# Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem ersten Halbjahr 2021

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



*MLaw, LL.M. Taxation, Partnerin bei Tax Partner AG*



*lic. iur. Rechtsanwältin, eidg. dipl. Steuerexpertin, Partnerin bei Tax Partner AG*

## Inhalt

1 Einleitung . . . . . 0
2 Lebensmittelpunkt und steuerliche Ansässigkeit im Konkubinat . . . . . 0
3 Besteuerung Liquidationsgewinn bei Erbengemeinschaft . . . . . 2
4 Dreiecksttheorie bei geldwerter Leistung an nahestehende Person . . . . . 4
5 Verkehrswertbewertung einer Liegenschaft . . . . . 6
6 Steuerrechtlicher Aufenthalt . . . . . 8
7 Krankheitskosten . . . . . 10

## 1. Einleitung

Nachfolgend werden sechs Entscheide des Bundesgerichts aus dem ersten Halbjahr 2021 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

## 2. Lebensmittelpunkt und steuerliche Ansässigkeit im Konkubinat

*BGer 2C_596/2020 vom 10. März 2021 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen A. betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich 2017.*

### a) Sachverhalt

Der Steuerpflichtige A. lebt seit langer Zeit mit seiner Lebenspartnerin im Konkubinat im Kanton Zürich. Die beiden halten sowohl im Kanton Zürich wie auch im Kanton Graubünden zusammen weitgehend gleichwertige Wohnungen im jeweilig hälftigen Eigentum. Die Lebenspartnerin ist in der Gemeinde V. im Kanton Graubünden aufgewachsen und ihre Familie wohnt noch immer dort.

Am 31. Mai 2017 ist A. in Frühpension getreten und mietet seit anfangs 2017 eine 1-Zimmerwohnung in der Gemeinde V./GR (in derselben Liegenschaft, wo sich auch die Eigentumswohnung befindet), welche ihm hauptsächlich als Büro dient. Per 1. Juni 2017 hat sich A. am bisherigen Wohnort im Kanton Zürich abgemeldet bzw. neu in V./GR angemeldet. In der Gemeinde V./GR ist er zudem Mitglied im Golfclub und pflegt ein gesellschaftliches Leben. Die Lebenspartnerin B. geht weiterhin einer unselbständigen Erwerbstätigkeit im Kanton Zürich nach und hat ihren steuerlichen Wohnsitz in der Zürcher Eigentumswohnung beibehalten.

Betreffend die Dokumentation der physischen Präsenztage besteht eine gewisse Unklarheit. Jedoch steht fest, dass A. mehr Tage in V./GR als im Kanton Zürich verbracht hat. Seine Lebenspartnerin B. hält sich aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit werktags in Zürich und an den Wochenenden in V./GR auf.

Während der Steuerpflichtige A. sich auf den Standpunkt stellt, dass sich sein steuerlicher Wohnsitz ab dem Steuerjahr 2017 neu in V./GR befindet, vertritt das Kantonale Steueramt Zürich die Ansicht, A. habe seinen Lebensmittelpunkt weiterhin am gemeinsamen Wohnsitz mit der Lebenspartnerin in Zürich. Entsprechend hat der Kanton Zürich auf Basis einer persönlichen Zugehörigkeit veranlagt. Die dagegen erhobene Einsprache des Steuerpflichtigen sowie der Rekurs an das Steuerrekursgericht blieben erfolgslos. Hingegen hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Beschwerde gut und befand für eine steuerliche Ansässigkeit im Kanton Graubünden. Gegen diesen Entscheid erhebt das Kantonale Steueramt Zürich Beschwerde beim Bundesgericht und beantragt die Feststellung, dass das Hauptsteuerdomizil von A. auch für 2017 weiterhin im Kanton Zürich liegt.

**b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht hält fest, dass im Falle eines Konkubinats die gemeinsame Wohnung ein erhebliches Indiz für einen gemeinsamen steuerrechtlichen Wohnsitz darstelle, wenn die Beziehung hinsichtlich ihrer Dauer und Intensität einer Ehe oder eingetragenen Partnerschaft gleichkomme. Somit befinde sich der steuerrechtliche Wohnsitz von Konkubinatspartnern grundsätzlich am Ort der gemeinsamen Wohnung. Dies gelte umso mehr, wenn beide Konkubinatspartner von dort aus einer Erwerbstätigkeit nachgehen (natürliche Vermutung).

Vorliegend sei es gemäss Bundesgericht jedoch unsachgemäss, die auf erwerbstätige Konkubinatspartner ausgerichtete Praxis anzuwenden, wenn einer der Konkubinatspartner nicht mehr erwerbstätig ist und sich alternierend an zwei Wohnorten aufhält. Das Bundesgericht kommt zum Schluss, die vorinstanzliche Beweiswürdigung sei nicht offensichtlich unrichtig. Gemäss der Vorinstanz liegt im vorliegenden Fall eine sukzessive Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach V./GR vor. Dafür spreche die zuneh-

mende physische Präsenz von A., die sozialen Kontakte – auch zur Familie der Lebenspartnerin – , die Mitgliedschaft im Golfclub und die Anmietung der 1-Zimmerwohnung. Die Verhältnisse hätten sich im Vergleich zur Vorperiode damit merklich geändert. Der Umstand, dass A. im Dezember 2017 eine Kapitalleistung bezogen habe, welche bei Besteuerung im Kanton Graubünden zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, ändere an diesem Ergebnis nichts.

**c) Kommentar**

Das Urteil ist insofern erfreulich, als dass es die Gesamtheit aller konkreten Umstände würdigt und dem Umstand der Steuerersparnis mit Bezug auf die Kapitalleistung kein spezielles Gewicht gibt. Es erscheint als sachgerecht, dass Konkubinatspartner trotz intakter Beziehung je getrennte steuerliche Wohnsitze haben können, wenn sämtliche Faktoren für eine engere Verbindung zu einem anderen Wohnort sprechen. Dies müsste überdies für Ehegatten bzw. Personen in eingetragener Partnerschaft gleichermassen Geltung haben.

Im vorliegenden Urteil bestätigt das Bundesgericht, dass mit Blick auf das Kriterium des auf Dauer angelegten Aufenthalts eine Mindestdauer von üblicherweise einem Jahr vorausgesetzt wird.

Interessant dürfte im zugrunde liegenden Fall die Frage sein, inwiefern dieses Urteil einen Einfluss auf den steuerrechtlichen Wohnsitz der Konkubinatspartnerin B. hat. Die Wochenenden verbringt sie regelmässig am Wohnsitz des Lebenspartners im Kanton GR, wo auch ihre Familie wohnt und wo sie enge persönliche Verbindungen pflegt. Damit dürften die Anknüpfungspunkte zum Kanton Zürich für sie vor allem (nur noch) beruflicher Natur sein, was für einen Wochenaufenthalterstatus sprechen könnte.

## 3. Besteuerung Liquidationsgewinn bei Erbengemeinschaft

*BGer 2C_613/2020 vom 3. Dezember 2020 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonale Steuerverwaltung Wallis betreffend Direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuern 2013.*

**a) Sachverhalt**

Auf einer Parzelle in der Gemeinde U. im Kanton Wallis wurde ein Restaurant betrieben. Das Grundstück wurde von zwei Erbengemeinschaften gehalten. Die Erbengemeinschaft 1 bestehend aus der Witwe und den drei Kindern des Verstorbenen – darunter auch der Beschwerdeführer A.A. – hielt die Parzelle Nr. 1 und die Erbengemeinschaft 2 die Parzelle Nr. 2.

Der Beschwerdeführer A.A. nahm 1987 eine selbständige Erwerbstätigkeit auf und führte den Restaurantbetrieb. Zu diesem Zweck erwarb er die Parzelle Nr. 2 von der Erbenge-

meinschaft 2 und pachtete die Parzelle Nr. 1 von der Erbengemeinschaft 1, zu welcher er auch dazu gehörte.

Im Jahr 2011 wurde A. A. infolge Erbteilung Alleineigentümer des gesamten Grundstücks – also auch der Parzelle Nr. 1. Ende 2013 gab er alsdann seine selbständige Erwerbstätigkeit auf und veräusserte das Grundstück inkl. Restaurant.

Die Kantonale Steuerverwaltung Wallis erfasste für die Steuerperiode 2013 den gesamten Liquidationsgewinn und besteuerte damit auch den auf den Miteigentumsanteil der Parzelle 1 entfallenden Liquidationsgewinn vollumfänglich. Die dagegen erhobene Einsprache sowie die Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission wurden abgewiesen. Mit der Beschwerde an das Bundesgericht beantragte A. A., der auf den Miteigentumsanteil Nr. 1 entfallende Liquidationsgewinn sei nicht zu besteuern.

**b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht hatte vorliegend zu klären, in welcher Höhe ein Liquidationsgewinn auf der Parzelle Nr. 1 erzielt wurde und ob dieser Liquidationsgewinn vollumfänglich vom Beschwerdeführer A.A. zu versteuern ist.

Bei der Beurteilung dieser Fragen war ausschlaggebend, zu welchem Zeitpunkt die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen und damit einhergehend die Realisation der stillen Reserven stattgefunden hat. Der Beschwerdeführer stellte sich auf den Standpunkt, dass mit der Erbteilung im Jahr 2011 über die stillen Reserven hätte abgerechnet werden müssen und zwar je anteilig bei den jeweiligen Erben der Erbengemeinschaft 1. Demgegenüber ging die Vorinstanz davon aus, dass im Zeitpunkt der Erbteilung keine Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen stattgefunden habe. Vielmehr sei der gesamte Liquidationsgewinn erst beim Verkauf im Jahr 2013 beim Beschwerdeführer steuerlich zu erfassen.

Das Bundesgericht stellte vorliegend fest, dass die Erben im Zeitpunkt des Todes des Erblassers an dessen Stelle getreten sind und zu selbständig Erwerbstätigen wurden. Dies gilt für alle Erben der Erbengemeinschaft 1, d.h. auch für die Witwe und die beiden Kinder, welche den Miteigentumsanteil Nr. 1. inkl. Restaurantbetrieb an den Beschwerdeführer A.A. verpachteten. Dies bedeutet, dass sich der Miteigentumsanteil Nr. 1 und der dazugehörige Betrieb bis zur Erbteilung im Jahr 2011 im Geschäftsvermögen der gesamten Erbengemeinschaft 1 befand und alle selbständig erwerbstätig waren.

Das Bundesgericht hält weiter fest, dass demzufolge im Zeitpunkt der Erbteilung für die ausscheidenden Erben der Erbengemeinschaft 1 ein Realisationstatbestand vorgelegen hat, welcher zu einer steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven führte.

Ein Aufschub sei nur auf Gesuch des übernehmenden Erben hin möglich, jedoch wurde vorliegend kein solches Gesuch gestellt.

Mit der Veräusserung und der Betriebsaufgabe im Jahr 2013 realisierte A.A. einen steuerbaren Liquidationsgewinn, allerdings berechnet sich dieser Gewinn mit Bezug auf den Miteigentumsanteil Nr. 1 der übrigen Erben nur auf der Differenz zwischen den Anlagekosten im Zeitpunkt der Erbteilung 2011 und dem Erlös im Zeitpunkt der Veräusserung 2013. Für den vor der Erbteilung entstandenen Liquidationsgewinn ist eine Besteuerung gemäss Bundesgericht nur bei den anderen Erben möglich. Mit anderen Worten beschränkt sich der Liquidationsgewinn für die Zeit vor der Erbteilung auf die stillen Reserven, welche auf den Erbteil des Beschwerdeführers entfallen. Die Kantonale Steuerverwaltung Wallis wurde aufgefordert, die massgebenden Werte zu ermitteln und die Veranlagung entsprechend zu korrigieren.

**c) Kommentar**

Das Urteil des Bundesgerichts ist nachvollziehbar und u.E. korrekt. Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Erbteilung – als für die übrigen Erben eine Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen stattgefunden hat – fälschlicherweise keine Abrechnung über die stillen Reserven vorgenommen wurde, darf nicht dazu führen, dass der gesamte Liquidationsgewinn in der Folge beim Beschwerdeführer steuerlich erfasst wird.

## 4. Dreieckstheorie bei geldwerter Leistung an nahestehende Person

*BGer 2C_857/2020 vom 11. Februar 2021 i.S. A.A. und B.A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuern 2010.*

**a) Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer A.A. führte von 2000 bis 2019 das Einzelunternehmen C., welches in der Folge auf eine juristische Person übertragen wurde. Bis 2013 war A.A. gleichzeitig zusammen mit seinem Vater Mitglied des Verwaltungsrates der Aktiengesellschaft E. mit Kollektivunterschrift zu zweien. Der Vater war Alleinaktionär der E. AG und ab 2013 auch alleiniger Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift.

Der Beschwerdeführer und sein Vater waren Eigentümer von Baufahrzeugen, welche die E. AG von diesen zu überhöhten Preisen gemietet hatte. Diese geldwerten Leistungen und steuerlichen Gewinnkorrekturen bei der E. AG waren Gegenstand eines anderen Bundesgerichtsurteils (BGE 2C_333/2017 vom 12. April 2018).

Mit der Steuererklärung 2010 deklarierten die Steuerpflichtigen A.A. und B.A. u.a. ein steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von rund TCHF 800. Dieses Einkommen umfasste auch die Mieteinnahmen von der E. AG aus der Über-

lassung der Baufahrzeuge. Die Steuerpflichtigen beantragten in der Folge im Einspracheverfahren eine Kürzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit von rund TCHF 850, was dem Betrag der von der E. AG zu viel bezahlten Leistungen an das Einzelunternehmen entsprach. Demgegenüber hielt die Steuerverwaltung des Kantons Genf an der steuerlichen Erfassung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei A.A. fest.

Sowohl die Steuerverwaltung des Kantons Genf wie auch das erst- und zweitinstanzliche kantonale Gericht wiesen die vom Beschwerdeführer A.A. dagegen erhobenen Rechtsmittel ab. Mit der Beschwerde ans Bundesgericht beantragt der Beschwerdeführer eine Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und eine Korrektur des steuerbaren Einkommens 2010.

**b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht hatte im vorliegenden Fall zu klären, ob die von der E. AG zu viel bezahlten und vom Beschwerdeführer in der Bilanz 2010 seiner Einzelunternehmung ausgewiesenen Mieteinnahmen als Einkommen des Beschwerdeführers zu versteuern sind.

Die Vorinstanz argumentierte, dass eine Änderung der Bilanz des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers nicht möglich sei. Sie kam weiter zum Schluss, dass vorliegend die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie angezeigt sei, da der Beschwerdeführer sowohl in seiner Einzelfirma wie auch in der E. AG eine privilegierte Stellung einnahm und damit die Kontrolle über die geleisteten (übersetzten) Mietzahlungen hatte.

Demgegenüber stellte sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, dass die Dreieckstheorie gelte, mit der Folge, dass der Vater als einziger Aktionär der E. AG die geldwerte Leistung zu versteuern habe und zwar als Beteiligungsertrag, währenddem die Bilanz des Einzelunternehmens von A.A. korrigiert werden müsste (Reduktion im Umfang der bei der E. AG aufgerechneten Mietzahlungen).

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde gut, indem es sich für die Anwendung der Dreiecktheorie ausgesprochen hat. Mithin ist vorliegend von einer geldwerten Leistung der E. AG an deren Alleinaktionär (Vater des Beschwerdeführers) bzw. von Ertrag aus beweglichem Vermögen auszugehen. Das Bundesgericht argumentierte, es sei dem Vater und dessen Stellung als Alleinaktionär der E. AG zu verdanken, dass der Beschwerdeführer überhöhte Mietzinse vereinnahmen konnte. Zudem habe auch der Vater geldwerte Leistungen erhalten. Auch das Vorliegen der Kollektivunterschrift zu zweien deute darauf hin, dass der Beschwerdeführer keine alleinige Beherrschung über die Mietzahlungen hatte, sondern der Vater mitwirken musste.

Mit Blick auf eine Korrektur der Bilanz des Einzelunternehmens hielt das Bundesgericht fest, dass eine solche Korrektur vorliegend angezeigt und zulässig sei, zumal eine korrigierende Steuernorm greife. Vorliegend sei von einer geldwerten Leistung an den Anteilsinhaber der E. AG (Beteiligungsertrag) und in einem zweiten Schritt von einer Schenkung an den Sohn auszugehen. Die Schenkung stellt bei der Einzelunternehmung keinen steuerbaren Gewinn dar und ist daher zu korrigieren.

**c) Kommentar**

Das Urteil des Bundesgerichts ist erfreulich und u.E. steuersystematisch korrekt. Die Gewinnaufrechnung auf Stufe der juristischen Person führt zu einem Beteiligungsertrag beim Anteilsinhaber, welcher im vorliegenden Fall auch die Kontrolle über die übersetzten Zahlungen hatte. Der Umstand, dass der Sohn ebenfalls zeichnungsberechtigt war, kann nicht zu einer Anwendung der Direktbegünstigungstheorie führen. Eine gleichzeitige Erfassung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit beim (an der zahlenden Gesellschaft nicht beteiligten) Sohn inkl. Sozialversicherungsabgaben hätte zu einer nicht vertretbaren Überbesteuerung geführt.

## 5. Verkehrswertbewertung einer Liegenschaft

*BGer 2C_662/2020 vom 22. März 2021 i.S. Kantonale Steuerkommission / Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz gegen A.A. und B.A. betreffend Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz und direkte Bundessteuer 2014.*

**a) Sachverhalt**

A.A. gab die in zwei zusammengelegten und entsprechend umgebauten Stockwerkeigentumseinheiten betriebene Kinderarztpraxis auf und überführte die Liegenschaft ins Privatvermögen. Die kantonale Steuerverwaltung erfasste daraufhin die Differenz zwischen Verkehrswert und dem Buchwert mit der direkten Bundessteuer.

Die Einsprache der Steuerpflichtigen gegen die Gewinnbemessung wies die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz ab. Eine dagegen erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz gut und wies die Angelegenheit zur neuen Verkehrswertschätzung der Arztpraxis an die kantonale Steuerverwaltung zurück. Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragte die kantonale Steuerverwaltung die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides und die Bestätigung der Veranlagungsverfügung.

**b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht musste sich im vorliegenden Fall zur Bewertung der als Kinderarztpraxis benutzten Liegenschaft mit Blick auf deren zukünftige Verwendung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit äussern.

Die Beschwerdeführerin machte geltend, dass die Betriebsliegenschaft zum Fortführungswert als Kinderarztpraxis oder mangels erwiesener Veräusserbarkeit als Kinderarztpraxis zumindest als Massagepraxis, Podologiepraxis, Nagelstudio, Anwaltspraxis oder Treuhandbüro hätte bewertet werden müssen. Die (tiefere) Bewertung als Wohnliegenschaft greife zu kurz und die von der Vorinstanz verlangte Berücksichtigung der für eine sinnvolle zonenkonforme Nutzung erforderlichen Umbaukosten sei nur dann zulässig, wenn die bereits absehbare Nutzungsänderung im Vergleich zur aktuellen Nutzung eine Erhöhung des Verkehrswerts bewirke. Der Abzug der erforderlichen Umbaukosten müsse ausserdem auf dem Endwert nach Nutzungsänderung und nicht auf dem von der Steuerverwaltung ermittelten Fortführungswert als Kinderarztpraxis vorgenommen werden.

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde teilweise gut, indem es die Schätzung als Wohnliegenschaft infolge der erwiesenen Unveräusserbarkeit als Kinderarztpraxis bestätigte und auch den Abzug der erforderlichen Umbaukosten sanktionierte, jedoch festhielt, dass der Abzug vom Wert nach Nutzungsänderung zu erfolgen habe.

Im Einzelnen hielt das Bundesgericht fest, dass darauf abzustellen sei, was ein unbefangener Käufer für die beiden zusammengelegten Wohnungen mit Blick auf deren Umnutzung und die dafür erforderlichen Umbauten im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe des Beschwerdegegners zu zahlen bereit gewesen wäre. Es sei nicht Sache der Steuerverwaltung, aufgrund einer objektivierten Betrachtung bei der Überführung einer Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen den Verkehrswert unter Annahme der Fortführung der bisherigen bzw. einer vergleichbaren Nutzung der infrage stehenden Räumlichkeiten zu bestimmen. Nachgewiesene Bemühungen des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Umnutzung seien grundsätzlich beachtlich. Es sei auch nicht Sache der Steuerverwaltung, die Entscheidung des Steuerpflichtigen infrage zu stellen. Dass die neue Nutzung allenfalls zu einem tieferen Verkehrswert führe als die Bestimmung des Verkehrswerts unter Annahme der Weiterführung der bisherigen oder einer ähnlichen Nutzung, spiele keine Rolle.

Weiter führte das Bundesgericht aus, dass bei der vorliegend sachgerechten Anwendung der Residualwertmethode die für die zukünftige Nutzung erforderlichen Kosten vom zukünftigen Nutzwert der Liegenschaft in Abzug gebracht werden müssen.

**c) Kommentar**

Das Urteil des Bundesgerichts ist steuersystematisch stringent und anerkennt zusammen mit der Vorinstanz den Vorrang der Realität des Steuerpflichtigen gegenüber der verobjektivierten Betrachtungsweise der Steuerverwaltung.

## 6. Steuerrechtlicher Aufenthalt

*BGer 2C_186/2020 vom 28. Dezember 2020 i.S. A. gegen kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2014.*

### a) Sachverhalt

A. mit Wohnsitz auf den Bahamas hielt sich im Jahr 2014 vom 1. Januar bis 13. Oktober und von Mitte bis Ende Dezember in seiner Eigentumswohnung in Zürich auf. Vom 3. bis 20. Februar und vom 2. bis 30. Mai befand er sich im Spital bzw. in einer Rehabilitationseinrichtung. Insgesamt sieben Tage verbrachte er ferienhalber in England und Italien. Infolge eines steuerrechtlichen Aufenthalts sah das Steueramt Zürich die unbeschränkte Steuerpflicht von A. für das Jahr 2014 als gegeben und veranlagte ihn entsprechend.

Die dagegen erhobene Einsprache wies das Steueramt ab. Auch die weiteren kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Mit Beschwerde an das Bundesgericht beantragte der Steuerpflichtige die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und die Veranlagung mit einer beschränkten Steuerpflicht basierend auf seinem Grundeigentum in der Schweiz. Eventualiter beantragte er eine Begrenzung der unbeschränkten Steuerpflicht auf den Zeitraum vom 31. Mai bis 13. Oktober 2014.

### b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde teilweise gut und setzte die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht infolge steuerrechtlichen Aufenthalts auf den Zeitraum vom 1. Januar bis 13. Oktober 2014 fest.

Umstritten war die Frage, ob der ganze Aufenthalt als Pflege in einer Heilstätte unter dem Sonderzweck von Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 StHG subsumiert werden kann und deshalb keinen steuerrechtlichen Aufenthalt begründet.

Das Bundesgericht führte dazu aus, dass der Begriff der Heilstätte sich am Krankenversicherungsrecht orientiere und Spitäler, Pflegeheime und medizinische Anstalten umfasse, die der stationären Behandlung akuter Krankheiten oder der stationären Durchführung von Massnahmen der medizinischen Rehabilitation dienten. Eine medizinische Behandlung ausserhalb einer solchen Einrichtung würde deshalb nicht unter die Ausnahmebestimmung von Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 StHG fallen. Weiter hielt das Bundesgericht fest, dass auch eine ambulante, an einen stationären Aufenthalt anschliessende Behandlung nicht als medizinischer Sonderaufenthalt qualifiziert werden könne, weil sich mit Blick auf die tiefen gesetzlichen Anforderungen der blossen physischen Anwesenheit für die Begründung eines steuerrechtlichen Aufenthalts eine enge Auslegung von Art. 3 Abs. 3 DBG bzw. Art. 3 Abs. 1 StHG aufdränge. Diese Auslegung

werde im Übrigen durch die vergleichbare zivilrechtliche Bestimmung von Art. 23 Abs. 1 ZGB gestützt, die ebenfalls nur stationäre Aufenthalte als Ausnahme von einer Wohnsitzbegründung vorsehe. Erschwerend komme hinzu, dass sich eine in ambulanter Behandlung befindliche Person in einer intensiveren Beziehung zu ihrem Aufenthaltsort befinde, als dies bei einem stationären Aufenthalt der Fall sei, bei welchem lediglich die Infrastruktur der Heilstätte beansprucht werde.

Wegen der Überschreitung der 90-Tage Schwelle für Nichterwerbstätige ergebe sich vorliegend ein steuerrechtlicher Aufenthalt des Beschwerdeführers in der Schweiz. Dass die Mindestaufenthaltsdauer nur wegen medizinischer Komplikationen überschritten worden sei, habe keinen Einfluss auf den steuerrechtlichen Aufenthalt.

Die stationäre Heilbehandlung im Februar dürfe für die Mindestaufenthaltsdauer nicht mitgezählt werden, führe jedoch nicht zu einem eigentlichen Unterbruch des Aufenthalts. Damit habe der Aufenthalt am 1. Januar begonnen und dauerte unter Ausserachtlassung der 18 Tage stationäre Heilbehandlung im Februar mehr als 90 Tage, womit am 11. April (118. Tag) die Schwelle des steuerrechtlichen Aufenthalts erreicht worden sei. Mit Erreichen dieser Schwelle bestehe die Steuerpflicht rückwirkend ab dem ersten Aufenthaltstag (1. Januar) und erstrecke sich unabhängig von vorübergehenden Unterbrechungs- bzw. Abwesenheitstagen auf die gesamte Aufenthaltsdauer (13. Oktober). Entsprechend sei der zweite stationäre Behandlungsaufenthalt im Mai lediglich als vorübergehende Unterbrechung zu werten. Auch die kurzen Ferienabwesenheiten führten nicht zu einem Dahinfallen der unbeschränkten Steuerpflicht. Erst die Rückreise in die Bahamas am 14. Oktober habe zu einer Beendigung des zeitlich zusammenhängenden Gesamtaufenthalts und damit der unbeschränkten Steuerpflicht geführt. Weil die Einreise in die Schweiz erst wieder Mitte Dezember erfolgt sei, könne nicht mehr nur von einer vorübergehenden Unterbrechung die Rede sein. Ein erneuter steuerrechtlicher Aufenthalt in der Schweiz könne erst wieder bei Erreichen der 90-tägigen Mindestaufenthaltsdauer angenommen werden.

**c) Kommentar**

Der streitbetroffene Sachverhalt ist einer der wenigen Fälle, wo kein Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung gelangt und die nationalen durch die staatsvertraglichen Vorschriften verdrängt werden. Er macht deutlich, wie streng die schweizerischen Vorschriften betreffend unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen sind und wie schnell die entsprechenden Schwellenwerte erreicht werden. Personen aus Nichtvertragsstaaten, vor allem solche mit Feriendomizilen in der Schweiz, tun gut daran, ihre Anwesenheitstage in der Schweiz zu überwachen und für genügend lange Abwesenheiten zu sorgen.

## 7. Krankheitskosten

*BGer 2C_404/2020 vom 16. Dezember 2020 i.S. A. gegen kantonales Steueramt Aargau betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016.*

**a) Sachverhalt**

A. unterzog sich in den Jahren 1999 und 2012 einer Operation an der linken Hüfte. Nachdem der gewünschte Erfolg ausgeblieben war, unterzog sie sich im Jahr 2016 einer neuerlichen Operation, die ihr die Fortbewegung ohne Krücken ermöglichen sollte. Auf Empfehlung des Hausarztes liess A. die Operation in einer Privatklinik vornehmen, die sich nicht auf der kantonalen Spitalliste befand und über keine Abteilung für grundversicherte Patienten verfügt. Die grundversicherte A. holte vorgängig keine Bewilligung des Kantons für die Operation ein. Die erfolgreiche Operation zog einen stationären Aufenthalt auf der halbprivaten Abteilung der Privatklinik nach sich.

Insgesamt fielen für die Operation und den Aufenthalt in der Privatklinik CHF 33'892 an. Davon übernahmen der Kanton und die Grundversicherung insgesamt CHF 9'424. Es verblieben CHF 24'468 (davon CHF 10'905 für den Arzt und CHF 13'563 für die Klinik) zu Lasten von A.

Die Steuerkommission verweigerte den Abzug dieser geltend gemachten Krankheitskosten. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Spezialverwaltungsgericht gut und liess die geltend gemachten Krankheitskosten zum Abzug zu. Auf Beschwerde des kantonalen Steueramts hin hob das Verwaltungsgericht den Rekursentscheid auf und verneinte die Abzugsfähigkeit der Krankheitskosten. Dagegen wiederum gelangte die Steuerpflichtige mit Beschwerde an das Bundesgericht.

**b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde teilweise gut und gewährte den Abzug der Krankheitskosten mit Ausnahme der Hotelleriekosten auf der halbprivaten Abteilung im Betrag von CHF 2'870.

Unbestritten war das Vorliegen einer medizinisch indizierten Heilbehandlung. Streitpunkt war jedoch, ob sich die Steuerpflichtige in einem Spital mit voller Versicherungsdeckung durch die Grundversicherung hätte behandeln lassen oder ob sie eine Zusatzversicherung hätte abschliessen sollen.

Das Bundesgericht hielt fest, dass mit den allgemeinen Abzügen (Art. 9 Abs. 2 StHG) effektiven Ausgaben Rechnung getragen werden, welche die Steuerpflichtigen getätigt hätten. Deshalb seien in aller Regel die effektiv bezahlten Kosten (gegebenenfalls bis zu einer bestimmten Grenze) abziehbar, unabhängig davon, ob diese Kosten durch eine an-

dere Lebensgestaltung hätten vermieden werden können. Auch der Abzug für Krankheits- und Unfallkosten bemesse sich nach den effektiv angefallenen Kosten und trage damit der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung. Historisch – vor Inkrafttreten des Versicherungsobligatoriums – diente der Krankheitskostenabzug gerade dazu, Steuerpflichtigen ohne Krankenversicherung steuerlich zu entlasten. Dasselbe müsse auch nach Inkrafttreten des KVG gelten. Der blosse Umstand, dass die Steuerpflichtige durch die Wahl eines anderen Spitals oder den Abschluss einer Zusatzversicherung die Kosten hätte vermeiden können, führe nicht zu einer Verweigerung des Abzugs. Schliesslich sei auch unter dem KVG die Wahl verschiedener Versicherungsmodelle möglich, die einen Einfluss auf die zu bezahlenden Prämien und die selbst zu tragenden Kosten hätten, ohne dass sich dies auf die steuerliche Abzugsfähigkeit auswirke.

Hingegen fehle bei den zusätzlichen Hotelleriekosten auf der halbprivaten Abteilung grundsätzlich die medizinische Indikation. Anders wäre es zu beurteilen, wenn einzig eine Behandlung in einem Spital in Frage gekommen wäre, welches keine Allgemeinbetten anbiete. Diesen Nachweis habe die Beschwerdeführerin allerdings nicht erbracht.

**c) Kommentar**

Erfreulicherweise hat sich das Bundesgericht deutlich zum Charakter des Krankheitskostenabzugs geäussert und dabei auch angemerkt, dass die steuerliche Zulässigkeit der sogenannten allgemeinen Abzüge von der Kostentragung durch die Steuerpflichtigen und der damit einhergehenden Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und nicht von der möglichst kostengünstigen Lebensgestaltung der Steuerpflichtigen abhängt. Besonders im Zusammenhang mit der Gesundheit wäre es stossend, wenn die gesetzlich vorgesehene steuerliche Entlastung von anderweitig nicht gedeckten Krankheits- oder Unfallkosten aufgrund von – zumindest im vorliegenden Fall – willkürlich anmutenden Effizienzbetrachtungen ausgehöhlt würde.