

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00027 vom 13. Januar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-01-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00027

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00027 du 13 janvier 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00027 del 13 gennaio 2021

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009-2013) | Nachsteuerverfahren wegen nicht deklariertes Unterhaltsleistungen (direkt an die Privatschule bezahlte Schulgelder). [Die Pflichtige lebt seit 2008 von ihrem Ehemann, mit dem sie drei Kinder hat, getrennt. Gemäss Eheschutzverfügung verpflichtete sich der Ehemann, u.a. für die Privatschulkosten der Kinder aufzukommen. Die Pflichtige deklarierte in ihren Steuererklärungen 2009 bis 2013 die direkt vom Ehemann an die Privatschule bezahlten Gebühren nicht als Unterhaltsleistungen.] Nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG sind Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder erhält, steuerbar. Im Gegenzug legt § 31 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG fest, dass die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, von den Einkünften abgezogen werden (E. 2.2.1). Die Unterhaltsbeiträge sind unabhängig davon steuerbar, ob sie als wiederkehrende Leistungen (eigentliche Unterhaltsbeiträge), durch indirekte Zahlungen (Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern, Schulgeldern etc.) oder mittels Naturalleistungen erfolgen (E. 2.2.3). Im Entscheid 2C_1008/2013 vom 6. Juni 2014 hat das Bundesgericht die vorliegend strittige Frage – ob vom getrennt lebenden Ehepartner direkt an die Schule bezahlte Schulgelder unter Art. 23 lit. f DBG fallen – bejaht. Gründe, weshalb vorliegend von dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen wäre, sind nicht ersichtlich (E. 3.1.2). Die Bezahlung von Schulgeldern durch einen Ehegatten erfolgt in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht und damit nichtfreiwillig. Dass sich die Ehegatten entschieden haben, ihre Kinder durch eine Privatschule unterrichten zu lassen, führt nicht dazu, dass die Differenz zu den Kosten einer staatlichen Schule eine freiwillige Leistung des bezahlenden Ehemanns darstellt (E. 3.3.2). Abweisung des Eventualantrags des kantonalen Steueramts auf Verböserung (reformatio in peius) (E. 4). Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2020.00027 SR.2020.00028 Urteil der 2. Kammer vom 13. Januar 2021
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrentin und Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale

Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegnerin, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2009–2013 sowie Direkte Bundessteuer 2009–2013), hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: die Pflichtige) hat drei Kinder (geb. 1997, 1999 und 2002) und lebt seit 2008 von ihrem Ehemann, C, getrennt. Gemäss Eheschutzverfügung vom 6. Mai 2009 verpflichtete sich der Ehemann, der Pflichtigen für die Dauer des Getrenntlebens monatliche Unterhaltsbeiträge von Fr. ... je Kind (zuzüglich allfällige gesetzliche oder vertragliche Kinderzulagen) auch über die Mündigkeit bis zum Abschluss einer ordentlichen Erstausbildung zu bezahlen (Ziff. 7.1). Zudem wurde in Ziff. 7.2 vereinbart, dass der Ehemann sämtliche Kosten und für Schule und Krankenkasse übernimmt. B. In ihren Steuererklärungen der Jahre 2009 bis 2013 deklarierte die Pflichtige erhaltene Kinderunterhaltsbeiträge von rund Fr. ... (Unterhaltsbeitrag von rund Fr. ... sowie Kinderzulage von Fr. 200.- pro Kind und Monat). Aufgrund der Indexierung der Kinderunterhaltsbeiträge wurde stets ein leicht höherer Betrag als Fr. ... deklariert. Mit Schreiben vom 6. Mai 2019 wurde die Pflichtige vom kantonalen Steueramt darüber informiert, dass für die Jahre 2009 bis 2013 ein Nachsteuerverfahren eröffnet werde. Zur Begründung führte das kantonale Steueramt aus, die Pflichtige habe die vom getrennt lebenden Ehemann bezahlten Schulkosten und Kosten für die Krankenkasse der Kinder in ihrer Steuererklärung nicht deklariert, was zu einer Unterbesteuerung geführt habe. Gleichzeitig ersuchte es die Pflichtige, bis am 29. Mai 2019 eine Aufstellung samt Nachweis sämtlicher von ihrem Ehemann bezahlten Schulkosten und Kosten für die Krankenkasse der Kinder in den Jahren 2009 bis 2013 einzureichen. Dieser Auflage kam die damalige Vertreterin der Pflichtigen mit Eingabe vom 20. Juni 2019 innert erstreckter Frist nach und reichte eine Aufstellung der vom Ehemann bezahlten Schulkosten ein, gemäss welcher dieser 2009 Fr. ..., 2010 Fr. ..., 2011 Fr. ..., 2012 Fr. ... und 2013 Fr. ..., jeweils direkt an die D-Schule in E bezahlt hat. Dazu vermerkte die Pflichtige, ihr Ehemann habe die Schulkosten in seiner privaten Steuererklärung richtigerweise nicht zum Abzug gebracht. Weiter führte die Pflichtige aus, entgegen der Eheschutzvereinbarung habe sie die Krankenkassenprämien der Kinder in den Jahren 2009 bis 2013 stets selbst bezahlt. Dazu reichte sie ebenfalls eine Aufstellung ein, gemäss welcher sie von Mai 2010 bis September 2013 Krankenkassenprämien für die Kinder in Höhe von Fr. bezahlt hat. Zudem legte sie eine Prämienrechnung bei, woraus ergeht, dass die drei Kinder von der Krankenkasse unter dem Konto und Abrechnungsnummer der Pflichtigen geführt werden und die Bezahlung der Prämien vierteljährlich mit Einzahlungsschein erfolgt. C. Mit Schreiben vom 28. April 2020 informierte das kantonale Steueramt die Pflichtige darüber, der Kanton F – Wohnsitzkanton des Ehemannes – lasse praxisgemäss Schulkosten nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zu, weshalb dem Ehemann kein Abzug gewährt worden sei. An diese ausserkantonale Praxis sei der Kanton Zürich jedoch nicht gebunden, weshalb das kantonale Steueramt an der Aufrechnung der Schulkosten festhalte. Als Beilage stellte es der Pflichtigen die Nachsteuerberechnungsgrundlage zu, in welcher es die vom Ehemann bezahlten Schulkosten aufrechnete und aufgrund der von der Pflichtigen bezahlten Krankenkassenprämien den Versicherungsprämienabzug erhöhte. Die Pflichtige nahm am 14. Mai 2020 dazu Stellung. Mit Verfügung vom 16. Juni 2020 auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen Nachsteuern samt Zins von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und Fr. ... (direkte Bundessteuer). Mit Entscheidung vom 1. September 2020 wies das kantonale Steueramt die Einsprache der Pflichtigen ab und bestätigte die mit Verfügung vom 16. Juni 2020 auferlegten Nachsteuern. II. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 16. Oktober 2020 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, der

Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 1. September 2020 betreffend Nachsteuern Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009–2013 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts Zürich aufzuheben. Mit Präsidialverfügung vom 19. Oktober 2020 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SR.2020.00027 (Nachsteuern, Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2013) und SR.2020.00028 (Nachsteuern, direkte Bundessteuer 2009 bis 2013). Mit Rekurs. bzw. Beschwerdeantwort vom 18. November 2020 beantragte das kantonale Steueramt, das Begehren der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin sei abzuweisen und die Einspracheverfügung Nr. 20/20.1575 II vom 1. September 2020 sei vollumfänglich zu bestätigen. Eventualiter sei eine Verböserung vorzunehmen und die Nachsteuer (samt Zins) für die Staats- und Gemeindesteuer auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer auf Fr. ... festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin. Zudem sei dem kantonalen Steueramt eine Umtriebsentschädigung zuzusprechen, wobei die Festsetzung der Höhe dem Verwaltungsgericht überlassen werde. In ihrer Stellungnahme vom 30. November 2020 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest, äusserte sich jedoch nicht zur vom kantonalen Steueramt eventualiter beantragten Verböserung. Mit Präsidialverfügung vom 17. Dezember 2020 forderte das Verwaltungsgericht die Pflichtige auf, sich zu einer allfälligen Verböserung in Bezug auf die Krankheitskosten zu äussern. Mit Eingabe vom 18. Dezember 2020 nahm die Pflichtige hierzu Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Das Rekursverfahren SR.2020.00027 (Nachsteuern, Staats- und Gemeindesteuern 2009 bis 2013) und das Beschwerdeverfahren SR.2020.00028 (Nachsteuern, direkte Bundessteuer 2009 bis 2013) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 19. Oktober 2020 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut Art. 151 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 160 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Abs. 2).

E. 2.1.2

Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze sowie das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 123 ff. DBG; BGE 121 II 273 E. 3c/aa). Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (Art. 8 des Zivilgesetzbuchs [ZGB] analog; BGE 138 II 57 E. 7.1; BGE 133 II 153 E. 4.3).

E. 2.2.1

Nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG sind Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder erhält, steuerbar. Im Gegenzug legt § 31 lit. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG fest, dass die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten, von den Einkünften abgezogen werden. Diese Bestimmungen verwirklichen das Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip; weil der Leistungsempfänger die Beiträge als Einkünfte zu versteuern hat, kann sie der Leistungserbringer abziehen (BGr, 18. Dezember 2019, 2C_139/2019, E. 2.1.4).

E. 2.2.2

Unterhaltsbeiträge für Kinder haben ihre zivilrechtliche Grundlage in der Unterhaltspflicht der Eltern (Art. 276 ff. ZGB) und können gegebenenfalls durch Unterhaltsverträge, die je nachdem durch die Kindesschutzbehörde oder das Gericht zu genehmigen sind (Art. 287 ZGB), oder durch das Gericht festgelegt werden (Art. 279 ZGB). Zum Unterhalt eines Kinds im Sinn von Art. 276 ZGB gehört alles, was das Kind für sein Leben und seine körperliche, geistige und sittliche Entfaltung benötigt. Neben existenziellen Grundbedürfnissen wie etwa Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper- und Gesundheitspflege oder Ausbildung zählen hierzu beispielsweise auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld (BGr, 6. Juni 2014, 2C_1008/2013, E. 2.2; VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.2; VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28, E. 3.1.1; Christiana Fountoulakis/Peter Breitschmid in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar ZGB I, 6. A., Basel 2018, Art. 276 ZGB N. 20 ff.; Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beuch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 23 DBG N. 28 f.).

E. 2.2.3

Als Unterhaltsbeiträge im Sinne von § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG gelten dabei regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (BGr, 31. März 2016, 2C_503/2015, E. 3.1; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 23 StG N. 58; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 23 DBG N. 59 ff). Die Unterhaltsbeiträge sind unabhängig davon steuerbar, ob sie als wiederkehrende Leistungen (eigentliche Unterhaltsbeiträge), durch indirekte Zahlungen (Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern, Schulgeldern etc.) oder mittels Naturalleistungen erfolgen (vgl. BGr, 6. Juni 2014, 2C1008/2013, E. 2.3.2; Peter Locher , Kommentar zum DBG, Teil I, 2. A., Basel 2019, Art. 23 N. 65 ff.; Richner et al., § 23 StG N. 63; Richner et al., Art. 23 DBG N. 64) Die Unterhaltsbeiträge werden in der Regel in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Sie sind aber auch dann steuerbar, wenn der Leistende sie ohne richterliches Urteil oder schriftliche Vereinbarung ausrichtet (VGr, 18. Januar 2012, SB.2011.00082, E. 2.1; VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28; Richner et al., § 23 StG N. 59). Als beim Leistenden abzugsfähig und beim

Empfänger steuerbar sind neben den gemäss gerichtlichem Urteil bzw. Scheidungskonvention/Unterhaltsvereinbarung monatlichen Rentenzahlungen auch zusätzliche Beiträge an Zahnarztkosten, Jugendmusik-Unterricht, Klaviermiete und -transport oder an ein Ferienlager (VGr, 18. August 2004 = StE 2005 B 27.2 Nr. 28). Solche zusätzlichen Beiträge bezwecken die Deckung des laufenden Lebensbedarfs und führen nicht zu einem Vermögenszuwachs. Sie werden nicht freiwillig im Sinn einer (nicht einkommenssteuerrelevanten) Schenkung, sondern unmittelbar in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht für unmündige Kinder nach Art. 133 ZGB i.V.m. Art. 276 ZGB erbracht (Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 23 DBG N. 28 f.).

E. 2.2.4

Bezahlt im Fall unverheirateter, getrennt lebender oder geschiedener Eltern ein Elternteil dem anderen Unterhaltsbeiträge für ein Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge, so hat die gemeinsame elterliche Sorge keinen Einfluss auf die Besteuerung: Derjenige Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge leistet, kann diese von seinem Einkommen abziehen, während diese beim empfangenden Elternteil steuerbar sind (Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] Nr. 30 "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG" vom 21. Dezember 2010, Ziff. 14.5; BGE 133 II 305 E. 8.2 = Pra 2008 Nr. 39; StRG, 30. September 2010, 2 DB.2010.150, E. 1c; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 23 DBG N. 29a; Locher, Art. 23 DBG N. 63).

E. 3

Die Pflichtige bringt verschiedene Argumente vor, weshalb die von ihrem Ehemann bezahlten Schulkosten keine nach § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG steuerbaren Einkünfte darstellten.

E. 3.1.1

So macht sie zum einen geltend, Ziff. 7.2 der Eheschutzverfügung, mit welcher die Parteien vereinbarten, dass der Ehemann sämtliche Kosten für Schule und Krankenkasse der Kinder übernehme, sei nicht eine separate, zusätzliche Verpflichtung des Kindsvaters gegenüber ihr, welche er aber im Sinn einer Naturalleistung direkt selbst bezahle. Vielmehr handle es sich dabei um eine eigene Verpflichtung des Kindsvaters gegenüber seinen Kindern, welche er unabhängig von ihr aufgrund des zu ihm bestehenden Kindsverhältnisses erfülle. Somit handle es sich bei den aufgerechneten Kosten nicht um eine Schuld gegenüber ihr, weshalb sie weder zivil- noch steuerrechtlich Empfängerin sein könne, was die Besteuerung gemäss § 23 lit. f StG bzw. Art. 23 lit. f DBG aber voraussetze.

E. 3.1.2

Im Entscheid 2C_1008/2013 vom 6. Juni 2014 hat das Bundesgericht die vorliegend strittige Frage – ob vom getrennt lebenden Ehepartner direkt an die Schule bezahlte Schulgelder unter Art. 23 lit. f DBG fallen – bejaht. Den im jenen Verfahren ebenfalls vorgebrachten Einwand, die Kosten seien nicht an die Beschwerdeführerin bezahlt worden, erachtete es als unbehelflich, da Unterhaltsleistungen statt in Form von wiederkehrenden direkten Geldleistungen auch durch indirekte Zahlungen erbracht werden könnten wie dies beispielsweise bei Schulgeldern der Fall sei. Auch aus dem Wortlaut von Art. 23 lit. f DBG "die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält " könne nicht geschlossen werden, nur direkte Leistungen seien als steuerbares Einkommen zu qualifizieren (BGr, 6. Juni 2014, 2C_1008/2014, E. 2.3.2). Gründe, weshalb vorliegend von dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen wäre, sind nicht ersichtlich. Auch

die Argumentation der Pflichtigen, wonach es sich bei den Schulgeldern um eine Verpflichtung ihres Ehemannes gegenüber seinen Kindern und nicht ihr gegenüber handle, ändert an der Steuerbarkeit nichts. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen setzt die Steuerbarkeit nicht voraus, dass es sich bei den bezahlten Beträgen um eine Schuld ihr gegenüber handelt. Bei den vom Ehemann der Pflichtigen direkt an die Privatschule bezahlten Schulgelder handelt es sich um Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 276 ZGB (vgl. E. 2.2.2). Der Anspruch auf Unterhaltsbeiträge steht dem Kind zu und wird, solange das Kind minderjährig ist, durch Leistung an dessen gesetzlichen Vertreter oder den Inhaber der Obhut erfüllt, soweit das Gericht es nicht anders bestimmt (Art. 289 Abs. 1 ZGB). Damit ist das Kind Unterhaltsberechtigter und die beiden Eltern Unterhaltspflichtige (vgl. Fountoulakis/Breitschmid, Art. 276 ZGB N. 8 ff.). Dass es sich bei den Schulgeldern – wie von der Pflichtigen vorgebracht – um eine eigene Verpflichtung des Kindsvaters gegenüber seinen Kindern handle, trifft zivilrechtlich zu, ändert jedoch nichts an der Steuerpflicht der Pflichtigen.

E. 3.2.1

Ferner wendet die Pflichtige ein, bei den umstrittenen Kosten handle es sich um freiwillige Beiträge. Lediglich diejenigen Alimente, welche der verpflichtete Elternteil dem andern abgelten müsse, seien im Sinn des Steuerrechts geschuldet und beim anderen Elternteil steuerpflichtig.

E. 3.2.2

Auch dieser Einwand der Pflichtigen vermag nicht zu überzeugen. Die vorliegend bezahlten Schulgelder bezweckten die Deckung des laufenden Lebensbedarfs der drei Kinder und wurden vom Ehemann nicht freiwillig im Sinn einer (nicht einkommenssteuerrelevanten) Schenkung, sondern unmittelbar in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht für unmündige Kinder gemäss Art. 276 ZGB erbracht (vgl. E. 2.2.3). Selbst wenn die Eheleute die Bezahlung der Schulgelder in der Eheschutzverfügung nicht geregelt hätten und der Ehemann diese somit ausserhalb einer Vereinbarung bezahlt hätte, wäre nicht von einer Freiwilligkeit auszugehen, welche zur Folge hätte, dass die Beträge bei der Pflichtigen nicht steuerbar wären.

E. 3.3.1

Im Sinn einer Eventualbegründung macht die Pflichtige geltend, die Schulkosten seien zumindest in dem Umfang, wie diese nicht objektiv zwingend seien und bei Abschluss der Konvention voraussehbar angefallen seien, eine vom Ehemann nachträglich und freiwillig erbrachte Leistung, welche steuerfrei sei. Sollte sich das Gericht dieser Eventualauffassung anschliessen, so beantragt die Pflichtige, sei ihr eine Frist anzusetzen, um die freiwillig erbrachten Leistungen zu quantifizieren.

E. 3.3.2

Dass die vorliegend bezahlten Privatschulkosten in quantitativer Hinsicht nicht objektiv zwingend waren, trifft zu, zumal keine oder deutlich tiefere Kosten angefallen wären, hätten die drei Kinder eine staatliche Schule besucht. In der Differenz zwischen den objektiv zwingenden Kosten – was wohl dem Besuch einer staatlichen Schule entsprechen würde – und den höheren Kosten der Privatschule eine freiwillige Leistung zu sehen, vermag jedoch nicht zu überzeugen. Die Bezahlung von Schulgeldern durch einen Ehegatten erfolgt – wie in E. 3.2.2 ausgeführt – in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht und damit nicht freiwillig. Dass sich die Ehegatten entschieden haben, ihre Kinder durch eine Privatschule

unterrichten zu lassen, führt nicht dazu, dass die Differenz zu den Kosten einer staatlichen Schule eine freiwillige Leistung des bezahlenden Ehemannes darstellt. Viel eher handelt es sich dabei um einen gemeinsamen Entschluss der Ehegatten wie sie ihre gesetzliche Unterhaltspflicht in Bezug auf die Schulbildung erfüllen möchten, was ausschliesst, dass der Ehemann diese freiwillig erbracht hat.

E. 4.1

In seiner Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort führt das kantonale Steueramt aus, es habe von einer Aufrechnung der Krankenkassenkosten abgesehen, da die Pflichtige mit der am 20. Juni 2019 eingereichten Aufstellung glaubhaft nachgewiesen habe, dass diese von ihr bezahlt worden seien. Sowohl in ihrer Einsprache als auch im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren erwähne die Pflichtige die Krankenkassenkosten wiederholt in einem Atemzug mit den Schulkosten. Soweit sie damit sinngemäss zum Ausdruck bringen möchte, die Krankenkassenkosten seien doch von ihrem Ehemann bezahlt worden und sie dies – eventuell im Hinblick auf ein allfälliges Revisionsverfahren ihres Ehemannes – nachweisen möchte, habe zu ihren Lasten eine Verböserung (*reformatio in peius*) zu erfolgen. In Bezug auf die Höhe könne auf die von der Pflichtigen eingereichte Aufstellung verwiesen werden. Da für das Jahr 2009 keine Kosten belegt seien, könne zu ihren Gunsten auch keine Aufrechnung vorgenommen werden. Sollte dem Eventualantrag stattgegeben werden, sei die Nachsteuer inklusiv Zins für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer auf Fr. ... festzulegen.

E. 4.2

Die Pflichtige äusserte sich in ihrer Replik vom 30. November 2020 explizit nur zu den Schulkosten und nahm damit zu der vom kantonalen Steueramt beantragten Verböserung (*reformatio in peius*) keine Stellung. Auf Aufforderung des Verwaltungsgerichts führte sie in ihrer Eingabe vom 18. Dezember 2020 aus, mit Schreiben vom 20. Juni 2019 habe sie der Vorinstanz den Sachverhalt hinsichtlich der Krankenkassenkosten dargestellt und die erforderlichen Belege dazu eingereicht. Die Rekurs- bzw. Beschwerdeschrift vom 16. Oktober 2020 stelle keine Behauptungen zum Sachverhalt auf, sondern beschränke sich auf Rechtsfragen auf Basis eines unbestrittenen Lebenssachverhalts. Damit stellt sich die Pflichtige – entgegen anderslautender Äusserungen in der Rekurs- und Beschwerdeschrift – erneut auf den Standpunkt, die Krankheitskosten der Kinder in den betroffenen Steuerjahren selbst bezahlt zu haben. Dies deckt sich mit ihren Ausführungen in der Eingabe vom 20. Juni 2019. Die von der Pflichtigen eingereichte Krankenkassenprämienaufstellung zeigt, dass die Prämien der drei Kinder unter ihrem Konto und Abrechnungsnummer geführt werden und die Bezahlung vierteljährlich mittels Einzahlungsschein erfolgt. Auch vor diesem Hintergrund erscheint es naheliegend, dass die Pflichtige die Prämien der Kinder selbst bezahlte, wovon ja auch das kantonale Steueramt ursprünglich ausging. Demnach ist der Eventualantrag des kantonalen Steueramts auf Verböserung (*reformatio in peius*) abzuweisen. Dies führt zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Rekurrentin bzw. Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai

1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 64 des
Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit
Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Umtriebsentschädigung ist auch dem
kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, inwieweit ihm durch das
vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.