

BGer 2C_186/2020 vom 28. Dezember 2020

Bundesgericht, 2020-12-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_186_2020

FR: TF 2C_186/2020 du 28 décembre 2020

IT: TF 2C_186/2020 del 28 dicembre 2020

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.1 S. 217) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG , BGE 145 I 239 E. 2 S. 241). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217).

E. 2.1

In der Sache ist zunächst streitig, ob der Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2014 einen qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton Zürich im Sinne von Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 StHG begründet hat oder ob sein der medizinischen Pflege bzw. Behandlung dienender Aufenthalt einem Sonderzweck (Art. 3 Abs. 4 DBG) diene, welcher der Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts entgegensteht.

E. 2.2

Die Frage des steuerrechtlichen Aufenthalts stellt sich im Anwendungsbereich der direkten Bundessteuer und der harmonisierten Steuern der Kantone und Gemeinden in gleicher Weise. Die hierfür massgebenden Bestimmungen des Bundesrechts (Art. 3 Abs. 3 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG) stimmen miteinander überein und belassen den Kantonen und Gemeinden keinen Handlungsspielraum. Infolgedessen käme die Bestimmung von Art. 3 Abs. 1 StHG gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116). Wo die bundessteuerrechtliche und die steuerharmonisierungsrechtliche Regelung im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.; Urteil 2C_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 3.1). Ein Aufenthalt zu Sonderzwecken (vorliegend der Besuch einer Heilstätte), der gemäss Art. 3 Abs. 4 DBG keinen

steuerrechtlichen Aufenthalt begründet, wird weder im StHG noch im Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) erwähnt. Die Regel von Art. 3 Abs. 4 DBG findet jedoch analoge Anwendung auf die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich (vgl. FELIX RICHNER et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2017, N. 52 § 3 StG / ZH; STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., 2017, N. 102 zu Art. 3 StHG). Ausgangspunkt der nachfolgenden Erwägungen sind somit die bundesrechtlichen Regelungen von Art. 3 Abs. 1 StHG und Art. 3 Abs. 3 und Abs. 4 DBG , deren Anwendung frei überprüft werden kann (vgl. Urteil 2C_87/2019 vom 17. Juli 2019 E. 3.1).

E. 2.3

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben (Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 StHG). Die Frage nach dem steuerlichen Wohnsitz haben die Vorinstanzen offengelassen, da sie von einem ganzjährigen qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalt ausgegangen sind. Einen solchen hat eine nicht erwerbstätige Person dann, wenn sie sich im Kanton ungeachtet vorübergehender Unterbrechung während mindestens 90 Tagen aufhält (Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG). Anders als bei der Begründung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes (hierzu BGE 143 II 233 E. 2.5.1 f. S. 237 f.) wird für die Annahme eines steuerrechtlichen Aufenthalts einzig ein tatsächliches Verweilen im Sinne einer physischen Anwesenheit (objektives Element) vorausgesetzt. Das subjektive Element der Absicht des dauernden Verbleibens ist hingegen nicht erforderlich (STEFAN OESTERHELT/MORITZ SEILER, in: Zweifel/ Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N. 72 zu Art. 3 DBG ; J EAN-BLAISE PASCHOUD/DANIEL DE VRIES REILINGH, in: Noel/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand de la LIFD, 2. Aufl., 2017, N. 22 zu Art. 3 DBG).

E. 2.4

In der Lehre und Rechtsprechung ist es unbestritten, dass die gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG geforderte Mindestaufenthaltsdauer von 90 Tagen für die Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts in der Schweiz bzw. dem Kanton mehr oder weniger zusammenhängend sein, d.h. in einem einzigen Mal oder höchstens in einer geringen Anzahl von Blöcken vorliegen muss. Dabei bleiben kurze, vorübergehende Aufenthaltsunterbrüche ohne Belang, solange aufgrund der jeweiligen Gesamtumstände eine sachliche und räumliche Beziehung der steuerpflichtigen Person zur Schweiz weiterbesteht, die über die körperliche Anwesenheit hinausreicht. Die Steuerpflicht kann somit grundsätzlich auch für Tage weiter fortbestehen, an denen die Schweiz vorübergehend verlassen wird (Urteil 2C_303/2007 vom 8. November 2007 E. 3.1; vgl. dazu auch RICHNER et al., a.a.O., N. 71 f. zu § 3 StG /ZH; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 75 f. und N. 87 ff. zu Art. 3 DBG ; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, a.a.O., N. 27 zu Art. 3 DBG). Diese Auslegung steht im Einklang mit Art. 91 DBG , wonach Grenzgänger (Pendler) oder Wochenaufenthalter zu den Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt gerechnet werden. Liegt ein qualifizierter steuerrechtlicher Aufenthalt vor, so begründet dieser sodann lediglich eine unbeschränkte Steuerpflicht während der Aufenthaltsdauer, d.h. pro rata temporis (vgl. PETER LOCHER, Kommentar

zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 41 zu Art. 3 DBG ; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 91 zu Art. 3 DBG). Entscheidend für den tatsächlichen Umfang der Steuerpflicht sind somit - sofern die geforderte Aufenthaltsdauer gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG erreicht wird - die tatsächlichen Verweiltage in der Schweiz (LOCHER, a.a.O., N. 35 zu Art. 3 DBG ; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 73 f. zu Art. 3 DBG).

E. 2.5

Als gesetzlich vorgesehene Ausnahme von den genannten Grundsätzen begründet eine Person keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, wenn sie ihren Wohnsitz im Ausland hat und sich in der Schweiz lediglich zum Besuch einer Lehranstalt oder zur Pflege in einer Heilstätte (sog. Aufenthalt zu Sonderzwecken) aufhält (Art. 3 Abs. 4 DBG). Dieser Ausnahmetatbestand gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Vielmehr kann der Aufenthalt zu Sonderzwecken auch beim Vorliegen eines ausländischen Wohnsitzes am Ort der Lehranstalt oder Heilstätte zu einem dortigen steuerrechtlichen Wohnsitz führen. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn die Beziehungen zum Anstaltsort im Verlauf des Aufenthalts besonders intensiv werden, so dass dieser als der freiwillig gewählte Lebensmittelpunkt erscheint (BGE 137 III 593 E. 3.4 f. S. 600; 137 II 122 E. 3.6 S. 126 f.; 133 V 309 E. 3.1 S. 312; vgl. auch LOCHER, a.a.O., N. 46 zu Art. 3 DBG). Im Verhältnis zu einem steuerrechtlichen Aufenthalt im Sinne von Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 DBG stellt ein Aufenthalt zu Sonderzwecken jedoch eine echte Ausnahmeregel dar (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, a.a.O., N. 29 zu Art. 3 DBG , LOCHER, a.a.O., N. 47 zu Art. 3 DBG ; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 97 zu Art. 3 DBG).

E. 3.1

In tatsächlicher Hinsicht ist unter den Parteien unbestritten, dass sich der in der Schweiz nicht erwerbstätige Steuerpflichtige ab Januar 2014 bis zu seiner Rückreise in die Bahamas am 14. Oktober 2014, mit Ausnahme von einzelnen kurzen Ferientaufenthalten, ununterbrochen in der Schweiz aufhielt. Bei dieser Sachlage ist ein steuerrechtlicher Aufenthalt im Sinne von Art. 3 Abs. 1 StHG grundsätzlich zu bejahen, da ein physischer Aufenthalt von über 90 Tagen in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich vorliegt (vorne E. 2.4). Der Zweck des Aufenthalts des Steuerpflichtigen in der Schweiz war jedoch gemäss den verbindlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.2) die Durchführung mehrerer medizinischer Behandlungen, die zumindest im Umfang von rund 50 Tagen mit einem stationären Behandlungsaufenthalt verbunden waren (E. 2.3.2 des angefochtenen Urteils). Zu entscheiden ist, ob dieser medizinische Aufenthalt gesamthaft betrachtet einem Sonderzweck diene, welcher der Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts entgegensteht (Art. 3 Abs. 4 DBG).

E. 3.2

Die Vorinstanz stellt sich im Einklang mit den kantonalen Steuerbehörden auf den Standpunkt, dass aufgrund der dargelegten Sachlage ein qualifizierter steuerrechtlicher Aufenthalt im Sinne von Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG vorliege. Der Steuerpflichtige habe sich in der fraglichen Steuerperiode zwar mehreren medizinischen Behandlungen unterziehen müssen, diese seien jedoch mit Ausnahme von 50 Tagen stationärer Behandlung ausschliesslich ambulant erfolgt. Eine ambulante medizinische Behandlung stelle jedoch keinen Sonderzweck im Sinne von Art. 3 Abs. 4 DBG dar.

E. 3.3

Der Steuerpflichtige bringt dagegen vor, er habe sich während seines gesamten Aufenthalts in Zürich im Jahr 2014 permanent in medizinischer Behandlung befunden. Infolgedessen habe er gemäss Art. 3 Abs. 4 DBG keinen steuerrechtlichen Aufenthalt begründet. Sein Aufenthalt habe sich nur wegen mehreren nicht vorhersehbaren medizinischen Komplikationen verlängert. Der Zweck seines Aufenthalts sei grundsätzlich die Durchführung einer geplanten Rückenoperation gewesen, die in den Bahamas aufgrund der dort begrenzten medizinischen Infrastruktur nicht möglich gewesen sei. Sein Aufenthalt in Zürich habe sich nach der Rückenoperation einzig deshalb verlängert, da sich im Verlaufe der Behandlung gezeigt habe, dass bei ihm auch ein Herzleiden vorliege, weshalb auch eine Operation des Herzens dringend nötig und unumgänglich gewesen sei. Nachdem nach der Herzoperation weitere medizinische Komplikationen aufgetreten seien, habe sich sein Aufenthalt erneut verlängert, da er aus ärztlicher Sicht nicht reisefähig gewesen sei. Als seine Ausreise aus der Schweiz aus medizinischer Sicht wieder vertretbar gewesen sei, sei er schliesslich wegen wichtiger beruflicher Verpflichtungen am 14. Oktober 2014 wieder in die Bahamas zurückgekehrt.

E. 4.1

Gemäss Art. 3 Abs. 4 DBG begründet eine Person in der Schweiz namentlich dann keinen steuerrechtlichen Aufenthalt, wenn sie ihren Wohnsitz im Ausland hat und sich in der Schweiz lediglich zur Pflege in einer Heilstätte aufhält. Unter den Begriff der Heilstätte fallen die medizinische Einrichtungen gemäss Art. 39 f. KVG (SR 832.10). Neben den Spitälern umfasst der Begriff der Heilstätte gemäss Art. 39 KVG die medizinischen Anstalten die der stationären Behandlung akuter Krankheiten oder der stationären Durchführung von Massnahmen der medizinischen Rehabilitation dienen, sowie Einrichtungen, die der Pflege und Rehabilitation von Langzeitpatienten dienen (Pflegeheime). Erfolgt die medizinische Behandlung nicht in einer von Art. 39 f. KVG umfassten Einrichtung, so liegt auch keine Heilstätte im Sinne von Art. 3 Abs. 4 DBG vor, die eine persönliche Zugehörigkeit aufgrund eines qualifizierten Aufenthalts auszuschliessen vermag (zum Ganzen L OCHER, a.a.O., N. 49 zu Art. 3 DBG ; OESTERHELT/SEILER, a.a.O., N. 98 zu Art. 3 DBG ; RICHNER et al., a.a.O., N. 55 zu § 3 StG /ZH).

E. 4.2

Das Bundesgericht musste sich bisher nicht dazu äussern, ob nebst einem rein stationären Spitalaufenthalt auch eine daran anschliessende, fortdauernde ambulante Heilbehandlung, bei der sich die steuerpflichtige Person in regelmässigen Abständen zu Kontrollen wieder in ein Spital begeben muss, von Art. 3 Abs. 4 DBG miterfasst wird. Die Beantwortung dieser Rechtsfrage ist durch Auslegung zu ergründen.

E. 4.3

Ausgangspunkt der Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist der Wortlaut der Bestimmung nicht ganz klar und bleiben verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 145 III 446 E. 4.3.1 S. 448; 145 III 63 E. 2.1 S. 64 f.; Urteil 2C_610/2019 vom 18. Mai 2020 E. 2.3.2, zur Publikation vorgesehen).

E. 4.3.1

Nach dem Wortlauf von Art. 3 Abs. 4 DBG "begründet eine Person keinen steuerrechtlichen Aufenthalt, wenn sie sich in der Schweiz lediglich zur Pflege in einer Heilstätte aufhält". Soweit sich die Lehre bereits mit der sich hier stellenden Rechtsfrage auseinandergesetzt hat, vertritt sie einhellig die Auffassung, dass gestützt auf die Formulierung des sich "in einer Heilstätte Aufhaltens" einzig der stationäre Aufenthalt in einer medizinischen Heilstätte als solcher keine persönliche Zugehörigkeit zu begründen vermag. Personen, die sich in der Schweiz einer ambulanten Behandlung unterziehen, könnten sich somit nicht auf die Ausnahmeregelung von Art. 3 Abs. 4 DBG berufen (vgl. PETER LOCHER, a.a.O., N. 49 zu Art. 3 DBG ; ERNST KÄNZIG, Die Eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl. I. Teil, 1982, Rz. 1 zu Art. 5 BdSt). Zu beachten ist jedoch der Wortlaut der französischen und italienischen Gesetzesfassung. Gemäss diesem begründet keinen steuerrechtlichen Aufenthalt, wer sich in der Schweiz aufhält "pour se faire soigner dans un établissement" bzw. "per farsi curare in un istituto". Einen stationären Aufenthalt in einer Heilstätte verlangt der französische und italienische Gesetzeswortlaut somit nicht. Der Wortlaut der Bestimmung ist demnach nicht eindeutig und schliesst nicht aus, dass auch eine ambulante medizinische Behandlung der Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts entgegensteht.

E. 4.3.2

Wie die Vorinstanz zutreffend in Erwägung gezogen hat, knüpft Art. 3 Abs. 1 StHG zur Umschreibung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffs in systematischer Hinsicht eng an Art. 23 Abs. 1 ZGB an (BGE 143 II 233 E. 2.5.1 S. 237; 137 II 122 E. 3.6 S. 126 f.;). Soweit hier interessierend kann zur Ergründung der Gehalts von Art. 3 Abs. 4 DBG somit auch auf die Rechtsprechung zum zivilrechtlichen Wohnsitz sowie den Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 ZGB zurückgegriffen werden (BGE 143 II 233 E. 2.5.1 S. 238). Dieser schreibt in Bezug auf den zivilrechtlichen Wohnsitz vor, dass "die Unterbringung einer Person in einer Erziehungs- oder Pflegeeinrichtung, einem Spital oder einer Strafanstalt für sich allein keinen Wohnsitz begründet". Die medizinischen Sonderaufenthalte des zivilrechtlichen Wohnsitzbegriffs sind somit eng gefasst und begründen nur ausnahmsweise einen zivilrechtlichen Wohnsitzwechsel. Dies ist dann der Fall, wenn sich eine Person freiwillig und mit der für Dritte erkennbaren Absicht des dauerhaften Verbleibens dorthin begibt. Nebst weiteren Voraussetzungen setzt ein zivilrechtlicher Wohnsitzwechsel somit einen tatsächlichen physischen Aufenthalt voraus (BGE 137 III 593 E. 3.5 S. 600; 137 II 122 E. 3.6 S. 126 f.). Im Zusammenhang mit der Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes gemäss Art. 3 Abs. 2 StHG und Art. 3 Abs. 2 DBG hat dies nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Folge, dass ein solcher am Ort einer Heilstätte grundsätzlich ebenfalls nur durch einen physischen Aufenthalt begründet werden kann (BGE 143 II 233 E. 2.5.2 S. 238). Da Art. 3 Abs. 4 DBG gleichermassen auf den steuerrechtlichen Wohnsitz wie auch auf den qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalt Anwendung findet, ist daher festzuhalten, dass sich aufgrund des Wortlauts von Art. 23 Abs. 1 ZGB sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum steuerlichen Wohnsitzbegriff ein gewichtiger Anhaltspunkt findet, der die vorinstanzliche Argumentation stützt, wonach nur der stationäre Aufenthalt in einer Heilstätte der Begründung eines qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalts entgegensteht.

E. 4.3.3

Dass auch eine ambulante medizinische Behandlung von Art. 3 Abs. 4 DBG mitumfasst sein soll, lässt sich trotz entsprechender Vorbringen des Steuerpflichtigen auch nicht mit

dem Sinn und Zweck der Bestimmung oder den gesellschaftlichen Entwicklungen seit deren Erlass begründen. Dem Steuerpflichtigen ist zwar zuzustimmen, dass aufgrund des medizinischen Fortschritts Behandlungen zunehmend ambulant durchgeführt werden, während der stationäre Behandlungsanteil abnimmt. Dies erlaubt jedoch nicht die Schlussfolgerung, ambulante Behandlungen seien von Art. 3 Abs. 4 DBG miterfasst. Wie bereits erwähnt sind die Anforderungen für die Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts tief. Der Sinn und Zweck von Art. 3 Abs. 1 StHG und Art. 3 Abs. 3 DBG ist somit grundsätzlich die Besteuerung jeglichen Aufenthalts in der Schweiz, sobald die entsprechenden zeitlichen Voraussetzungen erfüllt sind (vorne E. 2.3). Entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen ist dies bei einer ambulanten Behandlung, bei welcher sich eine Person ausserhalb der medizinischen Behandlung - wie vorliegend - in einer Privatwohnung aufhält, ohne Weiteres erfüllt. Erschwerend kommt hinzu, dass sich eine in ambulanter Behandlung befindliche Person in einer intensiveren Beziehung zu ihrem Aufenthaltsort befindet, als dies bei einem stationären Aufenthalt der Fall ist, bei welchem lediglich die Infrastruktur der Heilstätte beansprucht wird. Eine ambulante Heilbehandlung geht somit auch über den eigentlichen Sonderzweck von Art. 3 Abs. 4 DBG hinaus. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut der Bestimmung, die von einem "lediglich" bzw. "uniquement" oder "unicamente" der Heilbehandlung dienenden Aufenthalts spricht, was ebenfalls auf ein restriktives Verständnis von Art. 3 Abs. 4 DBG hindeutet (vgl. LOCHER, a.a.O., N. 49 zu Art. 3 DBG ; KÄNZIG, a.a.O., N. 1 zu Art. 5 BdSt). Wie die Vorinstanz zutreffend in Erwägung gezogen hat, rechtfertigt sich eine "enge" Auslegung von Art. 3 Abs. 4 DBG sodann auch um Beweis- und Abgrenzungsschwierigkeiten vorzubeugen (vgl. KÄNZIG, a.a.O., N. 1 zu Art. 5 BdSt). Nach dem Sinn und Zweck stellt ein Aufenthalt zwecks ambulanter Heilbehandlung daher keinen Sonderzweck im Sinne von Art. 3 Abs. 4 DBG dar.

E. 4.3.4

Wohl bezweckt Art. 3 Abs. 4 DBG - wie der Steuerpflichtige vorbringt - in Anlehnung an Art. 23 Abs. 1 ZGB (vorne E. 4.3.2), dass die Standortsgemeinden einer Heilstätte durch die Verlagerung des Wohnsitzes der Patienten an den Behandlungsort administrativ oder finanziell nicht zusätzlich belastet werden (vgl. DANIEL STAEHELIN, in: Basler Kommentar ZGB, Bd. I, 6. Aufl., 2018, N. 19a zu Art. 23 ZGB ; HEINZ HAUSHERR/REGINA E. AEBI-MÜLLER, Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs, 5. Aufl., 2020, N. 408). Unzutreffend ist allerdings der vom Steuerpflichtigen gezogene Umkehrschluss, dass diese Gemeinden nicht begünstigt werden dürfen, indem eine Steuerpflicht nur deshalb begründet wird, weil sich jemand in der Heilstätte aufhält.

Anders als bei einem steuerrechtlichen Wohnsitz ist die Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts nicht auf einen einzigen Ort konzentriert (vorne E. 2.4, LOCHER, a.a.O., N. 32 zu Art. 3 DBG). Zudem hielt sich der Steuerpflichtige ausserhalb der stationären Behandlungen ohnehin in seiner Eigentumswohnung in Zürich auf, die er früher bereits einmal selbst bewohnt hatte (E. 2.2.5 des angefochtenen Urteils). Mithin begrenzte sich der fragliche Aufenthalt in der Schweiz soweit ersichtlich gänzlich auf den Kanton Zürich.

E. 4.3.5

Vor dem Hintergrund, dass ein steuerlicher Aufenthalt auch ohne die Absicht des dauernden Verbleibens begründet werden kann (vorne E. 2.3), ist es für die Auslegung von

Art. 3 Abs. 4 DBG schliesslich auch unerheblich, welche medizinischen Gründe oder sonstigen Überlegungen der ambulanten Behandlung des Steuerpflichtigen in der Schweiz zu Grunde lagen.

E. 4.4

Zusammenfassend führt sowohl die Auslegung in systematischer Hinsicht wie auch nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung zum Ergebnis, dass ambulante medizinische Heilbehandlungen von Art. 3 Abs. 4 DBG nicht erfasst werden. Daran vermag auch der Umstand, dass der Aufenthalt des Steuerpflichtigen einzig wegen mehreren medizinischen Komplikationen die von Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG geforderte Mindestaufenthaltsdauer von 90 Tagen überschritten hat, nichts zu ändern. Mangels Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Bahamas, den vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Steuerdomizil, bestehen vorliegend schliesslich auch keine völkerrechtlichen Kollisionsnormen, welche die Schweizer Steuerhoheit ausschliessen oder beschränken (vgl. Urteil 2C_18/2014 vom 15. Januar 2015 E. 4.4.1).

E. 5

Für den Fall, dass das Bundesgericht zum Schluss gelangt, dass eine ambulante Behandlung der Begründung eines qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalts nicht entgegensteht, beantragt der Steuerpflichtige, dass die Steuerpflicht auf den Zeitraum vom 31. Mai 2014 bis zum 13. Oktober 2014 zu begrenzen sei. Insoweit ist die Beschwerde - wie zu zeigen - teilweise gutzuheissen.

E. 5.1

Gemäss verbindlicher Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.2) hat der Steuerpflichtige die Schweiz in der fraglichen Steuerperiode am 14. Oktober 2014 verlassen, um an seinem geltend gemachten Wohnsitz in den Bahamas wichtigen beruflichen Verpflichtungen nachzukommen. Mitte Dezember 2014 kehrte er wieder in die Schweiz zurück, um seinen kranken Vater zu pflegen, der am 26. Dezember 2014 verstarb (E. 2.1.1 des angefochtenen Urteils). Bei dieser Ausgangslage kann im Lichte der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre nicht mehr von einem bloss vorübergehenden Unterbruch des Aufenthalts in der Schweiz ausgegangen werden (vorne E. 2.4). Vielmehr hat der Steuerpflichtige die Schweiz am 14. Oktober 2014 in Richtung seines Wohnsitzes in den Bahamas verlassen, weshalb zu diesem Zeitpunkt auch sein steuerrechtlicher Aufenthalt im Sinne von Art. 8 Abs. 2 DBG endete. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz liegt in der fraglichen Steuerperiode somit keine ganzjährige unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerpflichtigen vor (vorne E. 2.4). Für die Tage, welche der Steuerpflichtige nach seiner Rückkehr Mitte Dezember 2014 in der Schweiz verbrachte, bestünde eine unbeschränkte Steuerpflicht nach Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. 3 Abs. 3 DBG nur dann, wenn wiederum von Neuem 90 Tage in der Schweiz verbracht worden wären. Hierzu fehlen jedoch entsprechende Sachverhaltsangaben.

E. 5.2

Zu beurteilen bleibt, ob und gegebenenfalls inwieweit die stationären Spitalaufenthalte des Steuerpflichtigen einen Einfluss auf seine Steuerpflicht haben.

E. 5.2.1

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, der Steuerpflichtige habe sich in der Steuerperiode 2014 während mehr als $\frac{3}{4}$ des Jahres in Zürich aufgehalten und habe sich

während dieser Zeitspanne grösstenteils ambulant behandeln lassen. In stationärer Behandlung habe er sich insgesamt nur während 50 Tagen befunden, was im Gesamtkontext nicht massgeblich ins Gewicht falle und nur als vorübergehende Unterbrechung des Aufenthalts im Sinne von Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. 3 Abs. 3 DBG zu qualifizieren sei. Sodann sei ohnehin fraglich, ob die genannte Bestimmung auf die vorliegende Fallkonstellation überhaupt Anwendung finde, da der Steuerpflichtige seinen Aufenthalt im Kanton Zürich während den stationären Spitalaufenthalte gar nie beendet habe.

E. 5.2.2

Der Steuerpflichtige wendet dagegen ein, bei Art. 3 Abs. 4 DBG handle es sich um eine echte Kollisionsnorm zu Art. 3 Abs. 1 DBG. Seine stationären Spitalaufenthalte stünden deshalb der Begründung einer Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit entgegen.

E. 5.2.3

In tatsächlicher Hinsicht ergibt sich aus den Vorakten, auf welche an dieser Stelle zurückgegriffen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG, vorne E. 1.2), dass sich der Steuerpflichtige vom 3. bis zum 20. Februar 2014 (Rückenoperation mit anschliessendem Rehabilitationsaufenthalt) sowie vom 2. bis zum 30. Mai 2014 (Herzoperation mit anschliessendem Rehabilitationsaufenthalt) in medizinischen Heilstätten im Sinne von Art. 3 Abs. 4 DBG aufhielt. Die restliche Zeit verbrachte der Steuerpflichtige, mit Ausnahme von kurzen Ferienaufenthalten in London/GBR (2 Tage) und auf der Insel Capri/ITA (5 Tage), in seiner Stockwerkeigentumswohnung in Zürich.

E. 5.2.4

Dem Steuerpflichtigen ist zwar insoweit zuzustimmen, als das Art. 3 Abs. 4 DBG im Zusammenhang mit der Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund eines steuerlichen Aufenthalts eine echte Kollisionsbestimmung darstellt, welche den Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 1 StHG und Art. 3 Abs. 1 und 3 DBG beschränkt (vorne E. 2.5). Mithin können daher die Tage der stationären Behandlungsaufenthalte für die Begründung der von Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 DBG geforderten Mindestaufenthaltsdauer grundsätzlich nicht hinzugezählt werden. Der Steuerpflichtige erkennt jedoch, dass er sich in der fraglichen Steuerperiode gemäss eigenen Angaben ab dem 1. Januar 2014 bis zum 13. Oktober 2014 in der Schweiz aufgehalten hat. Für die Berechnung der geforderten Mindestaufenthaltsdauer hat dies zur Folge, dass diese am 1. Januar 2014 zu laufen begonnen hat und durch den ersten Behandlungsaufenthalt vom 3. bis zum 20. Februar 2014 während 18 Tagen unterbrochen wurde. Das Bundesgericht stimmt mit der Vorinstanz überein, dass ein Unterbruch von 18 Tagen im vorliegenden Gesamtkontext bloss als vorübergehender Unterbruch im Sinne von Art. 3 Abs. 1 StHG und Art. 3 Abs. 3 DBG zu werten ist. Die rechtliche Konsequenz dieses Unterbruchs ist daher einzig, dass die zeitliche Voraussetzung für die Begründung des steuerlichen Aufenthalts im Sinne von Art. 3 Abs. 1 StHG bzw. Art. 3 Abs. 3 lit. b DBG nicht bereits am 90. Aufenthaltstag, sondern erst am 118. Tag (vorliegend der 11. April 2014) erfüllt wurde. Sind die Minimalaufenthaltstage einmal erreicht, haben die vorübergehenden Unterbrechungs- bzw. Abwesenheitstage jedoch keinen Einfluss mehr auf den Umfang der Steuerpflicht, da diese rückwirkend ab dem ersten Aufenthaltstag beginnt und sich auf die gesamte Aufenthaltsdauer - also auch die Abwesenheitstage bzw. Tage in stationärer Spitalbehandlung - erstreckt (vorne E. 2.4).

E. 5.2.5

Da der Steuerpflichtige auch vor und nach der längeren zweiten stationären Behandlung im Mai 2014 jeweils während mehreren Monaten in seiner Wohnung in Zürich weilte, ist auch dieser Behandlungsaufenthalt als vorübergehende Unterbrechung des zeitlich zusammenhängenden Gesamtaufenthalts zu werten. Schliesslich stand der Steuerpflichtige aufgrund seines Wohneigentums während seiner gesamten Aufenthaltsdauer in einer sachlich und räumlichen Beziehung zum Kanton Zürich. Diese enge Beziehung wurde, mit Ausnahme der sehr kurzen Ferientaufenthalte im Ausland, während des gesamten Aufenthalts des Steuerpflichtigen aufrechterhalten. Die vorinstanzliche Annahme, die stationären Behandlungsaufenthalte des Steuerpflichtigen stünden der Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts nicht entgegen, hält demzufolge vor Bundesrecht stand.

E. 6

Nach dem Dargelegten ist die Sache unter teilweiser Gutheissung der Beschwerde zur Vornahme einer neuen Steuerveranlagung, in welcher die Steuerpflicht im Sinne der Erwägungen für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 14. Oktober 2014 festzulegen ist, an das Steueramt des Kantons Zürich zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG ; zur Sprungrückweisung in Fällen, bei welchen eine neue Veranlagung erforderlich ist, vgl. Urteile 2C_830/2019 vom 27. April 2020 E. 13, 2C_560/2014 / 2C_561/2014 vom 30. September 2015 E. 3.5). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 7.1

Der Steuerpflichtige dringt mit seinen Anträgen nur teilweise durch. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten zu zwei Dritteln dem Steuerpflichtigen und zu einem Drittel dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis handelt und Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (vgl. Art. 66 Abs. 1, 4 und 5 BGG). Der Kanton Zürich hat dem Steuerpflichtigen zudem eine angemessene (reduzierte) Parteientschädigung zu bezahlen, ohne selbst Anspruch auf eine solche zu haben (vgl. Art. 68 BGG).

E. 7.2

Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen der vorangegangenen Verfahren ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 67 i.V.m. Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

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