

Vereinbarkeit der geplanten italienischen Gesundheitsabgabe mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Italien

Pascal Hinny*



Pascal Hinny, Prof. Dr. iur., LL.M. (Taxation), Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner Lenz & Staehelin, Ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Universität Fribourg

Am 17.7.2023 ist, als Teil des Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz–Italien, das revidierte Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien in Kraft getreten. Dieses regelt in einer Übergangsbestimmung auch die Besteuerung von Erwerbseinkünften von Grenzgängern, die zwischen dem 31.12.2018 und dem Inkrafttreten im Grenzgebiet beschäftigt waren (sog. «Bestehende Grenzgänger»). Für diese in der Schweiz unselbständig erwerbstätigen Grenzgänger liegt das Besteuerungsrecht für Erwerbseinkünfte ausschliesslich in der Schweiz, wobei die Schweiz 40 % der Steuern an Italien zugunsten der Wohnortgemeinden dieser Grenzgänger überweist. Bei neuen Grenzgängern dürfen sowohl die Schweiz als auch Italien das Erwerbseinkommen besteuern, wobei die Schweizer Steuer an die italienische Steuer angerechnet wird. Damit werden gemäss Grenzgängerabkommen Bestehende Grenzgänger abschliessend mit den idR tieferen Schweizer Einkommenssteuern belastet, während neue Grenzgänger letztlich der idR höheren italienischen Einkommenssteuerbelastung unterliegen.

Am 14.11.2025 hat das italienische Gesundheitsministerium eine gesetzliche Grundlage für die Erhebung einer Gesundheitsabgabe («Tassa sulla salute») konkretisiert. Abgabepflichtig sind (i) Einwohner, die in der Schweiz tätig sind und sich dort aufhalten, sowie (ii) Bestehende

Grenzgänger gemäss Art. 9 Grenzgängerabkommen, je einschliesslich deren Familienangehörigen, sofern sie dafür optieren, in Italien krankenversichert zu sein. Übrige Grenzgänger sowie in Italien wohnhafte Personen müssen grundsätzlich keine entsprechende Abgabe leisten, um den italienischen Gesundheitsdienst in Anspruch nehmen zu können. Grundsätzlich wird mithin der italienische Gesundheitsdienst durch die öffentliche Hand (und damit mittels Steuern) finanziert. Bestehende Grenzgänger, gemäss Art. 9 Grenzgängerabkommen, sollen damit auf ihrem Erwerbseinkommen neben den in der Schweiz entrichteten Einkommenssteuern in Italien eine solche Gesundheitsabgabe entrichten.

Am 23.4.2026 hat die Region Lombardei angekündigt, ihrer gesetzlichen Verpflichtung nachzukommen und gegenüber den Bestehenden Grenzgängern eine solche Abgabe zu erheben.

Der Autor hat für die Steuerverwaltung des Kantons Tessin untersucht, ob die Erhebung der «Tassa sulla salute» aus Sicht des Schweizer Steuerrechts gegen das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger vom 23.12.2020 verstösst.

* Der Autor dankt Manuel Burillo MLaw bestens für die Unterstützung bei der Erarbeitung dieses Aufsatzes bzw. des Gutachtens.

Le 17.7.2023, dans le cadre de la Convention de double imposition Suisse–Italie, l'accord révisé sur les frontaliers entre la Suisse et l'Italie est entré en vigueur. Celui-ci règle, dans une disposition transitoire, également l'imposition des revenus d'activité lucrative des frontaliers ayant été employés dans la zone frontalière entre le 31.12.2018 et l'entrée en vigueur (dits «frontaliers actuels»). Pour ces frontaliers exerçant une activité salariée en Suisse, le droit d'imposer les revenus d'activité lucrative revient exclusivement à la Suisse, celle-ci reversant 40 % des impôts à l'Italie, en faveur des communes de résidence de ces frontaliers. Pour les nouveaux frontaliers, tant la Suisse que l'Italie peuvent imposer le revenu d'activité lucrative, l'impôt suisse étant imputé sur l'impôt italien. Ainsi, selon l'accord sur les frontaliers, les frontaliers actuels sont définitivement soumis aux impôts suisses sur le revenu, généralement plus bas, tandis que les nouveaux frontaliers sont finalement soumis à la charge fiscale italienne sur le revenu, généralement plus élevée.

Le 14.11.2025, le ministère italien de la Santé a concrétisé une base légale pour le prélèvement d'une taxe de santé («Tassa sulla salute»). Sont assujettis à cette taxe (i) les résidents exerçant une activité en Suisse et y sé-

journant, ainsi que (ii) les frontaliers actuels au sens de l'art. 9 de l'accord sur les frontaliers, y compris, dans chaque cas, les membres de leur famille, pour autant qu'ils optent pour une couverture d'assurance-maladie en Italie. Les autres frontaliers ainsi que les personnes domiciliées en Italie ne sont en principe pas tenus de verser une taxe correspondante pour pouvoir recourir au service de santé italien. En principe, le service de santé italien est donc financé par les pouvoirs publics (et par conséquent au moyen des impôts). Les frontaliers actuels, au sens de l'art. 9 de l'accord sur les frontaliers, devraient ainsi s'acquitter, sur leur revenu d'activité lucrative, outre les impôts sur le revenu versés en Suisse, d'une telle taxe de santé en Italie.

Le 23.4.2026, la région Lombardie a annoncé qu'elle se conformerait à son obligation légale et prélèverait une telle taxe auprès des frontaliers actuels.

L'auteur a examiné, pour l'administration fiscale du canton du Tessin, si le prélèvement de la «Tassa sulla salute» viole, du point de vue du droit fiscal suisse, l'accord entre la Confédération suisse et la République italienne relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers du 23.12.2020.

Inhalt

1	Grenzgängerabkommen als Teil des DBA Schweiz–Italien	316	3	Unvereinbarkeit der TSS mit dem Grenzgängerabkommen	318
1.1	Einführung	316	3.1	Ermittlung des Steuerbegriffs	318
1.2	Bestehende Grenzgänger	316	3.2	Qualifikation der TSS	320
1.3	Steuerobjekt: Unter das Abkommen fallende Steuern . .	316	3.2.1	Qualifikation der TSS als Steuer	320
1.4	Ausschliessliches Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats	317	3.2.2	Qualifikation der TSS als Steuer auf Erwerbseinkünften von Bestehenden Grenzgängern	322
2	Tassa sulla salute	317	3.3	Schlussfolgerung	322
				Literatur	323
				Materialien	323

1 Grenzgängerabkommen als Teil des DBA Schweiz–Italien

1.1 Einführung

Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9.3.1976 in der aktuellen Fassung vom 17.7.2023 (**«DBA Schweiz–Italien»**) regelt in Art. 15 die Besteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen natürlicher Personen im grenzüberschreitenden Verhältnis. Art. 15 DBA Schweiz–Italien sieht in Übereinstimmung mit internationalen Gepflogenheiten das sog. Erwerbsortsprinzip vor, d. h., dass Arbeitseinkünfte grundsätzlich dem Arbeitsort zur Besteuerung zugewiesen werden.

Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Italien verweist hinsichtlich der Besteuerung von Grenzgängern auf das am 23.12.2020 abgeschlossene Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger, mit dem Zusatzprotokoll (**«Grenzgängerabkommen»**), welches einen integralen Teil des DBA Schweiz–Italien darstellt. Dieses ist am 17.7.2023 in Kraft getreten.

Das Grenzgängerabkommen sieht nach Art. 3 Abs. 1 grundsätzlich vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von Grenzgängern bezogen und von einem Arbeitgeber für eine unselbstständige Erwerbstätigkeit gezahlt werden (**«Grenzgängereinkommen»**), im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Die so erhobene Steuer beträgt jedoch höchstens 80 % der Steuer, die am jeweiligen Ort auf das Einkommen natürlicher Personen anwendbar ist. Ist Italien der Ansässigkeitsstaat, so unterwirft es das Grenzgängereinkommen seinerseits ebenfalls der Besteuerung, unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuer.¹

Als Grenzgänger gilt gemäss Art. 2 lit. b Grenzgängerabkommen eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, die (i) in einer Gemeinde steuerlich ansässig ist, deren Gebiet ganz oder teilweise innerhalb von 20 km zum anderen Vertragsstaat liegt², (ii) im Grenzgebiet³ des anderen Vertragsstaates für einen dort ansässigen Arbeitgeber

tätig ist und (iii) grundsätzlich jeden Tag an ihren steuerlichen Wohnsitz zurückkehrt.

1.2 Bestehende Grenzgänger

Für Grenzgänger, welche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens oder zwischen dem 31.12.2018 und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens, d. h. dem 17.7.2023, im Grenzgebiet in der Schweiz für einen dort ansässigen Arbeitgeber, eine schweizerische Betriebsstätte oder eine schweizerische feste Einrichtung beschäftigt waren (**«Bestehende Grenzgänger»**), sieht die Übergangbestimmung Art. 9 Abs. 1 Grenzgängerabkommen das ausschliessliche Besteuerungsrecht der Schweiz vor. Das Erwerbseinkommen Bestehender Grenzgänger wird damit weiterhin nach der bis dahin geltenden Regelung nur in der Schweiz besteuert.

Bis zum 31.12.2023 leisten dabei die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis 40 % der Schweizer Quellensteuer an Italien zugunsten der Wohnortgemeinden Bestehender Grenzgänger. Ab dem 1.1.2024 entfällt dieser Ausgleich.

1.3 Steuerobjekt: Unter das Abkommen fallende Steuern

Das Grenzgängerabkommen, wie auch Art. 15 DBA Schweiz–Italien, bezieht sich auf Steuern auf «Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen» (Art. 3 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1), mithin auf Einkommenssteuern aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit.

Das Grenzgängerabkommen enthält selbst keine eigene Definition der unter das Abkommen fallenden Steuern. Gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Italien ist das Grenzgängerabkommen integraler Bestandteil des DBA Schweiz–Italien. Gemäss Art. 2 DBA Schweiz–Italien gilt dieses Abkommen, und damit auch das Grenzgängerabkommen, für alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder Vermögens erhoben werden, einschliesslich lokaler Steuern (Abs. 2 und 3), ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung. Das Abkommen gilt auch für alle künftigen Steuern gleicher oder ähnlicher Art (Abs. 3).

Das Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen präzisiert zudem in Ziff. 4, dass hinsichtlich Art. 3 Abs. 1 Grenzgängerabkommen darüber Einvernehmen bestehe, dass der Ausdruck «Steuern auf dem Einkommen der natürlichen Personen» die ordentlichen nationalen und lokalen Steuern bezeichnet, denen die Grenzgänger unterworfen sind: In Italien sind dies gemäss Zusatzprotokoll die Steuern auf dem Einkommen der natürlichen Personen sowie zusätzliche regionale und kommunale Steuern; in der Schweiz die Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern natürlicher Personen (nach dem durchschnitt-

¹ Zur Übergangsregelung vgl. nachfolgend Abschn. 1.2.

² Vgl. Verständigungsvereinbarung vom 22.12.2023 publiziert auf der Seite der ESTV – <https://www.estv.admin.ch/dam/de/sd-web/nNcONTU7G1ke/int-laender-it-dba-aa-20231222-de.pdf>.

³ Schweiz: die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis; Italien: die Regionen Lombardei, Piemont und Aostatal sowie die Autonome Provinz Bozen (Art. 2 lit. a Grenzgängerabkommen).

lichen Gemeindesteuerfuss eines bestimmten Kantons errechnet). Indem Art. 9 Abs. 1 Grenzgängerabkommen lediglich die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Bestehende Grenzgänger anders regelt als für die übrigen Grenzgänger gemäss Art. 3 Grenzgängerabkommen, gilt Ziff. 4 des Zusatzprotokolls zum Grenzgängerabkommen auch hinsichtlich der Besteuerung von Bestehenden Grenzgängern.

Zusammenfassend fallen damit die staatlich erhobenen Einkommenssteuern auf den Erwerbseinkünften (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen) in den Anwendungsbereich von Art. 15 DBA Schweiz–Italien und damit auch des Grenzgängerabkommens.

Zum Begriff der Steuer siehe unten unter Abschn. 3.1.

1.4 Ausschiessliches Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats

Gemäss Art. 5 Abs. 1 Grenzgängerabkommen iVm Art. 24 Abs. 2 DBA Schweiz–Italien vermeidet Italien die Doppelbesteuerung idR mittels Anrechnung der Schweizer Steuer, «soweit das Abkommen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsieht». Indem Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Italien iVm Art. 9 Grenzgängerabkommen hinsichtlich von Bestehenden Grenzgängern der Schweiz ein ausschliessliches Besteuerungsrecht zuweist, sieht das Grenzgängerabkommen, das einen integralen Teil des DBA Schweiz–Italien bildet (Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz–Italien), ausdrücklich «etwas anderes» vor. Die Doppelbesteuerung hinsichtlich dieser Grenzgängereinkommen wird somit durch das ausschliessliche Besteuerungsrecht der Schweiz vermieden.

Zusammenfassend regelt das Grenzgängerabkommen abschliessend, dass Erwerbseinkünfte (d. h. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen), die von Bestehenden Grenzgängern für eine in der Schweiz ausgeübte unselbstständige Tätigkeit erzielt werden, ausschliesslich in der Schweiz besteuert werden dürfen. Eine weitergehende oder anderweitige Besteuerung dieser Einkünfte auch in Italien ist damit staatsvertraglich ausgeschlossen.

Die Schweizerische Eidgenossenschaft und der Kanton Tessin haben von ihrem Besteuerungsrecht mit entsprechenden Regelungen in Art. 5 Abs. 1 iVm Art. 91 DBG und Art. 4 Abs. 1 lit. a iVm Art. 110 Abs. 1 StG TI Gebrauch gemacht.

2 Tassa sulla salute

Am 30.12.2023 hat das italienische Parlament im Rahmen des Gesetzes Nr. 213 über den Staatshaushalt 2024 (*legge n. 213 recante «Bilancio di previsione dello Stato*

per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024 – 2026») eine gesetzliche Grundlage für die Erhebung einer sog. *tassa sulla salute* («TSS»)⁴ im Amtsblatt veröffentlicht. Diese wurde durch Dekret des Gesundheitsministeriums vom 14.11.2025 konkretisiert und sollte ab dem Jahr 2024 auf das in der Schweiz bezogene Nettoeinkommen angewendet werden⁵.

Danach sind die italienischen Grenzregionen verpflichtet, gestützt auf dieses Rahmengesetz entsprechende gesetzliche Grundlagen für die Einführung und Erhebung einer solchen Abgabe zu schaffen⁶. Am 23.4.2026 hat die Lombardei angekündigt, die Steuer bis spätestens September 2026 einzuführen, ggf. gar für Einkünfte ab dem Jahr 2024⁷.

Die TSS verfolgt, neben einem fiskalischen bzw. einkommensgenerierenden, primär ein wirtschafts- und strukturpolitisches Ziel: Die Beschäftigung in den Grenzregionen soll gegenüber einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz attraktiver werden und so der grenzüberschreitenden Tätigkeit von Gesundheitspersonal entgegenwirken⁸. Dies soll erstens durch die Erhebung der Abgabe von (i) Einwohnern, die in der Schweiz tätig sind und sich dort aufhalten, sowie von (ii) Grenzgängern gemäss Art. 9 Grenzgängerabkommen (*vecchi frontalieri*; d. h. Bestehenden Grenzgängern), je einschliesslich deren Familienangehörigen, sofern sie in Italien krankenversichert sind, erreicht werden. Übrige Grenzgänger und übrige in Italien wohnhafte Personen müssen soweit ersichtlich keine entsprechende Abgabe leisten, um den hauptsächlich staatlich, durch öffentliche Mittel finanzierten italienischen Gesundheitsdienst in Anspruch nehmen zu können. Zweitens sollen die Erträge der TSS das öffentliche Gesundheitssystem in den italienischen Grenzregionen mitfinanzieren; vorrangig sind dabei Lohnerhöhungen für das italienische Gesundheitspersonal geplant, womit

4 Auch: *tassa sanitaria* oder *quota di compartecipazione al Servizio sanitario nazionale*.

5 Diese Regelung ist voraussichtlich mit ihrer Publikation am 18.12.2025 in Kraft getreten.

6 Art. 1 Abs. 237 f. Gesetz Nr. 213 über den Staatshaushalt 2024 sowie Art. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums.

7 Vgl. auch Varese News, Entro settembre la Lombardia applicherà la «tassa della salute» ai vecchi frontalieri, Aussage von Massimo Sertori, dem für die Beziehungen zur Schweiz zuständigen Regionalrat der Lombardei, <https://www.varesenews.it/2026/04/entro-settembre-la-lombardia-applichera-la-tassa-della-salute-ai-vecchi-frontalieri/2557120/>, sowie RSI, Frontalieri, «tassa sulla salute» al via entro settembre, <https://www.rsi.ch/info/ticino-grigioni-e-insubria/Frontalieri-%E2%80%9Ctassa-sulla-salute%E2%80%9D-al-via-entro-settembre--3689550.html>.

8 Varese News, Entro settembre la Lombardia applicherà la «tassa della salute» ai vecchi frontalieri, Aussage von Massimo Sertori, <https://www.varesenews.it/2026/04/entro-settembre-la-lombardia-applichera-la-tassa-della-salute-ai-vecchi-frontalieri/2557120/>.

wiederum die Tätigkeit in Italien attraktiver werden soll⁹. Darüber hinaus können die Einnahmen aus der TSS auch für den Ausbau und die Unterstützung der regionalen Sozial- und Gesundheitsdienste, namentlich für innovative Sozialmodelle wie sozialen Wohnungsbau, genutzt werden¹⁰. Mit anderen Worten fließen die Erträge der TSS zumindest teilweise zweckgebunden in die allgemeinen Staatskassen der betreffenden Regionen.

Der Anschluss an das nationale italienische Gesundheitssystem erfolgt dabei für die betroffenen Bestehenden Grenzgänger, welche sich ansonsten aufgrund ihres Erwerbsorts in der Schweiz krankenversichern müssten, aufgrund der Ausübung des Wahlrechts zugunsten einer italienischen Versicherungsunterstellung¹¹ und unabhängig von der TSS. Dabei wird durch die Entrichtung der TSS der entsprechende Versicherungsschutz weder begründet noch erweitert. Die TSS-Abgabepflicht knüpft dabei lediglich an einen bestehenden Versicherungsstatus an, ohne mit einer neuen oder weitergehenden Leistung verbunden zu sein¹². Die Nicht-Entrichtung der TSS führt zudem für in Italien ansässige Personen auch nicht zum Entfall des staatlichen Krankenversicherungsschutzes¹³. Übrige Grenzgänger, welche nicht als Bestehende Grenzgänger gelten, unterliegen im Übrigen den gleichen Modalitäten betreffend Krankenversicherung und müssen, wenn sie im staatlichen italienischen Gesundheitssystem versichert sein möchten, ebenfalls eine entsprechende Option ausüben, ohne dass sie anschliessend der TSS unterstellt würden.

In technischer Hinsicht knüpft die TSS-Abgabepflicht überdies an das Erzielen von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit (durch Bestehende Grenzgänger) in der Schweiz an. Bemessungsgrundlage bildet dabei das aus der unselbstständigen Erwerbstätigkeit in der

Schweiz erzielte Nettoeinkommen, wobei die Abgabe nur für die tatsächlich in der Schweiz geleisteten Arbeitsmonate geschuldet ist. Die progressive Abgabe hat zwischen 3 und 6 % zu betragen; mit einem monatlichen Mindestbetrag von EUR 30 und einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 200¹⁴.

Die TSS wird schliesslich – als Haushaltsabgabe – unabhängig von der Anzahl der vom italienischen Krankversicherungssystem abgedeckten Familienangehörigen erhoben¹⁵. So entrichtet etwa eine unverheiratete Einzelperson eine gleich hohe Abgabe wie eine mehrköpfige Familie. Arbeiten jedoch beide Ehegatten als Grenzgänger in der Schweiz, so entrichten sie die Abgabe doppelt, gegenüber einem Ehepaar, wo nur ein Ehepartner in der Schweiz arbeitet und der andere in Italien.

3 Unvereinbarkeit der TSS mit dem Grenzgängerabkommen

Das Grenzgängerabkommen regelt abschliessend das schweizerische und italienische Besteuerungsrecht hinsichtlich von unselbstständigen Erwerbseinkünften (Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen) für von Grenzgängern in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit.

Das Besteuerungsrecht wird dabei für Bestehende Grenzgänger für jegliche Einkommenssteuern auf solchen Einkünften ausschliesslich der Schweiz zugewiesen (vgl. oben, Abschn. 1.4). Umgekehrt hat der italienische Staat, einschliesslich seiner lokalen Gebietskörperschaften, kein Recht, auf denselben Einkünften eine eigene/weitere Einkommenssteuer zu erheben¹⁶.

Zu prüfen ist somit, ob die TSS als eine «Steuer» auf unselbstständigem Erwerbseinkommen im Sinne des DBA Schweiz–Italien bzw. des Grenzgängerabkommens gilt und damit gegen diese Abkommen verstösst oder ob sie als vom DBA nicht erfasste Abgabe gilt. Konkret wäre damit vorliegend die TSS von Kausal- und Sozialversicherungsabgaben sowie Krankenversicherungsprämien abzugrenzen.

3.1 Ermittlung des Steuerbegriffs

Da der Begriff «Steuern» weder im Grenzgängerabkommen noch im DBA Schweiz–Italien definiert wird, richtet sich seine Auslegung gemäss Art. 3 Abs. 2 DBA

9 Art. 1 Abs. 238 Gesetz Nr. 213 über den Staatshaushalt 2024 sowie Art. 3 Dekret des Gesundheitsministeriums.

10 Art. 3 Ziff. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums.

11 Ausübung des Wahlrechts gemäss Anhang XI Besondere Vorschriften für die Anwendung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten, Schweiz, Art. 3 Abs. 3 lit. b Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004.

12 Art. 1 Abs. 237 Gesetz Nr. 213 über den Staatshaushalt 2024.

13 Der Anspruch auf staatliche Krankenversicherung ergibt sich aus Art. 32 der Verfassung: «La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti.» (Übersetzung: Die Republik schützt die Gesundheit als grundlegendes Recht des Individuums und Interesse der Gemeinschaft und garantiert den Mittellosen kostenlose Pflege.) Der Anspruch wird sodann durch das Legge 23 dicembre 1978, n. 833 betreffend Servizio Sanitario Nazionale – SSN konkretisiert. Siehe dort insbesondere Art. 1 Prinzip und Art. 19: Anknüpfung an den Wohnsitz. Bei Nichtentrichtung der TSS ist gem. Art. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums lediglich eine finanzielle Sanktion vorgesehen, nämlich die Verdoppelung der TSS. Der Anspruch auf staatliche Krankenversicherung bleibt unberührt.

14 Art. 1 Abs. 238 Gesetz Nr. 213 über den Staatshaushalt 2024 sowie Art. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums.

15 Art. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums.

16 Aufgrund der sog. «negativen Wirkung» eines DBA, vgl. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 45 ff.

Schweiz–Italien zunächst nach dem Zusammenhang des Abkommens. Soweit sich auch daraus keine weitergehende Klarheit ergibt, ist die Bedeutung, subsidiär, nach dem innerstaatlichen Recht desjenigen Vertragsstaates zu bestimmen, der das Abkommen anwendet (*lex fori*)¹⁷.

Ob der Steuerbegriff abkommensautonom (d. h. unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze der Auslegung völkerrechtlicher Verträge)¹⁸ oder nach der *lex fori* (d. h. in diesem Fall Schweizer Landesrecht)¹⁹ zu definieren ist, wird in Literatur und Lehre jedoch kontrovers diskutiert²⁰. Darauf ist vorliegend nicht weiter einzugehen, da die TSS nach hier vertretener Auffassung nach beiden Auslegungsmethoden als Steuer zu qualifizieren ist (siehe sogleich unten 3.2).

Die abkommensautonome Auslegung, nach dem Zusammenhang des DBA, gemäss Art. 3 Abs. 2 DBA Schweiz–Italien, richtet sich nach den Regeln des Völkervertragsrechts und somit nach den Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge («WVK»)²¹. Das DBA Schweiz–Italien orientiert sich im Wesentlichen am OECD-MA²². Entsprechend kommt dem OECD-MA Kommentar für die Auslegung eine zentrale, wenn auch nicht bindende Bedeutung zu²³. Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung bringt der OECD-MA Kommentar die «gewöhnliche Bedeutung» gemäss Art. 31 Abs. 1 WVK oder sogar eine «besondere Bedeutung» nach Art. 31 Abs. 4 WVK zum Ausdruck, sofern ein DBA auf Basis des OECD-MA und des Kommentars verhandelt wurde und sich die Vertragsstaaten an die Formulierungen im OECD-MA gehalten haben²⁴, was vorliegend wie erwähnt der Fall ist.

Der OECD-MA Kommentar definiert als Einkommenssteuern Steuern auf dem gesamten Einkommen oder auf Teilen davon und schliesst explizit Steuern auf Löhne und Gehälter ein²⁵. Seit seiner Fassung von 1977 schliesst er ausserdem explizit Sozialversicherungsbeiträge sowie jegliche andere Abgaben vom Steuerbegriff aus, sofern zwischen der Abgabe und der im Einzelfall zu erwartenden individuellen Gegenleistung ein unmittelbarer Zu-

sammenhang besteht (Originaltext: «[...] where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received»)²⁶. Sodann soll die in Art. 2 OECD-MA verwendete Terminologie einen möglichst breiten Anwendungsbereich des Abkommens ermöglichen, woraus sich schliessen lässt, dass eine Abgabe im Zweifelsfall in den Anwendungsbereich des betreffenden Abkommens fallen soll²⁷. Zusammenfassend ergibt sich damit aus dem OECD-MA Kommentar, dass eine auf dem Einkommen bemessene Steuer nur dann nicht unter das Abkommen fallen soll, wenn zwischen der an den Staat zu entrichtenden Abgabe und der im Einzelfall zu erwartenden individuellen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Nach nationalem, schweizerischem Rechtsverständnis sind Steuern insb. von Kausalabgaben zu unterscheiden. Die Abgrenzung ist auch im nationalen Recht von einiger Bedeutung, so gilt etwa das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV nur für Steuern, nicht aber für Kausalabgaben²⁸. Gleiches gilt für die Steuerharmonisierung gemäss Art. 129 BV. Sodann gilt für Kausalabgaben ein eingeschränktes Legalitätsprinzip²⁹.

Hinsichtlich der Abgrenzung von Steuern und Kausalabgaben bestehen verschiedene Ansätze³⁰. Ein gewisser Grundkonsens, welcher so auch von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gestützt wird, geht jedoch dahin, dass das wesentliche Abgrenzungskriterium zwischen Steuern und Kausalabgaben darin liegt, dass Erstere voraussetzungslos, d. h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil der steuerpflichtigen Person, geschuldet sind³¹. Für eine Qualifikation als Kausalabgabe wird m. a. W. – im Unterschied zur Steuer – das Vorliegen einer individuell zurechenbaren Gegenleistung verlangt³²: Fehlt es an einer solchen Gegenleistung, so liegt nach Schweizer Verständnis – im Zweifel – eine Steuer vor³³.

17 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 87 ff.; MATTEOTTI/BECEREN/KRENGER, Art. 3 OECD-MA N 99 ff.

18 Wobei insbesondere dem OECD-MA Kommentar eine entscheidende Bedeutung zukommt.

19 Diese Position vertretend: BIERI/MATTEOTTI/BUSINGER, Art. 2 OECD-MA N 2.

20 Vgl. etwa ISMER, DBA-Kommentar, Art. 2 N 25 f. mwH.

21 Vgl. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 64.

22 Botschaft DBA-IT.

23 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 70; BGE 149 II 400, E. 7.4.

24 BGE 149 II 400, E. 7.4.

25 OECD-MA Kommentar 1963, Art. 2 Ziff. 3.

26 OECD-MA Kommentar 1977, Art. 2 Ziff. 3.

27 OECD-MA Kommentar 1977, Art. 2 Ziff. 1.

28 Vgl. auch VALLENDER, Grundzüge des Kausalabgabenrechts, 43 f.

29 HÄNER, Kausalabgaben, 3.

30 Vgl. für eine Übersicht etwa auch WIEDERKEHR/SOHI-HÖCHNER, Was sind eigentlich Kausalabgaben?, 1133 ff.

31 BGE 140 I 176, E. 5.2; BGE 131 II 271, E. 5.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6; HÄNER, Kausalabgaben, 3.

32 Vgl. REICH, Steuerrecht, § 2 N 13 ff.; BIERI/MATTEOTTI/BUSINGER, Art. 2 OECD-MA N 3; WIEDERKEHR/SOHI-HÖCHNER, Was sind eigentlich Kausalabgaben?, 1144, scheinen einen «direkten Kausalzusammenhang zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht» als Kriterium für das Vorliegen einer Kausalabgabe zu favorisieren.

33 Vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 1 Ziff. 7; VALLENDER, Grundzüge des Kausalabgabenrechts, 9.

- **Kausalabgaben** sind Geldleistungen, die dem Gemeinwesen kraft öffentlichen Rechts als Entgelt für bestimmte staatliche Leistungen oder für besondere wirtschaftliche Vorteile geschuldet sind. Ihnen steht somit eine konkrete, individuell dem Abgabepflichtigen zurechenbare Gegenleistung des Gemeinwesens gegenüber. Der Verursacher einer staatlichen Leistung soll für diese konkrete Leistung bezahlen. Gemäss REICH fallen sodann auch Sozialversicherungsabgaben grundsätzlich unter die Kausalabgaben (eine Art Vorzugslast), soweit die Abgabe aufgrund der versicherten Risiken und der Höhe der in Aussicht gestellten Leistungen bemessen wird. Soweit Sozialabgabepflichten jedoch darüber hinaus gehen, haben sie steuerähnlichen Charakter³⁴.
- **Steuern** werden demgegenüber unabhängig von einer konkreten Gegenleistung erhoben. Sie dienen der Finanzierung von Leistungen, die grundsätzlich allen zukommen. Sie knüpfen mithin nicht an eine bestimmte, dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbare staatliche Leistung an, sondern werden von allen Personen geschuldet, welche den gesetzlichen Steuertatbestand erfüllen. Sie verfolgen zudem einen fiskalischen Zweck und dienen der Einnahmenbeschaffung. Der Umstand, dass eine Steuer daneben weitere (ggf. lenkende) Zwecke verfolgt, ist für die rechtliche Qualifikation unerheblich. Ebenso ist irrelevant, ob der Ertrag einem bestimmten Zweck gewidmet oder der allgemeinen Staatskasse zugeführt wird. Schliesslich gelten auch Abgaben, welche Aufwendungen abdecken sollen, die zwar keinen individuell zurechenbaren Vorteil gewähren, sondern einer bestimmten Personengruppe eher anzulasten sind als der Allgemeinheit (sog. Kostenanlastungssteuern), als Steuern und nicht als Kausalabgaben³⁵.

Daraus folgt, dass sowohl nach lokalem Recht des anwendenden Staates (vorliegend der Schweiz) als auch bei abkommensautonomer Auslegung des DBA für die Beurteilung der TSS als unter das Abkommen fallende Steuer oder als anderweitige Abgabe ausschlaggebend ist, ob zwischen der Entrichtung der TSS und der erwarteten staatlichen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

3.2 Qualifikation der TSS

3.2.1 Qualifikation der TSS als Steuer

Die TSS wird auf dem unselbständigen Erwerbseinkommen Bestehender Grenzgänger bemessen und erhoben

und ihr Tarif ist progressiv nach Höhe dieses Erwerbseinkommens ausgestaltet. Damit handelt es sich bei der TSS um eine auf dem Erwerbseinkommen bemessene staatliche Abgabe.

Für eine Qualifikation als Kausalabgabe wäre – sowohl gemäss abkommensautonomer Auslegung als auch gemäss nationalem Schweizer Recht – erforderlich, dass zwischen der Abgabe und der erwarteten staatlichen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Daran fehlt es vorliegend. Die Entrichtung der TSS stellt insbesondere nicht die Gegenleistung für einen gewährten Krankenversicherungsschutz dar: Der Anschluss der betroffenen Bestehenden Grenzgänger an das nationale italienische Gesundheitssystem erfolgt aufgrund Ausübung eines im italienischen Gesundheitsgesetz vorgesehenen Wahlrechts. Diese Möglichkeit bestand für ausserhalb Italiens arbeitstätige und in Italien wohnhafte Personen bereits bisher, ohne eine entsprechende TSS-Abgabeverpflichtung. Die geplante Erhebung der TSS begründet damit weder den betreffenden Versicherungsschutz noch erweitert sie diesen. Die Abgabepflicht knüpft somit bei Bestehenden Grenzgängern nicht funktional, sondern rein formal an ein bereits bestehendes Versicherungsverhältnis an, ohne dass damit eine neue oder weitergehende Leistung verbunden wäre.

Das Wahlrecht für den italienischen Gesundheitsschutz gilt im Übrigen auch weiterhin für alle übrigen in der Schweiz erwerbstätigen italienischen Steuerpflichtigen³⁶ und dabei insbesondere auch für diejenigen Grenzgänger, welche nicht als Bestehende Grenzgänger qualifizieren (d. h. Grenzgänger, welche nach dem 17.7.2023 ihre Tätigkeit als Grenzgänger aufgenommen haben). Diese befinden sich in exakt den gleichen Verhältnissen wie Bestehende Grenzgänger und können ebenfalls ein entsprechendes Wahlrecht zugunsten des italienischen Gesundheitssystems ausüben, ohne von der TSS erfasst zu werden. Somit knüpft die TSS-Abgabepflicht nicht am gewählten Versicherungsschutz an, sondern am Status als Bestehender Grenzgänger. Es fehlt damit an einem genügenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Entrichtung der TSS und dem gewährten Versicherungsschutz. Die Abgabe ist mit anderen Worten nicht Voraussetzung für die Versicherungsleistung, sondern sie ist voraussetzungslos geschuldet, was das entscheidende Merkmal einer Steuer erfüllt.

Sodann zeigt sich das Fehlen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Entrichtung der TSS und dem

34 REICH, Steuerrecht, § 2 N. 20 ff.; vgl. relativierend auch BIERI/MATTEOTTI/BUSINGER, Art. 2 OECD-MA N 4.

35 REICH, Steuerrecht, § 2 N 16.

36 Vgl. Art. 11 iVm Anhang XI Besondere Vorschriften für die Anwendung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten, Schweiz, Art. 3 Abs. 3 lit. b Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004.

gewährten italienischen Krankenversicherungsschutz auch darin, dass bei Nicht-Entrichtung der TSS dies nicht zum Entfall des staatlichen Krankenversicherungsschutzes führt.

Das Fehlen einer für Kausalabgaben begriffstypischen Äquivalenz zeigt sich ausserdem auch darin, dass die Höhe der insgesamt zu entrichtenden TSS je nach Familienkonstellation (progressiver Verlauf, Anzahl Grenzgängergehälter) variieren kann, während sie gleichzeitig von der Anzahl der von der staatlichen Krankenversicherung geschützten Familienmitglieder unabhängig ist (vgl. dazu oben Abschn. 2).

Die Entrichtung der TSS vermittelt damit den neu Abgabepflichtigen keinerlei spezifische zusätzliche Leistungsansprüche (ein unmittelbarer Zusammenhang fehlt) und dient vielmehr einem davon unabhängigen fiskalischen und strukturpolitischen Zweck (ohne dass den Bestehenden Grenzgängern eine entsprechende Leistung zukommt): Die Beschäftigung in den Grenzregionen soll, gemäss dem zuständigen Regionalrat der Lombardei (siehe oben), mit den geplanten Lohnerhöhungen für das dort beschäftigte Gesundheitspersonal gegenüber einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz attraktiver gestaltet werden und so der grenzüberschreitenden Erwerbstätigkeit entgegenwirken. Ein derartiger Lenkungs Zweck ist mit dem Charakter eines Versicherungsbeitrags, der auf der funktionalen Verknüpfung zwischen Beitrag und Versicherungsleistung (Krankenversicherung) beruht³⁷, unvereinbar.

Zudem sollen die Einnahmen aus der TSS auch für krankenversicherungsfremde Zwecke, wie innovative Sozialmodelle, bspw. den sozialen Wohnungsbau, verwendet werden. Auch hier fehlt es an einer konkreten Gegenleistung zugunsten der TSS-Abgabepflichtigen. Diese tragen im Übrigen bereits über die anteilige Weiterleitung der in den Schweizer Grenzkantonen erhobenen Quellensteuern an Italien, zugunsten der Wohnortgemeinden der Grenzgänger, indirekt zur Finanzierung der dortigen Haushalte und damit auch des vorwiegend steuerfinanzierten Gesundheitssystems bei. Der fiskalische Unterschied zwischen Bestehenden und übrigen Grenzgängern liegt lediglich darin, dass bei Ersteren 40 % des Steueraufkommens an Italien zugunsten der Wohnortgemeinden dieser Grenzgänger überwiesen wird, während bei Letzteren eine Besteuerung in Italien unter Anrechnung der Schweizer Quellensteuern erfolgt. Damit unterliegen Letztere insgesamt einer wesentlich höheren Steuerbelastung³⁸, was ggf. eine gewisse Motivation für die Zusatzbelastung der erstgenannten Personengruppe mit der TSS

sein könnte. Eine solche Motivation würde jedoch im Widerspruch zur erst kürzlich im Rahmen des Grenzgängerabkommens mit Italien verhandelten Zuteilung der Besteuerungsrechte stehen.

Schliesslich lässt sich vorliegend auch aus der bei der TSS vorgesehenen Belastung mit minimal 3 % und maximal 6 % vom Einkommen bzw. dem Minimal- und Maximalbetrag von monatlich mindestens EUR 30 und maximal EUR 200, d. h. jährlich maximal EUR 2400, nichts Schlüssiges zugunsten des Vorliegens einer Kausalabgabe ableiten: Zunächst könnte tatsächlich der Eindruck entstehen, dass insbesondere die betragliche Deckelung vor dem Hintergrund des Kausalabgaben inhärenten Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzips für das Vorliegen einer Kausalabgabe sprechen könnte. Hierzu ist Folgendes zu sagen: Wie ausgeführt, fehlt es bei der TSS an einem kausalen Zusammenhang zwischen Abgabepflicht und dem Versicherungsschutz, womit eine Qualifikation als Kausalabgabe per se entfällt. Selbst wenn aber ein solcher Zusammenhang bejaht würde, müsste eine Äquivalenz zwischen der lediglich durch Bestehende Grenzgänger zu entrichtenden TSS (einschliesslich deren indirekt an Italien überwiesenen Steuern) und dem Versicherungsschutz vorliegen: Das italienische Gesundheitssystem ist zu weiten Teilen steuerfinanziert³⁹. Auch die von der TSS erfassten Bestehenden Grenzgänger tragen mit dem an Italien überwiesenen Anteil der in der Schweiz entrichteten Steuern an das italienische Steueraufkommen bei (zumindest bis 2033, bis die entsprechende Überweisungspflicht endet). Die übrigen vom staatlichen Gesundheitsschutz profitierenden Personen müssen für diesen Schutz keine spezifische Abgabe entrichten. Vor diesem Hintergrund (und generell angesichts des unterschiedlichen Fiskalbeitrags aller italienischen Steuerpflichtigen) lässt sich nach hier vertretener Auffassung das Äquivalenzprinzip vorliegend kaum anwenden. Sollte tatsächlich geprüft werden, wer wie viel an die Kosten des Gesundheitswesens beiträgt, müsste wohl auch in Betracht gezogen werden, dass in der Schweiz tätige Grenzgänger aufgrund des in der Schweiz generell höheren Lohnniveaus auch tendenziell einen höheren Fiskalbeitrag leisten, als vergleichbare Personengruppen, welche in Italien arbeiten (dieses höhere Lohnniveau, welches für in den Grenzregionen ansässige Personen u. a. eine Motivation für eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ist, ist ja auch einer der Gründe für die Einführung der TSS, welche diese grenzüberschreitende Tätigkeit weniger attraktiv machen möchte).

37 Vgl. ISMER, DBA-Kommentar, Art. 2 N 30.

38 Vgl. Botschaft Grenzgängerabkommen, 5.

39 Beim Bezug spezifischer Leistungen fallen zudem Zuzahlungen (sog. «Tickets») an, die vom Leistungsempfänger zu entrichten sind.

Folgendes ist diesbezüglich jedoch augenfällig: Übrige Grenzgänger, d. h. solche, die erst nach dem 17.7.2023 als Grenzgänger in der Schweiz arbeiten, müssen bei Option für das italienische Gesundheitssystem keine TSS entrichten. Wie oben erwähnt, entrichten diese Grenzgänger ihre Einkommenssteuern auf dem in der Schweiz erzielten Einkommen zu den typischerweise höheren italienischen Einkommenssteuersätzen (unter Anrechnung der üblicherweise tieferen Schweizer Quellensteuern). Damit tragen diese Grenzgänger bei gleichem Einkommen stärker an das italienische Fiskalaufkommen und damit indirekt an das italienische Gesundheitssystem bei. Wenn nun Italien Bestehende Grenzgänger mit der TSS zusätzlich abgabemässig belastet, so könnte der Eindruck entstehen, es trachte danach, diesen geringeren Fiskalbeitrag dieser Grenzgänger auszugleichen. Dieser Ausgleich könnte mithin *prima vista* als Ausdruck einer gewissen Äquivalenz wahrgenommen werden. Allerdings fehlt es einerseits an einem genügend engen Zusammenhang zwischen TSS-Abgabepflicht und dem Versicherungsschutz. Darüber hinaus verfolgt die TSS, wie gezeigt, primär fiskalische (wobei lediglich ein begrenzter Teil der Finanzierung des Gesundheitswesens zukommt) und Lenkungszwecke, womit das Vorliegen einer Kausalabgabe entfällt. Wichtiger aber ist, dass die Erhebung der TSS – sollte es Italien tatsächlich um den erwähnten Ausgleich gehen – die mit dem Grenzgängerabkommen erst kürzlich verhandelte internationale Zuteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Erwerbseinkommens von Grenzgängern unterläuft.

Die TSS dient zusammenfassend der allgemeinen Finanzierung eines Teils des Staatshaushalts und nicht der Deckung individuell veranlasster Kosten der Abgabepflichtigen. Es fehlt konkret an einer für Kausalabgaben begriffsnotwendigen, individuell zurechenbaren Gegenleistung. Die TSS ist folglich sowohl nach schweizerischem Verständnis (*lex fori*) als auch bei einer abkommensautonomen Interpretation als Steuer zu qualifizieren.

3.2.2 Qualifikation der TSS als Steuer auf Erwerbseinkünften von Bestehenden Grenzgängern

Die TSS knüpft an das Erzielen von Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Bestehender Grenzgänger in der Schweiz an. Die Bemessungsgrundlage bildet dabei das aus dieser Tätigkeit erzielte Nettoeinkommen. Die progressive Abgabe hat zwischen 3 und 6 % zu betragen; mit einem monatlichen Mindestbetrag von EUR 30 und einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 200⁴⁰.

Die TSS wird mit anderen Worten auf dem Erwerbseinkommen der Bestehenden Grenzgänger für deren in der Schweiz ausgeübte unselbstständige Erwerbstätigkeit erhoben und auf diesem bemessen. Damit wird die TSS, als Steuer, auf dem gleichen Steuerobjekt und der gleichen Bemessungsgrundlage erhoben wie die Schweizer Einkommenssteuer, welche gemäss Art. 91 DBG und Art. 110 StG TI als Quellensteuer vom Schweizer Arbeitgeber bezogen wird.

Da die TSS, als Steuer, auf dem unselbständigen Erwerbseinkommen erhoben wird, fällt sie in den sachlichen Anwendungsbereich sowohl des Grenzgängerabkommens als auch insgesamt des DBA Schweiz–Italien.

3.3 Schlussfolgerung

Indem das Grenzgängerabkommen das Besteuerungsrecht für Einkünfte für eine in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit von Bestehenden Grenzgängern abschliessend regelt und dabei das Besteuerungsrecht ausschliesslich der Schweiz zuweist, verstösst die einseitige und neue Erhebung der TSS, einer Steuer gemäss schweizerisch nationalem und autonomem Abkommensrecht, auf demselben Erwerbseinkommen durch italienische Gebietskörperschaften aus schweizerischer Sicht gegen das Grenzgängerabkommen bzw. das DBA Schweiz–Italien.

Es stellt sich überdies die vorliegend – auftragsgemäss – nicht geprüfte Frage, ob die von italienischen Gebietskörperschaften nur von bestimmten Grenzgängern erhobene TSS einen Verstoß gegen Art. 2 (Diskriminierungsverbot) des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.6.1999 (FZA) darstellt. Dies, indem sie (abgesehen von der Ungleichbehandlung von alt- und neurechtlichen Grenzgängern) Personen benachteiligt, die in der Schweiz eine unselbstständig erwerbende Tätigkeit ausüben (und damit von der Personenfreizügigkeit Gebrauch machen), gegenüber Personen, die in Italien arbeiten, welche von dieser Steuer nicht erfasst werden. Diese Absicht ergibt sich auch aus der Begründung der TSS, welche die Beschäftigung in den italienischen Grenzregionen gegenüber einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz attraktiver gestalten und mithin der grenzüberschreitenden Tätigkeit insbesondere von Gesundheitspersonal entgegenwirken bzw. diese behindern soll. Sollte ein solcher Verstoß vorliegen, wäre überdies eine allfällige Rechtfertigung zu prüfen.

40 Art. 1 Dekret des Gesundheitsministeriums.

Literatur

- BIERI PATRICK/MATTEOTTI RENÉ/BUSINGER MARTIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Basel 2026
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., Zürich 2016
- HÄNER ISABELLE, Kausalabgaben – Eine Einführung, in: Häner Isabelle/Waldmann Bernhard (Hrsg.), Kausalabgaben, Zürich 2015, 1
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern 2000
- ISMER ROLAND, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA-Kommentar, 7. A., München 2021
- LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. A., Bern 2019
- MATTEOTTI RENÉ/BECEREN BÜSRA/KRENGER NICOLE, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Basel 2026
- REICH MARKUS, Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020
- VALLENDER KLAUS A., Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Bern 1976
- WIEDERKEHR RENÉ/SOHI-HÖCHNER CLAUDIA, Was sind eigentlich Kausalabgaben?, AJP 10/2023, 1133

Materialien

- Botschaft DBA-IT, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien (vom 5.5.1976), BBl 1976 II, 27
- Botschaft Grenzgängerabkommen, Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung von Grenzgängerinnen und Grenzgängern sowie eines Protokolls zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger weiterer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.2021), BBl 2021, 1917
- OECD-MA Kommentar 1963, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris

OECD-MA Kommentar 1977, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital 1977, OECD Publishing, Paris