung des Urteils sei nach Rückgabe der Akten im Sinne der Erwägungen des Kantonsgerichts erfolgt. Demgemäß habe sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Ehemannes in der Steuerperiode 2005 nicht in der Schweiz befunden, weshalb sein Einkommen nur satzbestimmend berücksichtigt werden dürfe. Mit Verfügung vom 24. Juni 2009 habe die kantonale Steuerverwaltung die Anweisungen des Kantonsgerichts vollzogen und habe den Hinweis auf das ergangene Gerichtsurteil anstelle des ordentlichen Rechtsmittels aufgeführt. Der damalige Vertreter der Pflichtigen habe anlässlich eines Telefongesprächs geäussert, dass die Umsetzung mangelfhaft erfolgt sei, weshalb er Einsprache erhoben habe. Die kantonale Steuerverwaltung sei unter Wahrung der Rechtssicherheit gehalten, rechtskräftige Urteile umzusetzen, weshalb dem Entscheid des Kantonsgerichts gefolgt werde und die Einsprache der ESTV abzuweisen sei.

9. Mit Schreiben vom 14. Januar 2010 erhob die ESTV gegen diesen Einsprache-Entscheid Beschwerde beim Steuergericht mit den Begehren, 1. Die vorliegende Beschwerde sei gutzuheissen, 2. Der Einsprache-Entscheid vom 14. Dezember 2009 der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die direkte Bundessteuer 2005 sei aufzuheben und 3. Das Einkommen des Ehemannes und der Ehefrau sei für die direkte Bundessteuer 2005 gemeinsam in der Schweiz in Y. zu besteuern, unter o/e Kostenfolge.

Die ESTV führte in ihrer Beschwerde im Wesentlichen die gleichen Argumente wie in ihrer Stellungnahme an die kantonale Steuerverwaltung vom 9. April 2009 an.

10. a) Mit Schreiben vom 5. Mai 2010 teilte das Steuergericht dem damaligen Vertreter der Pflichtigen den Eingang der Beschwerde der ESTV gegen den Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung mit und forderte ihn gleichzeitig mit Frist bis zum 5. Juni 2010 zur Einreichung einer Stellungnahme auf.

b) Mit Schreiben vom 17. Mai 2010 zeigte der heutige Vertreter der Pflichtigen dem Steuergericht die Mandatsübernahme der Pflichtigen an und ersuchte um Zustellung der Akten zur Einsichtnahme.

11. Mit Vernehmlassung vom 27. Mai 2010 verwies die kantonale Steuerverwaltung auf ihren Einsprache-Entscheid vom 14. Dezember 2009 sowie auf den für die kantonale Steuerverwaltung verbindlichen und rechtskräftigen Entscheid des Kantonsgerichts vom 9. April 2008.

12. Mit Vernehmlassung vom 28. Juni 2010 beantragte der heutige Vertreter der Ehefrau 1. Die Beschwerde sei abzuweisen, 2. Die Veranlagungsverfügung der kantonalen Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 24. Juni 2009 betreffend die direkte Bundessteuer 2005 sei in Bestätigung des Einsprache-Entscheides vom 14. Dezember 2009 gutzuheissen und es sei festzustellen, dass das steuerbare Einkommen der steuerpflichtigen Ehefrau Fr. 109'000.– betrage und zu einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 205'600.– zu besteuern sei und 3. Alles unter o/e Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin bzw. der ESTV.

Als Begründung hielt er zusammenfassend fest, dass die ESTV sich in den bisherigen kantonalen Verfahren völlig passiv verhalten habe, obwohl sie es aufgrund ihres Interventionsrechts in der Hand gehabt habe, sich in die bisherigen Verfahren jederzeit einzumischen und ihre Standpunkte angemessen darzulegen. Unter den gegebenen Umständen dränge sich zumindest die Frage auf, ob das Verfahren nicht auch aus der Perspektive des Gerichts als rechtsmissbräuchlich und als Verstoss gegen die Grundsätze von Treu und Glauben interpretiert werden müsse. Allemal habe die kantonale Steuerverwaltung verlauten lassen, dass für sie die Angelegenheit rechtskräftig abgeschlossen sei. Explizit zurückgewiesen werde auch die Behauptung der ESTV, dass der Ehemann der Pflichtigen angeblich nach wie vor in Y. lebe, weil die Post noch immer an der alten Adresse an der X. in Y. gerichtet werde. Um diesen Einwand definitiv zu entkräften, werde die beiliegende «Datenauskunft» der Schweizerischen Post vom 22. Juni 2010 eingereicht. Mit diesem Dokument lasse sich zweifelsfrei nachweisen, dass die Post des Ehemannes seit 25. April 2005 permanent an den unterzeichnenden Rechtsvertreter umgeleitet werde. Im Weiteren lasse sich auch in qualifizierter Form nachweisen, dass der Ehemann kein «Steuerflüchtling» sei, sondern seine ehemalige Arbeitgeberin – die I. – auf seinem Renteneinkommen ordentlich die Quellensteuern abführe.

13. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig.

2. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind von Amtes wegen die Sachurteilsvoraussetzungen zu prüfen. Das Steuergericht tritt als Beschwerdeinstanz nämlich nur dann auf eine Beschwerde ein und prüft diese materiell, wenn die Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind. Es entscheidet darüber als Rechtsfrage von Amtes wegen. Dazu gehört auch die Beurteilung der Frage, ob die Veranlagungsverfügung mit dem richtigen Rechtsmittel versehen war, dem Einspracherückzug zu Recht nicht stattgegeben und die Eröffnung des Einsprache-Entscheids korrekt vorgenommen wurde (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, u.a. Basel, 1996, S. 182 ff. N 947-953 und S. 234 ff. N 1217 ff; Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 27. März 2009, E. 2).

3. Gemäss Art. 116 Abs.1 DBG werden Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten.

a) Eine Verfügung, die nicht oder mit einer falschen, unklaren oder widersprüchlichen Rechtsmittelbelehrung versehen ist, ist nicht richtig. Die mangelhafte Verfütigung wird wirksam, wenn der Steuerpflichtige (oder ein anderer Betroffener) durch den Mangel keinen Nachteil erleidet. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet, dass sich der Steuerpflichtige, der die Unrichtigkeit einer Rechtsmittelbelehrung kennt oder bei genügender Sorgfalt hätte kennen müssen, nicht auf die unzutreffenden Angaben beruhen darf. Das Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung entbindet also den Steuerpflichtigen nicht davon, das Rechtsmittel rechtzeitig und formgerecht zu ergreifen, wenn er oder sein Vertreter die betreffenden Erfordernisse ohne Weiteres dem Gesetzesentext entnehmen kann (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 16 N 59).

b) Im vorliegenden Fall hat die kantonale Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2009 kein Rechtsmittel angeführt mit der Begründung, dass die Veranlagung auf einem bereits rechtskräftigen Einsprache-Entscheid basiere. Dieser Argumentation kann jedoch nicht gefolgt werden, da das Steuergericht sowie auch das Kantonsgericht mit Entscheiden vom 6. Juli 2007 und 9. April 2008 festgestellt haben, dass die Einkommensfaktoren des Ehemannes bei der Ehefrau lediglich bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen seien. Somit konnte der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung, welcher die Abweisung der Einsprache enthielt, gar nicht in Rechtskraft erwachsen.

Entscheidend für die Aufführung eines Rechtsmittels ist jedoch der Nichteintretentsentscheid des Bundesgerichts vom 3. Februar 2009. Dieser wurde damit begründet, dass es sich bei dem angefochtenen kantonal letztinstanzlichen Urteil nicht um einen Endentscheid handle, sondern lediglich um einen Zwischenentscheid. Zwischenentscheide unterscheiden sich von einem Endentscheid dadurch, dass sie das Verfahren nicht abschliessen, sondern lediglich einen Schritt in Richtung Verfahrenserledigung darstellen. Dies hat gemäss Bundesgerichtsurteil zur Folge, dass wiederum alle (kantonalen) Rechtsmittel zur Verfügung stehen müssen. Aus diesem Grund war die kantonale Steuerverwaltung gehalten gewesen, die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2009 mit einem Rechtsmittel zu versehen.

Im vorliegenden Fall wurde jedoch trotz Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung innerhalb der Einsprachefrist bei der kantonalen Steuerverwaltung Einsprache erhoben. Der Steuerpflichtigen ist durch die fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung somit kein Nachteil erwachsen, weshalb die mangelhafte Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2009 rechtsgültig ist.

4. Ebenso wurde seitens der Pflichtigen moniert, dass sich die ESTV bis zum Rückzug der Einsprache nicht am Veranlagungs- und Einspracheverfahren beteiligt bzw. sich passiv verhalten habe, weshalb ihre Zustimmung zum Einspracherrückzug nicht notwendig sei, ansonsten die strenge Fristenregelung der Einsprache sinnlos sei.

a) Gemäss Art. 103 Abs. 1 DBG kann die ESTV insbesondere (lit. a) bei den kantonalen Veranlagungs- und Bezugsbehörden Kontrollen vornehmen und in die Steuerakten der Kantone und Gemeinden Einsicht nehmen; (lit. b) sich bei den Verhandlungen der Veranlagungsbehörden vertreten lassen und diesen Anträge stellen; (lit. c) im Einzelfalle Untersuchungsmassnahmen anordnen oder nötigenfalls selber durchführen und (lit. d) im Einzelfalle verlangen, dass die Veranlagung oder der Einspracheentscheid auch ihr eröffnet wird.

Einem Rückzug der Einsprache wird gemäss Art. 134 Abs. 2 DBG keine Folge gegeben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war. Das Einspracheverfahren kann zudem nur mit Zustimmung aller an der Veranlagung beteiligten Steuerbehörden eingestellt werden.

b) Der ESTV steht in ihrer Funktion als Aufsichtsinstanz ein Vertretungs- und Antragsrecht zu, welches alle Rechte umfasst, die einem Verfahrensbeteiligten zu kommen. Damit kann die ESTV sicherstellen, dass ihre Ansicht bezüglich der richtigen Anwendung des Bundesrechts in einem konkreten Einzelfall in das Veranlagungsverfahren einfließt. Diese Befugnisse stehen der ESTV auch im Einspracheverfahren zu, und zwar unabhängig davon, ob sie bereits am Veranlagungsverfahren teilgenommen hat oder nicht. Die ESTV kann selbst keine Veranlagungen vornehmen, da nur der kantonalen Veranlagungsbehörde diesbezüglich Verfügungskompetenz zukommt. Ebenso wenig möglich ist eine aufsichtsrechtliche Kassation einer Einzelveranlagung. Zur Verfügung steht der ESTV nur die Möglichkeit, ein Rechtsmittel, d.h. eine Sprungbeschwerde nach Art. 141 Abs. 1 DBG, zu erheben. Das Vertretungs- und Antragsrecht steht der ESTV zeitlich unbeschränkt zur Verfügung. Davon kann sie auch in einem konkreten Einzelfall bis zum Abschluss des gesamten Verfahrens (inklusive allfälligen Rechtsmittelverfahrens) Gebrauch machen. Zum Antragsrecht gehört ebenso das Recht zur Stellungnahme (vgl. zum Ganzen Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 103 DBG N 15 f. und 21 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage Zürich 2009, Art. 103 N 13 ff.; Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 134. DBG N 14).

Die Steuerbehörden sind nicht von Amtes wegen als Verfahrensbeteiligte in das Einspracheverfahren einzubeziehen, wenn sie schon am Veranlagungsverfahren beteiligt gewesen sind oder die Eröffnung der Veranlagung gefordert haben, sondern nur, wenn sie dies verlangen. Denn sie sind als Aufsichtbehörden nicht notwendigerweise Partei des Veranlagungsverfahrens. Beteiligen sich diese Behörden am Verfahren, so sind sie nicht nur berechtigt, an Verhandlungen der Veranlagungsbehörde teilzunehmen und Anträge zu stellen. Sie haben auch das Recht auf Anhörung und Äusserung (vgl. Zweifel in: a.a.O., Art. 134 DBG N 15 f.).

Haben sich an der Veranlagung die ESTV und/oder die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beteiligt, so darf die Veranlagungsbehörde, wenn sie der Auffassung ist, die angefochtene Veranlagung sei richtig, gemäss Art. 134 Abs. 2 Satz 2 DBG dem Rückzug der Einsprache nur Folge geben und gestützt darauf das Einspracheverfahren «einstellen» (beenden), wenn die Zustimmung der beteiligten Steuerbehörden vorliegt. Der Gesetzeswortlaut spricht von den «an der Veranlagung beteiligten Steuerbehörden», doch sind diese Behörden auch dann zu konsultieren, wenn sie sich erst am Einspracheverfahren beteiligt haben (Zweifel in: a.a.O., Art. 134 DBG N 24).

c) Im vorliegenden Fall ersuchte die ESTV mit Schreiben vom 20. August 2009 um Teilnahme am Einspracheverfahren und reichte am 26. Oktober 2009 ihre Stellungnahme zum Rückzug der Einsprache ein. Da das Antragsrecht der ESTV gemäss Art. 103 Abs. 1 DBG zeitlich unbeschränkt ist, war die ESTV – entgegen der Meinung der Pflichtigen – nicht gehalten gewesen, innert der 30-tägigen Einsprachefrist ihr Antragsrecht auszuüben. Auch muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass die ESTV gar kein Einspracherecht, sondern gemäss Art. 141 Abs. 2 DBG lediglich ein Recht zur Sprungbeschwerde an das Steuergericht hat. Von diesem Recht hat die ESTV in casu – wie auch anlässlich der Verhandlung auf Frage hin bestätigt wurde – jedoch keinen Gebrauch machen wollen respektive gemacht.

Die Verweigerung des Rückzuges des damaligen Vertreters der Pflichtigen durch die kantonale Steuerverwaltung aufgrund der fehlenden Zustimmung der ESTV erfolgte somit zu Recht. Weshalb allerdings die kantonale Steuerverwaltung den Einsprache-Entscheid an die ESTV – welche nicht Einsprecherin war und gemäss DBG auch nicht sein konnte – eröffnet hat, unterliegt der nachfolgenden Prüfung.

5. a) Nach Art. 135 Abs. 1 DBG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhörung des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern. Der Entscheid wird gemäss Art. 135 Abs. 2 DBG begründet und dem Steuerpflichtigen sowie der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zugestellt. Er wird auch der ESTV mitgeteilt, wenn diese bei der Veranlagung mitgewirkt oder die Eröffnung des Einspracheentscheides verlangt hat.

b) Der Einspracheentscheid ist dem Einsprecher individuell zu eröffnen. Eine mangelhafte Eröffnung des Einspracheentscheides kann etwa darin liegen, dass die

Entscheidung selber unvollständig, unklar oder widersprüchlich ist. Sodann können Begründung oder Rechtsmittelbelehrung fehlen oder unvollständig, unklar oder widersprüchlich sein. Schliesslich sind auch Zustellungsfehler möglich. Welches die Rechtsfolgen mangelhafter Eröffnung sind, kann nicht allgemein gesagt werden. Doch gilt der Grundsatz, dass dem Betroffenen hieraus kein Nachteil erwachsen darf (Zweifel in: a.a.O., Art. 135 DBG N 14 und 19 f.).

c) Im vorliegenden Fall hat der damalige Vertreter der Pflichtigen gegen die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2009 Einsprache erhoben und mit Schreiben vom 18. August 2009 dieselbe zurückgezogen. Die ESTV hingegen hat sich gemäss Art. 134 Abs. 2 DBG und Art. 103 Abs. 1 DBG lediglich zum Einspracherückzug und zu der Einsprache zugrundeliegenden Veranlagungsverfügung vernehmen lassen. Die kantonale Steuerverwaltung wäre jedoch gehalten gewesen, einen Einsprache-Entscheid bezüglich der Einsprache respektive des -rückzuges der Pflichtigen und nicht bezüglich der Vorbringen der ESTV betreffend dem Rückzug der Pflichtigen und des Einspracheverfahrens zu fällen und diesen dem damaligen Vertreter der Pflichtigen zu eröffnen. Dadurch jedoch, dass weder der Pflichtigen noch der ESTV einen Nachteil erwachsen ist, ist der Eröffnungsmangel der kantonalen Steuerverwaltung betreffend den Einspracheentscheid als geheilt anzusehen.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen demnach erfüllt sind, kann auf den Rekurs materiell eingetreten werden.

6. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, ob die Einkommensbestandteile des Ehemannes in der Schweiz zu versteuern sind, oder ob diese lediglich zur Satzbestimmung bei der Ehefrau herangezogen werden.

7. a) Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2).

b) Als Steuerdomizil gemäss Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG gilt grundsätzlich der zivilrechtliche Wohnsitz, d.h. der Ort, wo sich der Steuerpflichtige mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Bei der Bestimmung des Steuerwohnsitzes hat der Gesetzgeber nicht nur auf die zivilrechtliche Regelung abgestellt. Da im Steuerrecht der wirkliche tatsächliche Wohnsitz massgebend ist, genügt der bloss formelle Wohnsitz, der gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB nach Aufgabe des bisherigen bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes besteht, für das Steuerrecht nicht, um im Verhältnis von Kanton zu Kanton oder von Gemeinde zu Gemeinde den Steuerort zu begründen. Das Domizil im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB ist somit eine blosse Aushilfebestimmung, damit bei Wechsel des Wohnsitzes in der Zwischenzeit bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes ein Ort vorhanden ist, an den die durch den Wohnsitz bedingten zivilrechtlichen Be-

ziehungen angeknüpft werden können. Dieser für das fiktive Weiterbestehen des früheren Wohnsitzes sprechende Grund gilt für die steuerrechtlichen Domizilwirkungen nicht. Der steuerrechtliche Wohnsitz muss positiv bestehen. Wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr in der Schweiz befindet, besteht kein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz, und zwar unabhängig davon, ob ein neuer Wohnsitz im Ausland begründet wurde oder nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage Zürich 2009, Art. 3 N 10 und Art. 8 N 22).

Wenn der Steuerpflichtige den Aufenthalt am bisherigen Wohnort endgültig aufgegeben hat, kann dieser Ort nicht mehr tatsächlicher Mittelpunkt seiner persönlichen Verhältnisse sein, auf die es im internationalen, interkantonalen oder interkommunalen Steuerrecht alleine ankommt. Umgekehrt gilt, dass es nicht genügt, den bisherigen Wohnort nur formell aufzugeben, sich beispielsweise an einem anderen Ort anzumelden, ohne den tatsächlichen Mittelpunkt der persönlichen Verhältnisse zu verlegen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 133/1985 vom 26. Juni 1985, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] Bandnummer IX, S. 121 ff.).

8. Gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet.

a) Der Begriff der rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe richtet sich nach dem Kreisschreiben (KS) der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 14 vom 29. Juli 1994. Eine getrennte Veranlagung von Ehegatten wird demnach nur zugelassen, wenn die Ehegatten getrennte Wohnsitze bzw. getrennte Wohnstätten haben, keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt besteht und die eheliche Gemeinschaft tatsächlich aufgehoben ist (vgl. Greminger/Bärtschi in: Martin Zweifel/ Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht 1/2a, 2. Auflage, Art. 9 DBG N 12 ff., Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 9 N 13 ff.). Für eine getrennte Veranlagung müssen diese Merkmale kumulativ erfüllt sein. Getrennte zivil- und steuerrechtliche Wohnsitze allein genügen somit noch nicht zu einer getrennten Veranlagung der Ehegatten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 9 N 17).

b) Da auch bei getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzen der beiden Ehegatten noch nicht von einer tatsächlich getrennten Ehe gesprochen werden kann, ist es denkbar, dass eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe gegeben ist, einer der beiden Ehegatten aber seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland hat. Ob in dieser Situation, in welcher also nicht beide Ehegatten in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind, eine gemeinsame Veranlagung stattfindet, hängt von der konkreten Fallkonstellation ab. Haben in ungetrennter Ehe lebende Ehegatten keine gemeinsame Wohnung, besteht aber die gemeinsame Verwendung von Mitteln fort und wohnt nur ein Ehegatte in der Schweiz, so ist nur dieser Ehegatte hier unbeschränkt steuerpflichtig, wenn der andere Ehegatte über keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt in der Schweiz verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 9 DBG N 28 f., vgl. auch KS Nr. 14, a.a.O., B 1. Ziffer a).

c) Gemäss KS Nr. 14 sind bei Ehegatten, von welchen der eine im Inland, der andere im Ausland, jedoch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, die Einkünfte des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Satzbestimmung des Einkommens des «inländischen» Ehegatten heranzuziehen. Auch wenn also ein Ehepaar je eine eigene Wohnung und je einen eigenen Wohnsitz «über die Grenze» hat, darf die Veranlagungsbehörde bis zum Nachweis des Gegenteils durch den in der Schweiz wohnhaften Ehegatten davon ausgehen, es handle sich um eine faktisch ungetrennte Ehe. Das hat zur Folge, dass das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Satzbestimmung für die Besteuerung des Einkommens des «inländischen» Ehegatten berücksichtigt werden muss (KS Nr. 14, a.a.O., B 1. Ziffer b, vgl. Greminger/Bärtschi, a.a.O., Art. 9 DBG N 19).

d) Im vorliegenden Fall spricht alles dafür, dass der tatsächliche Mittelpunkt der persönlichen Verhältnisse des Ehemannes sein Segelschiff «S» auf den Weltmeeren ist. So kehrte der Ehemann seit der Wegzugsmeldung vom 10. Januar 2005 gemäss Visa-Abrechnungen bis zum heutigen Tag nicht mehr in die Schweiz zurück. Im Weiteren ist unbestritten, dass die Ehefrau den Ehemann immer wieder auf seinem Schiff besucht und mit ihm ihre Freizeit verbringt, nicht umgekehrt (siehe Schreiben der Ehefrau vom 16. März 2006, 7. April 2006 und dem Mail der Ehefrau an den damaligen Vertreter vom 3. Juli 2007). Dass die Visa-Abrechnungen und andere Korrespondenz nach der Abmeldung weiterhin an die bisherige Wohnadresse geführt respektive geführt wurde, vermag nicht nachzuweisen, dass der Ehemann der Pflichtigen seinen Wohnsitz weiterhin in der Schweiz hat. Die Ehegatten B. C. leben unbestrittenermassen in ungetrennter Ehe und die gemeinsame Verwendung von Mittel besteht weiterhin fort. Die Ehefrau wohnte weiter in der gemeinsamen Liegenschaft. Den Lebensmittelpunkt an einem Ort aufzugeben heisst nicht, sämtliche Bände zu diesem Ort abzubrechen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 3 N 12). Der Ehemann befindet sich mit seinem Schiff auf den Weltmeeren, weshalb es naheliegend ist, dass ein Teil seiner Korrespondenz über den ehemaligen gemeinsamen Wohnsitz in Y. geführt wird, da wie bereits erwähnt, die Ehefrau ihren Ehemann regelmässig auf seinem Schiff besucht und ihm sodann die Post überbringen kann. Es kann somit festgestellt werden, dass der Ehemann der Pflichtigen keine Absicht hat, in die Schweiz respektive nach Y. zurückzukommen. Sein tatsächlicher persönlicher Mittelpunkt ist sein Schiff, die «S». Auch führt die ehemalige Arbeitgeberin des Ehemannes, die I., gemäss Rentenabrechnung per 31. 12. 2009 seit dem 1. April 2005 auf seinem Renteneinkommen ordentlich die Quellensteuer ab. Der Ehemann verfügt demnach über keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt mehr in der Schweiz, so dass nur die Ehefrau in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist. Das hat – wie bereits mit Entscheiden des Steuergerichts vom 6. Juli 2007 und des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 festgestellt wurde – zur Folge, dass das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten, in casu des Ehemannes der Pflichtigen, lediglich zur Satzbestimmung für die Besteuerung des Einkommens des «inländischen» Ehegatten sprich der Ehefrau berücksichtigt werden muss.

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

9. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Beschwerdeführerin gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.– aufzuerlegen.

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG) kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen.

Vorliegend wurde die Beschwerdegegnerin 1 im Schriftenwechsel durch Rechtsanwalt Dr. R. Basel, sowie an der Verhandlung durch den Substituten Herr H., T. AG, Basel vertreten. Anlässlich der Verhandlung machte der Substitut ein Honorar für RA R. in Höhe von Fr. 3'389.40 geltend. Da dieser Betrag nicht nach Stundenaufwand und Stundenansatz aufgeschlüsselt ist, geht das Steuergericht ermessensweise von einem Arbeitsaufwand von 10 Stunden à Fr. 250.– aus, was eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'690.– (inklusive MWSt von Fr. 190.–) ergibt.

Das Honorar des Substituten in Höhe von Fr. 941.50 beinhaltet 5 Stunden à Fr. 175.– plus Fr. 66.50 MWST. Gemäss Urteil des Kantonsgerichts vom 17. Juni 2009 beträgt der Stundenansatz bei Treuhändern Fr. 150.–, weshalb der geltend gemachte Stundenansatz von Fr. 175.– auf Fr. 150.– zu kürzen ist, sodass sich die Honorarnote bereinigt auf Fr. 807.– (inkl. MWSt von Fr. 57.–) beläuft.

Die ESTV hat somit der Beschwerdegegnerin 1 für den Beizug von Rechtsanwalt Dr. R. eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'690.– (inkl. Auslagen und MWSt) und für den Substituten der T. AG eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 807.– (inkl. Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

Demgemäß wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...