

Materielle Beurteilung trotz Einspracherückzug

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. April 2011

Der Rückzug einer Einsprache gegen eine aufgrund eines Gerichtsentscheids rektifizierte Veranlagungsverfügung ist dann ohne Wirkung, wenn sich die Eidgenössische Steuerverwaltung als Verfahrensbeteiligte klar dagegen ausspricht. Die kantonale Steuerverwaltung als Vollzugsbehörde durfte deshalb einen materiellen Entscheid fällen, gegen welchen das Rechtsmittel der Beschwerde offensteht (Beschwerde am Bundesgericht hängig; zum Instanzenzug siehe auch den BGE vom 3. Februar 2009, publ. in BStPra, Band XIX, S. 461 ff.).

Sachverhalt:

A. Die Ehegatten A. 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 verblieb dagegen bis 15. Februar 2007 in Y. Danach verlegte sie ihren Wohnsitz nach Z. In der definitiven Steuerveranlagung vom 17. November 2006 betreffend direkte Bundessteuer 2005 besteuerte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Einkommens- und Vermögensteile des Ehemannes zusammen mit denjenigen der Ehefrau. Die dagegen erhobene Einsprache wies die 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.

B. Gegen diesen Entscheid rekurrierte die Ehefrau, vertreten durch C., am 12. April 2007 beim Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht). Es wurde beantragt, es seien die aufgerechneten Einkommens- und Vermögensanteile des Ehemannes bei der Ehefrau nicht zu besteuern bzw. freizustellen. Das Steuergericht hiess den Rekurs in ihrem Entscheid vom 6. Juli 2007 teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, die Einkommens- und Vermögensfaktoren des Ehemannes lediglich bei der Satzbestimmung zu berücksichtigen.

C. Am 5. November 2007 erhob die Steuerverwaltung beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht), Beschwerde und beantragte die Aufhebung des Entscheides des Steuergerichts vom 6. Juli 2007. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass der Nachweis eines neuen Wohnsitzes im Ausland für das Steuerjahr 2005 nicht erbracht worden sei. Der Ehemann bleibe deshalb am bisherigen Wohnsitz in Y. steuerpflichtig. Aus diesem Grund seien die Einkommens- und Vermögensteile des Ehemannes zusammen mit denjenigen der Ehefrau zu besteuern. Das Kantonsgericht wies die Beschwerde der kan-

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

D. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) erhob gegen dieses Urteil am 4. Juni 2008 Beschwerde an das Bundesgericht mit den Begehren, der Entscheid des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 sei aufzuheben und die Einkommen des Ehemannes und der Ehefrau seien für das Jahr 2005 gemeinsam zu versteuern. Das Bundesgericht trat mit Urteil vom 3. Februar 2009 auf die Beschwerde nicht ein. Zur Begründung führte das Bundesgericht im Wesentlichen an, 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 stünden 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.

E. B. wurde, gemäss dem rechtskräftigen Urteil des Kantonsgerichts vom 9. April 2008, mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2005 vom 24. Juni 2008 neu veranlagt. Die kantonale Steuerverwaltung berücksichtigte dabei das Einkommen des Ehemannes nur noch satzbestimmend. Gleichzeitig wies sie darauf hin, dass gegen die Veranlagung kein Rechtsmittel gegeben sei, da diese auf einem bereits rechtskräftigen Einspracheentscheid basiere. Die Veranlagungsverfügung wurde der EStV am 29. Juni 2009 eröffnet.

F. B. erhob, vertreten durch C., gegen diese Veranlagungsverfügung mit Eingabe vom 28. Juli 2009 Einsprache und beantragte für die Begründung der Einsprache eine Frist bis zum 31. August 2009. Die Einsprache wurde von B., vertreten durch C., sodann mit Schreiben vom 18. August 2009 (eingegangen am 20. August 2009) wieder zurückgezogen. Mit Eingabe vom 20. August 2009 stellte die EStV das Begehren, am Einspracheverfahren teilnehmen zu können. Mit Stellungnahme vom 26. Oktober 2009 beantragte die EStV in der Folge, dass erstens dem Rückzug der Einsprache der Steuerpflichtigen vom 18. August 2009 keine Folge zu geben sei, dass zweitens die Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2009 betreffend die direkte Bundessteuer 2005 aufzuheben sei und dass drittens das Einkommen von B. und jenes ihres Ehemannes für die direkte Bundessteuer 2005 gemeinsam in der Schweiz in Y. zu besteuern sei. B. reichte, vertreten durch C., hierzu am 1. Dezember 2009 eine Stellungnahme ein und stellte die Begehren, dass erstens auf die Stellungnahme der EStV nicht einzutreten sei, dass zweitens eventualiter die Veranlagung zu der direkten Bundessteuer 2005 zu bestätigen und dabei das Einkommen der Pflichtigen und jenes ihres Ehemannes nicht gemeinsam zu besteuern sei. Mit Entscheid vom 14. Dezember 2009 trat die kantonale Steuerverwaltung auf die Einsprache ein und wies diese ab. Im Wesentlichen wurde zur Begründung angeführt, dass das Urteil des

Kantonsgerichts vom 9. April 2008 rechtskräftig sei und dass die Umsetzung des Urteils im Sinne der Erwägungen des Kantonsgerichts erfolgt sei.

G. Die EStV erhob gegen diesen Einspracheentscheid mit Eingabe vom 14. Januar 2010 Beschwerde beim Steuergericht mit den Begehren, dass unter o/e-Kostenfolge erstens die Beschwerde gutzuheissen sei, dass zweitens der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2009 aufzuheben sei und dass drittens das Einkommen von B. und jenes ihres Ehemannes für die direkte Bundessteuer 2005 gemeinsam in der Schweiz in Y. zu besteuern sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Mai 2010 beantragte die Steuerverwaltung sinngemäss die Abweisung der Beschwerde. Mit Schreiben vom 17. Mai 2010 zeigte der heutige Vertreter von B., D., Advokat, die Mandatsübernahme an und beantragte mit Vernehmlassung vom 28. Juni 2010, dass, unter o/e-Kostenfolge, erstens die Beschwerde abzuweisen sei, dass zweitens die Veranlagungsverfügung vom 24. Juni 2009 in Bestätigung des Einspracheentscheides vom 14. Dezember 2009 gutzuheissen sei. Zudem sei festzustellen, dass das steuerbare Einkommen der steuerpflichtigen Ehefrau CHF 109'000.00 betrage und zu einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 205'600.00 zu besteuern sei. Mit Urteil vom 9. Juli 2010 trat das Steuergericht auf die Beschwerde ein und wies diese ab. Auf dessen Begründung ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

H. Das Urteil des Steuergerichts vom 9. Juli 2010 wurde mit Postaufgabe vom 18. Oktober 2010 der EStV zugestellt.

I. Gegen dieses Urteil erhebt die EStV (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 18. November 2010 Beschwerde beim Kantonsgericht und beantragt, dass unter Kostenfolge erstens die Beschwerde gutzuheissen sei, dass zweitens der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2009 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft betreffend die direkte Bundessteuer 2005 aufzuheben sei und dass drittens das Einkommen des Ehemannes und der Ehefrau für die direkte Bundessteuer 2005 gemeinsam in der Schweiz in Y. zu besteuern sei. Auf die Begründung der Beschwerdeführerin ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

J. Die Steuerverwaltung verweist in ihrer Stellungnahme vom 14. Dezember 2010 vollumfänglich auf ihren Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2009 sowie auf den für sie verbindlichen und rechtskräftigen Entscheid des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 und beantragt damit sinngemäss die Abweisung der Beschwerde.

K. Mit Eingabe vom 22. Dezember 2010 nimmt das Steuergericht zur Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 18. November 2010 Stellung und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Auf die Begründung ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

L. Mit Eingabe vom 21. Januar 2011 nimmt B. (Beschwerdegegnerin 3), vertreten durch D., Advokat, zur Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 18. November

2010 Stellung und beantragt, unter o/e-Kostenfolge und in Bestätigung des Urteils der Vorinstanz, die Abweisung der Beschwerde. Auf die Begründung ist, soweit erforderlich, in den Erwägungen einzugehen.

Erwägungen:

1.1 Das Kantonsgericht hat vor der materiell-rechtlichen Beurteilung einer Streit-sache gemäss § 16 Abs. 2 des kantonalen Gesetzes über die Verfassungs- und Ver-waltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 von Amtes wegen zu prü-fen, ob die Prozessvoraussetzungen erfüllt sind. Dabei wird gemeinhin zwischen den allgemeinen und den besonderen Prozessvoraussetzungen unterschieden. Hauptbei-spiel für die besonderen Prozessvoraussetzungen bilden die sogenannten Rechtsmit-telvoraussetzungen. Es sind dies insbesondere der Anfechtungsgegenstand, die frist- und formgerechte Rechtsmittelvorkehr, die Zuständigkeit der Rechtsmittelinstanz sowie die Rechtsmittellegitimation und die Beschwer (René Rhinow / Heinrich Kol-ler / Christina Kiss / Daniela Turnherr / Denise Brühl-Moser, Öffentliches Prozess-recht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 2., vollständig überarbeitete Auflage, Basel 2010, N 1035 ff.).

1.2 Gemäss Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 141 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 DBG grundsätzlich beschwerdelegitimiert. Allerdings stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob die kantonale Steuerverwaltung mit ihrem Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2009 zu Recht auf die Begehren der Beschwerdeführerin eingetreten ist, respektive die ursprünglich von der Beschwerdegegnerin 3 erhobene Einsprache zu Recht nicht als endgültig zurückgezogen betrachtet, sondern einen materiellen Entscheid gefällt hat.

1.3 Bezüglich der Prozessvoraussetzungen brachte die kantonale Steuerverwal-tung in ihrem Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2009 in ihren Erwägungen nichts vor. Vielmehr beurteilte die Steuerverwaltung nach Eingang der Stellungnah-men der Beschwerdeführerin vom 26. Oktober 2009 und der Beschwerdegegnerin 3 vom 1. Dezember 2009 ohne Bezugnahme auf die Frage der Teilnahmemöglich-keiten der Beschwerdeführerin am Verfahren die Angelegenheit materiell. In ihren Vernehmlassungen an das Steuergericht vom 27. Mai 2010 und an das Kantonsge-richt vom 14. Dezember 2010 verweist die Steuerverwaltung allein auf ihren Ein-spracheentscheid vom 14. Dezember 2009.

1.4 Das Steuergericht verwies demgegenüber in seinem Entscheid bezüglich der Teilnahmerechte der Beschwerdeführerin auf das DBG und deren Art. 103, 134, 135 und 141. Es kam dabei zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin gemäss Art. 103 DBG als Aufsichtsbehörde ein zeitlich unbeschränktes Vertretungs- und Antragsrecht habe und ihr dieses auch in einem konkreten Einzelfall bis zum Abschluss des gesamten Verfahrens zustünde. Zu diesem Antragsrecht gehöre ebenfalls das Recht zur Stellungnahme. Die Beschwerdeführerin sei also vorliegend nicht gehalten gewesen, sich an die 30-tägige Einsprache- bzw. Beschwerdefrist zu halten, sondern habe von ihrem Antragsrecht auch danach - wie vorliegend getan - Gebrauch machen können. Ausserdem dürfe die Veranlagungsbehörde, auch wenn sie der Auffassung sei, die angefochtene Veranlagung sei richtig, gemäss Art. 134 Abs. 2 Satz 2 DBG dem Rückzug der Einsprache nur Folge geben, wenn die Zustimmung der beteiligten Steuerbehörden vorliege. Die Verweigerung des Rückzugs der Einsprache durch die Steuerverwaltung sei daher zu Recht erfolgt.

1.5 Die Beschwerdegegnerin 3 führte in ihrer Eingabe vom 1. Dezember 2009 an die Steuerverwaltung aus, dass die Beschwerdeführerin weder am Veranlagungsverfahren, noch am Einspracheverfahren teilgenommen habe. Ihre Beteiligung sei erst nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist und daher zu spät erfolgt. Entsprechend sei die Beschwerdeführerin nicht Verfahrensbeteiligte gewesen und habe daher auch nicht die Zustimmung zu einem allfälligen Einspracherückzug im Sinne von Art. 134 DBG erteilen müssen.

1.6 Die Beschwerdeführerin selbst führte zu ihrer Stellung im Verfahren vor der Steuerverwaltung in ihrer Eingabe vom 26. Oktober 2009 aus, dass sie zum Zeitpunkt ihres Gesuchs an die Steuerverwaltung betreffend Teilnahme am Einspracheverfahren noch keine Kenntnis vom Rückzug der Einsprache gehabt habe. Im Weiteren verweist sie ebenfalls auf Art. 134 DBG, gemäss welchem die Veranlagungsbehörde die Veranlagungsverfügung ohne Bindung an die Anträge der Verfahrensbeteiligten erstelle und auch zu erstellen habe. Ausserdem sei die Beschwerdeführerin Aufsichtsbehörde und müsse als solche die Zustimmung zu einer Einstellung eines Einspracheverfahrens erteilen.

1.7 Gemäss Art. 134 Abs. 2 Satz 2 DBG kann die Veranlagungsbehörde ein Einspracheverfahren nur mit Zustimmung aller am Verfahren beteiligter Steuerbehörden einstellen. Die Frage, ob im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin als am Einspracheverfahren Beteiligte anzusehen ist, wie auch die Frage, ob der Beschwerdeführerin gemäss Art. 103 DBG als Aufsichtsbehörde ein zeitlich unbeschränktes Antragsrecht zustand, kann an dieser Stelle offen bleiben, da es, gestützt auf die im Veranlagungsverfahren geltende Offizialmaxime, im Ermessen der kantonalen Steuerveranlagungsbehörde steht, trotz Rückzug einer Einsprache der Veranlagten dennoch einen Einspracheentscheid zu fällen (Martin Zweifel in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83-222, 2. Auflage, Basel 2008, Rz 22 zu Art. 134). Folglich stand es der Steuerverwaltung im vorliegenden Falle offen, die Einsprache trotz Einspracherückzug materiell zu behandeln und damit auf die Begehren der

Beschwerdeführerin in ihrem Einsprachentscheid vom 14. Dezember 2009 einzutreten.

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 18. November 2010 kann somit eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügung bzw. des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1 Vorliegend steht unbestritten fest, dass sich der pensionierte Ehemann der steuerpflichtigen Beschwerdegegnerin 3 per 15. März 2005 von der Gemeinde Y. abmeldete und sich seither auf seinem Segelschiff im Mittelmeerraum befindet. Die Ehefrau bewahrte dagegen ihren Wohnsitz bis zu ihrem Umzug am 15. Februar 2007 nach Z., in Y. Weiter bezweifelt keine der Parteien, dass das Ehepaar bis anhin in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe lebt. Aus den Akten ergeben sich auch keine anderslautenden Hinweise. Ausgehend von diesem Sachverhalt ist strittig, ob die Steuerverwaltung in der Steuerveranlagung für das Jahr 2005 zu Recht das Einkommen des Ehemannes nicht zusammen mit dem Einkommen der steuerpflichtigen Ehefrau besteuert, sondern nur für die Bestimmung des Steuersatzes angerechnet hat. Die Steuerverwaltung begründet ihr Vorgehen im Wesentlichen damit, dass sie die Veranlagung gestützt auf das verbindliche Urteil des Kantonsgerichts vom 9. April 2008 habe vornehmen müssen und dass sie sich bei der Umsetzung des Urteils an dieses gehalten habe.

3.2 Das Steuergericht ist, ebenso wie die Steuerverwaltung, der Auffassung, dass der Ehemann über keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt mehr in der Schweiz verfüge, weshalb er in der Schweiz nicht mehr steuerpflichtig sei. Dies ergebe sich daraus, dass dieser seinen Wohnort in der Schweiz aufgegeben habe und dass sich dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr in der Schweiz befände. So gälte das fiktive Weiterbestehen des früheren Wohnortes nach Art. 24 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 zwar für die Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes, nicht jedoch für den steuerrechtlichen Wohnsitz. Letzterer müsse vielmehr positiv bestehen, was im Falle des Ehemannes der Be-

schwerdegegnerin 3 nicht der Fall sei. So sei davon auszugehen, dass seit der Wegzugsmeldung des Ehemanns vom 10. Januar 2005 das Segelschiff «S» auf den Weltmeeren dessen tatsächlicher Mittelpunkt der persönlichen Verhältnisse sei. Dies ergäbe sich daraus, dass erstens er seit seiner Wegzugsmeldung nicht mehr in die Schweiz zurückgekehrt sei, dass zweitens, was unbestritten sei, die Beschwerdegegnerin 3 ihren Ehemann immer wieder auf dessen Schiff besuche und mit ihm die Freizeit verbringe und nicht umgekehrt und dass drittens die ehemalige Arbeitgeberin des Ehemanns, die F., gemäss Rentenabrechnung per 31. 12.2009 seit dem 1. April 2005 auf seinem Renteneinkommen ordentlich die Quellensteuer abziehe. Nicht für einen steuerrechtlichen Wohnsitz des Ehemannes in Y. spräche im Übrigen die Tatsache, dass die Beschwerdegegnerin 3 weiter in der gemeinsamen Liegenschaft wohne und dass der Ehemann einen Teil seiner Korrespondenz über den ehemaligen gemeinsamen Wohnsitz führen lasse, da die Aufgabe des bisherigen Lebensmittelpunktes nicht heisse, dass zugleich auch sämtliche Bande zu diesem Ort abgebrochen werden müssten. Da das Ehepaar zwar separate Wohnsitze habe, aber in ungetrennter Ehe lebt, sei das Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung anwendbar. Danach seien bei vorliegender Konstellation die Einkünfte des Ehemannes lediglich zur Satzbestimmung zu berücksichtigen (vgl. Ziffer 8.1 des Kreisschreibens).

3.3 Die steuerpflichtige Beschwerdegegnerin 3 weist zunächst darauf hin, dass das Steuergericht im angefochtenen Entscheid vom 9. Juli 2010 den Sachverhalt korrekt wiedergegeben und in rechtlicher Hinsicht in zutreffender Weise gewürdigt habe. Im Weiteren führt sie zur Begründung im Wesentlichen an, dass, wie das Kantonsgericht mit Urteil vom 9. April 2008 zutreffend erkannt habe, der steuerrechtliche Wohnsitz ein vom Zivilrecht losgelöster und eigenständiger Begriff sei. Eine Anknüpfung an einen rein fiktiven Wohnsitz im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB widerspreche im vorliegenden Fall nicht nur der gesetzlichen Definition des steuerrechtlichen Wohnsitzes, sondern sei auch mit dem im Steuerrecht streng anzuwendenden Legalitätsprinzip nicht vereinbar. Mit der Vorinstanz und in Übereinstimmung mit der vom Kantonsgericht im Urteil vom 9. April 2008 vertretenen Meinung sei davon auszugehen, dass die Begründung eines neuen Wohnsitzes ein sesshaftes Wohnen an einem klar definierbaren geografisch festen Ort voraussetze. Letzteres treffe für den Ehemann, der seinen Lebensmittelpunkt auf seinem Boot habe, offensichtlich nicht zu. Ohne Absicht eines dauerhaften Verbleibs, breche der Ehemann stetig zu neuen Ufern und anderen Häfen auf, ohne dort eine Wohnsitznahme zu beabsichtigen oder zu begründen. Dabei bleibe der Lebensmittelpunkt des Ehemannes allemal sein Boot, wo er über eine komplette Wohn-Infrastruktur verfüge. Nicht gefolgt werden könne demnach der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach das Segelboot des Ehemannes «kein Ort im eigentlichen Sinne» sei und der dortige Aufenthalt nicht zu einem neuen Lebensmittelpunkt führen könne. Trotz dieses ungebundenen Lebensstils leuchte es ein, dass der Ehemann in der Schweiz zumindest aus organisatorisch-administrativer Hinsicht nicht sämtliche Brücken abbrechen konnte, da er in Y. immer noch ein Haus habe, welches vermietet sei, und weil er seine Bankverbindungen beibehalten habe. Die an den Ehemann gerichtete Post werde jedoch permanent an dessen Vertreter, D., Advokat, welcher wenige Tage vor

der Abreise des Ehemannes aus der Schweiz von diesem eine Generalvollmacht erteilt erhalten habe, umgeleitet.

3.4 Die Beschwerdeführerin hingegen macht geltend, dass der Ehemann solange in Y. steuerpflichtig sei, bis er einen neuen Steuerwohnsitz nachweisen könne. Sie beruft sich dabei im Wesentlichen auf die Wohnsitzfiktion nach Art. 24 Abs. 1 ZGB und die diesbezügliche bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibe. Der Ehemann der Beschwerdegegnerin 3 habe jedoch keinen neuen Wohnsitz in einem anderen Land begründet. Als «Weltenbummler» beabsichtige er auch in keiner Weise, einen festen Wohnsitz zu begründen. Insbesondere könne dem Steuergericht nicht gefolgt werden, soweit dieses feststelle, dass der Ehemann seinen Lebensmittelpunkt auf dem Segelschiff «S» habe, da das Segelschiff kein Ort im eigentlichen Sinne sei. Im Weiteren sei im internationalen Verhältnis, im Gegensatz zu interkantonalen Verhältnissen, die Wohnsitzfiktion von Art. 24 Abs. 1 ZGB insoweit weiterhin beachtlich, als kein Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen sei. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis habe eine Person, welche sich ins Ausland abgemeldet hat, die Bundessteuer zu entrichten, bis diese nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet habe. Zudem bestünden weiterhin gewisse Beziehungen zur Schweiz, da die Korrespondenz des Ehemanns in einigen Fällen über die Anschrift in Y. laufe. Zu beachten sei ausserdem, dass die ehemalige Arbeitgeberin des Ehemanns dessen Rente erst seit Neuestem mit der Quellensteuer belaste, weshalb die Vermutung geäussert werden könne, dass die Erhebung der Quellensteuer auf der Rente lediglich in Anbetracht des vorliegenden Verfahrens veranlasst worden sei. Der steuerrechtliche Wohnsitz befinde sich somit immer noch in der Schweiz an der Adresse der Ehefrau in Y.

4.1 Der vorliegende Rechtsstreit dreht sich somit um die Frage, ob der Ehemann der steuerpflichtigen Beschwerdegegnerin 3 nach seiner Abmeldung per 15. März 2005 weiterhin seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Y. in der Schweiz hat.

4.2 Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes wird in den Steuergesetzen des Bundes eigenständig definiert. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 ist eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hat. Wohnsitz in der Schweiz hat eine Person dann, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG).

4.3 Das objektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bildet das tatsächliche Verbleiben am fraglichen Ort (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz 13 zu Art. 3 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans-Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2., überarbeitete Auflage, Bern 2009, Rz 8 zu Art. 3 DBG). Dabei ist hier kein ununterbrochener Aufenthalt

notwendig (Locher, a.a.O., Rz 13 zu Art. 3 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 11 zu Art. 3 DBG). Das subjektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bildet die Absicht dauernden Verbleibens. Dieses Merkmal kann nur anhand von äusserlich erkennbaren Indizien ermittelt werden. Sie ist an demjenigen Ort gegeben, an dem eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat (Locher, a.a.O., Rz 15 f. zu Art. 3 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 8 zu Art. 3 DBG). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung äussert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen vor allem durch die Wohnsituation, die Aufenthaltsdauer und die an diesem Ort gelebten familiären und gesellschaftlichen Beziehungen. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. Maya Bauer-Balmelli/Markus Nyffenegger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Rz 4 zu Art. 3 DBG; Martin Arnold/Alfred Meier/Peter Spinnler, Steuerpflicht bei Auslandbezug, in: ASA 70 2001, S. 6; Martin Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: ASA 68, S. 452 ff.; BGE 123 I 293 E. 2a; Urteil des Bundesgerichts vom 7. Januar 2004, 2P.2/2003, in: ASA 73 S. 420 ff.). Das eheliche Zusammenleben bildet gewöhnlich das gewichtigste Indiz für den Lebensmittelpunkt. Ehegatten haben nach schweizerischem Recht aber nicht zwingend denselben Wohnsitz; die Frage des Wohnsitzes ist für jeden der Ehegatten gesondert zu prüfen (BGE 121 I 14 E. 5b).

4.4 Vorliegend steht fest, dass die Ehefrau ihren Wohnsitz weiterhin in der Schweiz hat und hier steuerpflichtig ist. Demgegenüber ergibt sich aus den Akten, was im Übrigen von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten wird, dass der Ehemann der Beschwerdegegnerin 3 seit März 2005 vorwiegend auf seinem Segelschiff auf dem Mittelmeer lebt, dass das Segelschiff eine komplette Wohn-Infrastruktur aufweist und dass die Beschwerdegegnerin 3 ihren Ehemann regelmässig auf dem Schiff besuchen geht und nicht umgekehrt. In einem ähnlich gelagerten Fall ist das Bundesgericht davon ausgegangen, dass mittels entsprechender Belege die Präsenz im Ausland und damit die Verlagerung des Lebensmittelpunktes und damit schliesslich das Fehlen eines Steuerdomizils in der Schweiz nachgewiesen werden könne (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichtes vom 7. Dezember 2010, XX/2010, E. 4.3). Der dortige Beschwerdeführer konnte jedoch nicht ansatzweise aufzeigen, dass sich dessen Lebensmittelpunkt von der Schweiz ins Ausland verlagert hatte. Im Gegensatz dazu wird im vorliegenden Fall die Präsenz des Ehemannes der Beschwerdegegnerin 3 im Ausland nicht bloss behauptet, vielmehr wird sie mittels Belegen nachgewiesen und im Weiteren auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Im vorliegenden Fall ist aufgrund des Angeführten davon auszugehen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Ehemannes - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - auf dem Segelschiff und nicht in der Schweiz befindet, weshalb er die objektiven und subjektiven Merkmale des Wohnsitzes in der Schweiz nicht mehr erfüllt. Dagegen spricht auch nicht, dass die Korrespondenz des Ehemannes in einigen

Fällen über die Anschrift in Y. läuft, denn zum einen wird die an den Ehemann gerichtete Post permanent an dessen Vertreter, D., Advokat, welcher wenige Tage vor der Abreise des Ehemannes aus der Schweiz von diesem eine Generalvollmacht erteilt erhalten hat, umgeleitet, zum anderen erscheint es aufgrund der schwierigen postalischen Erreichbarkeit auf dem Schiff nachvollziehbar, dass der Ehemann eine entsprechende Anschrift zu administrativen Zwecken beibehält.

5.1 Die Besonderheit des vorliegenden Falles liegt nun darin, dass der Ehemann nicht in einem Staat ansässig ist, sondern sich mit seinem Segelschiff zwischen verschiedenen Hoheitsgebieten der Mittelmeerstaaten bewegt. Der Begriff des Wohnsitzes verlangt aber eine örtliche Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen, welches kraft seiner Gebietshoheit das Recht hat, von den auf seinem Territorium lebenden Personen Steuern zu erheben. Er erfordert mit anderen Worten ein sesshaftes Wohnen (vgl. Andrea Piconi, Die Besteuerung der Familie im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht unter Berücksichtigung der Sozialversicherung, Zürich 1979, S. 31; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, S. 275). Demzufolge kann der Ehemann keinen neuen Wohnsitz im Ausland begründen, solange er sich nicht an einem bestimmten Ort fest aufhält (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 223). Es stellt sich somit die Frage, ob eine natürliche Person auch dann in der Schweiz steuerpflichtig ist, wenn sie den Wohnsitz in der Schweiz aufgegeben hat, aber im Ausland mangels Ansässigkeit in einem bestimmten Staat keinen neuen Wohnsitz bzw. keine steuerliche Zugehörigkeit hat.

5.2 Aus dem Grundsatz, dass niemand an mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz haben kann, entnimmt das Bundesgericht, dass der einmal begründete Wohnsitz bis zum Nachweis eines neuen Wohnsitzes bestehen bleibt (Urteile des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2010, XX/2010, E. 4.1, vom 7. Dezember 2006, 2P.165/2006, E. 4.3 und vom 15. Februar 2005, 2P.186/2004, E. 2.3 sowie Urteil des Bundesgerichts vom 3. Mai 2000, in StR 2000 509 E. 5a). Verlässt also eine steuerpflichtige Person die Schweiz, besteht ihr Steuerdomizil nach diesem Grundsatz in der Schweiz fort, bis sie im Ausland nachweisbar einen neuen Wohnsitz begründet. Nach dieser Rechtsprechung kann unter Umständen ein rein fiktiver Wohnsitz anerkannt sein. Damit erfolgt deutlich eine Anlehnung an die Rechtslage im Zivilrecht, wonach eine solche Fiktion betreffend den Wohnsitz gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB gesetzlich verankert ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht seiner Rechtsprechung zur Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes bis zum Nachweis eines neuen nicht durchwegs gefolgt ist. Entgegen seiner ständigen Rechtsprechung hat es insbesondere in einem älteren Entscheid vom 24. Juni 1983 betreffend das Thurgauer Steuergesetz entschieden, die im Zivilrecht vorgesehene Fiktion der Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes bis zum Nachweis der Wohnsitznahme an einem anderen Ort sei nur massgebend, wenn die Steuergesetzgebung dieselbe Fiktion auch für das Steuerrecht massgeblich erkläre (vgl. ASA 22, 219). Von dieser Auffassung ist es aber in seiner neueren Rechtsprechung abgewichen.

5.3 In der Lehre finden sich zum Grundsatz, dass der einmal begründete Wohnsitz bis zum Nachweis eines neuen bestehen bleibt, gegenteilige Meinungen. Agner/Jung/ Steinmann befürworten eine enge Anlehnung an den zivilrechtlichen Begriff des Wohnsitzes. Es komme deshalb nicht darauf an, ob und wann die steuerpflichtige Person ihren bisherigen Wohnsitz verlassen, sondern vielmehr nur darauf, ob und wann sie nachweisbar einen neuen Wohnsitz begründet habe (vgl. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 12 f.). Dagegen argumentieren Höhn/Waldburger, dass im Bundessteuerrecht ein Hinweis auf zivilrechtliche Wohnsitzbestimmungen fehle, weshalb die im Zivilrecht vorgesehene Fiktion in steuerlichen Belangen nicht massgebend sei (Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 276). Dementsprechend führen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter an, dass unabhängig davon, ob ein neuer Wohnsitz im Ausland begründet werde oder nicht, kein steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz bestehe, sofern sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr in der Schweiz befinde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 10 zu Art. 3 DBG und Rz 22 zu Art. 8 DBG). Bauer-Balmelli/Nyffenegger halten allgemein fest, dass das DBG wie auch das StHG den steuerrechtlichen Wohnsitz zwar eigenständig, aber in weitgehender Anlehnung an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff definierten. Aus dem Fehlen eines direkten Verweises sei zu schliessen, dass eine von den zivilrechtlichen Bedürfnissen abweichende Gewichtung im Einzelfall möglich sei (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, a.a.O., Rz 5 zu Art. 3 DBG; vgl. zum Ganzen: Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 293 ff.).

5.4 Aus diesen Erörterungen folgt, dass die hier interessierende Wohnsitzfrage offensichtlich nicht wertfrei zu beantworten ist. Für die analoge Anwendung der Wohnsitzvermutung gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB spricht die Einhaltung der Rechtsordnung. Indem das Steuerrecht bei der Auslegung des Wohnsitzbegriffes die entsprechenden zivilrechtlichen Bestimmungen analog anwendet, wird eine rechtseinheitliche Auslegung und Konkretisierung gewährleistet. Zudem schützt die zivilrechtliche Wohnsitzvermutung durch ihre Einfachheit und Klarheit das generelle Vertrauen der steuerpflichtigen Personen in die Voraussesbarkeit und Berechenbarkeit der Wohnsitzfrage. Nicht weniger spricht die diesbezügliche (vorwiegend) ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit für die Beibehaltung der Fiktion des bisherigen Wohnsitzes bis zum Nachweis der Wohnsitznahme an einem anderen Ort.

5.5.1 Dagegen spricht und dieser Auffassung folgt das Gericht, dass eine Anknüpfung an den reinen fiktiven Wohnsitz der betroffenen Person im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB der gesetzlichen Definition des steuerrechtlichen Wohnsitzes widerspricht. So ist sowohl im DBG wie auch im StHG allein der faktische Wohnsitz massgebend. Wenn eine steuerpflichtige Person den tatsächlichen Aufenthalt am bisherigen Wohnort und dort seinen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dauernd aufgegeben hat, erfüllt sie die gesetzlichen Voraussetzungen für den bisherigen tatsächlichen steuerrechtlichen Wohnsitz nicht mehr. Die Vermutung, dass bis zum Erwerb eines neuen Wohnsitzes das bisherige Steuerdomizil bestehen bleibt, steht in einem solchen Fall der gesetzlichen Begriffsbeschreibung gegenüber. Die Anknüpfung an

einen fiktiven Wohnsitz ist im Steuerrecht nicht vorgesehen. Gerade die Aufrechterhaltung der Steuerpflicht trotz Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes erfordert aufgrund des streng gehandhabten Legalitätsprinzips im Steuerrecht zumindest eine Konkretisierung nach steuerrechtlichen Grundsätzen, wenn nicht sogar auf steuergesetzlicher Stufe (vgl. zur Bedeutung des Legalitätsprinzips: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2010, Rz 2693 ff.). Ohne entsprechenden Gesetzesverweis auf das Zivilrecht ist die Auslegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes auf dem Wege der Analogie von zivilrechtlichen Bestimmungen äusserst fraglich.

5.5.2 Weiter stellt der Bundesgesetzgeber klar, dass der steuerrechtliche Wohnsitz ein vom Zivilrecht losgelöster eigenständiger Begriff ist. Die Betonung der Eigenständigkeit des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffes in Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG erfolgte im Laufe der parlamentarischen Beratungen des Gesetzes durch Hinzufügung des Adjektivs «steuerrechtlich» (Botschaft zum StHG und DBG, in: BBl 1983 III S. 86 [für StHG] und S. 155 [für DBG]). Lediglich für Spezialfälle verweist die Definition ausdrücklich auf das Zivilrecht, indem sie den besonderen gesetzlichen Wohnsitz bestimmter Personen (Art. 25 ZGB) als steuerrechtlichen Wohnsitz definiert (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, a.a.O., Rz 3 zu Art. 3 DBG). Aufgrund des Umstandes, dass das Steuerrecht den Wohnsitz zwar weitgehend analog wie im ZGB definiert, aber einen direkten Verweis - bis auf die Spezialfälle - auf den zivilrechtlichen Wohnsitz unterlässt, ist zu schliessen, dass die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht in jedem Fall den im Zivilrecht geltenden Kriterien zu folgen hat. Auch wenn sich dieser Begriff an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff anlehnt, soll es im Einzelfall möglich sein, abweichend von den zivilrechtlichen Bedürfnissen eine andere Gewichtung vorzunehmen (vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, 6. Auflage, S. 57 f.; vgl. dazu auch Peter Athanas, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und StHG, in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, herausgegeben von Ernst Höhn/Peter Athanas, Bern 1993, S. 408). So weicht auch das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung etwa bei Wochenaufenthaltern in leitender Stellung oder bei alternierenden Wohnsitzen vom zivilrechtlichen Wohnsitz ab (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, a.a.O., Rz 5 zu Art. 3 DBG). Es ist daher erforderlich, bei der Anwendung der Wohnsitzvermutung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 ZGB im Steuerbereich jeweils zu prüfen, ob sie dem Einzelfall gerecht wird.

5.5.3 Die analoge Anwendung des Art. 24 Abs. 1 ZGB auf den vorliegenden Fall ist nicht gerechtfertigt. Art. 24 Abs. 1 ZGB knüpft an einen fiktiven Wohnsitz an, um sicher zu stellen, dass bei einem Wohnsitzwechsel ein Ort vorhanden ist, an welchen die zivilrechtlichen Beziehungen angeknüpft werden können. Dabei wird jedoch davon ausgegangen, dass die betroffene Person die Absicht hat, einen neuen Wohnsitz zu begründen (vgl. Daniel Staehelin, zu Art. 24 ZGB, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Art. 1 - 456 ZGB, herausgegeben von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser, 3. Auflage, Basel/Genf/München 2006, S. 228). Wie bereits in Erwägung 5 dargelegt, ist für die Steuerpflicht einer natürlichen Person die steuerliche Zugehörigkeit zu einem bestimmten Ort im Gebiet eines Steuerho-

heitsträgers notwendig. Dieses Erfordernis kann der Ehemann auf dem Segelschiff nicht erfüllen. Der Ehemann beabsichtigt auch in keiner Weise, in nächster Zeit einen festen Wohnsitz zu begründen. Die Voraussetzung der beabsichtigten aber noch nicht effektiv vorgenommenen Wohnsitznahme liegt hier nicht vor, weshalb kein Raum besteht, die Wohnsitzvermutung gemäss Art. 24 Abs. 1 ZGB analog anzuwenden. Daraus ergibt sich, dass der Ehemann weder einen tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz hat noch die Voraussetzungen für die Annahme eines fiktiven Wohnsitzes in der Schweiz erfüllt. Er untersteht hier daher keiner an den Wohnsitz anknüpfenden Steuerpflicht.

5.6.1 Eine Steuerpflicht kann gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG auch bei einem Aufenthalt in der Schweiz entstehen. Einen steuerrechtlichen Aufenthalt hat eine natürliche Person, wenn sie in der Schweiz, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt oder während mindestens 3 Monaten verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt (Art. 3 Abs. 3 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG).

5.6.2 Unter einer vorübergehenden Unterbrechung ist eine Abwesenheit zu verstehen, welche den grundsätzlichen Zusammenhang des Aufenthalts in der Schweiz nicht wesentlich in Frage stellt, sei es durch ihre kurze Dauer, sei es durch eine Aufspaltung des Aufenthaltes in der Schweiz in zahlreiche kurze Zeiteinheiten. Eine bloss vorübergehende Unterbrechung kann auch bei etwas längerer Abwesenheit vorliegen, wenn die steuerpflichtige Person von vornherein beabsichtigt, wieder in die Schweiz zurückzukehren und dementsprechende Vorkehrungen trifft (vgl. dazu Bauer-Balmelli/Nyffenegger, a.a.O., Rz 9 zu Art. 3 DBG). Vorliegend wird nicht bestritten, dass sich der Ehemann seit März 2005 auf seinem Segelschiff befindet. Aufgrund der Akten ergeben sich auch keine Hinweise, dass er in nächster Zeit in die Schweiz zurückkehren wird. Im Gegenteil, aufgrund der Tatsache, dass die Ehefrau ihren Ehegatten regelmässig auf dem Boot besucht, ist zu schliessen, dass er beabsichtigt, sich weiterhin im Ausland aufzuhalten. Es kann deshalb nicht davon ausgegangen werden, dass der Ehemann nur vorübergehend die Schweiz verlassen hat. Der Umkehrschluss, dass es sich um eine vorübergehende Unterbrechung handle, weil der Ehemann keinen neuen Wohnsitz im Ausland begründet hat, ist nicht zulässig. Damit ist festzustellen, dass der Ehemann weder einen steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt in der Schweiz im Sinne von Art. 3. DBG und Art. 3 StHG hat. Damit ist er in der Schweiz keiner Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit unterworfen.

5.7 Aufgrund dieser Ausführungen ergibt sich, dass die Ehegatten nicht über ein gemeinsames Steuerdomizil verfügen. Da die eheliche Gemeinschaft unbestritten nach dem Willen der beiden Ehegatten gelebt wird und sie den Lebensunterhalt aus den gemeinsamen Mitteln bestreiten, sind die Grundsätze der Ehegattenbesteuerung zu beachten. Gemäss Ziffer 8.1 lit. b des Kreisschreibens Nr. 14 zur Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sind bei Ehegatten, von welchen der eine im Inland, der andere im Ausland, jedoch in ungetrennter Ehe leben, die Einkünfte des im Ausland wohnhaften Ehegatten zur Satzbestimmung des

Einkommens des «inländischen» Ehegatten heranzuziehen. Das Steuergericht hat demgemäss in Anwendung dieses Kreisschreibens zu Recht das Einkommen des Ehemannes lediglich zur Satzbestimmung für die Besteuerung des Einkommens der beklagten Steuerpflichtigen berücksichtigt. Für die weiteren Ausführungen wird deshalb auf den Entscheid des Steuergerichts vom 9. Juli 2010 verwiesen. Die Beschwerde ist demgemäss abzuweisen.

5.8 Auch wenn dieses Ergebnis aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht zu befriedigen vermag, ist hier anzufügen, dass die subjektive Steuerpflicht gemäss schweizerischem Recht nicht davon abhängt, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert wird oder nicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. November 2007, XY/2007, E. 4). Vielmehr ist vorliegend allein massgebend, dass aufgrund des klaren gesetzlichen Wortlautes betreffend den Wohnsitzbegriff im Steuerrecht und aufgrund der besonderen Lebensverhältnisse des Ehemannes eine Begründung der Steuerpflicht mittels Annahme eines fiktiven Wohnsitzes nicht gerechtfertigt ist.

6.1 Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Gemäss Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG werden Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Keine Verfahrenskosten werden den beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden auferlegt (Art. 63 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968). Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

6.2 Gemäss Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine Entschädigung für unerlässliche und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. Obwohl Art. 64 Abs. 1 VwVG als «Kann-Vorschrift» formuliert ist, begründet sie bei gegebenen Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf Parteientschädigung (vgl. auch Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, N 308 S. 181). Da die steuerpflichtige Beschwerdegegnerin 3 obsiegt, hat ihr die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu entrichten. Der Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin 3 hat in seiner Honorarnote vom 23. Februar 2011 einen Stundenansatz von CHF 290.00 geltend gemacht. Gestützt auf § 3 Abs. 1 Tarifordnung für die Anwältinnen und Anwälte (Tarifordnung) vom 17. November 2003 geht das Gericht praxismässig von einem Stundenhonorar von CHF 250.00 aus. In ganz seltenen Fällen (z.B. bei äusserst schwierigen und komplexen Fällen) akzeptiert es einen höheren Stundenansatz. Das Gericht verneint im vorliegenden Fall das Bestehen von besonderen Gründen, die eine Abweichung vom gängigen Stundenansatz von CHF 250.00 rechtfertigen würden. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin 3 eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 2'665.10 (9.5 Stunden gemäss Honorarnote vom 23. Februar 2011 à CHF 250.00 inkl. Auslagen in der Höhe von CHF 111.00 und 7,6 % MWSt für Leistungen vor dem 1. Januar 2011 bzw. 8 % MWSt für Leistungen ab dem 1. Januar 2011) zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. ...

3. ...