

Das neue Abkommen zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger

Samuele Vorpe / Peter R. Altenburger



Dr. iur., Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law, Leiter des Steuerkompetenzzentrum der SUPSI



Dr. iur. Rechtsanwalt in Kuesnacht, ZH (Deutsche Überarbeitung)

Das Grenzgängerabkommen, das zwischen der Schweiz und Italien am 23. Dezember 2020 unterzeichnet wurde, wird, sobald es von beiden Parlamenten angenommen und entsprechend ratifiziert worden ist, jenes vom 3. Oktober 1974 ersetzen. Es gibt zwei wesentliche Unterschiede zwischen dem alten und dem neuen Grenzgängerabkommen. Zum einen fehlt der Hinweis auf das Adverb «nur» (in jenem Staat besteuert, in welchem die unselbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird), welches auf eine nicht reziproke und entsprechend nur einseitig anwendbare Besteuerung hindeutete. Demgegenüber sieht das neue Abkommen Gegenseitigkeit vor. Es gilt somit der Grundsatz einer gleichzeitigen Besteuerung. Zum andern gilt eine auf 80% begrenzte Quellensteuer, welche im Tätigkeitsstaat auf dem Erwerbseinkommen der Grenzgänger erhoben wird. Andere wichtige Änderungen sind: Die Grenzgänger haben nicht mehr die Möglichkeit, im Tätigkeitsstaat nachträglich eine ordentliche Besteuerung zu verlangen (gemäss der sich aus dem EuGH Fall «Schuhmacker» entwickelten Praxis). Das bedeutet, dass die Einbehaltung einer Quellensteuer die einzig anwendbare Methode wird. Im Übrigen, und infolge einer entsprechenden Übergangsregelung ist das Erwerbseinkommen, das den «gegenwärtigen» Grenzgängern in den Grenzkantonen Tessin, Graubünden oder Wallis ausbezahlt wird, nur im Tätigkeitsstaat steuerbar. Dieses Besteuerungsrecht ist an eine finanzielle Abfindung zugunsten der italienischen Gemeinden bis 2033, in denen die Grenzgänger ansässig sind, gekoppelt.

L'accord entre la Suisse et l'Italie sur l'imposition des frontaliers, signé par les deux gouvernements le 23 décembre 2020, remplacera l'accord du 3 octobre 1974 quand il sera approuvé par les parlements nationaux. Deux aspects importants différencient l'accord récemment signé de l'accord de 1974 : d'une part, la possibilité d'une imposition concurrente dans les deux pays, et, d'autre part, une imposition limitée à 80% des impôts à la source normalement prélevée sur le salaire du travailleur frontalier. Autres nouveautés importantes : les travailleurs frontaliers soumis à l'accord ne peuvent prétendre à une imposition ordinaire

dans le pays d'emploi (jurisprudence appelée « Schumacker »). Cela signifie que le système de retenue à la source devient la seule méthode valable. En outre, les salaires des frontaliers «actuels» sur les marchés du travail tessinois, grisons ou valaisans continueront, en vertu d'une disposition transitoire, à être imposés seulement dans le pays d'emploi, c'est-à-dire en Suisse, avec une compensation financière pour les communes frontalières jusqu'à fin 2033.

Inhalt

1.	Einleitung	83
2.	Die Besteuerung der Grenzgänger nach nationalem Recht	85
2.1.	Nach Schweizer Recht	85
2.2.	Nach italienischem Recht	87
3.	Vom Abkommen von 1974 zum Abkommen von 2020	87
3.1.	Die OECD Empfehlungen	87
3.2.	Das Grenzgängerabkommen von 1974 aus Sicht des DBA CH/I	89
3.3.	Die (wenigen) Bestimmungen des Grenzgängerabkommens von 1974	89
3.4.	Der Weg zu einem neuen Abkommen	92
3.4.1.	Ein Jahrzehnt hitziger politischer Debatten und Verstösse gegen das Völkerrecht	92
3.4.2.	Die Roadmap und der Abschluss der neuen Vereinbarung von 2015	94
3.4.3.	Ein fünfjähriger Stillstand	94
4.	Das Grenzgängerabkommen von 2020	96
4.1.	Das Grenzgängerabkommen in Kürze	96
4.2.	Die notwendige Änderung von Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I	97
4.3.	Die Absichten der beiden Staaten (Präambel)	97
4.4.	Der subjektive Anwendungsbereich	97
4.4.1.	Die subjektiven Bedingungen	97
4.4.2.	Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind	98
4.4.3.	Der Status des Grenzgängers	104
4.5.	Der objektive Anwendungsbereich	111
4.5.1.	Das konkurrierende Besteuerungsrecht	111
4.5.2.	Die Begrenzung der Besteuerungsbefugnisse	112
4.5.3.	Die Mindestbesteuerung der italienischen Grenzgänger	112
4.5.4.	Das Diskriminierungsverbot	113
4.5.5.	Die Beseitigung der Doppelbesteuerung	119
4.5.6.	Die Besteuerung an der Quelle als endgültige Methode	121

4.6.	Die Übergangsregelung für die italienischen Grenzgänger	126
4.6.1.	Die Doppelspur	126
4.6.2.	Der zeitlich begrenzte finanzielle Ausgleich	127
4.7.	Die gemischte Kommission und das Verständigungsverfahren	127
4.7.1.	Das Verfahren im weiteren Sinne	127
4.7.2.	Das Verfahren im engeren Sinne	128
4.8.	Die administrative Zusammenarbeit	129
4.8.1.	Die Art der übermittelten Informationen	129
4.8.2.	Erste Ausnahme: Ausweitung des Informationsaustauschs auch auf Erwerbstätige ausserhalb des Grenzgebiets	131
4.8.3.	Zweite Ausnahme: Ausschluss des Informationsaustauschs für «aktuelle» Grenzgänger	131
4.8.4.	Die zuständigen Behörden	131
4.9.	Die Anti-Missbrauchs-Klausel	132
4.10.	Die Überprüfungsklausel	133
4.11.	Das Inkrafttreten	133
5.	Schlussfolgerungen	133
I.	Literaturverzeichnis	135
II.	Materialienverzeichnis	139

1. Einleitung¹

Am 11. August 2021 hat der Bundesrat das neue Grenzgängerabkommen mit Italien vom 23. Dezember 2020, (nachfolgend «Grenzgängerabkommen von 2020»)² einschl. eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden Staaten (DBA-CH/I)³ verabschiedet.⁴ Im Vorfeld, d.h. bereits im Dezember 2020, hatten Vertreter der schweizerischen und der italienischen Regierung ein neues Abkommen über

¹ Dieser Artikel wurde von Samuele Vorpe ursprünglich als Masterarbeit verfasst, welche er im Frühjahr 2021 bei Prof. Dr. ANDREA OPEL, Universität Luzern, eingereicht hat.

² Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger, abgeschlossen am 23. Dezember 2020 (noch nicht im Kraft).

³ 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, abgeschlossen am 9. März 1976 (SR 0.672.945.41).

⁴ Vgl. die entsprechende Medienmitteilung des SIF vom 11. August 2021. Der Bundesrat hat an seiner Sitzung vom 11. August 2021 die Botschaft zum neuen Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien verabschiedet (vgl. Botschaft über Grenzgängervereinbarung 2020, S. 1917 ff.).

die Besteuerung von Grenzgängern⁵ und ein Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I unterzeichnet.⁶ Dieses Abkommen wird das derzeitige Abkommen vom 3. Oktober 1974 (nachfolgend «Grenzgängerabkommen von 1974»)⁷ ersetzen. Die Gründe für die Revision des Grenzgängerabkommens von 1974 sind in den veränderten äusseren Umständen zu suchen.⁸ Einerseits haben sich die rechtlichen Rahmenbedingungen mit dem Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der EU (FZA)⁹ am 1. Juni 2002, dessen Übergangsregelungen am 1. Juni 2007 ausgelaufen sind, grundlegend verändert. Andererseits hat sich auch die absolute Zahl der beschäftigten Grenzgänger, insbesondere im Kanton Tessin, erhöht: Ihre Zahl hat sich allein im Zeitraum von 2003 bis 2020 von rund 33'000 auf über 70'000 mehr als verdoppelt.¹⁰ Dieser bemerkenswerte Anstieg ist auf ein höheres Lohnniveau in der Schweiz zusammen mit einer geringeren Steuerbelastung in Italien zurückzuführen, was es vorteilhaft macht, in der Schweiz tätig zu sein und den Wohnsitz in Italien zu haben.¹¹ Diese Situation hat negative Auswirkungen auf den Arbeitsmarkt in der schweizerisch-italienischen Grenzregion. Sie zieht eine Senkung des Lohnniveaus im Kanton Tessin nach sich, welches statistisch gesehen ohnehin deutlich unter dem Schweizer Durchschnitt liegt.¹² Italien hat versucht dagegen zu halten und hat die 1974 eingeführte Befreiung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, die von in Italien steuerlich ansässigen natürlichen Personen konti-

⁵ Nach einer allgemeinen Definition gilt eine Person als «Grenzgänger», wenn sich ihr Wohnsitz und ihr Arbeitsort in zwei verschiedenen Staaten befinden, sie also i.d.R. täglich die Grenze überschreitet, um ihre Erwerbstätigkeit auszuüben, während sie sich in ihrer Freizeit an ihrem Wohnsitz aufhält. Diese Definition unterscheidet sich oft je nach den zwischen zwei Vertragsstaaten getroffenen Vereinbarungen (ENZ, Rn. 24, 27 und 38; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 596; PARISI, S. 28).

⁶ Medienmitteilung des EFD vom 23. Dezember 2020; Medienmitteilung 1 des MEF vom 23. Dezember 2020.

⁷ Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden, abgeschlossen am 3. Oktober 1974 (SR 0.642.045.43).

⁸ BERNASCONI/FERRARI, *Questioni fiscali*, S. 25; BERNASCONI/FERRARI, *Reciprocità*, S. 191; DORIGO, S. 34; OPEL, S. 33.

⁹ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, abgeschlossen am 21. Juni 1999 (SR 0.142.112.681).

¹⁰ OPEL, S. 33; vgl. auch Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 4; BFS, Grenzgängerstatistik, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/erwerbstaetigkeit-arbeitszeit/erwerbstaetige/schweizer-innen-auslaender-innen/grenzgaenger-innen.html> (besucht am: 3. Juni 2021).

¹¹ OPEL, S. 33; Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 8.

¹² OPEL, S. 33.

nuierlich und ausschliesslich im Ausland erwirtschaftet wurden, erst ab 1. Januar 2001 aufgehoben (Art. 3 Abs. 3 Bst. c TUIR¹³).¹⁴

Auf Schweizer Seite gab es zahllose politische Interventionen mit dem Ziel, das Grenzgängerabkommen von 1974 neu zu verhandeln oder gar zu kündigen.¹⁵ Insbesondere forderte der Kanton Tessin von den politischen Behörden des Bundes eine Neuverhandlung des Grenzgängerabkommens von 1974, um folgende drei Ziele zu erreichen: (i) die Erhöhung der Steuereinnahmen durch eine neue Lösung, (ii) die Einführung des Prinzips der Gegenseitigkeit und (iii) die Erhöhung der Steuerbelastung der Grenzgänger im Vergleich zur jetzigen Situation. Das Einkommen des unselbstständigen Grenzgängers unterliegt in Italien nunmehr der vollen Besteuerung.¹⁶ Den Forderungen des Kantons Tessin folgte ein *Memorandum of Understanding*, besser bekannt als «Roadmap», das die Regierungen beider Länder am 23. Februar 2015 unterzeichneten, und mit dem sie sich politisch verpflichteten, eine neue Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger zu treffen.¹⁷ Geprägt von beidseitigem Misstrauen, dauerte es fünf lange Jahre, bis im Dezember 2020 das neue Grenzgängerabkommen unterzeichnet werden konnte.

In dieser Arbeit wird zunächst die Besteuerung der Grenzgänger nach schweizerischem und italienischem Recht dargestellt (Kap. 2.). Es folgt eine Erläuterung der Bestimmungen des Abkommens von 1974 und des mühsamen Prozesses, der zur Unterzeichnung des Abkommens von 2020 führte (Kap. 3.), das dann in allen seinen Teilen analysiert wird (Kap. 4.). Der letzte Teil befasst sich mit den Schlussfolgerungen (Kap. 5.).

2. Die Besteuerung der Grenzgänger nach nationalem Recht

2.1. Nach Schweizer Recht

Das schweizerische Recht sieht eine beschränkte Steuerpflicht für Personen vor, die als Nichtansässige in der Schweiz Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a DBG¹⁸ und Art. 4 Abs. 2 Bst. a StHG¹⁹). Grenzgänger, die keinen steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben, unterliegen für ihr in der

¹³ Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Erlass des Präsidenten der Republik Nr. 917/1986) (italienisches Steuergesetz).

¹⁴ Diese Bestimmung, die ursprünglich nicht auf Grenzgänger anwendbar war, da man davon ausging, dass sie die Bedingung der Dauerhaftigkeit des Auslandsaufenthalts nicht erfüllen, wurde erst 1998 auf Grenzgänger ausgedehnt (Art. 38 Abs. 3 erster Satz Gesetz Nr. 146/1998) und nur für den kurzen Zeitraum bis zur allgemeinen Aufhebung von Art. 3 Abs. 3 Bst. c TUIR (BIZIOLI/ROSSI, S. 33).

¹⁵ Siehe unten Fn. 52 f.

¹⁶ Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 8.

¹⁷ Medienmitteilung des EFD vom 23. Februar 2015.

¹⁸ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

¹⁹ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

Schweiz erzielt Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Quellenbesteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 91 Abs. 1 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a StHG).²⁰ Dies setzt laut BGer indessen voraus, dass die Erwerbstätigkeit physisch auf Schweizer Boden ausgeübt werden muss. Andererseits reicht es nicht aus, ein Gehalt von einem Schweizer Arbeitgeber zu erhalten, um der beschränkten Steuerpflicht zu unterliegen.²¹ Voraussetzung für den Steuerrückbehalt ist, dass sich die «Quelle» in der Schweiz bzw. in einem Kanton befindet, d.h. dass die Vergütung für die geleistete Arbeit durch einen Arbeitgeber mit Wohnsitz, Sitz, Betriebsstätte oder fester Einrichtung im Kanton erfolgen muss.²² Wenn ein Arbeitnehmer für einen Schweizer Arbeitgeber tätig ist, ohne sich jedoch auf Schweizer Boden aufzuhalten, gibt es daher keine ausreichende Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht, um ihn der Quellensteuer auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu unterwerfen.²³

Die Festsetzung der Quellensteuersätze obliegt für die direkte Bundessteuer der Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) (Art. 85 Abs. 1 DBG) und, wenn wir den Kanton Tessin als Beispiel nehmen, für die kantonale Steuer dem Regierungsrat (Art. 106 Abs. 1 StG-TI²⁴). Die Quellensteuer umfasst den Anteil der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern (Art. 33 Abs. 1 StHG).

Die Steuerbelastung der Steuerpflichtigen, die dem Quellensteuerabzug unterliegen, entspricht aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Wesentlichen derjenigen, die im Falle einer Besteuerung im ordentlichen Verfahren gelten würde. Deshalb sieht das Gesetz folgendes vor:²⁵

- die Festsetzung der Steuertarife auf Grundlage der Einkommenssteuer natürlicher Personen (Art. 85 Abs. 1 DBG und Art. 33 Abs. 1 StHG);
- die Notwendigkeit der Berücksichtigung des Gesamteinkommens der Ehegatten, die beide erwerbstätig sind, und der entsprechenden Abzüge (Art. 85 Abs. 3 DBG und Art. 33 Abs. 2 StHG);
- die pauschale Abzugsfähigkeit von Berufskosten, Versicherungsprämien und Familienlasten (Art. 85 Abs. 2 DBG und Art. 33 Abs. 3 StHG).

²⁰ Vgl. ENZ, Rn. 87 und 112; MATTEOTTI/VOGT/EZZAINI, Rn. 3.

²¹ BGE 137 II 246 E. 4 f.; Urteil BGer 2C_215/2009 vom 1. Oktober 2009 = StE 2010 A 32 Nr. 14; MATTEOTTI/VOGT/EZZAINI, Rn. 3; PEDROLI, S. 408.

²² Urteil der Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino (CDT, Steuerrechtskammer des Appellationsgerichts des Kantons Tessin) 80.2017.312 vom 4. November 2019, E. 1.1.

²³ PEDROLI, S. 408.

²⁴ Steuergesetz des Kantons Tessin, vom 21. Juni 1994 (RL 640.100).

²⁵ Urteil der CDT 80.2017.312 vom 4. November 2019, E. 3.2.

Eine vollkommene Gleichbehandlung von ordentlich besteuerten und von quellenbesteuerten Steuerpflichtigen kann es aus naheliegenden Gründen nicht geben. Die Quellensteuer ist ein die Realität vereinfachendes, auf eine Vielzahl von Fällen anwendbares Modell, das nur sehr beschränkt in der Lage ist, die individuellen Steuererklärungen zu ersetzen.²⁶

2.2. Nach italienischem Recht

Nichtansässige unterliegen nur für jene Einkünfte der Steuer, die auf dem Gebiet des italienischen Staates erzielt werden (Art. 3 Abs. 1 TUIR) und insbesondere für die in Art. 23 Abs. 1 TUIR vorgehesehen Einkünfte. Bst. c nennt die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, die durch die physische Anwesenheit auf dem Gebiet des italienischen Staates erzielt werden, deren Anknüpfungskriterium durch den Ort gegeben ist, an dem die Arbeitstätigkeit ausgeübt wird. Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten daher nur dann als in Italien erzielt, wenn die Arbeitstätigkeit in Italien ausgeübt wird.²⁷ Die nationalen Rechtsvorschriften sehen keine Mindestdauer der Arbeitsleistung vor, damit sie besteuert werden kann.²⁸

Das in Italien erzielte Einkommen unterliegt den Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF, italienische Einkommenssteuer von natürlichen Personen) -Regeln sowie den entsprechenden regionalen und kommunalen Zusatzsteuern, wobei Letztere in der Gemeinde zu entrichten sind, in welcher der Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt.²⁹ Vom Einkommen des Arbeitnehmers können die objektiv mit ihm verbundenen Abzüge geltend gemacht werden (Art. 13 TUIR).³⁰ Abzüge für Familienlasten werden jedoch nicht berücksichtigt (Art. 24 Abs. 3 TUIR), ausser in besonderen Fällen.³¹

3. Vom Abkommen von 1974 zum Abkommen von 2020

3.1. Die OECD Empfehlungen

Auf internationaler Ebene fällt die Besteuerung der Grenzgänger in Ermangelung spezifischer Vereinbarungen zwischen den Nachbarstaaten unter die allgemeine Regel des Art. 15 Abs. 1 OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (OECD-MA), wonach die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu versteuern sind. Wird die Erwerbstätigkeit jedoch im anderen Vertragsstaat tatsächlich ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütun-

²⁶ PEDROLI, S. 412.

²⁷ DRAGONETTI, Manuale fiscalità, S. 1150; LEO, S. 480.

²⁸ DRAGONETTI, Manuale fiscalità, S. 1150.

²⁹ DRAGONETTI, Manuale fiscalità, S. 1152.

³⁰ PIACENTINI/BERNACCHI, Manuale fiscalità, S. 519.

³¹ PIACENTINI/BERNACCHI, Manuale fiscalità, S. 520. Für die Ausnahmen siehe Art. 1 Abs. 1324 Gesetz Nr. 296/2009.

gen im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden. In einem solchen Fall behält sich der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers mangels Verwendung des Adverbs «nur» bei der Zuweisung der Besteuerungsbefugnis³² ein (konkurrierendes) Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zusammen mit dem Staat vor, in dem die Arbeit ausgeübt wird. Der Ansässigkeitsstaat hat aber die daraus folgende Verpflichtung,³³ eine Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode zu vermeiden (Art. 23A und 23B OECD-MA).³⁴

Der Kommentar des OECD-MA weist in einem wichtigen Vorbehalt darauf hin, dass im Musterabkommen keine Regel für die Grenzgängerinnen und Grenzgänger vorgesehen wurde. Grund dafür ist, dass die Probleme, die sich aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden, zweckmässigerweise unmittelbar von den beteiligten Staaten geregelt werden.³⁵ Das bedeutet, dass der Ansässigkeitsstaat und der Tätigkeitsstaat eine gerechte Aufteilungsregel finden müssen, welche die Kosten und den Fluss der Grenzgänger berücksichtigt.³⁶ Ergänzende Vereinbarungen zum DBA sind daher notwendig, wenn Lösungen gewählt werden, die von der allgemeinen Regel des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA abweichen.³⁷ Dies war im Hinblick auf die Besteuerung der Grenzgänger zwischen der Schweiz und Italien der Fall.³⁸

³² Das Adverb «nur» räumt die Besteuerung des Einkommens ausschliesslich einem der beiden Vertragsstaaten ein (sog. ausschliessliche Zuständigkeit). Der andere Staat ist daher verpflichtet, die Einkünfte freizustellen, auch wenn der Staat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, seine Besteuerungsbefugnis nicht ausübt, weil ihm die Grundlage in seinem innerstaatlichen Recht fehlt (vgl. LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 37; CONTRINO/DELL'ERA, S. 76 ff.).

³³ Dies wird in der Schweiz als «pauschale Steueranrechnung ausländischer Quellensteuern» bezeichnet. Siehe diesbezügliche Verordnung (SR 672.201).

³⁴ CONTRINO/DELL'ERA, S. 133; ENZ, Rn. 224 ff.

³⁵ BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 293; Kommentar OECD-MA, N 10 zu Art. 15 OECD-MA.

³⁶ Vgl. auch OBERSON, Rn. 617.

³⁷ BERNASCONI/FERRARI, *Questioni fiscali*, S. 65.

³⁸ Auch mit den anderen Nachbarstaaten gibt es Sonderregelungen: eine Übersicht über die verschiedenen von der Schweiz abgeschlossenen Vereinbarungen zur Besteuerung der Grenzgänger findet sich bei MATTEOTTI/VOGT/EZZAINI, Rn. 4 ff.; VORPE/ARGINELLI/ALTENBURGER, S. 646 ff.; mit Bezug auf Italien, vgl. BIZIOLI/ROSSI, S. 34 f.

3.2. Das Grenzgängerabkommen von 1974 aus Sicht des DBA CH/I

Die Schweiz und Italien haben am 3. Oktober 1974 eine Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden unterzeichnet. Diese ist erst am 27. März 1979 nach Zustimmung der jeweiligen Parlamente zusammen mit dem DBA-CH/I formell rückwirkend auf den 1. Januar 1974 in Kraft getreten (Art. 6 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 1974).³⁹

Gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I bildet das Grenzgängerabkommen von 1974 einen integrierten Bestandteil des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Italien (DBA-CH/I).⁴⁰ Die geltende Bestimmung sieht vor, dass sich die Besteuerung der Einkünfte, die Grenzgänger als Entgelt für eine unselbständige Erwerbstätigkeit beziehen, nach dem Grenzgängerabkommen von 1974 richtet.⁴¹

3.3. Die (wenigen) Bestimmungen des Grenzgängerabkommens von 1974

Art. 1 des Grenzgängerabkommens von 1974 sieht vor, dass die Gehälter, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezieht, nur in dem Staat besteuert werden können, in dem die Arbeit ausgeübt wird.⁴² Das Risiko der Doppelbesteuerung wird somit automatisch durch das ausschliessliche Besteuerungsrecht der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Tätigkeitsstaat beseitigt.⁴³ Bemerkenswert ist auch, dass die Grenzzone von 20 Km ab der schweizerisch-italienischen Grenze nicht im Abkommen von 1974 geregelt ist, sondern auf dem (unveröffentlichten) Abkommen vom 21. Oktober 1928 zwischen der Schweiz und Italien über den kleinen Grenzverkehr beruht.⁴⁴ Die «Grenzgänger» mit Wohnsitz ausserhalb des Grenzgebiets können sich nicht

³⁹ BERNASCONI/FERRARI, *Reciprocità*, S. 193.

⁴⁰ BERNASCONI, *Convenzione e Accordo dei frontalieri*, S. 294. Siehe auch Art. 6 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 1974 mit ähnlichem Inhalt.

⁴¹ OPEL, S. 7.

⁴² Die Grenzkantone (Graubünden, Tessin und Wallis) hatten bereits ausschliessliche Besteuerungsbefugnisse, ohne dass dies ein Problem der Doppelbesteuerung aufgeworfen hätte. Dies lag daran, dass das italienische innerstaatliche Recht (Art. 3 Abs. 3 Bst. c TUIR) bis 2003 die im Ausland erzielten Einkünfte von Arbeitnehmern mit ständigem Wohnsitz in Italien von der Steuer befreite (BERNASCONI/FERRARI, *Reziprozität*, S. 195; BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 404; FRANZÈ, S. 14). Die Aufhebung der Steuerbefreiung von Einkünften aus einer Beschäftigung im Ausland wurde dann durch die in Art. 51 Abs. 8-bis TUIR eingeführte Regelung ersetzt, wonach die Einkünfte aus einer im Ausland kontinuierlich ausgeübten Beschäftigung von Arbeitnehmern, die sich innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage im Ausland aufhalten, nicht aufgrund der tatsächlich bezogenen Einkünfte, sondern auf der Grundlage eines jährlich durch ein Dekret des Ministers für Arbeit und soziale Sicherheit konventionell festgelegten Einkommens ermittelt werden. Für Grenzgänger gilt diese Regelung nicht, da sie sich nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres im ausländischen Staat aufhalten (vgl. FRANZÈ, S. 15; PARISI, S. 27 f.).

⁴³ CONTRINO/DELL'ERA, S. 129.

⁴⁴ BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 295. Andere Staaten haben in ihren DBA Grenzgebiete mit einer Luftlänge von 20 Km vorgesehen (vgl. ENZ, Rn. 30, Fn. 45, mit Bezug z.B. auf die Beziehungen

auf Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/IT berufen. Diese Vorschrift sieht keine ausschliessliche, sondern eine konkurrierende Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vor, und gilt vorbehaltlich der bereits erwähnten Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat.⁴⁵ Art. 2 des Grenzgängerabkommens von 1974 verpflichtet die Grenzkantone (d.h. Graubünden, Tessin und Wallis) zur Zahlung eines finanziellen Ausgleichs an Italien, der 40% des Bruttobetrag der von den italienischen Grenzgängern jährlich gezahlten Steuer beträgt.⁴⁶ Dieser Prozentsatz wurde später gestützt auf die Verständigungsvereinbarung von Rom und Lugano von 1985 auf 38,8% verringert.⁴⁷ Es handelt sich also um eine Vereinbarung, die

zwischen Deutschland und Frankreich). Die Liste der italienischen Grenzgemeinden gemäss dem Grenzgängerabkommen von 1974 wird vom Amt für Quellensteuern und Stempelabgaben der Steuerverwaltung des Kantons Tessin veröffentlicht und ist unter folgendem Link verfügbar: https://m4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Moduli_2019/Lista_comuni_italiani_frontiera_2019.pdf (besucht am: 3. Juni 2021).

⁴⁵ VORPE/ARGINELLI/ALTENBURGER, S. 656. Der Ansässigkeitsstaat der Grenzgänger darf die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zusammen mit dem Tätigkeitsstaat besteuern, dem die Besteuerungsbefugnis zukommt, wobei er dann aber die Doppelbesteuerung durch das Verfahren der Steueranrechnung beseitigen muss (Art. 24 Abs. 2 DBA-CH/I).

⁴⁶ In seiner Botschaft vom 2. Juli 1975 begründete der Bundesrat die Wahl des finanziellen Ausgleichs wie folgt: *«Zu Beginn der Verhandlungen verlangte die italienische Delegation, dass die Vereinbarung vom Grundsatz der Besteuerung der Grenzgänger im Wohnsitzstaat auszugehen habe, da die Grenzgänger in erster Linie der Wohnsitzgemeinde und nicht dem Staat des Arbeitsortes zur Last fallen. Die ausdrückliche Opposition der Schweiz, für die eine solche Lösung den Verlust sämtlicher von den Grenzgängern bezahlten Steuern bedeutet hätte, veranlasste die italienische Delegation, in der Folge die sogenannte «Genfer Lösung» vorzuschlagen, die darin besteht, in der Vereinbarung den Grundsatz der Besteuerung an Arbeitsort zu verankern und im Übrigen vorzusehen, dass die Schweiz einen Teil der so erhobenen Steuern an Italien erstattet. Um den Erstattungsbetrag zu bestimmen, stellte man jedoch nicht auf den Bruttobetrag der Löhne der Grenzgänger ab (was aufgrund der Verhältnisse, wie sie in den drei schweizerischen Grenzkantonen herrschen, zu unbefriedigenden Ergebnissen geführt hätte), sondern auf den Bruttobetrag der Steuern (des Bundes, der Kantone und der Gemeinden), welche von den Kantonen bezogen werden. Es wurde deshalb vereinbart, dass die Schweiz Italien zugunsten der Wohnsitzgemeinden der Grenzgänger 40 Prozent der von den Grenzgängern bezahlten Steuern erstattet»* (Botschaft über Grenzgängervereinbarung von 1974, S. 349–350). Der Ausgleich wurde für 1974 auf 20% und für 1975 auf 30% festgelegt. Seit 1976 liegt er bei 40% (Art. 2 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 1974).

⁴⁷ Die Delegationen Italiens und der Schweiz sind am 7. und 8. März sowie am 2. und 3. Mai 1985 in Rom und anschliessend am 8. und 9. Juli 1985 in Lugano zusammengekommen, um gewisse Probleme im Zusammenhang mit den Durchführungsbestimmungen des DBA-CH/I und des Grenzgängerabkommens von 1974 zu prüfen. Zum Abschluss der Beratungen wurde eine Verständigungsvereinbarung erstellt und von den Leitern der beiden Delegationen unterzeichnet, in welcher festgestellt wurde, dass eine unbekannte Anzahl von Grenzgängern aus organisatorischen Gründen nicht regelmässig an ihren Wohnort in Italien zurückkehrt. Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, beschlossen die Delegationen einen Abschlag von 3% auf die Gesamtsumme der Steuern vorzunehmen, die von Grenzgängern erhoben werden, die in Italien wohnen und in der Schweiz arbeiten. Infolgedessen wurde der finanzielle Ausgleich zugunsten Italiens gemäss Art. 2 Grenzgängerabkommen von 1974 um 1,2% (d.h. 3% von 40%) gekürzt. Dieser Prozentsatz wurde zum ersten Mal ab 1974 angewendet (vgl. BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 306 f.; BERNASCONI, *Convenzione e Accordo dei frontalieri*, S. 347 f.).

keine Gegenseitigkeit in Bezug auf den finanziellen Ausgleich vorsieht.⁴⁸ Der Grund dafür war die geringe Anzahl Grenzgänger, die in den Schweizer Grenzkantonen wohnten und zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Grenzgängerabkommens von 1974 in Italien erwerbstätig waren.⁴⁹ Der finanzielle Ausgleich zugunsten Italiens ist in Art. 3 und Art. 4 Grenzgängerabkommen von 1974 geregelt. Er umfasst eine einmalige, auf CHF lautende Zahlung, die im Laufe des ersten Halbjahrs des folgenden Jahres erfolgt, auf das sich der finanzielle Ausgleich bezieht. Die italienischen Behörden müssen dann diese Beträge an jene Gemeinden weiterleiten, die sich im Umkreis von 20 Km von der Grenze befinden und in denen die Grenzgänger ansässig sind. Art. 5 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 1974 sieht vor, dass einmal im Jahr eine Zusammenkunft zwischen den beiden Delegationen stattfinden muss, um offene Fragen zu klären, die im Zusammenhang mit der Anwendung der Vereinbarung aufgetreten sind. Gemäss Abs. 2 müssen die italienischen Vertreter die schweizerischen Behörden über die Verwendung der an ihre Grenzgemeinden weitergeleiteten Beträge informieren.⁵⁰ Schliesslich ist das Grenzgängerabkommen von 1974 gemäss Art. 6 Abs. 2 rückwirkend auf den 1. Januar 1974 in Kraft getreten und hat eine begrenzte Geltungsdauer von fünf Jahren (Art. 6 Abs. 1), d.h. bis zum 1. Januar 1979. Art. 31 DBA-CH/I legt fest, dass das Grenzgängerabkommen von 1974 solange in Kraft bleibt, bis es von einem der beiden Vertragsstaaten gekündigt wird.⁵¹

⁴⁸ BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 291; BERNASCONI/FERRARI, *Reciprocità*, S. 192; vgl. Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 9.

⁴⁹ BERNASCONI, *Convenzione e Accordo dei frontalieri*, S. 296.

⁵⁰ Diese von den Grenzkantonen gezahlten Beträge werden von den italienischen Gemeinden, in denen die Grenzarbeiter leben, für die Finanzierung von Infrastrukturen, öffentlichen Dienstleistungen, Schulen usw. verwendet (BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 292; BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 407).

⁵¹ Vgl. OPEL, S. 7.

3.4. Der Weg zu einem neuen Abkommen

3.4.1. Ein Jahrzehnt hitziger politischer Debatten und Verstösse gegen das Völkerrecht

Im vergangenen Jahrzehnt stand das Grenzgängerabkommen von 1974 im Zentrum weitreichender politischer Debatten, wie zahlreiche kantonale⁵² und eidgenössische⁵³ parla-

⁵² Interpellation Nr. 2101 eingereicht von Boris Bignasca und Mitunterzeichner/innen, Usiamo i 90 milioni dei ristoranti dei frontalieri per aiutare l'economia ticinese, 13. Dezember 2020; Motion Nr. 1452 eingereicht von TIZIANO GALEAZZI und BORIS BIGNASCA, Ristorni delle imposte dei frontalieri: bloccare il versamento fino alla firma del nuovo accordo del 2015 (mozione bis), 10. Dezember 2019; Motion Nr. 1354 eingereicht von ALEX FARINELLI, Accordo sui frontalieri: è ora di rompere gli indugi, 18. Februar 2019; Motion Nr. 1334 eingereicht von TIZIANO GALEAZZI, Ristorni delle imposte dei frontalieri: bloccare il versamento fino alla firma del nuovo accordo, 10. Dezember 2018; Interpellation Nr. 1659 eingereicht von PAOLO PAMINI, Accordo sui frontalieri e gettito fiscale per il Cantone e i Comuni, 20. Juni 2016; Anfrage Nr. 46.16 eingereicht von FRANCO CELIO, Regime fiscale dei lavoratori frontalieri, 8. März 2016; Motion Nr. 1125 eingereicht von MAURIZIO AGUSTONI und GIORGIO FONIO, Ristorni dei frontalieri: quando ci attiveremo per un uso conforme all'accordo?, 12. Oktober 2015; Interpellation Nr. 1564 eingereicht von GIANCARLO SEITZ, Accordo tra la Svizzera e l'Italia «Meglio nessun accordo sui frontalieri», 24. Juli 2012; Anfrage Nr. 62.12 eingereicht von STEFANO FRASCHINA, Ristorni dei frontalieri 2011 trattenuti al 100%, cosa ne pensa il Consiglio di Stato?, 8. März 2012; Interpellation Nr. 1541 eingereicht von DANIELE CAVERZASIO, Frontalieri e ristoranti: quo vadis?, 6. März 2012; Anfrage Nr. 281.11 eingereicht von LORENZO QUADRI, Ristorni delle imposte alla fonte dei frontalieri. I conti del «non luogo», 4. Oktober 2011; Interpellation Nr. 1518 eingereicht von GIANCARLO SEITZ, Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri (RS 0.642.045.43), 1. August 2011; Anfrage Nr. 180.11 eingereicht von MATTEO PRONZINI, Imposte trattenute ai lavoratori frontalieri: quali sono i costi indotti dalla loro presenza quotidiana sul territorio del Cantone Ticino?, 18. Juli 2011; Motion Nr. 820 eingereicht von ATTILIO BIGNASCA, Ristorni delle imposte dei frontalieri: bloccare il versamento di fine giugno, 30. Mai 2011; Anfrage Nr. 96.11 eingereicht von LORENZO QUADRI, Ristorni dei frontalieri: l'Italia rispetta le disposizioni dell'Accordo 1974?, 10. Mai 2011; Anfrage Nr. 91.11 eingereicht von LORENZO QUADRI, Ristorni dei frontalieri e provocazioni italiane, 2. Mai 2011; Motion Nr. 798 eingereicht von LORENZO QUADRI und RINALDO GOBBI, Riversamento all'Italia dell'imposta alla fonte prelevata sui frontalieri: sospendere i pagamenti nell'ottica di una revisione dell'accordo esistente, 21. Februar 2011; Anfrage Nr. 270.10 eingereicht von LORENZO QUADRI, Ristorni delle imposte alla fonte dei frontalieri: chi paga?, 3. Februar 2011; Standesinitiative Nr. IC21 eingereicht von FABIO REGAZZI, PAOLO BELTRAMINELLI und GIOVANNI JELMINI, Rinegoziare l'Accordo sui frontalieri, rifondere al Ticino gran parte del ristorno dell'imposta alla fonte e togliere la Svizzera dalla black list italiana, 13. Dezember 2010; Anfrage Nr. 71.10 eingereicht von LORENZO QUADRI, Fiscalità dei frontalieri: perdite di decine di milioni in vista per l'erario cantonale?, 10. April 2010.

⁵³ Interpellation Nr. 19.3432 eingereicht von LORENZO QUADRI, Grenzgängerinnen und Grenzgänger. Warum überweist Luxemburg kein Geld, die Schweiz hingegen schon?, 7. Mai 2019; Anfrage Nr. 19.1009 eingereicht von MARCO CHIESA, Ausgleichszahlungen für Grenzgängerinnen und Grenzgänger. Welche Rolle spielt der Bund?, 23. März 2019; Postulat Nr. 19.3147 eingereicht von GIOVANNI MERLINI, Plan B des Bundesrates für den Fall, dass Italien das neue Abkommen über die Grenzgängerbesteuerung definitiv nicht unterzeichnet, 19. März 2019; Anfrage Nr. 18.1070 eingereicht von MARCO CHIESA, Stillstand beim Grenzgängerabkommen. Geht das Tessin leer aus?, 27. November 2018; Interpellation Nr. 18.4109 eingereicht von LORENZO QUADRI, Rückerstattungen an Grenzgängerinnen und Grenzgänger und die Vereinbarung von 1974. So kann es nicht weitergehen, 26. November 2018; Motion Nr. 18.3576 einge-

mentarische Vorstösse belegen. Tessiner Parlamentarier haben wiederholt die Aufnahme von Verhandlungen gefordert, um den politischen Stillstand zu überwinden, der seit Jahren die schwierigen Beziehungen zwischen der Schweiz und Italien kennzeichnete. Der Tiefpunkt wurde mit der nur teilweisen Rückerstattung durch den Tessiner Regierungsrat am 30. Juni 2011 erreicht.⁵⁴ Aus rechtlicher Sicht stellte dies einen groben Verstoss gegen den Grundsatz *pacta sunt servanda* dar, der in Art. 26 VRK⁵⁵ vorgesehen ist, da der Tessiner Regierungsrat Art. 2 und Art. 3 des Grenzgängerabkommens von 1974 nicht angewendet hat.⁵⁶ Am 9. Mai 2012 gab der Regierungsrat schliesslich die Freigabe der einbehaltenen Rückerstattungen bekannt, da «nach einem intensiven Informations- und Beurteilungsaustausch mit dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) sowie zwischen dem EFD und dem italienischen Wirtschafts- und Finanzministerium ein Termin für die Aufnahme des Dialogs zwischen den beiden Seiten über offene Finanz- und Steuerfragen zwischen der Schweiz und Italien festgelegt wurde».⁵⁷ Das italienische Verfahren zur fiskalischen Selbstanzeige, besser bekannt als «voluntary disclosure», und die sich daraus ergebende Notwendigkeit, die herkömmlichen Regelungen zum Austausch von Steuerinformationen zwischen den beiden Ländern zu überarbeiten, war schliesslich eine gute Gelegenheit, um umfassende Verhandlungen zu ermöglichen.

reicht von MARCO ROMANO, Bilaterales Abkommen zwischen der Schweiz und Italien über die Verwendung der Ausgleichszahlungen aus der Grenzgängerbesteuerung für die gemeinsame Finanzierung von Infrastruktur für den grenzüberschreitenden öffentlichen Verkehr, 14. Juni 2018; Motion Nr. 18.3155 eingereicht von LORENZO QUADRI, Vereinbarung mit Italien über die Grenzgängerbesteuerung kündigen, 14. März 2018; Interpellation Nr. 18.3118 eingereicht von MARCO ROMANO, Grenzgängerbesteuerung im Tessin. Lassen sich die Ausgleichszahlungen 2018 und 2019 mit dem Bau von Infrastruktur für den grenzüberschreitenden Verkehr verknüpfen?, 8. März 2018; Motion Nr. 18.3027 eingereicht von MARCO ROMANO, Grenzgängerabkommen erst dann unterzeichnen, wenn Italien den Schweizer Finanzdienstleistern Marktzugang gewährt, 27. Februar 2018; Motion Nr. 17.3639 eingereicht von MARCO CHIESA, Verantwortung und Solidarität verpflichten den Bund dazu, den Kanton Tessin finanziell zu entschädigen, weil das Grenzgängerabkommen nicht in Kraft gesetzt wurde, 11. September 2017; Interpellation Nr. 15.3088 eingereicht von LORENZO QUADRI, Grenzgängerbesteuerung, Entschädigung des Kantons Tessin durch den Bund, 10. März 2015; Postulat Nr. 15.3012 eingereicht von WAK-S, Anliegen des Kantons Tessin. Ausgangslage und Entwicklungsperspektive, 23. Februar 2015; Interpellation Nr. 14.4105 eingereicht von LORENZO QUADRI, Abkommen mit Italien. Besteuerung der Grenzgänger, 9. Dezember 2014; Standesinitiative Nr. 14.302 eingereicht von Kanton Tessin, Aufkündigung des Grenzgängerabkommens und Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens, 3. Februar 2014; Postulat Nr. 13.4169 eingereicht von MARCO ROMANO, Besteuerung von Grenzgängern, 12. Dezember 2013; Postulat Nr. 12.4048 eingereicht von LORENZO QUADRI, Neue Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger, 4. Dezember 2012; Interpellation Nr. 12.3723 eingereicht von LORENZO QUADRI, Abkommen mit Italien. Wieso diese Eile?, 17. September 2012; Anfrage Nr. 12.1048 eingereicht von HANS FEHR, Besteuerung ausländischer Grenzgänger in der Schweiz, 7. Juni 2012.

⁵⁴ Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 30. Juni 2011 (Übersetzung des Verfassers).

⁵⁵ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, abgeschlossen in Wien am 23. Mai 1969 (SR o.III).

⁵⁶ BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 409.

⁵⁷ Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 9. Mai 2012 (Übersetzung des Verfassers).

3.4.2. Die Roadmap und der Abschluss der neuen Vereinbarung von 2015

Am 23. Februar 2015 haben die Schweiz und Italien ein Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I unterzeichnet, um dieses an den von der OECD geforderten Standard zum Informationsaustausch anzupassen.⁵⁸ Gleichzeitig unterzeichneten die beiden Regierungen ein *Memorandum of Understanding* (sog. *Roadmap*), das eine klare politische Verpflichtung zu wichtigen Punkten der bilateralen Steuer- und Finanzbeziehungen (darunter die Überarbeitung des Grenzgängerabkommens von 1974) enthält.⁵⁹ Laut der *Roadmap* sollen Grenzgänger in dem Staat, in dem sie ihre berufliche Tätigkeit ausüben, beschränkt steuerpflichtig sein, während dem der Ansässigkeitsstaat ein unbeschränktes Besteuerungsrecht mit der Verpflichtung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beansprucht. Der dem Tätigkeitsstaat zustehende Anteil darf niemals 70% der gesamten, normalerweise an der Quelle erhobenen Steuern übersteigen.⁶⁰ Zu Beginn darf die gesamte Steuerlast der Grenzgänger mit der neuen Regelung nicht mehr, aber auch nicht weniger als die aktuell erhobene betragen. Die Gesamtsteuerbelastung der Grenzgänger muss dann schrittweise erhöht werden, bis sie die volle ordentliche Besteuerung in Italien erreicht.⁶¹ Am 9. Mai 2015 legten die beiden Länder die Rahmenbedingungen der Verhandlungen fest und gründeten eine Arbeitsgruppe.⁶² Am 22. Dezember desselben Jahres paraphierten dann die Delegationen das neue Abkommen, das sich im Wesentlichen auf die in der *Roadmap* enthaltenen Eckpunkte abstützte.⁶³

3.4.3. Ein fünfjähriger Stillstand

Trotz Paraphierung weigerten sich die Regierungsvertreter beider Länder das Abkommen vom 22. Dezember 2015 zu unterzeichnen. Mit dem Ziel, das Dossier zur Besteuerung der Grenzgänger voranzutreiben, beschlossen der Tessiner Regierungsrat Christian Vitta und der Präsident der Region Lombardei, Attilio Fontana am 30. April 2020 ein gemeinsames Schreiben an die beiden Regierungen zu richten, mit welchem sie gewisse Änderungen des am 22. Dezember 2015 paraphierten Abkommens vorschlugen. Insbesondere baten sie darum, eine differenzierte Lösung in Erwägung zu ziehen, wel-

⁵⁸ Weitere Informationen befinden sich auf der OECD-Webseite in: <https://www.oecd.org/tax/transparency> (besucht am: 3. Juni 2021). Die Bestimmung über den Informationsaustausch auf Anfrage gilt ab dem Inkrafttreten des Änderungsprotokolls zum DBA-CH/I (Medienmitteilung des EFD vom 28. Juli 2016).

⁵⁹ *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, Ziff. 4; vgl. auch Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 10; Faktenblatt des SIF vom 23. Februar 2015, S. 2.

⁶⁰ *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, Ziff. 4.4; vgl. auch Faktenblatt des SIF vom 23. Februar 2015, S. 2.

⁶¹ *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, Ziff. 4.4.

⁶² Medienmitteilung des EFD vom 9. Mai 2012.

⁶³ Medienmitteilung des EFD vom 22. Dezember 2015; Medienmitteilung des MEF vom 22. Dezember 2015.

che eine erleichterte Übergangsregelung für die derzeitigen Grenzgänger vorsieht, etwa durch die Erhöhung von derzeit 70% auf neu 80% der beschränkten Besteuerung des im Tätigkeitsstaat erzielten unselbständigen Erwerbseinkommens.⁶⁴

Ein erstes Anzeichen für eine Annäherung zwischen den beiden Ländern erfolgte am 16. Juni 2020, als eine Einigung bezüglich einer Regelung der Steuern der Grenzgänger während der Coronavirus-Periode erzielt werden konnte.⁶⁵

Am 24. Juni hat die Regierung des Kantons Tessin *«trotz der ungerechtfertigten Fortsetzung des Stillstands in den Verhandlungen, der nach der Paraphierung des neuen Abkommens über die Besteuerung der Grenzgänger vom 22. Dezember 2015 eingetreten ist, [...] beschlossen, den gesamten Betrag des finanziellen Ausgleichs, der sich auf das Jahr 2019 bezieht, zu überweisen, um so eine rasche Lösung des langjährigen Problems zu ermöglichen. Sie hat dies unter Berücksichtigung eines gemeinsamen Schreibens des Kantons Tessin und der Region Lombardei vom 30. April 2020 zuhanden der Finanzminister der Schweiz und Italiens sowie eines Schreibens vom 19. Juni 2020, welches Bundesrat Ueli Maurer an die Regierung des Kantons Tessin richtete, und in welchem er den Willen beider Parteien bekräftigt, die zufolge der Pandemie unterbrochenen Kontakte wieder aufzunehmen zu wollen, um endlich zum Abschluss einer neuen Vereinbarung zu gelangen»*.⁶⁶

Diese Stellungnahme bezieht sich auf ein Rechtsgutachten von Prof. Dr. iur. Andrea Opel, Ordinaria für Steuerrecht an der Universität Luzern, in welchem sie Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens von 1974 zwischen der Schweiz und Italien ohne gleichzeitige Kündigung des DBA-CH/I untersuchte. Am 6. August 2020 teilte der Regierungsrat des Kantons Tessin mit, dass er dieses Gutachten zur Kenntnis genommen habe. Demnach sei das Grenzgängerabkommen von 1974 *«[...] als eigenständiger Vertrag anzusehen, der neben dem DBA-CH/I existiert. Dafür, dass das DBA-CH/I das letztere implizit beendet hätte, fehlt es an eindeutigen Hinweisen. In Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I wird das Grenzgängerabkommen vielmehr in Bezug auf die Grenzgängerbesterung für anwendbar erklärt. Es ist folglich von einer Koexistenz der beiden Abkommen auszugehen»*.⁶⁷ Am 29. September 2020 wurde bei einem diplomatischen Tref-

⁶⁴ Brief Vitta/Fontana vom 30. April 2020.

⁶⁵ Gegenseitiges Einvernehmen gemäss Art. 26 Abs. 3 DBA-CH/I in Bezug auf Einkünfte gemäss Art. 15 Abs. 1 und 4 DBA-CH/I und Art. 1 Grenzgängerabkommen von 1974 infolge der Massnahmen im Rahmen der Bekämpfung der Verbreitung von Covid-19, vom 20. Juni 2020.

⁶⁶ Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 24. Juni 2020 (Übersetzung des Verfassers). Der finanzielle Ausgleich, der im Jahr 2020 gezahlt wurde, belief sich auf 94'837'042,34 CHF und betraf 64'679 italienische Grenzgänger, die in den Grenzkantonen gearbeitet haben (Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 24. September 2020).

⁶⁷ Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 6. August 2020 (Übersetzung des Verfassers). Zum Thema der einseitigen Kündigung des Abkommens von 1974 siehe auch BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 404 und 406 f. und DORIGO, S. 31 ff.

fen zwischen dem damaligen italienischen Ministerpräsidenten Giuseppe Conte und der damaligen Schweizer Bundespräsidentin Simonetta Sommaruga der Wunsch bekräftigt, bis Ende des Jahres eine Unterzeichnung zu erreichen.⁶⁸ Dieser Wunsch wurde einige Monate später, genauer gesagt am 23. Dezember 2020, nach fünf Jahren intensiver Gespräche mit der Unterzeichnung des neuen Abkommens in Rom durch den italienischen Vizeminister Antonio Misiani und die schweizerische Staatssekretärin für internationale Finanzfragen, Daniela Stoffel, realisiert.⁶⁹

4. Das Grenzgängerabkommen von 2020

4.1. Das Grenzgängerabkommen in Kürze

Das Grenzgängerabkommen von 2020 basiert weitgehend auf dem im Jahr 2015 parapierten Abkommensentwurf. Allerdings enthält das Grenzgängerabkommen von 2020 zwei Änderungen: die Einführung einer Übergangsregelung für italienische Grenzgänger (Art. 9) und die Erhöhung des Steueranteils zugunsten des Vertragsstaats, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (Art. 3).⁷⁰ Der erste Punkt betrifft die Unterteilung der italienischen Grenzgänger in zwei Kategorien: diejenigen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens oder zwischen dem 31. Dezember 2018 und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens im schweizerischen Grenzgebiet tätig sind, und die zukünftigen Grenzgänger, d. h. diejenigen, die erst nach dem Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 in den Arbeitsmarkt eintreten werden. Für die erste Kategorie bleibt die Steuerregelung die gleiche wie die derzeit geltende, d.h. ihre Einkünfte werden weiterhin ausschliesslich im Vertragsstaat besteuert, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Der zweite Punkt betrifft die Erhöhung des Prozentsatzes der Besteuerung der Grenzgänger am Ort an dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird: für neue Grenzgänger wird die Besteuerung auf 80% (statt der bisherigen 70%) angehoben. Der finanzielle Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden beläuft sich für die bisherigen Grenzgänger bis Ende 2033 auf 40%.⁷¹ Eine weitere wichtige Neuerung beinhaltet die Nichtanwendbarkeit des Grenzgängerabkommens von 2020 auf Quasi-Ansässige, denen es offensteht, das Quellensteuerverfahren durch das ordentliche Veranlagungsverfahren zu ersetzen.⁷² Das Grenzgängerabkommen ist kein DBA und somit ist es m.E. müssig, dessen Aufbau mit jenem eines DBA zu vergleichen.

⁶⁸ Medienmitteilung des UVEK vom 29. September 2020.

⁶⁹ Medienmitteilung des EFD vom 23. Dezember 2020; Medienmitteilung 1 des MEF vom 23. Dezember 2020.

⁷⁰ ROSSELLI, S. 14.

⁷¹ Für eine Zusammenfassung der Bestimmungen des neuen Grenzgängerabkommens von 2020, vgl. Faktenblatt des SIF vom 23. Dezember 2020, S. 1 ff.

⁷² ROSSELLI, S. 15.

4.2. Die notwendige Änderung von Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I

Das Grenzgängerabkommen von 2020 bedarf, um rechtswirksam werden zu können, einer Änderung von Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I. Dieser verweist in seiner derzeitigen Fassung hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte, die Grenzgänger als Vergütung für eine unselbständige Erwerbstätigkeit beziehen, auf das Grenzgängerabkommen von 1974. Das am 23. Dezember 2020 in Rom unterzeichnete Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I ersetzt den Inhalt des Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I, indem es anstelle des Grenzgängerabkommens von 1974 auf das Grenzgängerabkommen von 2020 als verbindlichen Text für die Besteuerung der Grenzgänger verweist (Art. I).⁷³

4.3. Die Absichten der beiden Staaten (Präambel)

Gemäss der Präambel des Grenzgängerabkommen von 2020, die rein deklaratorischen Charakter hat, sind die Ziele der beiden Staaten in erster Linie die Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen, welche die Grenzgänger beziehen. Die Parteien anerkennen die Bedeutung der Kosten, welche die Grenzgebiete für die Infrastruktur und die öffentlichen Dienstleistungen im Zusammenhang mit den Grenzgängern zu tragen haben, sowie den wichtigen Beitrag, den die Grenzgänger auf verschiedenen Ebenen an die Wirtschaft der Grenzgebiete leisten. Schliesslich wird auf die Tatsache verwiesen, dass die beiden Vertragsstaaten die bei ihnen ansässigen Personen auf der Basis der weltweit erzielten Einkünfte besteuern und dass die definitive Besteuerung daher im Ansässigkeitsstaat erfolgt.⁷⁴

4.4. Der subjektive Anwendungsbereich

4.4.1. Die subjektiven Bedingungen

Gemäss Art. 1 gilt das Grenzgängerabkommen von 2020 (i) für natürliche Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, (ii) den Status eines Grenzgängers haben und (iii) im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates arbeiten. Diese drei Bedingungen sind kumulativ und müssen daher gleichzeitig erfüllt sein. Ein «Grenzgänger» ist eine Person, die in einer Gemeinde steuerlich ansässig ist, deren Gebiet ganz oder teilweise innerhalb einer 20 Km breiten Zone an der Grenze zum anderen Vertragsstaat liegt (in der Schweiz die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis, und in Italien die Regionen Lombardei, Piemont und Aostatal sowie die Autonome Provinz Bozen), die im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates für einen dort ansässigen Arbeitgeber oder für eine Betriebsstätte oder

⁷³ Vgl. auch VIAL, S. 1. Die neue Bestimmung lautet wie folgt: «Die Besteuerung der Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen, die ein Grenzgänger aus unselbständiger Arbeit bezieht, richtet sich nach dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger, mit Zusatzprotokoll, unterzeichnet in Rom am 23. Dezember 2020, das einen integrierenden Bestandteil dieses Abkommens bildet».

⁷⁴ Vgl. auch ROSSELLI, S. 15 für weitere Überlegungen, insbesondere zum ersten Erwägungsgrund der Präambel.

eine feste Einrichtung in diesem Staat eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt und die grundsätzlich jeden Tag an ihr Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt.⁷⁵ Diese Definition widerspiegelt die aktuelle Praxis, die sich aus der Anwendung des Grenzgängerabkommens von 1974 entwickelt hat.⁷⁶

4.4.2. Personen, die in einem Vertragsstaat ansässig sind

Anders als das Grenzgängerabkommen von 1974 beruht jenes von 2020 auf dem Prinzip der Gegenseitigkeit. Es gilt also für natürliche Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind und im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates arbeiten.⁷⁷ Aus diesem Grund ist der Begriff der Ansässigkeit der natürlichen Person nach dem innerstaatlichen Recht beider Vertragsstaaten zu ermitteln.⁷⁸

4.4.2.1. Nach Schweizer Recht

Zur Bestimmung der persönlichen Zugehörigkeit einer natürlichen Person wird der Begriff des steuerlichen Wohnsitzes oder Aufenthalts verwendet (Art. 3 Abs. 1 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG). Kein steuerlicher Wohnsitz oder Aufenthalt liegt vor, wenn sich die natürliche Person mit Wohnsitz im Ausland nur zum Zweck der Ausbildung oder zur Behandlung in einer Heilstätte in der Schweiz aufhält (Art. 3 Abs. 4 DBG). Ein steuerrechtlicher Wohnsitz liegt hingegen vor, wenn sich eine natürliche Person an einem Ort innerhalb der Schweiz bzw. eines Kantons mit der Absicht aufhält, dort dauernd zu verbleiben (Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG). Entscheidend ist dabei nicht ihre Willensbekundung, sondern ihr äusseres Verhalten. Der Ort, an dem die steuerpflichtige Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat und an dem sich ihre persönlichen und beruflichen Beziehungen befindet, muss deshalb aus allen objektiven und konkreten Umständen des Einzelfalles abgeleitet werden können.⁷⁹ Der Ort, an dem Legitimationsurkunden hinterlegt sind und die politische Rechte ausgeübt werden, ist kein geeigneter Faktor für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes.⁸⁰ Es sind also zwei Elemente kumulativ erforderlich:

⁷⁵ VIAL, S. 1.

⁷⁶ ROSSELLI, S. 15.

⁷⁷ Vgl. ROSSELLI, S. 15. Der Autor erwähnt vorsichtigerweise ein paar hundert Schweizer, die nach dem neuen Abkommen als Grenzgänger gelten könnten.

⁷⁸ Wie im Folgenden dargelegt wird, gibt es zwischen der Schweiz und Italien einen Unterschied in der Auslegung der Begriffe «Wohnsitz» und «Domizil».

⁷⁹ Urteil des BGE 2C_335/2014 vom 19. Januar 2015, E. 5.1; BGE 132 I 29 E. 4.1; BGE 125 I 54 E. 2a; BGE 123 I 289 E. 2b; LOCHER, *Introduzione*, S. 28.

⁸⁰ BGE 132 I 29 E. 4.1; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, *Commentaire IFD*, N 12b zu Art. 3 DBG.

1. das eine ist ein objektives, d.h. der tatsächliche Aufenthalt an einem bestimmten Ort; und
2. das andere ist ein subjektives, d.h. die Absicht des dauernden Verbleibens.⁸¹

Die erste, objektive Bedingung erfordert die physische Anwesenheit der Person an einem bestimmten Ort, der als Aufenthalt bezeichnet wird.⁸² Die physische Anwesenheit wird auf der Grundlage des Ortes bestimmt, an dem der Steuerpflichtige regelmässig seine Nächte verbringt. Das bedeutet aber nicht, dass die Anwesenheit an einem bestimmten Ort während des Tages unwichtig ist. Der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige tagsüber physisch aufhält, wie z.B. sein Arbeitsplatz, gilt jedoch nicht als sein Wohnsitz.⁸³ Eine Person, die als Grenzgänger in einem anderen Land eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt und regelmässig an ihren Wohnort zurückkehrt, hat weiterhin ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz.⁸⁴ Die blosser Bekundung des Steuerpflichtigen, einen Ort zu seinem Wohnsitz oder zum Mittelpunkt seiner Lebensinteressen zu machen, ohne sich dort regelmässig aufzuhalten, reicht für sich allein nicht aus, um einen steuerlichen Wohnsitz zu begründen.⁸⁵ Nicht der Wille des Steuerpflichtigen ist entscheidend, sondern vielmehr sein äusseres Verhalten und die tatsächlichen Umstände.⁸⁶

Die zweite und somit subjektive Bedingung bezieht sich auf die Absicht einer Person, sich dauerhaft an dem Ort niederzulassen, an dem sie sich aufhält. Diese subjektive Komponente des Wohnsitzes wird berücksichtigt, wenn sie auch für Dritte erkennbar ist und durch den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen gegeben ist.⁸⁷

Eine natürliche Person, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hat, kann aber auch dann der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie einen «qualifizierten» Wohnsitz hat, der durch die Dauer ihres Aufenthalts in der Schweiz bestimmt wird. In diesem Fall spielen die subjektiven Voraussetzungen keine Rolle. Sie werden

⁸¹ Im Zivilrecht gelten aufgrund von Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, vom 10. Dezember 1907 (SR 210) die gleichen Voraussetzungen sinngemäss, was zu einer engen Verbundenheit mit dem Steuerrecht führt (ENZ, Rn. 65 f.; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Rn. 393; LOCHER, Kommentar DBG, N 5 f. zu Art. 3 DBG; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 13 zu Art. 3 DBG).

⁸² PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14 zu Art. 3 DBG.

⁸³ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14 zu Art. 3 DBG.

⁸⁴ ENZ, Rn. 77.

⁸⁵ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14a zu Art. 3 DBG.

⁸⁶ Urteile des BVGer A-5989/2012 vom 18. Juni 2014, E. 3.3; A-5427/2013 vom 17. Juli 2014, E. 3.1 f.; ENZ, Rn. 68; LOCHER, Introdutione, S. 28.

⁸⁷ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 15 zu Art. 3 DGB. Für das Zivilrecht siehe HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Rn. 394.

durch objektive «quantifizierbare» Voraussetzungen ersetzt, die sich in Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 1 StHG finden.⁸⁸ Einen steuerrechtlichen Aufenthalt hat eine Person dann, wenn sie in der Schweiz bzw. im Kanton:

- a. während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt;
- b. während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt.

Der steuerrechtliche Aufenthalt setzt nicht das Verbleiben an einem bestimmten Ort voraus, geschweige denn die Absicht, dort dauernd zu leben. Voraussetzung ist allerdings, dass der Aufenthalt ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen besteht. Wie die einschlägigen Quellensteuerbestimmungen zeigen (Art. 91 DBG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a StHG), ist eine unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der Aufenthalt regelmässig, auch wenn nur für kurze Zeit, unterbrochen wird.⁸⁹ Um noch als «vorübergehend» zu gelten, kann eine Unterbrechung also grundsätzlich nicht die Aufenthaltsdauer selbst überschreiten.⁹⁰ In zeitlicher Hinsicht beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Tag, an dem der Steuerpflichtige in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt (Art. 8 Abs. 1 DBG; für den Kanton Tessin siehe Art. 7 Abs. 1 StG-TI).

4.4.2.2. Nach italienischem Recht

In Italien gilt eine natürliche Person gemäss Art. 2 Abs. 2 TUIR als steuerrechtlich ansässig, wenn sie alternativ:⁹¹

- a. bei der «*Anagrafe della Popolazione Residente*» (Register der Wohnbevölkerung; APR) in Italien angemeldet ist;
- b. den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen, d.h. ihren zivilrechtlichen Wohnsitz gemäss Art. 43 Abs. 1 c.c.⁹² in Italien hat; oder
- c. ihren gewöhnlichen Aufenthalt, d.h. ihren zivilrechtlichen Aufenthalt gemäss Art. 43 Abs. 2 c.c. in Italien hat.

⁸⁸ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 22 zu Art. 3 DBG.

⁸⁹ Urteil der CDT 80.2012.22 vom 28. Dezember 2012, E. 1.3. Dies gilt insbesondere für Pendler (vor allem Grenzgänger) und Personen, die sich nur während der Woche aufhalten (Wochenaufenthalter), welche für die Quellensteuer in die Kategorie der natürlichen Personen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz fallen.

⁹⁰ LOCHER, Introduzione, S. 27. Laut dem Luzerner Kantonsgericht liegt die Grenze, sofern alle Umstände des Falles berücksichtigt werden, bei einem Tag pro Woche oder einem Wochenende pro Monat (Urteil des Kantonsgerichts Luzern, B 11.2 Nr. 13, vom 26. September 2018, E. 3.2.1).

⁹¹ Die Schlussfolgerung, dass die in Art. 2 Abs. 2 TUIR genannten Voraussetzungen als alternativ und nicht als kumulativ anzusehen sind, lässt sich aus der Verwendung der Konjunktion «oder» durch den italienischen Gesetzgeber im Verordnungstext ableiten (DELLA CARITÀ, *Iscrizione APR*, S. 242).

⁹² Codice civile italiano (italienisches Zivilgesetzbuch).

Die Erfüllung auch nur eines der drei oben genannten Kriterien ist ausreichend, um den steuerrechtlichen Wohnsitz einer natürlichen Person in Italien zu begründen.⁹³ Während einerseits die Kriterien des Wohnsitzes und des Aufenthaltes gemäss den im Zivilgesetzbuch genannten Bestimmungen eine faktische Betrachtungsweise und entsprechend eine auf einer Verbindung mit dem italienischen Staatsgebiet aufbauenden Analyse voraussetzen, genügt für die Eintragung im Anagrafe della Popolazione Residente (APR, Register der Wohnbevölkerung) die Feststellung dieses bloss formellen Elements, wodurch jede andere Würdigung ausgeschlossen ist.⁹⁴ Letzteres verdeutlicht den Willen des italienischen Gesetzgebers, den steuerrechtlichen Wohnsitz aufgrund einer formellen, leicht und schnell zu überprüfenden Voraussetzung zu verankern.⁹⁵ Es ist auf die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 1228/1954 und deren Durchführungsverordnung (Erlass des Präsidenten der Republik Nr. 233/1989) hinzuweisen, welche die Eintragung im APR zwingend vorschreiben, wenn eine Person, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einer Gemeinde des italienischen Staatsgebiets hat.⁹⁶

Die Eintragung im Register ist somit ein zur Identifizierung eines Steuerpflichtigen ausreichendes Merkmal, welches jede anderweitige Beurteilung dieses Sachverhalts ausschliesst. Aus fiskalischer Sicht kommt dem Registereintrag somit der Charakter eines eigenständigen und autonomen Anknüpfungskriteriums zu.⁹⁷ Die Rechtsprechung neigt grundsätzlich dazu, dieses Erfordernis als eine absolute Wohnsitzvermutung anzusehen.⁹⁸

Das zweite Kriterium ist der zivilrechtliche Wohnsitz gemäss Art. 43 Abs. 1 c.c. Er wird als der «*Ort, an dem sie [Anm. d. Verf.: die Person] den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen begründet hat*» definiert, und gilt unabhängig von der tatsächlichen Anwesenheit an diesem Ort.⁹⁹

⁹³ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, S. 555; PARISI, S. 26.

⁹⁴ DELLA CARITÀ, Iscrizione APR, S. 242; PIACENTINI/BERNACCHI, Manuale fiscalità, S. 484; PIANTAVIGNA, S. 279.

⁹⁵ PIANTAVIGNA, S. 280.

⁹⁶ BUCCISANO, S. 39.

⁹⁷ Corte suprema di cassazione (Cass., italienischer oberster Kassationsgerichtshof) Nr. 1783 vom 3. März 1999; Cass. Nr. 1215, vom 6. Februar 1998; TENORE, S. 33; PIANTAVIGNA, S. 282.

⁹⁸ ARGINELLI/CUZZOLARO, S. 2; PIANTAVIGNA, S. 281 f.; vgl. auch Cass. Nr. 21970 vom 28. Oktober 2015; Cass. Nr. 677 vom 16. Januar 2015; Cass. Nr. 14434 vom 15. Juni 2010; Cass. Nr. 9319 vom 20. April 2006; Cass. Nr. 1215 vom 6. Februar 1998.

⁹⁹ PIANTAVIGNA, S. 284 (Übersetzung des Verfassers). Für einen ausführlichen Überblick über die Rechtsprechung zum Thema siehe FAZIO, Residenza – parte prima, S. 1322 ff.; FAZIO, Residenza – parte seconda, S. 1808 ff.

Der Wohnsitz setzt nämlich weder die physische Anwesenheit des Rechtssubjekts noch eine durch das Wohnen geprägte Niederlassung voraus¹⁰⁰ und ist durch das subjektive Element gekennzeichnet, d. h. durch den Willen, an diesem Ort den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen und zu behalten.¹⁰¹

Gemäss der Rechtsprechung ist *«unter Wohnsitz der Ort zu verstehen, an dem der Erwerbstätige den Mittelpunkt seiner Tätigkeiten und Interessen hat, d.h. nicht nur die wirtschaftlichen und materiellen, sondern auch die gefühlsmässigen und geistigen Interessen; der Begriff des Wohnsitzes ist einheitlich und verlangt, dass neben den Tätigkeiten und Interessen des Einzelnen, auch die gefühlsmässigen und persönlichen Interessen berücksichtigt werden»*.¹⁰²

Der Begriff ist daher in einem weiten Sinne zu verstehen, der nicht nur Beziehungen vermögensrechtlicher und wirtschaftlicher Natur, sondern auch moralische, soziale und familiäre Beziehungen miteinschliesst.¹⁰³ Der Wohnsitz ist also der Ort, an dem sich eine Mehrzahl von Merkmalen konzentriert, welche mit Bezug auf die Feststellung, ob eine Person in Italien steuerlich ansässig ist, berücksichtigt werden müssen.¹⁰⁴ Nämlich sind dies die Interessen, Neigungen, Leidenschaften, beruflichen und sozialen Beziehungen, in denen sich das Wesen der Person offenbart.¹⁰⁵

Das dritte und letzte Kriterium betrifft den zivilrechtlichen Aufenthalt gemäss Art. 43 Abs. 2 c.c., der als der Ort bezeichnet wird, an dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.¹⁰⁶ Die betreffenden Anforderungen setzen sowohl das Vorhandensein einer Wohnung sowie die Einhaltung von zwei zusätzlichen Kriterien voraus, die zusammen immer als ein Ganzes betrachtet werden müssen:¹⁰⁷

¹⁰⁰ RIVA, S. 810.

¹⁰¹ PIANTAVIGNA, S. 285; DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, S. 555.

¹⁰² Cass. Nr. 17882 vom 22. August 2007 (Übersetzung des Verfassers).

¹⁰³ Cass. Nr. 435 vom 12. Februar 1973; Cass. Nr. 3586 vom 26. Oktober 1968. Siehe insbesondere die Auslegung durch die Finanzverwaltung in KS Nr. 304/E, Ziff. 1, wonach der Ausdruck «Tätigkeiten und Interessen» in Art. 43 Abs. 1 in einem weiten Sinne zu verstehen ist, sodass die Bestimmung des Wohnsitzes aus allen Tatbeständen abzuleiten ist, die direkt oder indirekt auf das Vorhandensein dieser Beziehung an einem bestimmten Ort und auf den Hauptcharakter hinweisen, den sie im Leben der Person hat.

¹⁰⁴ Cass. Nr. 7621 vom 18. März 2021; Cass. Nr. 2894 vom 5. Februar 2021; Cass. Nr. 12311 vom 15. Juni 2016; Cass. Nr. 678 vom 16. Januar 2015; Cass. Nr. 5382 vom 4. April 2012; Cass. Nr. 29576, vom 29. Dezember 2011.

¹⁰⁵ RIVA, S. 810.

¹⁰⁶ Für einen ausführlichen Überblick über die Rechtsprechung zum Thema siehe FAZIO, Residenza – parte prima, S. 1322 ff.; FAZIO, Residenza – parte seconda, S. 1808 ff.

¹⁰⁷ PIANTAVIGNA, S. 295 f.; TENORE, S. 34; DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, S. 555.

- das objektive Element, das mit dem dauerhaften Verbleib einer Person an einem bestimmten Ort (für den grössten Teil der Steuerperiode) gleichzusetzen ist. Hierfür sind jedoch weder Kontinuität noch Dauerhaftigkeit des Aufenthalts (sog. Gewohnheit) erforderlich, zumal es Situationen geben kann, in denen der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit ausserhalb des Ortes ausübt, an dem sich seine Wohnung befindet, und zu der er in der Absicht seinen Wohnsitz nicht aufgeben zu müssen, periodisch zurückkehrt.¹⁰⁸ Der gewöhnliche Aufenthalt findet in der betreffenden dem Grenzgänger zur Verfügung stehenden Wohnung statt, sodass der Wohnsitz mit dem Standort der Wohnung übereinstimmt;¹⁰⁹
- das subjektive Element, das durch die Absicht des Betroffenen bestimmt wird, sein Zuhause an einem Ort zu behalten und dorthin zurückzukehren, wann immer es möglich ist (sog. *animus permanendi*).¹¹⁰ Der gewöhnliche Aufenthalt bleibt also auch dann bestehen, wenn die Person ausserhalb der Wohnsitzgemeinde arbeitet oder anderen Tätigkeiten nachgeht, sofern sie ihren Wohnsitz behält und nach Möglichkeit dorthin zurückkehrt.¹¹¹ Die Absicht, dauerhaft an einem bestimmten Ort zu leben, hängt von den Lebensgewohnheiten und der Gestaltung der normalen sozialen Beziehungen ab.¹¹²

Daher besteht der Wohnsitz aus dem freiwilligen gewöhnlichen Aufenthalt einer Person an einem bestimmten Ort, der sowohl die objektive Tatsache der Verknüpfung mit dem Gebiet als auch das subjektive Element der Freiwilligkeit umfasst.¹¹³

Schliesslich setzt die Bestimmung des Art. 2 Abs. 2 TUIR als weiteres Kriterium die Anwesenheit im Staatsgebiet «während des grössten Teils der Steuerperiode» voraus. Darunter versteht man die physische Anwesenheit in Italien während mindestens 183 Tagen (oder 184 Tagen im Falle eines Schaltjahres).¹¹⁴ Dementsprechend können im Hinblick auf das Grenzgängerabkommen von 2020 nur natürliche Personen unter dieses Abkommen fallen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in Italien vor dem 2. Juli eines Kalenderjahres erworben haben.¹¹⁵

¹⁰⁸ Cass. Nr. 5292 vom 28. Oktober 1985; Cass. Nr. 1738 vom 14. März 1986; PIAANTAVIGNA, S. 299.

¹⁰⁹ PIAANTAVIGNA, S. 297 der darauf hinweist, dass dies eine klare Unterscheidung zwischen den Begriffen «Wohnsitz» und «Aufenthalt» schafft.

¹¹⁰ Dieses Konzept muss immer auf der Basis von realen Elementen bewertet werden (PIAANTAVIGNA, S. 296).

¹¹¹ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, S. 555.

¹¹² Cass. Nr. 1738 vom 14. März 1986.

¹¹³ PIAANTAVIGNA, S. 296.

¹¹⁴ PIAANTAVIGNA, S. 301.

¹¹⁵ Bsp.: eine natürliche Person aus Frankreich, die am 30. September ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Gemeinde Como in Italien begründet und dann als Grenzgänger im Kanton Tessin arbeitet, kann für das Jahr ihrer Ankunft in Italien nicht als natürliche Person mit Wohnsitz in Italien im Sinne des

4.4.3. Der Status des Grenzgängers

4.4.3.1. Die subjektiven Bedingungen

Die Person muss – wie aus der Konjunktion «und» hervorgeht – drei kumulative Bedingungen erfüllen, um als Grenzgänger qualifiziert zu werden (Art. 2 Bst. b Grenzgängerabkommen von 2020; siehe auch Punkt 2 des Zusatzprotokolls): (i) sie muss in einer Gemeinde steuerlich ansässig sein, deren Gebiet ganz oder teilweise innerhalb einer 20 Km breiten Zone an der Grenze zum anderen Vertragsstaat liegt, (ii) sie muss im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates für einen dort ansässigen Arbeitgeber oder für eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung in diesem Staat eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausüben, und (iii) sie muss grundsätzlich täglich zum Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückkehren und falls nicht, muss dies beruflich bedingt sein und darf 45 Tage pro Kalenderjahr nicht überschreiten (vgl. Punkt 2 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020).¹¹⁶ Die Definition des Grenzgängers beruht also auf einem räumlichen Konzept. Der Grenzgänger steht in einer besonderen Beziehung zwischen seinem Wohnsitzstaat und dem Land, in dem er erwerbstätig ist.

4.4.3.2. Erste Bedingung: der Begriff des steuerlichen Wohnsitzes im Grenzgebiet

Es reicht nicht aus, dass die natürliche Person in einem der beiden Vertragsstaaten gemäss Art. 1 Grenzgängerabkommen von 2020 ansässig ist.¹¹⁷ Gemäss Art. 2 Bst. b Ziff. i Grenzgängerabkommen von 2020 muss diese Person auch «*in einer Gemeinde steuerlich ansässig sein, deren Gebiet ganz oder teilweise im Bereich von 20 Km von der Grenze zum anderen Vertragsstaat liegt*». Die beiden Staaten haben also beschlossen, das traditionelle Grenzgebiet von 20 Km – wie im Grenzgängerabkommen von 1974 festgelegt – beizubehalten, obwohl moderne, schnelle private und öffentliche Verkehrsmittel heute eine Verkürzung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Arbeitsplatz ermöglichen und die Tendenz besteht, das Konzept der Grenzzone abzuschaffen, wie dies bei der Revision des

Grenzgängerabkommens von 2020 angesehen werden. Dies gilt für das erste Kalenderjahr der Ansiedlung in der Gemeinde Como. Ab dem folgenden Kalenderjahr kann sie stattdessen als in Italien steuerlich ansässig betrachtet werden und unterliegt dem Grenzgängerabkommen von 2020.

¹¹⁶ Die Definition eines Grenzgängers ist autonom, in dem Sinne, dass sie durch das Grenzgängerabkommen von 2020 selbst definiert wird, ohne Rücksicht auf die Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der beiden Vertragsstaaten (Italien und Schweiz) oder anderer Instrumente des multilateralen oder bilateralen Völkerrechts, insbesondere des FZA (vgl. MOLO, S. 22).

¹¹⁷ Siehe oben Kap. 4.4.2.

DBA-CH/Ö¹¹⁸ von 2007 der Fall gewesen ist, mit welchem der Begriff des Grenzgängers nach Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA eingeführt wurde.¹¹⁹

4.4.3.3. Zweite Bedingung: die Ausübung einer unselbständigen Tätigkeit im Grenzgebiet für eine Betriebsstätte oder eine feste Geschäftseinrichtung

Das Grenzgängerabkommen von 2020 enthält keine Definition der unselbständigen Erwerbstätigkeit. Eine Definition fehlt aber auch im DBA-CH/I (wie im Übrigen auch im OECD-MA), und insbesondere in Art. 15.¹²⁰ Gemäss Rechtsprechung ist ein Arbeitnehmer unselbständig erwerbstätig, wenn er seine Arbeitskraft einem Arbeitgeber zur Verfügung stellt und im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit dessen Anweisungen zu befolgen hat. Entscheidendes Kriterium ist der Grad der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit, d.h. das Unterordnungsverhältnis, in dem sich der Arbeitnehmer bei der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit befindet. In diesem Zusammenhang ist sodann der Frage nachzugehen, ob er ein unternehmerisches Risiko trägt oder nicht.¹²¹ Der Kommentar zum OECD-MA nennt einige Beispiele für Tätigkeiten, die in den Bereich der unabhängigen Erwerbstätigkeit fallen, enthält aber keine Definition.¹²² Es ist daher auf die am Tätigkeitsort geltenden Vorschriften abzustellen, d.h. auf die internen Regelungen der beiden Staaten (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA).¹²³

Nach Schweizer Recht ist das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Art. 17 Abs. 1 DBG geregelt. Darunter fallen alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

Bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts, sodass eine Qualifizierung der Einkünfte aus schuldrechtlicher oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht nur ein Indiz darstellt, das die Steuerbehörden nicht bindet.¹²⁴ Das Kreisschreiben Nr. 45 der EStV bejaht das Vorliegen einer un-

¹¹⁸ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abgeschlossen am 30. Januar 1974 (SR 0.672.916.31).

¹¹⁹ Vgl. auch ENZ, Rn. 33.

¹²⁰ CONTRINO/DELL'ERA, S. 115; DE VRIES REILINGH, Rn. 730; ENZ, Rn. 189; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 587; OBERSON, Rn. 604.

¹²¹ DE VRIES REILINGH, Rn. 731; ENZ, Rn. 190; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 587.

¹²² Kommentar OECD-MA, N 8.16 ff. zu Art. 15 OECD-MA.

¹²³ CONTRINO/DELL'ERA, S. 115; ENZ, Rn. 191.

¹²⁴ BGE 121 I 59.

selbständigen Erwerbstätigkeit bei Vorliegen folgender allgemeinen Abgrenzungskriterien: Unterordnungsverhältnis, Weisungsgebundenheit, Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation, fehlende unternehmerische Selbstständigkeit in Organisation und Durchführung der Arbeitstätigkeit, fehlendes unternehmerisches Risiko, Bindung an feste Arbeitszeiten, Zuweisung eines festen Arbeitsplatzes, Arbeitszeitkontrolle, Bereitstellung von Arbeitsgeräten und -material durch den Arbeitgeber und keine sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr.¹²⁵ Nicht als unselbständige Arbeitnehmer gelten Unternehmer, Beauftragte, Mäkler oder Generalagenten sowie Aktionäre, die in keinem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen stehen.¹²⁶ Grundsätzlich ist für die Feststellung, ob eine unselbständige Erwerbstätigkeit nach schweizerischem Recht vorliegt, eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalles erforderlich, wobei der Grad der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit des Steuerpflichtigen bei der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen ist.¹²⁷

Der italienische Rechtsbegriff ist dem in der Schweiz gebräuchlichen ähnlich. Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit werden definiert als Einkünfte, welche die Erbringung von Arbeitsleistungen irgendeiner Art im Dienst und unter der Leitung anderer beinhaltet, einschliesslich der Arbeit von zu Hause aus, wenn diese als Beschäftigung im Sinne des Arbeitsrechts gilt (Art. 49 Abs. 1 TUIR).

Der ausdrückliche Verweis von Art. 49 Abs. 1 TUIR auf Arbeit, die im Dienst und unter der Leitung anderer verrichtet wird, bezieht sich in der Tat auf den Begriff der untergeordneten Arbeit, wie er in Art. 2094 c.c. definiert ist, wonach *«ein untergeordneter Arbeitnehmer derjenige ist, der gegen Entgelt verpflichtet ist, im Unternehmen mitzuarbeiten, indem er seine eigene geistige oder manuelle Arbeit im Auftrag und unter der Leitung des Unternehmers leistet»*.¹²⁸ Bei der Prüfung des Kriteriums der Unterordnung ist zur Unterscheidung eines unselbständigen von einem selbständigen Arbeitsverhältnis auf das Vorhandensein einer hierarchischen und disziplinären Abhängigkeit abzustellen, in der vertraglich festgelegt wurde, dass der Unternehmer das Oberhaupt des Unternehmens ist und seine Mitarbeiter von ihm hierarchisch abhängig sind (Art. 2086 c.c.). Der Arbeitnehmer muss auch die Anweisungen des Arbeitgebers und seiner Mitarbeiter, von denen er hierarchisch abhängig ist, befolgen (Art. 2014 c.c.).¹²⁹ Zu den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehören grundsätzlich alle Beträge und Werte, die während der Steuerperiode aus irgendeinem Grund vereinnahmt wurden, auch in Form von Spen-

¹²⁵ KS Nr. 45, Ziff. 2.1.; vgl. auch mit einigen Unterschieden Kommentar OECD-MA, N 8.14 zu Art. 15 OECD-MA.

¹²⁶ KS Nr. 45, Ziff. 2.1.

¹²⁷ ECKERT, Commentaire IFD, N 6 zu Art. 17 DBG.

¹²⁸ LEO, S. 777 f. (Übersetzung des Verfassers).

¹²⁹ LEO, S. 779.

den, wenn sie im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen (Art. 51 Abs. 1 TUIR). Die in beiden nationalen Gesetzen verwendeten Begriffe sind äusserst weit gefasst und können alle Formen von Vergütungen erfassen, die in einem kausalen Zusammenhang mit einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stehen.¹³⁰

Zweitens verlangt das Grenzgängerabkommen von 2020, dass die unselbständige Erwerbstätigkeit der Grenzgänger im Grenzgebiet ausgeübt werden muss. Unter Grenzgebiet ist das im Arbeitsvertrag festgelegte Gebiet zu verstehen, in welchem die Arbeit verrichtet wird; dieses besteht aus vier italienischen Regionen und drei Schweizer Kantonen (Art. 2 Bst. a Grenzgängerabkommen von 2020). Es ist zu beachten, dass die Abgrenzung des Grenzgebiets, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, viel breiter ist als der Wohnsitzbereich.¹³¹ Dieser muss nicht unbedingt mit dem Standort des Arbeitgebers übereinstimmen. Neben der Erwerbstätigkeit für einen Arbeitgeber kann ein Grenzgänger auch für eine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens (vgl. Art. 5 DBA-CH/I)¹³² oder für eine freiberufliche Person mit einer festen Einrichtung¹³³ (vgl. Art. 14 DBA-CH/I)¹³⁴ im Grenzgebiet arbeiten.

4.4.3.4. Dritte Bedingung: die Notwendigkeit der täglichen Rückkehr

Ein Grenzgänger im Sinne des Grenzgängerabkommen von 2020 ist eine Person, die grundsätzlich jeden Tag die schweizerisch-italienische Grenze von ihrem Hauptsteuerdomizil zu ihrem Arbeitsort und zurück überschreiten muss (Art. 2 Bst. b Ziff. iii Grenzgängerabkommen von 2020).

Eine wöchentliche Rückkehr, wie sie für Grenzgänger in Art. 7 Abs. 1, Anhang I FZA vorgesehen ist, reicht für die Anwendung des Grenzgängerabkommens von 2020 somit nicht aus.¹³⁵ Die Definition des Grenzgängers im Grenzgängerabkommen von 2020 ist restriktiv

¹³⁰ CONTRINO/DELL'ERA, S. 116.

¹³¹ MOLO, S. 22. Daher kann eine Person, die z.B. in der Gemeinde Chiasso wohnt und in der Gemeinde Mailand eine berufliche Tätigkeit ausübt, als Grenzgänger angesehen werden. Umgekehrt kann aber ein Arbeitnehmer, der in der Gemeinde Mailand wohnt und seine berufliche Tätigkeit in der Gemeinde Chiasso ausübt, nicht als Grenzgänger angesehen werden.

¹³² Bsp.: ein deutsches Unternehmen mit einer Betriebsstätte im Kanton Tessin.

¹³³ Bsp.: eine freiberufliche Person, die eine Zahnarztpraxis im Kanton Tessin führt.

¹³⁴ Das OECD-MA sieht den Art. 14 nicht mehr vor, der in Art. 7 eingefügt wurde. Zur Kommentierung von Art. 14 DBA-CH/I siehe LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 582 ff.; CONTRINO/DELL'ERA, S. 96 ff.

¹³⁵ Das FZA sieht ausdrücklich eine Abweichung von der Grenzgängerdefinition zugunsten der in den DBA grundsätzlich vereinbarten strengeren Regelungen vor (ROSSELLI, S. 14). Art. 21 Abs. 1 FZA bestimmt nämlich folgendes: «[d]ie Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt» (vgl. auch Botschaft FZA, S. 6352; Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015, S. 6). Im Falle einer Kollision

tiver als die Definition des FZA, und zwar nicht nur bezüglich der Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat, sondern auch in Bezug auf die kilometrische Beschränkung des Grenzgebiets. Sie stellt faktisch eine Untergruppe der im FZA gegebenen Definition dar.¹³⁶ Die tägliche Rückkehrpflicht ist im Grenzgängerabkommen von 1974 nicht ausdrücklich vorgesehen, wurde aber durch Auslegung der einschlägigen Norm faktisch anerkannt.¹³⁷ Das Kriterium der täglichen Rückkehr wird erstmals in der Verständigungsvereinbarung

zwischen den Regeln eines DBA und denen des FZA haben daher die Regeln des DBA Vorrang (ENZ, Rn. 686 ff.). Interessant ist jedoch, dass das DBA-CH/Ö ausdrücklich auf den Begriff des Grenzgängers im Sinne des FZA verweist. Die WAK-S hatte den Bundesrat beauftragt, diese Definition bei den Verhandlungen mit Italien zur Revision des Grenzgängerabkommens von 1974 zu berücksichtigen (vgl. Medienmitteilung der WAK-S vom 24. Juni 2011). Gemäss ROSSELLI wurde *«die Definition im FZA selbstverständlich – wie auch von der WAK-S gefordert – im Rahmen der Gespräche, die zum Abschluss des neuen Abkommens führten, mit gebührender Aufmerksamkeit berücksichtigt. Insbesondere auf Schweizer Seite wurde es jedoch nicht als sinnvoll erachtet, diese Definition an diejenige des FZA anzupassen oder eine Erweiterung des materiellen Anwendungsbereichs vorzunehmen»* (ROSSELLI, S. 16, Übersetzung des Verfassers).

¹³⁶ MORETTI, S. 38; PARISI, S. 28; ROSSELLI, S. 16.

¹³⁷ In seiner Botschaft zum Grenzgängerabkommen von 1974 stellt der Bundesrat folgendes fest: *«[e]s stellte sich die Frage, ob eine Definition des Begriffes «Grenzgänger» nötig sei. Da es sich jedoch als schwierig erwies, eine befriedigende Definition zu finden und da Bedenken bestanden, dass eine solche Definition möglicherweise ein unerwünschtes Präjudiz für andere Abkommen schaffen könnte, wurde darauf verzichtet»* (Botschaft über Grenzgängervereinbarung von 1974, S. 350 f.). Die historische Betrachtung liefert damit den konkreten Nachweis, dass diese Lücke vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt war (ENZ, Rn. 435). In seiner Botschaft zum FZA hält der Bundesrat zudem fest, dass *«auch gegenüber Italien und im Verhältnis zwischen Genf und Frankreich für Grenzgänger das Kriterium der täglichen Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnort herangezogen werden muss»* (Botschaft Nr. 93.028, S. 6128). Auf italienischer Seite hat die Steuerverwaltung am 23. Juli 2008 in Beantwortung einer Anfrage diejenige Person als Grenzgänger im Sinne des Grenzgängerabkommens von 1974 definiert, die täglich an ihren Wohnort zurückkehrt (Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Ufficio Fiscalità Generale, Protokoll Nr. 904-45720/2008, Anfrage Nr. 904-276/2008-ART.11, Gesetz vom 27. Juli 2000, Nr. 212, eingereicht am 27. März 2008, beantwortet am 23. Juli 2008). Diese Auslegung der Finanzverwaltung wurde später mit dem Rechtsgutachten Nr. 904-8/2019 als Antwort auf eine Anfrage des Verbands der Wirtschaftsprüfer von Sondrio bestätigt. Schon früher, während der Debatte in der italienischen Abgeordnetenversammlung in der Sitzung vom 1. Juli 1975, erklärte der Berichterstatter Marchetti, dass. *«[...] das Abkommen zwischen Italien und der Schweiz, das am 3. Oktober 1974 in Rom unterzeichnet wurde, auf zwei Begehren antwortet, welche die italienischen Grenzgänger – also diejenigen Arbeiter, die jeden Tag ins Ausland gehen, um am Ende ihrer Arbeitszeit nach Italien zurückzukehren – seit Jahren stellten [...]»* (vgl. Senat der Republik, VII^e Legislaturperiode, Nr. 239 und Nr. 1307-A, Bericht der Ständigen Kommission III^a, Berichterstatter Marchetti zitiert von BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 405, Übersetzung des Verfassers). Schliesslich kamen die beiden Delegationen gemäss dem Protokoll von Rom und Lugano von 1985 überein, dass 3% der Grenzgänger nicht regelmässig nach Hause zurückkehren, und beschlossen daher, die Höhe des finanziellen Ausgleichs zugunsten Italiens zu reduzieren. Aufgrund dieser Erkenntnis kann man also feststellen, dass sie als Grenzgänger diejenigen bezeichneten, die täglich in ihre Heimat zurückkehren (vgl. auch BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 405; BERNASCONI/FERRARI, Questioni fiscali, S. 26).

vom 18./19. Juni 2020 ausdrücklich erwähnt. Bemerkenswert ist der Umstand, dass diese Forderung während der COVID-19-Periode unterzeichnet wurde.¹³⁸

Ferner besteht eine wichtige Ausnahme vom Grundsatz der täglichen Rückkehr. So ist es einem Grenzgänger grundsätzlich gestattet, an höchstens 45 Tagen pro Kalenderjahr aus beruflichen Gründen nicht an sein Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückzukehren. In diesem Fall verliert er seinen Status als Grenzgänger im Sinne des Grenzgängerabkommens von 2020 nicht (Punkt 2 des Zusatzprotokolls zum Grenzgängerabkommen von 2020).¹³⁹ Private Gründe bleiben bei der Berechnung der 45 Tage pro

¹³⁸ Gemäss Abs. 2: «wird anerkannt, dass für die Anwendung des Abkommens vom 3. Oktober 1974 diejenigen Arbeitnehmer, die sich mehrere aufeinanderfolgende Tage im anderen Vertragsstaat aufgehalten haben, um für einen dort ansässigen Arbeitgeber eine unselbständige Erwerbstätigkeit zu verrichten, ohne dass sie – aufgrund von Massnahmen zur Bekämpfung der Ausbreitung des COVID-19 – regelmässig täglich in ihren Wohnsitzstaat zurückkehren, ausnahmsweise und vorläufig als Grenzgänger im Sinne des Abkommens vom 3. Oktober 1974 gelten»; vgl. auch BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 406 und 416). Diese Verständigung ermöglicht es, die Bestimmungen des DBA-CH/I und des Grenzgängerabkommens von 1974 unabhängig vom COVID-19 anzuwenden. Dies bedeutet, dass die Tage, welche Grenzgänger aufgrund der von beiden Staaten zur Bekämpfung der Pandemie getroffenen Massnahmen (insbesondere des Lockdowns) im Ansässigkeits- und/oder im Tätigkeitsstaat verbracht haben, nicht gezählt werden und dass Grenzgänger aus persönlichen und/oder beruflichen Gründen von der Regel der täglichen Heimkehr abweichen dürfen (BERNASCONI/NEGRINI/AMADDEO, S. 416). Das gegenseitige Einvernehmen gilt vom 24. Februar bis zum 30. Juni 2020 und wird stillschweigend Monat für Monat verlängert. Es endet am letzten Tag des Monats, in welchem der letzte der beiden Staaten die staatlichen Gesundheitsmassnahmen aufgehoben hat, welche die normale Freizügigkeit natürlicher Personen einschränken oder entmutigen (vgl. auch FAQ COVID-19, Frage Nr. 5.1., S. 6). Sobald diese Vereinbarung nicht mehr wirksam ist, gelten wieder die normalen Regeln. Folglich werden die Einkünfte eines Grenzgängers, der von zu Hause aus arbeitet, gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert (siehe Antwort des Bundesrates an Nationalrat Piero Marchesi vom 8. März 2021, in: https://www.parlament.ch/it/services/news/Pagine/2021/20210308175026050194158159038_-bsi67.aspx [besucht am: 3. Juni 2021]). Für eine Vertiefung in Bezug auf das gegenseitige Einvernehmen, das von den Steuerbehörden während der COVID-19-Pandemie getroffen wurde, vgl. MATTEOTTI/VOGT/EZZAINI, Rn. 10 ff.

¹³⁹ Art. 15a Abs. 2 DBA-CH/D (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abgeschlossen am 11. August 1971 [SR 0.672.913.62]) enthält eine ähnliche Regelung für Grenzgänger im Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland, allerdings mit einer Dauer von 60 Tagen. Diese Bestimmung lautet wie folgt: «Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt». Zwischen der Schweiz und Frankreich gibt es ein gegenseitiges Einvernehmen aus dem Jahr 2005, in welchem sich die beiden zuständigen Behörden auf eine Höchstdauer von 45 Tagen geeinigt haben, während der sich eine Person aus beruflichen Gründen in dem Land aufhalten darf, in dem sie arbeitet, ohne ihren Status als Grenzgänger im Sinne des Abkommens vom 11. April 1983 zu verlieren (für weitere Einzelheiten siehe ENZ, Rn. 292 ff. und 403). Auch das DBA zwischen der Schweiz und Liechtenstein erlaubt den Grenzgängern einen Aufenthalt von 45 Tagen pro Jahr im Tätigkeitsstaat (vgl. Ziff. 5 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteue-

Jahr unberücksichtigt. Darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass sich die 45 Tage pro Jahr auf eine Vollzeitbeschäftigung beziehen.¹⁴⁰ Die 45-Tage-Regel umfasst nicht nur Übernachtungen im Tätigkeitsstaat, sondern auch gelegentliche Reisen des Grenzgängers in einen Drittstaat.¹⁴¹

Ein Aufenthalt von mehr als 45 Tagen pro Kalenderjahr im Tätigkeitsstaat soll nach dem Wortlaut der Norm nicht zulässig sein.¹⁴² Zusammen mit der grundsätzlichen Verpflichtung zur täglichen Rückkehr des Grenzgängers stellt dieser Umstand ein Mangel des Grenzgängerabkommens von 2020 dar, zumal die grossen Veränderungen, die mit dem Aufkommen der Telearbeit einhergehen, in keiner Weise berücksichtigt wurden.¹⁴³ Aber auch im schweizerischen Recht fehlt immer noch eine klare gesetzliche Grundlage für die Besteuerung des Erwerbseinkommens aus Telearbeit.¹⁴⁴ Immerhin haben sich die beiden Staaten zu regelmässigen Konsultationen verpflichtet, um die Möglichkeit einer Änderung oder Ergänzung von Punkt 2 des Zusatzprotokolls zum Grenzgängerabkommen von 2020 zu prüfen. Ebenso sollen sie die Möglichkeit prüfen, im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Art. 26 Abs. 3 DBA eine Vereinbarung über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens in Bezug auf die Telearbeit zu treffen (Punkt 3 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020).

zung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abgeschlossen am 10. Juli 2015 (SR 0.672.951.43)).

¹⁴⁰ Die Regel der 60 Tage in Art. 15a Abs. 2 DBA-CH/D stellt auf eine Vollzeitbeschäftigung ab (ENZ, Rn. 348).

¹⁴¹ Siehe das gegenseitige Einvernehmen Schweiz-Frankreich von 2005, *Définition du travailleur frontalier telle que figurant à l'article 3 de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse du 11 avril 1983*, Ziff. III.

¹⁴² Zwar enthält die Vorschrift den Ausdruck «grundsätzlich», der so interpretiert werden könnte, dass der Grenzgänger die Grenze nicht täglich überschreiten muss. Die Formulierung «grundsätzlich» ist jedoch restriktiv auszulegen, wenn der Grenzgänger im Ansässigkeitsstaat in Telearbeit verbleibt. Auch sollte die Formulierung auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat ausgerichtet sein, gerade weil Punkt 2 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020 die Begrenzung auf 45 Tage pro Jahr als Ausnahme vorsieht.

¹⁴³ Vgl. auch SANNA, S. 3, wonach das Phänomen der Telearbeit die zukünftigen Arbeitsbedingungen der Grenzgänger und damit das Grenzgängerabkommen von 2020 zunehmend beeinflussen wird.

¹⁴⁴ Darüber hinaus hat das BGE wiederholt bestätigt, dass Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur dann in der Schweiz steuerpflichtig sind, wenn die Tätigkeit vom Arbeitnehmer physisch auf Schweizer Boden ausgeübt wird (siehe oben Kap. 2.1). Ein Quellensteuerabzug seitens des Arbeitgebers auf eine Telearbeit würde daher der Rechtsprechung des BGE widersprechen (vgl. MATTEOTTI/VOGT/EZZAINI, Rn. 23, welche die Praxis der Steuerbehörden der Kantone Basel-Stadt und Zürich kritisieren). Zum Thema siehe auch ROSSELLI S. 16.

4.5. Der objektive Anwendungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich des Grenzgängerabkommens von 2020 umfasst insbesondere die folgenden sechs Punkte:

1. ein konkurrierendes Besteuerungsrecht zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Ansässigkeitsstaat (Art. 3 Abs. 1, erster Satz);
2. eine Begrenzung der Besteuerungsbefugnis im Tätigkeitsstaat auf 80% der in diesem Staat geltenden Einkommenssteuer (Art. 3 Abs. 1, zweiter Satz);
3. eine Mindestbesteuerung im Tätigkeitsstaat (Art. 3 Abs. 2);
4. eine verbindliche Methode zur Erhebung der Steuer im Tätigkeitsstaat (Art. 3 Abs. 3);
5. ein Diskriminierungsverbot im Tätigkeitsstaat (Art. 4);
6. eine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat (Art. 5).

4.5.1. Das konkurrierende Besteuerungsrecht

Aufgrund von Art. 3 Abs. 1 Satz 1 Grenzgängerabkommen von 2020 werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von den Grenzgängern bezogen und von den Arbeitgebern gezahlt werden, gemäss Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens von 1976, in dem Vertragsstaat besteuert, in welchem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Das Fehlen des Adverbs «nur», das in Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I hingegen vorgesehen ist, begründet ein konkurrierendes Besteuerungsrecht zwischen den beiden Vertragsstaaten.¹⁴⁵ Es ist daher Sache des Ansässigkeitsstaates, die Doppelbesteuerung durch die in Art. 24 DBA-CH/I vorgesehenen Methoden zu beseitigen.¹⁴⁶

Im Gegensatz zum Grenzgängerabkommen von 1974, das für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Grenzgängers ein ausschliessliches Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat vorsieht, legt sich das Grenzgängerabkommen von 2020 im Einklang mit der Bestimmung von Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I auf ein konkurrierendes, indessen beschränktes Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat fest.¹⁴⁷

¹⁴⁵ PARISI, S. 28; ROSSELLI, S. 16. Auch ein Grenzgänger, dessen Wohnsitz ausserhalb von 20 Km liegt, unterliegt aufgrund von Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I der konkurrierenden Besteuerung durch beide Staaten.

¹⁴⁶ Man denke an eine Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz in Italien ausserhalb des Grenzgebiets, die in der Schweiz im Grenzgebiet unselbständig erwerbstätig ist. Für diese Person ist das Grenzgängerabkommen von 2020 nicht anwendbar und es gilt Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I. Im Gegensatz zum Grenzgängerabkommen von 2020 behält die Schweiz 100% der an der Quelle erhobenen Steuern ein. Der Ansässigkeitsstaat (in diesem Fall Italien) ist dann verpflichtet, die Doppelbesteuerung gemäss Art. 24 Abs. 2 DBA-CH/I zu beseitigen.

¹⁴⁷ Siehe unten Kap. 4.4.2.

4.5.2. Die Begrenzung der Besteuerungsbefugnisse

Art. 3 Abs. 1, zweiter Satz Grenzgängerabkommen von 2020 sieht eine Begrenzung der Steuerbelastung im Tätigkeitsstaat vor. Die Steuer beträgt höchstens 80% der am Ort der unselbständigen Erwerbstätigkeit anwendbaren Einkommenssteuer der natürlichen Personen, einschliesslich der lokalen Einkommenssteuern. In Italien sind regionale und kommunale Zusätze enthalten, in der Schweiz sind es Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern;¹⁴⁸ letztere werden nach dem durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss eines bestimmten Kantons errechnet (Punkt 4 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020).¹⁴⁹

4.5.3. Die Mindestbesteuerung der italienischen Grenzgänger

Mit der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 2020 wird das Grenzgängerabkommen von 1974 *sine die* als Massstab für die Besteuerung der italienischen Grenzgänger, die in der Schweiz unselbständig erwerbstätig sind, beibehalten. Nach dieser Vorschrift darf die gesamte Steuerbelastung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht weniger betragen als die Steuer, die in Anwendung der Grenzgängervereinbarung von 1974 erhoben worden wäre. Folglich wird es immer notwendig sein, die Steuerbelastung, die sich aus einer vollen Quellenbesteuerung in der Schweiz (unter Berücksichtigung des Bundes-, Kantons- und Gemeindeanteils) aufgrund des Grenzgängerabkommens von 1974 ergibt, mit derjenigen zu vergleichen, die sich aus einer (gleichzeitigen) Besteuerung in Italien aufgrund des Grenzgängerabkommens von 2020 ergibt. Sollte die Besteuerung in Italien höher sein als jene, die sich aus der vollen Besteuerung in der Schweiz ergibt, ist das Verfahren abgeschlossen.¹⁵⁰

Sollte sie hingegen niedriger sein (eine Hypothese, die recht unwahrscheinlich ist), dann müsste der italienische Grenzgänger die Differenz zwischen einer hypothetischen vollen Quellenbesteuerung in der Schweiz und den italienischen Steuern nachzahlen.¹⁵¹ Die Folge wäre eine Kürzung der Steuergutschrift durch das italienische Finanzamt in Höhe

¹⁴⁸ Für die Schweiz dürfte dies zur Erstellung einer neuen Tabelle mit Quellensteuersätzen führen, die bereits die Kürzung um ein Fünftel des normalerweise geltenden Satzes enthält (ROSSELLI, S. 17).

¹⁴⁹ Zur Frage des Gemeindesteuerfusses, siehe unten Kap. 4.5.4.2.

¹⁵⁰ Bsp.: Nehmen wir an, dass die Quellensteuer, die in der Schweiz auf ein unselbständiges Erwerbseinkommen von 100 erhoben wird, 8 beträgt (d.h. 80% einer Steuer von 10). In diesem Fall müsste der Grenzgänger dieses Einkommen in Italien deklarieren und hätte Anspruch auf die normale Steuergutschrift. Wenn die Steuer in Italien 15 beträgt, berechnet auf das Erwerbseinkommen in der Schweiz von 100, abzüglich der Steuergutschrift von 8, würde der Grenzgänger in Italien 7 zahlen. Insgesamt würde er 15 Steuern zahlen (8 in der Schweiz und 7 in Italien), ein höherer Betrag als er mit dem Grenzgängerabkommen von 1974 gezahlt hätte (*in casu* 10).

¹⁵¹ Diese Norm war bei der Paraphierung des Abkommens im Jahr 2015 von besonderer Bedeutung, da ein echtes Risiko bestand, dass es zumindest in den ersten Jahren der Anwendung des neuen Abkommens nicht zu einer vollständigen Besteuerung in Italien kommen würde, wie es in Ziff. 4.4 der *Roadmap* vorgesehen ist (vgl. ROSSELLI, S. 17).

der Differenz zwischen der Besteuerung auf Grundlage des Grenzgängerabkommen von 1974 (d.h. 100%ige Besteuerung in der Schweiz) und der ordentlichen Besteuerung in Italien.¹⁵²

4.5.4. Das Diskriminierungsverbot

4.5.4.1. Die Auslegung der Regel

Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 verbietet jede Diskriminierung der Grenzgänger. Zunächst einmal betrifft diese Bestimmung nur die steuerliche Behandlung im Tätigkeitsstaat, d.h. in dem Ort, in welchem der Grenzgänger unselbständig erwerbstätig ist. Diese Vorschrift ist eine weitere Ergänzung zur Bestimmung von Art. 25 DBA-CH/I, sprich zum Diskriminierungsverbot, das seinerseits auf Art. 24 OECD-MA beruht. Die Bestimmung verbietet, in Steuerangelegenheiten allein aufgrund seiner Staatsangehörigkeit zu diskriminieren. Das Schweizer System der Quellenbesteuerung gilt unabhängig von der Nationalität indessen nur für Arbeitnehmer, die keinen steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Soweit eine innerstaatliche Rechtsvorschrift keine Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen bewirkt, kann sie nicht gegen die in Art. 25 Abs. 1 DBA-CH/I verankerten Grundsätze verstossen.¹⁵³

Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 führt ein Verbot der steuerlichen Diskriminierung unabhängig von der Staatsangehörigkeit ein. Es betrifft die Besteuerung der Grenzgänger nach dem Grenzgängerabkommen von 2020 ebenso wie die Besteuerung anderer Grenzgänger, die nicht unter dieses Abkommen fallen, aber vom FZA erfasst werden.¹⁵⁴ Der Wortlaut von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 sieht insbesondere vor, dass *«die unter den Geltungsbereich des vorliegenden Abkommens fallenden, in einem Vertragsstaat ansässigen Grenzgänger im Vertragsstaat, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, keiner Besteuerung unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender ist als die Besteuerung, der andere Grenzgänger unterliegen, die unter die Definition des Freizügigkeitsabkommens fallen; sie dürfen auch nicht aufgrund der*

¹⁵² Bsp.: Nehmen wir an, dass die Quellensteuer, die in der Schweiz auf ein unselbständiges Erwerbseinkommen von 100 erhoben wird, 8 beträgt (d.h. 80% von einer Steuer von 10). In diesem Fall müsste der Grenzgänger dieses Einkommen in Italien deklarieren und hätte Anspruch auf die normale Steuergutschrift. Beträgt die Steuer in Italien 9, berechnet auf das Erwerbseinkommen in der Schweiz von 100, abzüglich der Steuergutschrift von 8, würde der Grenzgänger in Italien 1 zahlen. Insgesamt würde er 9 Steuern zahlen (8 in der Schweiz und 1 in Italien), was weniger ist, als er mit dem Grenzgängerabkommen von 1974 gezahlt hätte (*in casu* 10). Da der Grenzgänger in diesem Fall aufgrund des Grenzgängerabkommens von 2020 10 gezahlt hätte, wird Italien seine Steuergutschrift auf 7 statt auf 8 begrenzen.

¹⁵³ Urteile des BGER 2P.145/1999 und 2A.116/1999 vom 31. Januar 2000 = StR 2000 438 ff., E. 4a.

¹⁵⁴ Gleicher Meinung MORETTI, S. 39.

Definition des Grenzgängers einer diskriminierenden steuerlichen Behandlung unterworfen werden, einschliesslich jeglicher diskriminierender steuerlicher Behandlung, die auf der Aufenthaltsdauer oder der Häufigkeit der Rückkehr an den eigenen Wohnsitz beruht».

In Punkt 5 des Zusatzprotokolls zum Grenzgängerabkommen von 2020 heisst es weiter, dass Artikel 4 nicht so auszulegen ist, dass ein Vertragsstaat dazu verpflichtet werden würde, die in anderen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Regeln zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche anzuwenden und somit die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel zu erlauben.¹⁵⁵ Da das Diskriminierungsverbot grundsätzlich einen allgemeinen Geltungsbereich hat, wollten die Vertragsstaaten das Risiko vermeiden, dass ein Steuerpflichtiger nach abweichenden Regeln besteuert werden kann, die in anderen als zwischen den beiden Ländern vereinbarten Verträgen vorgesehen sind. Bei der Auslegung von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 kann diese Folge nicht gänzlich ausgeschlossen werden: aus diesem Grund wurde Punkt 5 des Zusatzprotokolls eingefügt.

Die *ratio legis* von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 scheint darin zu bestehen, Situationen zu vermeiden, wie sie auf Tessiner Kantonsebene am 1. Januar 2015 eingetreten sind, als der Grosse Rat den durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss durch einen höheren ersetzt hat, der jedoch ausschliesslich für Grenzgänger mit täglicher Rückkehr an ihren Wohnsitz galt.¹⁵⁶ Da Artikel 4 des Grenzgängerabkommens eine mögliche steuerliche Diskriminierung der Grenzgänger verhindern will, bezieht sich sein Anwendungsbereich auf den Vergleich zwischen den Grenzgängern im Sinne des FZA und den Grenzgängern im Sinne des Grenzgängerabkommens von 2020. Letztere werden notwendigerweise auch vom FZA erfasst. Der Hauptunterschied zwischen den beiden Kategorien besteht in der Dauer des Aufenthalts im Tätigkeitsstaat.

Damit die Grenzgänger anstelle von Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I das Grenzgängerabkommen von 2020 in Anspruch nehmen können, müssen sie grundsätzlich jeden Tag an ihr Hauptsteuerdomizil im Ansässigkeitsstaat zurückkehren (Art. 2 Bst. b Ziff. iii Grenzgängerabkommen von 2020);¹⁵⁷ gemäss FZA müssen diese hingegen mindestens einmal pro Woche zurückkehren.¹⁵⁸ Dieser Unterschied ergibt sich insbesondere aus dem letzten Satz des Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020, wo dies ausdrücklich klargestellt

¹⁵⁵ MORETTI, S. 40.

¹⁵⁶ Siehe oben Kap. 2.1.; MORETTI, S. 39.

¹⁵⁷ Das Grenzgängerabkommen von 2020 und damit der Anwendungsbereich von Artikel 4 zum Diskriminierungsverbot gilt nicht nur für «neue» Grenzgänger, sondern auch für «derzeitige» Grenzgänger, für die die Übergangsregelung von Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 gilt, die keine besonderen Ausnahmen hinsichtlich der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit von Artikel 4 vorsieht.

¹⁵⁸ Aufenthaltler mit der B-Bewilligung fallen nicht in diese Kategorie, da sie sich gemäss Art. 6 Anhang I FZA maximal fünf Jahre in dem Land aufhalten können, in dem sie arbeiten, ohne an ihren Wohnort zurückkehren zu müssen.

wird. Wenn die Ersten also im Vertragsstaat, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, keiner Besteuerung unterworfen werden dürfen, die «*anders oder belastender*» ist, muss die steuerliche Diskriminierung durch den Tätigkeitsstaat beseitigt werden und nicht durch den Ansässigkeitsstaat. Denn Letzterer darf aufgrund des Schweigens der Norm diskriminieren.¹⁵⁹

Der Begriff «*belastender*» bedeutet, dass ein Grenzgänger nach dem Grenzgängerabkommen von 2020 im Tätigkeitsstaat nicht durch geringere Abzüge oder höhere Steuersätze oder eine abweichende Bemessungsgrundlage stärker besteuert werden darf als ein Grenzgänger nach dem FZA.¹⁶⁰ Es bleibt noch die Frage, was mit «*anders*» gemeint ist. Wenn die steuerliche Behandlung nach kantonalem oder eidgenössischem Recht zwischen den beiden Kategorien nicht gleich ist, bedeutet dies, dass eine «*andere*» Besteuerung vorliegt, die nicht im Einklang mit Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 steht. Folglich ist auch eine günstigere (und nicht nur teurere) Besteuerung der Grenzgänger, die dem Grenzgängerabkommen von 2020 unterliegen, gegenüber denjenigen, die dem FZA unterliegen, als diskriminierend zu betrachten und daher im Tätigkeitsstaat zu beseitigen. Zweck dieser Bestimmung ist es daher, die (vollkommene) steuerliche Gleichbehandlung der Grenzgänger im Sinne des FZA am Ort ihrer Tätigkeit zu gewährleisten, unabhängig davon, ob sie unter das Grenzgängerabkommen von 2020 fallen oder nicht.¹⁶¹ Nach dieser Analyse soll nun geprüft werden, ob es spezifische Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gibt, die im Widerspruch zu den Bestimmungen des Artikels 4 Grenzgängerabkommen von 2020 stehen.

4.5.4.2. Der Steuerfuss der Gemeinden im Kanton Tessin

Die erste Analyse betrifft die Anwendung eines unterschiedlichen Gemeindesteuerfusses zwischen Arbeitnehmern mit täglicher und solchen mit wöchentlicher Rückkehr.¹⁶²

¹⁵⁹ Dies tut Italien tatsächlich, und zwar nicht aufgrund des innerstaatlichen Rechts, sondern gestützt auf das Grenzgängerabkommen von 2020 selbst, indem es Grenzgänger dank der Übergangsbestimmung in Art. 9 abweichend behandelt. Diese abweichende steuerliche Behandlung scheint jedoch vor verfassungsrechtlichen Bedenken sicher zu sein (BIZIOLI/ROSSI, S. 35 f.; MORETTI, S. 41).

¹⁶⁰ MORETTI, S. 39.

¹⁶¹ Gleicher Meinung ROSSELLI, wonach die Tragweite und die Allgemeingültigkeit der Regelung, das Verbot jeglicher unterschiedlichen Behandlung bei der Besteuerung der Grenzgänger begründet, unabhängig davon, ob sie sich negativ oder positiv auswirkt (d.h. Verbot der sogenannten «negativen Diskriminierung», aber auch der «positiven Diskriminierung») (ROSSELLI, S. 18). Vgl. auch, in ähnlichem Sinne, MORETTI, S. 39.

¹⁶² Nach dem schweizerischen Steuerrecht unterliegen auch Personen, die sich in der Schweiz aufhalten (Personen mit einer B-Bewilligung), unter bestimmten Voraussetzungen der Quellensteuer auf ihr unselbständiges Erwerbseinkommen. Für diese Kategorie von Steuerpflichtigen wird der durchschnittliche Gemeindesteuerfuss angewendet (Art. 107 Abs. 1 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 StG-TI). Diese Kategorie fällt jedoch nicht in den Anwendungsbereich von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020, da es sich um Personen ohne Aufenthaltsbewilligung handelt, die jedoch ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt

Von den drei Grenzkantonen zu Italien, für die das Grenzgängerabkommen von 2020 gilt, weist das Tessin eine Besonderheit hinsichtlich der Erhebung der Gemeindesteuer für diejenigen Grenzgänger auf, die täglich an ihren Wohnsitz in Italien zurückkehren. Denn für sie berechnet das kantonale Recht die Gemeindesteuer nicht aufgrund der durchschnittlichen Steuerbelastung der Tessiner Gemeinden, wie es in allen anderen Kantonen der Fall ist.¹⁶³ Vielmehr entspricht bei ihnen die Gemeindesteuer dem Betrag der kantonalen Steuer (Art. 111 Abs. 4 i.V.m. Art. 111 Abs. 5 Bst. b StG-TI),¹⁶⁴ die bekanntlich höher ist.¹⁶⁵ Diese Regelung ist seit dem 1. Januar 2015¹⁶⁶ in Kraft und wurde kürzlich vom Tessiner Grossen Rat mit der Anpassung des kantonalen Steuergesetzes an das Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens bestätigt, welches am 1. Januar dieses Jahres in Kraft getreten sind.¹⁶⁷ In der von beiden Regierungen unterzeichneten *Roadmap* vom 23. Februar 2015 wurde bereits angedeutet, dass die Schweizer Gemeindesteuer unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Gemeindesteuerfusses berechnet werden soll.¹⁶⁸ Aufgrund von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 diskriminiert somit dies Massnahme im Sinne des FZA jene Grenzgänger, die täglich zurückkehren und auch dem Grenzgängerabkommen von 2020 unterliegen. Andere Grenzgänger i, die nicht dem Grenzgängerabkommen von 2020 unterliegen, weil sie wie im FZA vorgesehen nur einmal pro Woche an ihren Wohnort zurückkehren, werden bevorzugt. Erstere unterliegen dem kantonalen Steuerfuss von 100%, Letztere dem

im Kanton haben. Sie gehören daher nicht zur Kategorie der Grenzgänger, fallen aber in deren Anwendungsbereich hinsichtlich des Aufenthalts in der Schweiz (Art. 6 FZA).

¹⁶³ Für das Jahr 2021 liegt der durchschnittliche Gemeindesteuerfuss bei 79% (FU 57/2019 6877, S. 6883 f.; vgl. auch Art. 12 Abs. 3 DEIMPF).

¹⁶⁴ Gemäss Art. 1b Abs. 1 StG-TI beträgt der kantonale Steuerfuss 100%. Es gibt jedoch eine Übergangsbestimmung im Tessiner Steuergesetz, wonach er für die Steuerperioden zwischen 2020 und 2023 auf 97% reduziert wird, bzw. für die Steuerperiode 2024 durch Beschluss des Grossen Rates weiter auf 96% gesenkt werden kann (Art. 300a StG-TI).

¹⁶⁵ Während der Diskussionen in den eidg. Räten, um der Gesetzesvorlage zur Revision der Quellenbesteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zuzustimmen (vgl. Botschaft über die Revision der Quellenbesteuerung, S. 677 ff.), hatte der Nationalrat vorgeschlagen, eine Bestimmung in das StHG einzufügen, welche die Kantone verpflichtet, den Gemeindesteuerfuss gestützt auf eine eidgenössische Berechnungsmethode (gewogener Durchschnitt) zu berechnen. Damit sollten, so die Berichterstatterin der Kommission, Ada Marra, während einer Stellungnahme vom 8. März 2016, Bestrafungen vermieden werden können. Sie bezog sich dabei auf den Entscheid des Kantons Tessin, den Gemeindesteuerfuss für die Quellensteuern der Grenzgänger von 78% auf 100% zu erhöhen. Dieser Beschluss hatte in der Tat die italienische Regierung stark irritiert, die von einer Diskriminierung gesprochen hatte (AS 2016 NR, S. 223). Der Ständerat beschloss jedoch, auf diesen Vorschlag des Nationalrats nicht einzugehen (AS 2016 SR, S. 718). Für kritische Erwägungen zum Tessiner Entscheid und zur Verletzung von Art. 8 BV vgl. PEDROLI, S. 405 ff. und für eine Verletzung des FZA vgl. MORETTI, S. 40.

¹⁶⁶ AS 62/2014 587, S. 590; vgl. auch *Messaggio sul moltiplicatore comunale*, S. 1 ff.

¹⁶⁷ AS 2018 1813; AS 4/2021 15, insbesondere S. 18 f.; vgl. auch *Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte*, S. 1 ff.

¹⁶⁸ *Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland*, Ziff. 4.6, N. 2.

niedrigeren durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss (Art. 111 Abs. 5 Bst. b Nr. I und II StG-TI). Grenzgänger, die dem Grenzgängerabkommen von 2020 unterliegen (Nr. II i.V.m. Art. 111 Abs. 4 StG-TI) werden also steuerlich stärker belastet als andere Grenzgänger (Nr. I i.V.m. Art. 111 Abs. 3 StG-TI).¹⁶⁹ Diese Situation ist mit dem Grenzgängerabkommen von 2020 nicht mehr vereinbar und muss bis zu dessen Inkrafttreten geändert werden. Der Tessiner Regierungsrat ist auf jeden Fall bereit, diese Bestimmung zu ändern, sobald das Grenzgängerabkommen 2020 in Kraft tritt.¹⁷⁰

4.5.4.3. Die verschiedenen Tessiner Pauschalabzüge

Ein weiterer Unterschied liegt in der Höhe der Pauschalabzüge, die in die Quellensteuerartefrate einbezogen werden. Art. 12 Abs. 2 DEIMPF¹⁷¹ unterscheidet, in Anwendung von Art. 111 Abs. 6 StG-TI, zwischen täglicher Rückkehr und nicht täglicher Rückkehr zum Wohnort. Die Regelung gilt für den Abzug von Versicherungsprämien und für Zinsen von Sparkapitalien, welcher in der ersten Kategorie nicht gewährt wird, in der zweiten jedoch schon (Art. 12 Abs. 2 Ziff. 5 DEIMPF). Darüber hinaus wird für Berufskosten in Form von Fahrtkosten, auswärtiger Verpflegung und übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten den Ersteren ein etwas höherer Pauschalabzug gewährt als den Letzteren (Art. 12 Abs. 2 Ziff. 6 DEIMPF). Diese unterschiedliche Behandlung der beiden Kategorien ist auch unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 problematisch, und verstösst gegen Art. 33 Abs. 3 StHG, der solche Unterscheidungen nicht zulässt.

4.5.4.4. Das Verbot der Kumulierung der Einkünfte gemäss dem Protokoll von 1985

Es stellt sich die Frage, ob die Quellenbesteuerung in der Schweiz von verheirateten Grenzgängern in den Anwendungsbereich von Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 fällt. Für verheiratete Grenzgänger, die unter das Grenzgängerabkommen von 1974 fallen, gelten die (günstigeren) Sätze der Tabelle F (Art. 1 Abs. 1 Bst. f QStV¹⁷² und Art. 111

¹⁶⁹ Im Kanton Tessin gelten die Quellensteuertabellen A, B, C und H für Inhaber einer B-, L-, G-Bewilligung oder Auslandschweizer, die wöchentlich heimkehren, während die Tabellen F, R, S, T und U für Inhaber einer G-Bewilligung oder Auslandschweizer, die täglich heimkehren, gelten (Direttiva imposta alla fonte, S. 10).

¹⁷⁰ Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte, S. 10 f.

¹⁷¹ Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2021, del 2 dicembre 2020 (RL 640.220) (Durchführungsdekret über die Besteuerung von natürlichen Personen für das Steuerjahr 2021 im Kanton Tessin).

¹⁷² Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer, vom 11. April 2018 (SR 642.118.2).

Abs. 5 Bst. b Nr. I StG-TI)¹⁷³, die das Erwerbseinkommen des anderen Ehegatten nicht berücksichtigen. Im Gegensatz dazu gelten für Ehegatten, die beide in der Schweiz oder im Ausland erwerbstätig sind, und bei denen nach dem Grundsatz der Familienbesteuerung beide Einkommen berücksichtigt werden die Tabellen C und T (Art. 1 Abs. 1 Bst. c QStV und Art. 111 Abs. 5 Bst. b Nr. II StG-TI).¹⁷⁴

Die erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit, die sich aufgrund der Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten ergibt, wird bei Ersterem nicht berücksichtigt. Nach den Regeln des schweizerischen Steuerrechts sind stattdessen die im Ausland erzielten Einkünfte des Ehegatten bei der Ermittlung des Gesamtsteuersatzes nach dem Prinzip der Familienbesteuerung zu berücksichtigen (Art. 9 DBG und Art. 3 Abs. 3 StHG). Diese günstige steuerliche Behandlung gilt nur für Grenzgänger, die unter das Grenzgängerabkommen von 1974 fallen. Diese Ausnahme initiierte die italienische Delegation und wurde von der schweizerischen Delegation im Protokoll von 1985 angenommen.¹⁷⁵ Da diese Situation zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung zwischen den Grenzgän-

¹⁷³ Eigentlich hätte die Tabelle F aus steuersystematischer Sicht in Punkt II von Art. 114 Abs. 5 Bst. b StG-TI eingeordnet werden müssen, welcher Steuerpflichtige betrifft, die im Besitz einer Grenzgängerbewilligung oder im Ausland lebende Schweizer sind, die täglich an ihren Wohnort zurückkehren.

¹⁷⁴ Im Kanton Tessin gibt es die Tabelle C für normale Fälle und die Tabelle T für Fälle mit täglicher Rückkehr. Die Tabellen sind unter folgendem Link verfügbar: <https://www4.ti.ch/dfe/dc/dichiarazione/aliquote> (besucht am: 3. Juni 2021). Da der Schuldner der steuerbaren Leistung, der für die Erhebung der Quellensteuer zuständig ist, die Höhe des Einkommens des Ehegatten seines Arbeitnehmers nicht kennt, wurde die Tabelle C (aber auch die Tabelle T) so konzipiert, dass diese «schematisch» eingebunden wurde. Die EStV hat im Einvernehmen mit der Arbeitsgruppe der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), die sich mit der Quellensteuer befasst, und gestützt auf die Haushaltsbudgeterhebung des Bundesamtes für Statistik (BFS), die Obergrenze für das Einkommen des anderen Ehegatten für die Bestimmung des Satzes der direkten Bundessteuer auf 5'425 CHF pro Monat festgelegt. Für Einkommen unterhalb dieser Grenze wird der Satz nach dem Einkommensverhältnis von 1:1 festgelegt (RS der EStV vom 11. September 2013, S. 1). Im Falle einer Überbesteuerung des pauschal ermittelten Einkommens des Ehegatten hat das BGer, nach dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, einer Senkung der Quellensteuersätze zugestimmt (Urteil des BGer 2C_450/2017 = StE B 82.1 Nr. 7 vom 26. Juni 2018).

¹⁷⁵ BERNASCONI, *Accordo dei frontalieri*, S. 309, S. 313 f.; BERNASCONI, *Convenzione e Accordo dei frontalieri*, S. 348; GUGGIARI SALARI, S. 8. Die Autorin stellt sich die Frage, ob es im Rahmen des in Art. 26 Abs. 3 DBA-CH/I vorgesehenen Verständigungsverfahrens zulässig ist, dass die zuständigen Behörden eine Vereinbarung treffen, die einen Aspekt regelt, der im Grenzgängerabkommen von 1974 und im DBA-CH/I nicht geregelt ist und der im Widerspruch zum schweizerischen Steuerrecht steht, das die Zusammenrechnung der Einkünfte von Ehegatten vorsieht. Sie kommt zum Schluss, dass die Nichtanwendung des Grundsatzes der Kumulierung von Einkünften auf Personen, die im Grenzgebiet wohnen, gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung mit anderen Personen, die ordentlich besteuert werden oder nicht im Grenzgebiet wohnen, verstösst und dass sie nicht gesetzeskonform ist, weil weder das DBA-CH/I noch das Grenzgängerabkommen von 1974 Bestimmungen über die Zusammenrechnung von Einkünften von Ehegatten enthalten, die gegenüber dem schweizerischen Recht Vorrang haben können, da sie von Behörden erlassen wurden, die dafür nicht zuständig sind (GUGGIARI SALARI, S. 12 f.).

gern mit täglicher und jenen mit wöchentlicher Rückkehr führt, hat Artikel 4 Grenzgängerabkommen von 2020 Vorrang vor dem Protokoll von 1985. Das im Grenzgängerabkommen von 1974 festgelegte Verbot der Zusammenrechnung der Einkünfte kann mit Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 nicht mehr angewendet werden, da es diskriminierend ist.¹⁷⁶

4.5.5. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung

4.5.5.1. Im Allgemeinen

Art. 5 Grenzgängerabkommen von 2020 befasst sich mit den Methoden, welche die beiden Staaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung anwenden. Abs. 1 enthält einen Verweis auf Art. 24 DBA-CH/I, während Abs. 2 eine Ausnahme für die Schweizer Seite vorsieht. Der letzte Satz von Art. 3 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020, wonach «*der Ansässigkeitsstaat dieses Einkommen seinerseits einer Besteuerung unterwirft und die Doppelbesteuerung beseitigt*», ist pleonastisch, da die Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits durch den folgenden Art. 5 geregelt ist.

4.5.5.2. Nach Schweizer Recht

In ihren Auslandsbeziehungen wendet die Schweiz (in Bezug auf das Erwerbseinkommen) die Methode der Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt an, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹⁷⁷ Diese Methode ist in Art. 24 Abs. 3 DBA-CH/I vorgesehen.¹⁷⁸ Dies bedeutet, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat eine absolute Verpflichtung hat, Einkünfte freizustellen, für die das DBA-CH/I Italien eine Besteuerungskompetenz zuweist.¹⁷⁹ Die Schweiz hat sich jedoch das Recht vorbehalten, die von der Steuerbefreiung betroffenen Einkommens- und Vermögenselemente bei der Festsetzung des Steuersatzes für die übrigen in ihrem Hoheitsgebiet steuerpflichtigen Einkommens- und Vermögensbestandteile zu berücksichtigen, um der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angemessen Rechnung zu tragen.¹⁸⁰ Bei Grenzgängern mit Wohn-

¹⁷⁶ Vgl. auch Urteil der CDT 80.2017.312 vom 4. November 2019, E. 3.4.

¹⁷⁷ DE VRIES REILINGH, Rn. 64; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 676 ff.; OBERSON, Rn. 695.

¹⁷⁸ Mit Ausnahme der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (Art. 10 ff. DBA-CH/I), für welche die pauschale Steueranrechnung vorgesehen ist (Art. 24 Abs. 4 DBA-CH/I) (DE VRIES REILINGH, Rn. 856; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 676; OBERSON, Rn. 695). Die Doppelbesteuerung wird durch die Bestimmungen der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (SR 672.201) vermieden. Ausserdem gilt das Freistellungsprinzip nicht, wenn die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung nach Art. 6 BEPS-Übereinkommen (SR 0.671.1) (ROSSELLI, S. 18).

¹⁷⁹ CONTRINO/DELL'ERA, S. 70.

¹⁸⁰ Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person ausländische Einkünfte, die aufgrund eines DBA (oder des innerstaatlichen Rechts) der Steuerhoheit des Quellenstaates unterliegen, muss die Schweiz diese ausländischen Einkünfte freistellen, kann sie aber bei der Festsetzung des Steuersatzes für die anderen normalerweise in der Schweiz zu versteuernden Einkünfte des Steuerpflichtigen berücksichtigen, wie

sitz im schweizerischen Grenzgebiet, die im italienischen Grenzgebiet erwerbstätig sind und täglich an ihren Wohnort zurückkehren, muss die Schweiz den Bruttobetrag der Vergütungen, den ein Grenzgänger mit steuerlicher Ansässigkeit in der Schweiz bezieht, um vier Fünftel (80%) herabsetzen (Art. 5 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 2020).¹⁸¹ Dies hat zur Folge, dass die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, die unter das Grenzgängerabkommen von 2020 fallen, zu einem Fünftel (d.h. 20%) in die nach Bundes- und Kantonsrecht berechnete Bemessungsgrundlage einfließen, während diese Einkünfte bei der Ermittlung des weltweiten Steuersatzes voll berücksichtigt werden.¹⁸²

4.5.5.3. Nach italienischem Recht

Italien wendet die Methode der Steueranrechnung an, um eine Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Ausland zu vermeiden.¹⁸³ Diese Methode, die auch in Art. 24 Abs. 2 DBA-CH/I (und in Art. 165 TUIR) vorgesehen ist, bewirkt, dass betreffende Einkünfte in beiden Staaten steuerpflichtig sind und es dem Ansässigkeitsstaat obliegt, die vom Steuerpflichtigen im Ausland entrichtete Steuer auf seine eigene Steuer anzurechnen.¹⁸⁴ Art. 5 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020 verweist lediglich auf die Bestimmungen des Abkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung, wonach der Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers für die Beseitigung der Doppelbesteuerung auf Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die der Grenzgänger erhält, zuständig ist.

Für Personen mit Wohnsitz in Italien, die in der Schweiz steuerpflichtige Einkünfte erzielen, «sind Abzüge von der geschuldeten Nettosteuer bis zur Höhe des Steuerbetrags zulässig, der dem Verhältnis zwischen den im Ausland erzielten Einkünften und den Gesamteinkünften entspricht» (Art. 165 Abs. 1 TUIR). «Tragen die im Ausland erzielten Einkünfte

dies sowohl im innerstaatlichen als auch im Abkommensrecht der Schweiz vorgesehen ist (Art. 7 Abs. 1 DBG; Art. 6 Abs. 1 StG-TI; Art. 23A Abs. 3 OECD-MA; für die Beziehungen zwischen der Schweiz und Italien: Art. 24 Abs. 3 DBA-CH/I; siehe auch Urteile der CDT 80.2016.271 vom 2. März 2018, E. 2.2 und 80.2012.152 vom 13. Juni 2015, E. 3.5).

¹⁸¹ Vgl. auch ROSSELLI, S. 18.

¹⁸² Bsp.: Eine natürliche Person, die in einer Tessiner Gemeinde 20 Km von der Grenze entfernt wohnt, ist in Italien unselbständig erwerbstätig und verdient 100'000 CHF. Dieses Einkommen ist in der Schweiz zu einem Fünftel, d.h. 20'000 CHF, steuerpflichtig. Für die Ermittlung des weltweiten Steuersatzes wird dieses Einkommen in voller Höhe von 100'000 CHF berücksichtigt. Abzüge für Berufskosten werden für den Steuersatz in vollem Umfang berücksichtigt und für die Steuerberechnung reduziert. In Italien, dem Quellenstaat, werden dieselben Einkünfte mit den im dortigen Recht vorgesehenen Sätzen zu 80% besteuert.

¹⁸³ Der italienische Gesetzgeber wendet gemäss Art. 2 Abs. 2 TUIR das Welteinkommensprinzip an. Der ansässige Erwerbstätige, der seine Leistung im Ausland erbringt, unterliegt auch mit den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der endgültigen Besteuerung in Italien, sofern die DBAs nichts anderes vorsehen (PARISI, S. 26). Daher die Notwendigkeit, eine Steuergutschrift für im Ausland bezahlte Steuern zu gewähren.

¹⁸⁴ DE VRIES REILINGH, Rn. 855.

teilweise zum Gesamteinkommen bei, ist auch die ausländische Steuer entsprechend zu kürzen» (Art. 165 Abs. 10 TUIR).¹⁸⁵

Nach italienischem Recht gibt es einen teilweisen Befreiungsbetrag von 7'500 €¹⁸⁶ für im Ausland erzieltes Einkommen von Grenzgängern, wobei dieser Betrag auf 10'000 € erhöht werden sollte.¹⁸⁷ Diese Befreiung sollte dem Arbeitnehmer dazu dienen, die erhöhten Transportkosten zu übernehmen, die ansonsten nicht von der Bemessungsgrundlage der in Italien fälligen Einkommensteuer abzugsfähig wären.¹⁸⁸ Die Befreiung wirkt sich wiederum auf die Ermittlung der Steuergutschrift für im Ausland entrichtete Steuern aus. Da die im Ausland erzielten Einkünfte teilweise zur Bildung des Gesamteinkommens beitragen, bedeutet die Steueranrechnung für diese Einkünfte, dass die abzugsfähige ausländische Steuer im Verhältnis des begrenzten Beitrags der ausländischen Einkünfte zur gesamten Bemessungsgrundlage für die in Italien zu zahlender Einkommensteuer reduziert werden muss.¹⁸⁹

4.5.6. Die Besteuerung an der Quelle als endgültige Methode

4.5.6.1. Die Regel der «Endgültigkeit» im Grenzgängerabkommen von 2020

Grundsätzlich geht es in den DBA nicht um die Festlegung der Steuererhebungsmethoden, sondern um die Festlegung der Zuteilungskriterien der Steuerhoheit. Dennoch

¹⁸⁵ Übersetzung des Verfassers. Vgl. CONTRINO/DELL'ERA, S. 66. Eine ähnliche Regelung war in Art. 5 Abs. 4 VStA vorhanden, der eine Ermässigung der pauschalen Steueranrechnung für Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen vorsah, da solche Einkünfte in der Schweiz nur teilweise steuerpflichtig sind. Das BGer hat jedoch entschieden, dass eine solche Bestimmung im Konflikt mit dem höherrangigen DBA stand (Urteil des BGer zC_750/2013 vom 9. Oktober 2014). Eine solche Ermässigung ist unzulässig, da im Rahmen der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Gleichbehandlung von in- und ausländischen Dividenden gewährleistet sein muss. Führt die Kürzung der Steueranrechnung aufgrund der Teilbesteuerung ausländischer Dividenden zu einer verbleibenden Doppelbesteuerung, liegt eine unzulässige Ungleichbehandlung vor (vgl. auch Bericht-VStA des EFD, S. 7). In Bezug auf die italienische Bestimmung siehe CONTRINO, S. 1 ff.

¹⁸⁶ Bsp.: Ein Grenzgänger mit Wohnsitz in Italien, der ein steuerpflichtiges Einkommen aus Schweizer Quellen von 30'000 € erzielt, wird in seinem Land mit einem Einkommen von 22'500 € besteuert, das sich aus der Differenz zwischen dem im Ausland erzielten Einkommen und dem Freibetrag von 7'500 € ergibt (PARISI, S. 29).

¹⁸⁷ Medienmitteilung 2 des MEF vom 23. Dezember 2020. Neben der Erhöhung der teilweisen Steuerbefreiung auf 10'000 € hat sich die italienische Regierung auch verpflichtet, Familienzulagen, die von staatlichen Sozialversicherungen gezahlt werden, von der Steuer zu befreien (vgl. auch PARISI, S. 29).

¹⁸⁸ FRANZÈ, S. 16.

¹⁸⁹ FRANZÈ, S. 16. Bsp.: Wenn das im Ausland erzielte Einkommen nicht vollständig zur Bildung des Gesamteinkommens in Italien beiträgt (30'000 € Einkommen minus Freibetrag von 7'500 € EUR), muss die Anerkennung der Steuergutschrift anteilmässig gekürzt werden. Dies bedeutet, dass die ausländischen Steuern nur im Verhältnis zu den in Italien zu versteuernden Einkünften zurückgefordert werden können. Der Anteil ist gleich 22'500 € geteilt durch 30'000 €, was 75% entspricht. Daher sind die ausländischen Steuern in Höhe von 75% ihres Betrags abzugsfähig (PARISI, S. 29 f.).

haben die beiden Staaten beschlossen, im Grenzgängerabkommen von 2020 die Quellensteuermethode zur alleinigen und endgültigen Methode der Steuererhebung zu erklären, insbesondere um auf beiden Seiten Gewissheit über die Einnahmen und über die Informationen zu haben, die im Rahmen von Art. 7 Grenzgängerabkommen von 2020 ausgetauscht werden.¹⁹⁰ Die «Endgültigkeit» der Quellensteuer ergibt sich aus Art. 3 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 2020, der folgendes vorsieht: «Die Besteuerung der Grenzgänger im Vertragsstaat, in dem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, erfolgt über die Quellenbesteuerung. Jegliche andere Besteuerungsart wird für die Zwecke dieses Abkommens ausgeschlossen». Ebenso ergibt sich die «Endgültigkeit» der Quellensteuer aus Punkt 2 des Briefaustauschs («scambio di lettere»).¹⁹¹ Darin wird festgehalten, dass die einzige Methode zur Besteuerung der Grenzgänger im Sinne von Art. 2 Bst. b des Grenzgängerabkommens von 2020 die Besteuerung an der Quelle ist. Nicht anwendbar sind somit:

- i. die Bestimmungen von Art. 99a DBG, d.h. die sogenannte «nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag», die mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens eingeführt wird, sowie
- ii. die italienischen innerstaatlichen Rechtsvorschriften, die mit dem Grenzgängerabkommen unvereinbar sind,

Die Endgültigkeit der Quellensteuer gilt auch für Grenzgänger, die unter die Übergangsregelung des Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 fallen.¹⁹²

Schliesslich heisst es in Punkt 4 des Briefaustauschs, dass Grenzgänger im Sinne des Grenzgängerabkommens von 2020 die Möglichkeit haben müssen, Abzüge, Freibeträge, normalerweise abzugsfähige Unkosten oder ähnliche Vergütungen im Ansässigkeitsstaat nach den dortigen Bestimmungen geltend zu machen. Punkt 4 stellt somit klar, dass es der Ansässigkeitsstaat ist, der die spezifische Situation des einzelnen Steuerpflichtigen nach den Regeln seines innerstaatlichen Rechts zu behandeln hat, und nicht der Quellenstaat. Deshalb ist der Begriff «Quasi-Ansässiger» nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Vertragsstaaten nicht anwendbar.¹⁹³

¹⁹⁰ Vgl. MACCHI, S. 12; ROSSELLI, S. 17.

¹⁹¹ Zur Tragweite des Schriftwechsels siehe unten Kap. 4.7.1.

¹⁹² MACCHI, S. 12; siehe unten Kap. 4.5. Ausserdem enthält Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 keine ausdrückliche Ausnahme vom System der «Endgültigkeit» der Quellensteuer.

¹⁹³ MACCHI, S. 12.

4.5.6.2. Die «Quasi-Ansässigen» nach Schweizer Recht

Das BGer hat in seinem Urteil vom 26. Januar 2010 entschieden, dass das Quellensteuersystem gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 2 und Art. 9 Abs. 2 FZA verstösst, soweit es Arbeitnehmer mit Steuerdomizil im Ausland betrifft, die in der Schweiz unselbständig erwerbstätig sind und deren Gesamteinkommen zu mehr als 90% aus der Schweiz stammt. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), auf die Art. 21 FZA verweist, liegt eine Diskriminierung zwischen Ansässigen und Nichtansässigen vor, wenn sich diese beiden Gruppen in einer vergleichbaren Situation befinden. Dies ist dann der Fall, wenn der Nichtansässige kein nennenswertes Einkommen in seinem Ansässigkeitsstaat erzielt und den grössten Teil seines steuerpflichtigen Einkommens (mehr als 90%) in dem Staat erzielt, in dem er arbeitet. In einem solchen Fall ist der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage, die persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, weil das hier zu versteuernde Einkommen nicht ausreicht, um das zu ermöglichen.¹⁹⁴ Diese Steuerpflichtigen, die vom EuGH als «Quasi-Ansässige» bezeichnet wurden, müssen daher von der gleichen steuerlichen Behandlung profitieren können wie Arbeitnehmer, die in der Schweiz ansässig sind und der ordentlichen Einkommensteuer unterliegen.¹⁹⁵ Mit Wirkung ab 1. Januar 2021 hat der Gesetzgeber die Rechtsprechung des BGer in Art. 99a DBG und Art. 14 QStV, bzw. Art. 35a StHG (sog. «nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag») verankert.¹⁹⁶ Zur Kategorie der Nichtansässigen gehören auch jene Grenzgänger, die, wenn sie mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz versteuern, bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen können (Art. 99a DBG und Art. 14 Abs. 1 QStV).¹⁹⁷ Diese Personen bleiben in den folgenden Jahren nicht an die für das Vorjahr beantragte or-

¹⁹⁴ BGE 136 II 241. Das BGer hat die Rechtsprechung des EuGHs übernommen, insbesondere den *Schumacker*-Entscheid (EuGH, Entscheid C-279/93, *Schumacker*, 14. Februar 1995); vgl. auch VORPE/ARGINELLI/ALTENBURGER, S. 625 ff.

¹⁹⁵ PEDROLI, S. 414.

¹⁹⁶ AS 2018 1813.

¹⁹⁷ Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte, S. 6.

dentliche Veranlagung gebunden¹⁹⁸ und sie können von Jahr zu Jahr frei wählen, welches Steuersystem verwendet werden soll.¹⁹⁹

Für Nichtansässige, welche die Bedingungen der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllen, hat die Quellensteuer endgültige und abschliessende Wirkung. Dies ist mit der ständigen Rechtsprechung des EuGHs vereinbar, da sich nichtansässige Arbeitnehmer nicht in einer vergleichbaren Lage wie Ansässige befinden, sodass sie steuerlich anders behandelt werden können.²⁰⁰

4.5.6.3. Die «Quasi-Ansässigen» nach italienischem Recht

Im italienischen Steuerrecht sind die Bestimmungen für die «Quasi-Ansässigen» in Art. 24 Abs. 3-*bis* TUIR geregelt. Danach können Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat haben, der dem EWR angehört und der einen angemessenen Informationsaustausch gewährleistet, die gleichen Abzüge und Ermässigungen in Anspruch nehmen, die für ansässige Personen vorgesehen sind. Die Voraussetzungen sind, dass ihr auf dem Gebiet des italienischen Staates erzieltetes Einkommen mindestens 75% ihres Gesamteinkommens beträgt und diese Personen in ihrem Ansässigkeitsstaat keine vergleichbaren Steuererleichterungen geniessen.²⁰¹ Die Bestimmung schliesst daher den Zugang zu diesem System aus, wenn der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode anwendet. Durch die Besteuerung aller Einkünfte unabhängig davon, wo sie erzielt werden, wird der letztgenannte Staat eher in der Lage sein, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu beurteilen.²⁰²

¹⁹⁸ Nach schweizerischem Steuerrecht unterliegen auch Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, einer Quellensteuer für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 83 Abs. 1 DBG und Art. 32 Abs. 1 StHG). Sie unterliegen jedoch der ordentlichen Besteuerung (sog. «obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung», Art. 89 DBG und Art. 33a StHG), wenn (i) ihr Bruttoeinkommen in einem Steuerjahr einen bestimmten Betrag erreicht oder übersteigt (d.h. 120'000 CHF gemäss DBG und StG-TI) oder (ii) sie über Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Es besteht weiter die Möglichkeit, auf Antrag des Steuerpflichtigen die ordentliche Besteuerung zu beantragen, auch wenn die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind (sog. «nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag», Art. 89a DBG und Art. 33b StHG). Wenn der Steuerpflichtige einmal zur ordentlichen Veranlagung übergegangen ist, gibt es kein Zurück mehr, da dies eine unwiderrufliche Entscheidung ist; (Art. 89 Abs. 5 und Art. 89a Abs. 5 DBG; Art. 33a Abs. 5 und Art. 33b Abs. 5 StHG).

¹⁹⁹ Botschaft über die Revision der Quellenbesteuerung, S. 668; Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte, S. 7.

²⁰⁰ Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte, S. 7.

²⁰¹ PIACENTINI/BERNACCHI, Manuale fiscalità, S. 521; LEO, S. 498 ff.; vgl. auch Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello Nr. 281 del 19 luglio 2019, in: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1654699/Risposta%2BNr.%2B281_2019.pdf/239218f2-bac4-1761-6049-75e7c574aa21 (besucht am: 3. Juni 2021).

²⁰² PIACENTINI/BERNACCHI, Manuale fiscalità, S. 524.

4.5.6.4. Die Folgen für die «Quasi-Ansässigen» im Rahmen des Grenzgängerabkommens von 2020

Die Nichtansässigen, welche die Voraussetzungen für die Einstufung als «Quasi-Ansässige» nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Länder erfüllen, haben keinen Zugang zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung auf Antrag. Dies liegt daran, dass das Grenzgängerabkommen von 2020, das einen höheren Rang als das nationale Recht hat,²⁰³ diese Möglichkeit ausschliesst. Folglich ist nur der Ansässigkeitsstaat in der Lage, die persönlichen und familiären Verhältnisse des Grenzgängers zu berücksichtigen. Mit anderen Worten: die neuen Bestimmungen für «Quasi-Ansässige» sind für Grenzgänger, die unter das Grenzgängerabkommen von 2020 fallen, einschliesslich derjenigen, die unter die Übergangsregelung fallen, nicht anwendbar.²⁰⁴ Zudem kollidiert Art. 3 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 2020 mit der gleichrangigen Norm über die Nichtdiskriminierung, die in Art. 2 FZA vorgesehen ist, und die es dem BGer erlaubt hat, die *Schumacker-Rechtsprechung* zu übernehmen.²⁰⁵ In Ermangelung einer Kollisionsklausel gelten die Regeln des allgemeinen Völkerrechts (vgl. Art. 30 und Art. 59 VRK): neben dem Grundsatz *lex specialis derogat generali* gilt auch der Grundsatz, dass späteres Recht gegenüber früherem Recht Vorrang hat (*lex posterior derogat priori*). In diesem Fall haben also die Regeln des Grenzgängerabkommens von 2020 Vorrang vor jenen des FZA.

Diese Situation betrifft nicht die Grenzgänger, die uneingeschränkt den neuen Regeln des Grenzgängerabkommens von 2020 unterliegen, denen zufolge der Ansässigkeitsstaat ihre persönlichen und familiären Verhältnisse berücksichtigen muss. Hingegen kann bei italienischen Grenzgängern, die unter die Übergangsregelung von Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 fallen und deren Erwerbseinkommen ausschliesslich im Tätigkeits-

²⁰³ Was die Schweiz betrifft, so ist nach dem von ihr gewählten monistischen System ein internationales Abkommen sofort Bestandteil ihres Rechts, ohne dass es eines Umsetzungsaktes bedarf. Im Konfliktfall hat das internationale Recht Vorrang vor dem nationalen Recht. Die Ausnahme ist durch die *Schubert-Praxis* gegeben (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, S. 42 f.). Weiter gibt es noch Art. 5 Abs. 4 BV, der besagt, dass der Bund und die Kantone das Völkerrecht beachten (vgl. OBERSON, Rn. 131 ff.; YERSIN/GIRARDIN, Commentaire IFD, N 36 zu Remarques préliminaires). Nach der Rechtsprechung des BGer geht, im Falle eines Konflikts zwischen einer in einem Bundesgesetz enthaltenen Bestimmung und einer völkerrechtlichen Bestimmung, i.d.R. letztere vor, auch wenn die erste neuer ist (BGE 142 II 35 E. 3.2; BGE 141 II 436 E. 4.1; BGE 138 II 524 E. 5.1; BGE 131 V 390 E. 5.2.; BGE 131 II 352 E. 1.2.1; BGE 125 II 417 E. 4). In Bezug auf Italien wird auf Art. 75 des Erlasses des Präsidenten der Republik Nr. 600/1973 verwiesen, wonach, bei der Anwendung von Bestimmungen über die Einkommenssteuer, die in Italien vollstreckbar gewordenen internationalen Abkommen nicht berührt werden. Ausserdem heisst es in Art. 169 TUIR, dass die Bestimmungen dieses Gesetzes, wenn sie für den Steuerpflichtigen günstiger sind, auch in Abweichung von internationalen Abkommen gegen die Doppelbesteuerung gelten. Bei einer kombinierten Auslegung dieser beiden Vorschriften besteht kein Zweifel daran, dass die konventionelle Norm Vorrang vor der italienischen Inlandsregelung hat.

²⁰⁴ MACCHI, S. 12.

²⁰⁵ EuGH, Entscheid C-279/93, *Schumacker*, 14. Februar 1995.

staat steuerpflichtig ist, ihre persönliche Lage nur dann vom Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden, wenn weitere steuerpflichtige Einkünfte vorhanden sind. Andernfalls kann ihre Situation nicht in beiden Staaten berücksichtigt werden, wenn sie den Steuerpflichtigen der Quellenbesteuerung unterwerfen.

4.6. Die Übergangsregelung für die italienischen Grenzgänger

4.6.1. Die Doppelspur

Art. 9 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020 legt die sog. «Doppelspur» fest (auch duales Steuersystem genannt),²⁰⁶ wonach die Kategorie der «neuen» Grenzgänger um diejenige der «aktuellen» Grenzgänger ergänzt wird (sog. «*grandfathering*»).²⁰⁷ Für Letztere gibt es eine wichtige Ausnahme von der Regelung in Art. 3 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020: Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, welche in Italien ansässige Grenzgänger erhalten, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens oder zwischen dem 31. Dezember 2018 und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens im Grenzgebiet in der Schweiz für einen dort ansässigen Arbeitgeber, eine schweizerische Betriebsstätte oder eine schweizerische feste Einrichtung beschäftigt waren, sind nur in der Schweiz steuerbar. In diesem Zeitraum muss der Arbeitgeber die entsprechenden Quellensteuern entrichtet oder der zuständigen kantonalen Steuerbehörde gemeldet haben (Punkt 11 Bst. a Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020). Die ausschliessliche Besteuerung in der Schweiz gilt unabhängig von einer Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses oder einem Wechsel des Arbeitgebers, sofern die Voraussetzungen von Art. 2 Bst. b des Grenzgängerabkommens von 2020 weiterhin erfüllt sind und die unselbständige Erwerbstätigkeit im Grenzgebiet der Schweiz ausgeübt wird (Punkt 11 Bst. b Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020). Die Übergangsregelung hält also die Regel des Grenzgängerabkommens von 1974 am Leben, d.h. die ausschliessliche Besteuerung im Tätigkeitsstaat.²⁰⁸ Wie in Art. 8 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 2020 bzw. in Art. II Abs. 2 Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I, unterzeichnet in Rom am 23. Dezember 2020, festgelegt, ist dieses Abkommen ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahrs anwendbar. Das Datum des Inkrafttretens ist also nicht das Datum, an dem das Grenzgängerabkommen von 2020 in Kraft tritt, sondern das Datum, an dem die beiden Vertragsstaaten es formell ratifiziert haben.²⁰⁹

²⁰⁶ PARISI, S. 29.

²⁰⁷ Diese Unterscheidung zwischen «neuen» und «aktuellen» Grenzgängern findet sich in: Faktenblatt des SIF vom 23. Dezember 2020, S. 1 ff.; vgl. anche MACCHI, S. 11; PARISI, S. 28.

²⁰⁸ VIAL, S. 3.

²⁰⁹ Siehe unten Kap. 4.11. Bsp.: Ein Grenzgänger wird am 1. Januar 2023 angestellt und die beiden Vertragsstaaten haben beschlossen, dass das Grenzgängerabkommen von 2020 am 23. Dezember 2022 in Kraft tritt. Die Übergangsbestimmungen von Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 finden auf diese Person keine Anwendung.

Dank dieser Übergangsbestimmung können die italienischen Grenzgänger, die dem Grenzgängerabkommen von 1974 unterliegen, weiterhin in den Genuss der ausschliesslichen Besteuerung in der Schweiz kommen, ohne ihre Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Italien steuerlich angeben zu müssen, solange sie im Schweizer Grenzgebiet berufstätig sind. Es handelt sich um eine einseitige Regelung, die für Schweizer Grenzgänger nicht gilt, da diese nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020 fallen.

4.6.2. Der zeitlich begrenzte finanzielle Ausgleich

Der finanzielle Ausgleich wird bis zum 31. Dezember 2033 beibehalten. Seit dem Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 und bis zu jenem Zeitpunkt sind die Grenzkantone Graubünden, Tessin und Wallis verpflichtet, jährlich 40% (und nicht mehr 38,8%) des Bruttobetragts der an der Quelle erhobenen Steuern auf Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die von italienischen Grenzgängern erzielt werden, an die italienischen Grenzgemeinden abzuführen (Art. 9 Abs. 2 und 3 Grenzgängerabkommen von 2020). Der Ausgleich erfolgt in Schweizer Franken und wird durch eine einmalige Zahlung im Laufe des ersten Halbjahrs des Jahres geleistet, das auf das Jahr folgt, auf das sich der Ausgleich bezieht (Art. 9 Abs. 4 Grenzgängerabkommen von 2020).²¹⁰

Art. 6 Grenzgängerabkommen von 2020 sieht ein jährliches Treffen vor, bei dem die schweizerischen Kantone den italienischen Behörden statistische Angaben übermitteln, die für die Verteilung des finanziellen Ausgleichs an die italienischen Grenzgemeinden erforderlich sind. Die italienischen Behörden ihrerseits informieren die schweizerischen Vertreter über die Verwendung der erhaltenen Beträge (Art. 9 Abs. 6 Grenzgängerabkommen von 2020).

4.7. Die gemischte Kommission und das Verständigungsverfahren

4.7.1. Das Verfahren im weiteren Sinne

Art. 6 Abs. 1, erster Satz Grenzgängerabkommen von 2020 lehnt sich weitgehend an die Regelung in Art. 26 Abs. 3 DBA-CH/I an. Wenn die zuständigen Behörden²¹¹ auf Schwierigkeiten oder Zweifel bezüglich der Auslegung oder Anwendung des Grenzgängerabkommens von 2020 stossen, müssen sie sich bemühen, diese im gegenseitigen Einvernehmen zu lösen. Dieses Verfahren wird auch als «Verfahren im weiteren Sinne» bezeichnet.²¹² Nach Schweizer Praxis dürfen die Behörden einen Vertrag nicht ergän-

²¹⁰ Der Punkt 10 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020 regelt den finanziellen Ausgleich für das letzte Jahr, in welchem die Bestimmungen des Grenzgängerabkommens von 1974 in Kraft waren.

²¹¹ Die zuständigen Behörden sind, für die Schweiz, der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements oder seinen bevollmächtigten Vertreter und, für Italien, das Wirtschafts- und Finanzministerium (vgl. Art. 2 Bst. c Grenzgängerabkommen von 2020).

²¹² ATTARDI, S. 307; DE VRIES REILINGH, Rn. 987.

zen, ändern oder neue Rechte oder Pflichten schaffen.²¹³ Der Briefwechsel zwischen der schweizerischen Staatssekretärin für internationale Finanzfragen, Daniela Stoffel, und dem italienischen Vizeminister für Wirtschaft und Finanzen, Antonio Misiani, stellt eine gütliche Einigung im Sinne dieser Bestimmung dar.²¹⁴ Formell erfolgt der Briefwechsel in Form eines Verständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden gemäss Art. 6 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020 («*Verständigungsverfahren im weiteren Sinn*»). Diese Art von Übereinkunft, deren Abschluss vom Gesetzgeber an die zuständige Behörde delegiert wird, dient der Klärung von Auslegungs- und/oder Anwendungsfragen. Da das Verständigungsverfahren zeitgleich mit dem Abschluss des Grenzgängerabkommens von 2020 zustande gekommen ist, kann es für die Auslegung im Sinne von Art. 31 Abs. 2 Bst. a VRK durchaus als Übereinkunft zwischen den Parteien angesehen werden.²¹⁵

Art. 6 Abs. 1, zweiter Satz Grenzgängerabkommen von 2020 ermächtigt die zuständigen Behörden, unmittelbar miteinander zu verkehren und auch eine gemischte Kommission einzusetzen. Dieses Gremium, bestehend aus Vertretern des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) und des Ministero dell'economia e delle finanze (MEF, italienisches Ministerium für Wirtschaft und Finanzen) sowie der Steuerbehörden der drei Schweizer Kantone und der italienischen Grenzregionen (Punkt 7 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020), ist verpflichtet, mindestens einmal jährlich zusammenzukommen, um die Auslegung oder Umsetzung des Grenzgängerabkommens von 2020 zu diskutieren.²¹⁶ In jedem Fall kann jeder Vertragsstaat eine Zusammenkunft der gemischten Kommission verlangen und diese muss danach spätestens innerhalb von drei Monaten zusammentreten (Art. 6 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 2020).

4.7.2. Das Verfahren im engeren Sinne

Das «Verfahren im engeren Sinne» ist in Art. 6 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 2020 geregelt und richtet sich nach Art. 26 Abs. 1 DBA-CH/I²¹⁷. Es soll den Steuerpflichtigen im konkreten Fall vor allen Formen der Besteuerung schützen, die nicht mit dem DBA übereinstimmen.²¹⁸ Dieses wird dann eingeleitet, wenn ein Grenzgänger der Auffassung ist, dass die Massnahmen eines oder beider Vertragsstaaten dazu führen oder führen werden, dass er einer Besteuerung unterworfen wird, die nicht mit den Bestimmungen des

²¹³ OBERSON, Rn. 1088.

²¹⁴ Für eine Definition eines Verständigungsverfahrens siehe OBERSON, Rn. 1083 ff.

²¹⁵ ROSSELLI, S. 17.

²¹⁶ Gemäss Punkt 6 des Zusatzprotokolls ist die gemischte Kommission auch dafür zuständig, die richtige Anwendung des Abkommens in der jährlichen Sitzung zu überprüfen. Sie beurteilt gestützt auf die von beiden Vertragsstaaten gelieferten aggregierten statistischen Angaben, ob das gesamte Steueraufkommen den im Abkommen vorgesehenen Regeln zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche entspricht.

²¹⁷ DE VRIES REILINGH, Rn. 962 f.; OBERSON, Rn. 1063.

²¹⁸ OBERSON, Rn. 1063.

Grenzgängerabkommens von 2020 übereinstimmt. In diesem Fall kann der Grenzgänger den Fall gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-CH/I den zuständigen Behörden vorlegen, wobei er ihn entweder dem Vertragsstaat, in dem er ansässig ist, oder dem Vertragsstaat, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt, vorlegen muss (siehe auch Punkt 8 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020).

Die zuständigen Behörden haben weder eine Verpflichtung, ein Ergebnis zu erzielen, noch eine Verpflichtung, innerhalb einer bestimmten Frist eine Einigung zu erreichen. Art. 26 Abs. 1 DBA-CH/I begründet nur ein «*pactum de contrahendo*», das die zuständigen Behörden zu Verhandlungen, nicht aber zur Lösung des Falles verpflichtet.²¹⁹ Darüber hinaus sehen weder das DBA-CH/I noch das Grenzgängerabkommen von 2020 ein Schiedsverfahren gemäss Art. 25 Abs. 5 OECD-MA vor.²²⁰

4.8. Die administrative Zusammenarbeit

4.8.1. Die Art der übermittelten Informationen

Das Grenzgängerabkommen von 2020 sieht in Art. 7 eine administrative Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden vor. Ziel dieser Bestimmung ist es, die vollständige und korrekte Besteuerung der Grenzgänger im Ansässigkeitsstaat zu gewährleisten und ggf. mögliche Formen des Missbrauchs zu vermeiden.²²¹ Da nach der allgemeinen Regelung in Art. 3 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020 das Besteuerungsrecht auch dem Staat zukommt, in dem die Arbeitnehmer ansässig sind, ist es von entscheidender Bedeutung, dass dieser Staat über ausreichende Informationen verfügt, um das betreffende steuerpflichtige Einkommen ermitteln zu können.²²² Der Anwendungsbereich umfasst sowohl die in der Schweiz ansässigen Grenzgänger, die im italienischen Grenzgebiet beschäftigt sind, als auch die italienischen Grenzgänger, die im Schweizer Grenzgebiet arbeiten (Art. 2 Bst. b Grenzgängerabkommen von 2020).²²³ Es gibt jedoch Ausnahmen.²²⁴

Die durch Art. 7 Grenzgängerabkommen von 2020 eingeführte administrative Zusammenarbeit stellt eine Form des automatischen Austauschs dar. Sie beinhaltet die systematische und regelmässig wiederkehrende Übermittlung einer vordefinierten Menge

²¹⁹ Kommentar OECD-MA, N 36 zu Art. 25 OECD-MA; OBERSON, Rn. 1064.

²²⁰ Die beiden Staaten haben sich jedoch darauf geeinigt, die Schiedsklausel in das BEPS-Übereinkommen aufzunehmen (für weitere Details siehe vgl. BOTTINELLI/CATTELAN/VORPE, S. 675 ff.; SCHIAVINI, S. 558 ff.).

²²¹ ROSSELLI, S. 18.

²²² MOLO, S. 21. Für Grenzgänger, die unter die Übergangsregelung nach Artikel 9 Grenzgängerabkommen von 2020 fallen, ist diese Anforderung jedoch nicht erforderlich, da ihr Erwerbseinkommen ausschliesslich im Quellenstaat besteuert wird (siehe unten Kap. 4.8.3.).

²²³ MOLO, S. 22.

²²⁴ Siehe unten Kap. 4.8.2 e 4.8.3.

von Informationen von einem Vertragsstaat zum anderen und umgekehrt.²²⁵ Der Staat, in welchem die unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, ist verpflichtet, bis zum 20. März des auf das betreffende Steuerjahr folgenden Jahres zwei Kategorien von Informationen in elektronischer Form zu übermitteln (Art. 7 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020): (i) Angaben, die eine Identifizierung des Steuerpflichtigen ermöglichen (insbesondere Name, Vorname, Geburtsdatum, Wohnadresse und Steuernummer des Arbeitnehmers bzw. Name, Adresse und Steuernummer des Arbeitgebers) und (ii) Angaben, die zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaats dienen (insbesondere Bruttogehalt, Höhe der Sozialversicherungsbeiträge und Betrag der erhobenen Quellensteuer).²²⁶ Bei Fehlern in der Berechnung der Quellensteuer, vom Arbeitgeber zu spät gelieferten Informationen oder unvollständigen Steuerperioden, wird dem Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers in der für die Mitteilung der Angaben zum darauffolgenden Steuerjahr gesetzten Frist eine neue Mitteilung zu den vorgenommenen Berichtigungen übermittelt (Art. 7 Abs. 4 Grenzgängerabkommen von 2020). Während die Regelungen in Art. 7 des Grenzgängerabkommens von 2020 *self-executing* in dem Sinne sind, dass sie hinreichend klar und eindeutig sind, um in der Praxis anwendbar zu sein, gibt es im Grenzgängerabkommen von 2020 keine Verfahrensvorschriften darüber, wie die Informationen von den zuständigen Behörden im Tätigkeitsstaat einzuholen und dann mit dem Ansässigkeitsstaat auszutauschen sind. Diese Behörden verfügen nämlich, gestützt auf Artikel 7 Grenzgängerabkommen von 2020, über keine ausreichenden Zwangsbefugnisse, um Daten von den Arbeitgebern der Grenzgänger einzuholen. Beide Vertragsstaaten werden sich daher mit den erforderlichen Rechtsgrundlagen ausstatten müssen, um den Umfang der Zwangsbefugnisse, sowie die den Arbeitgebern obliegenden Pflichten und die Verfahrensrechte aller Beteiligten zu definieren. Betroffen ist insbesondere das Recht des Grenzgängers, angehört zu werden und folglich vor der Übermittlung von Informationen durch den Arbeitgeber informiert zu werden, sowie das Recht, die Richtigkeit der Informationen zu bestreiten.²²⁷

Das Abkommen sieht auch eine Garantie hinsichtlich der übermittelten Informationen vor, die von der empfangenden Steuerbehörde nur zum Zweck der Sicherstellung der Besteuerung des Grenzgängers verwendet werden dürfen (Art. 7 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 2020).²²⁸ Dabei handelt es sich um das sogenannte Spezialitätsprinzip, wonach die Informationen von den zuständigen Behörden nur für steuerliche Zwecke verwendet werden dürfen.²²⁹ Es ist jedoch vorgesehen, dass die ausgetauschten Daten auch

²²⁵ MOLO, S. 22.

²²⁶ ROSSELLI, S. 18 f.

²²⁷ MOLO, S. 23.

²²⁸ Vgl. ROSSELLI, S. 19.

²²⁹ MOLO, S. 23 f.

für andere Zwecke verwendet werden können, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zustimmt.²³⁰

4.8.2. Erste Ausnahme: Ausweitung des Informationsaustauschs auch auf Erwerbstätige ausserhalb des Grenzgebiets

Art. 7 Abs. 2 Grenzgängerabkommen von 2020 dehnt seinen Anwendungsbereich auch auf Grenzgänger aus, die im Grenzgebiet unselbständig erwerbstätig sind, aber in einer mehr als 20 Kilometer von der Grenze entfernten Gemeinde wohnen und daher nicht den steuerlichen Regelungen des Grenzgängerabkommens von 2020, sondern jenen des Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I unterliegen. Punkt 9 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020 legt fest, dass der Ausdruck «Grenzgänger» im Sinne von Art. 7 Anhang I FZA auszulegen ist.²³¹

4.8.3. Zweite Ausnahme: Ausschluss des Informationsaustauschs für «aktuelle» Grenzgänger

Für «aktuelle» Grenzgänger, die unter die Übergangsregelung fallen, sieht Art. 9 Abs. 7 Grenzgängerabkommen von 2020 vor, dass Art. 7 auf sie nicht anwendbar ist. Das bedeutet, dass die kantonalen Behörden im Grenzgebiet (Graubünden, Tessin und Wallis) den italienischen Steuerbehörden keine Informationen über ihre persönliche Situation und über ihre Einkommensverhältnisse zur Verfügung stellen werden.²³² Da das Arbeitseinkommen der «aktuellen» Grenzgänger nach der Übergangsregelung nur in der Schweiz steuerpflichtig ist (Art. 9 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020), besteht kein Steueranspruch im Ansässigkeitsstaat, d.h. für die italienischen Grenzgänger in Italien. Ein Informationsaustausch zwischen den beiden Ländern ist daher für diese Kategorie von Grenzgängern sinnlos.²³³

4.8.4. Die zuständigen Behörden

Im Gegensatz zum «Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen», für welches die EStV die zuständige Behörde ist, sind die Steuerverwaltungen der Grenzkantone (Graubünden, Tessin und Wallis) verantwortlich für die Übermittlung der Informationen über Grenzgänger an das italienische Finanz-

²³⁰ Die Regelung in Art. 7 Abs. 3 Grenzgängerabkommen von 2020 basiert auf der bereits in Art. 27 Abs. 2 DBA-CH/I enthaltenen Regelung (ähnlich Art. 26 Abs. 2 OECD-MA), jedoch angepasst an die Informationen für Grenzgänger.

²³¹ Vgl. ROSSELLI, S. 19. Für die Schweiz sind dies insbesondere italienische Arbeitnehmer, die eine Grenzgängerbewilligung G besitzen, unabhängig von ihrem steuerlichen Wohnsitz in Italien.

²³² Vgl. MOLO, S. 22; ROSSELLI, S. 18.

²³³ MOLO, S. 23.

amt.²³⁴ Andererseits werden die Informationen von italienischer Seite zwar immer von der gleichen Behörde übermittelt (d.h. vom italienischen Finanzamt), aber es sind nicht mehr die Steuerverwaltungen der Grenzkantone, die sie empfangen, sondern die EStV (Art. 7 Abs. 5 Grenzgängerabkommen von 2020).

4.9. Die Anti-Missbrauchs-Klausel

In Art. 9 Abs. 8 Grenzgängerabkommen von 2020 wurde eine Bestimmung aufgenommen, um eklatante und offensichtliche Missbräuche bei der Anwendung von Abs. 1 desselben Artikels zu vermeiden. Insbesondere soll vermieden werden, dass ein Grenzgänger versucht, durch die Übergangsregelung (Art. 9 Grenzgängerabkommen von 2020) eine ausschliessliche Besteuerung in der Schweiz zu erreichen, obwohl er dazu eigentlich nicht berechtigt ist. Dies kann er z.B. erreichen, indem er vor Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 einen Scheinarbeitsvertrag mit einem im Grenzgebiet ansässigen Arbeitgeber in der Schweiz abschliesst oder indem er eine mit diesem Arbeitgeber verbundene Gesellschaft gründet, die ihn dann als Mitarbeiter einstellt.²³⁵ Es besteht nämlich die konkrete Gefahr, dass die zwei verschiedene Methoden zur Besteuerung der Grenzgänger, unterteilt in «aktuelle» und «neue» Grenzgänger, zu einer Jagd nach Arbeitsverträgen vor dem Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 führt, um zu vermeiden, dass sie als «neu» eingestuft werden und daher ihre Einkünfte aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat steuerlich deklarieren müssen. Dies liegt daran, dass die neue Steuerregelung weit weniger vorteilhaft sein wird als die bisherige.²³⁶ Dies gilt sowohl in Bezug auf die Einhaltung der Vorschriften, da das Einkommen in Italien deklariert werden muss, als auch in Bezug auf die effektive Besteuerung, da zu erwarten ist, dass die Steuerlast in Italien deutlich höher sein wird als in der Schweiz.²³⁷

Im Falle eines Missbrauchs muss die zuständige schweizerische Behörde diesen gemäss den Bestimmungen von Art. 6 Grenzgängerabkommen von 2020 und von Art. 26 DBA-CH/I der zuständigen italienischen Behörde unterbreiten, um ihn auf dem Verständigungswege zu regeln.

²³⁴ MOLO, S. 23. Der Autor bemerkt, dass noch nicht feststeht, ob die Gesetzgebungskompetenz bei der Festlegung des Rahmens, in dem Informationen erworben und übermittelt werden, in der Schweiz auf Bundes- oder Kantonebene festgelegt wird. Die kantonale Gesetzgebungskompetenz findet in Anwendung der derogatorischen Kraft des Bundesrechts nur noch subsidiär statt, soweit keine Bundesregelung erfolgt.

²³⁵ VIAL, S. 3.

²³⁶ VIAL, S. 3.

²³⁷ CROSTI/VIGNOLI, S. 1; VIAL, S. 2.

4.10. Die Überprüfungsklausel

Die Vertragsstaaten überprüfen das Abkommen alle fünf Jahre, um zu beurteilen, ob Änderungen des Abkommens notwendig sind (Art. 10 Grenzgängerabkommen von 2020). Werden nach Inkrafttreten des Abkommens wesentliche Änderungen am Freizügigkeitsabkommen vorgenommen, konsultieren die beiden Vertragsstaaten einander rasch, um die Auswirkungen auf dieses Abkommen zu ermitteln (Punkt 12 Zusatzprotokoll zum Grenzgängerabkommen von 2020). Mit diesen Bestimmungen sollen die Voraussetzungen geschaffen werden, um die Angemessenheit der Bestimmungen des Grenzgängerabkommens von 2020 regelmässig zu überprüfen, damit gegebenenfalls Änderungen vorgenommen werden können.²³⁸

4.11. Das Inkrafttreten

Die Vorschriften des neuen Steuersystems (Grenzgängerabkommen von 2020), welches das Grenzgängerabkommen von 1974 ersetzt, sind ab dem 1. Januar des auf das Jahr des Inkrafttretens folgenden Kalenderjahrs anwendbar (Art. 8 Abs. 2 und 3 Grenzgängerabkommen von 2020; Art. II Abs. 2 Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I, unterzeichnet in Rom am 23. Dezember 2020). Das Abkommen tritt am Tag des Eingangs der letzten Notifikation in Kraft. Mit diesen Notifikationen teilen sich die beiden Vertragsstaaten auf diplomatischem Weg mit, dass die innerstaatlichen gesetzlichen Erfordernisse für das Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 und des Änderungsprotokolls zum DBA-CH/I, wodurch Art. 15 Abs. 4 DBA-CH/I ersetzt wird, erfüllt sind (Art. 8 Abs. 1 Grenzgängerabkommen von 2020; Art. II Abs. 2 Änderungsprotokoll zum DBA-CH/I, unterzeichnet in Rom am 23. Dezember 2020).

5. Schlussfolgerungen

Das Grenzgängerabkommen von 2020 enthält zwei wichtige Merkmale, die es vom Grenzgängerabkommen von 1974 unterscheiden. Erstens fehlt das Adverb «nur», was zu einer gleichzeitigen Besteuerung in beiden Ländern führt. Zweitens findet eine Begrenzung der Besteuerungsbefugnis im Tätigkeitsstaat auf 80% der in diesem Staat geltenden Steuer auf dem unselbständigen Erwerbseinkommen statt. Es gibt noch zwei weitere wichtige Aspekte. Grenzgänger, die unter das Grenzgängerabkommen von 2020 fallen, können die ordentliche Besteuerung nicht in Anspruch nehmen, auch wenn sie fast ihr gesamtes Erwerbseinkommen im Tätigkeitsstaat erzielen. Das bedeutet, dass die *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGHs, die in das innerstaatliche Recht beider Länder eingeflossen ist, nicht angewendet werden kann, da die Quellensteuer die einzig gültige Methode wird. Auch für «derzeitige» Grenzgänger, die in den Kantonen Tessin, Graubünden und Wallis berufstätig sind, ändert sich nichts. Aufgrund einer Übergangs-

²³⁸ ROSSELLI, S. 20.

bestimmung wird ihr Einkommen weiterhin ausschliesslich in dem Land besteuert, in dem sie tätig sind. Für diese Grenzgänger werden die Grenzkantone bis Ende 2033 einen finanziellen Ausgleich an Italien bezahlen.

Das Grenzgängerabkommen von 2020 ist nur ein Baustein des Mosaiks der Roadmap, die die beiden Regierungen am 23. Februar 2015 unterzeichnet haben. Andere Themen, wie namentlich die Streichung der Schweiz von der italienischen *Blacklist* in Bezug auf den Wohnsitz natürlicher Personen, die seit dem 23. Februar 2015 keine rechtliche Grundlage mehr hat, da die Schweiz einen Informationsaustausch nach dem OECD-Standard gewährt, oder der Zugang zum italienischen Finanzmarkt durch Schweizer Finanzinstitute, sind bis dato ungelöst.

Das Grenzgängerabkommen von 2020, das am 23. Dezember letzten Jahres unterzeichnet wurde, führt im Gegensatz zum Abkommen von 2015 eine Doppelspur ein, die es den derzeit unter dem Anwendungsbereich des Grenzgängerabkommens von 1974 fallenden 65'000 Grenzgängern ermöglicht,²³⁹ weiterhin ausschliesslich in der Schweiz besteuert zu werden, ohne dass für sie neue Verpflichtungen und vor allem zusätzliche Steuerbelastungen entstehen. Daher werden die ersten Auswirkungen des neuen Abkommens vielleicht erst in 10–15 Jahren zu sehen sein, wenn es einen ersten Generationenwechsel der Arbeitskräfte im Grenzgebiet geben wird. Diese Situation erlaubt es nicht, insbesondere für den Kanton Tessin, die Probleme im Zusammenhang mit dem starken Lohndumping durch Grenzgänger zu lösen. Die Vereinbarung von 2020 distanziert sich zumindest teilweise von dem, was mit der Roadmap im Jahr 2015 vereinbart wurde. Aber es gibt noch mehr. Die Grenzkantone müssen für Grenzgänger, die ausschliesslich in der Schweiz besteuert werden, neu einen finanziellen Ausgleich von 40% statt von 38,8% an Italien überweisen. Diese Zahlung wird Ende 2033 formell eingestellt. Darüber hinaus sieht das Grenzgängerabkommen von 2020 vor, dass der Kanton Tessin den Gemeindesteuerfuss, der heute dem kantonalen Steuerfuss von 100% entspricht, streichen und ihn auf den niedrigeren durchschnittlichen Gemeindesteuerfuss zurückführen muss. Noch schwieriger zu verstehen ist, was mit dem im Protokoll von 1985 vereinbarten Verbot der Kumulierung der Einkünfte bei verheirateten Grenzgängern geschehen wird. Die Angelegenheit muss noch mit der zuständigen italienischen Behörde erörtert werden, obwohl es kaum mit Art. 4 Grenzgängerabkommen von 2020 vereinbar zu sein scheint.

Sicher ist, dass der Kanton Tessin kurz- und mittelfristig einen nicht unerheblichen Verlust an Steuereinnahmen zu verzeichnen haben wird. Auf der anderen Seite wird langfristig mit höheren Einnahmen gerechnet, aber das ist nur eine Erwartung. Bis zum Jahr 2033 könnten sich die wirtschaftlichen, finanziellen und sozialen Bedingungen auf dem Tessiner Arbeitsmarkt nämlich erheblich verändern. Ausserdem ist ein weiterer Faktor

²³⁹ Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 24. September 2020.

zu berücksichtigen, der derzeit unterschätzt wird: das wachsende Phänomen der Telearbeit. In Ermangelung einer Vereinbarung zwischen den beiden Staaten ist das Erwerbseinkommen der italienischen Grenzgänger, die von zu Hause aus arbeiten, nur in Italien steuerpflichtig, wie in Art. 15 Abs. 1 DBA-CH/I festgelegt ist. Es besteht also die konkrete Gefahr, dass dem Kanton Tessin und anderen Grenzkantonen in Zukunft weitere Steuereinnahmen entgehen werden.²⁴⁰

Eine Wiederaufnahme der Verhandlungen ist derzeit nicht absehbar. Um Steuerausfälle für die Kantone in der Grenzregion zu vermeiden, könnte eine Lösung aus politischer Sicht darin bestehen, das Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 aufzuschieben, um die Zeit bis zum Jahr 2033, in welchem der finanzielle Ausgleich ausläuft, zu verkürzen und damit die kurzfristig entstehenden Steuerausfälle abzumildern. Die eidgenössischen Räte könnten das Inkrafttreten des Grenzgängerabkommens von 2020 an die Erreichung bestimmter politischer Ziele der *Roadmap* knüpfen, die nach dem derzeitigen Stand der Dinge bereits erreicht sein sollten.²⁴¹ In der Vergangenheit hatte die Bundesversammlung bereits das Grenzgängerabkommen von 1974 als Druckmittel eingesetzt, um das DBA-CH/I zu unterzeichnen und dessen Inkrafttreten angesichts der unkooperativen Haltung Italiens zu blockieren. Die Absicht der Schweiz, die beiden Verträge eng miteinander zu verknüpfen erwies sich seinerzeit als erfolgreich.²⁴² Warum sollte sie nicht wiederholt werden?

I. Literaturverzeichnis

Zitierweise:

Die nachstehenden Werke werden, wenn nichts anderes angegeben ist, mit Nachnamen des Autors sowie mit Seitenzahl oder Randnummer zitiert.

ARGINELLI PAOLO/CUZZOLARO GIULIO, Vecchie «ruggini» e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle Anagrafi della popolazione residente, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 9. August 2018.

ATTARDI CHRISTIAN, Il ruolo della corte europea nel processo tributario, Mailand 2008.

²⁴⁰ BERNASCONI/VORPE, S. 2 f.

²⁴¹ Siehe hierzu Postulat Nr. 21.3242 eingereicht von Marco Romano. Der Bundesrat wird beauftragt, einen Bericht vorzulegen, in dem geprüft und überblicksartig dargestellt wird, wie weit jedes einzelne der steuer- und finanzpolitischen Dossiers fortgeschritten ist, die Teil der im Februar 2015 von der italienischen und der schweizerischen Regierung vereinbarten *Roadmap* sind.

²⁴² CONTRINO/DELL'ERA, S. 23 f. mit Zitaten.

BERNASCONI MARCO, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, in: RTT Juni 1990 (zit.: Accordo sui frontalieri).

DERS., La Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni e l'accordo dei frontalieri, Diss., Università Cattolica del Sacro Cuore, Mailand 1989 (zit.: Convenzione e Accordo dei frontalieri).

BERNASCONI MARCO/FERRARI DONATELLA, L'Accordo sui frontalieri tra Italia e Svizzera. Violazione del diritto di reciprocità, in: RtiD I-2008, S. 191-211 (zit.: Reciprocità).

DIES., Lo scambio di informazioni e la misura del ristorno dei frontalieri. Questioni fiscali tra Italia e Svizzera, Leggia 2011 (zit.: Questioni fiscali).

BERNASCONI MARCO/NEGRINI DONATELLA/AMADDEO FRANCESCA, L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame, in: NF 7/2020, S. 402-420.

BERNASCONI MARCO/VORPE SAMUELE, L'accordo fiscale sui frontalieri e il mercato del lavoro ticinese, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 1-3.

BIZIOLI GIANLUIGI/ROSSI RAIMONDO, L'Accordo fiscale sui frontalieri del 2020: profili costituzionali, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 31-36.

BOTTINELLI IVAN/CATTELAN SACHA/VORPE SAMUELE, Novità legislative nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2020, S. 675-727.

BUCCISANO MARCO, Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i «neo residenti», in: Riv. dir. trib. 5/2018, S. 25-78.

CONTRINO ANGELO, Redditi transnazionali parzialmente imponibili in Italia e riduzione corrispondente dei tributi esteri detraibili: profili di irragionevolezza sistematica, illiceità convenzionale e incostituzionalità, in: DPT 1/2021, S. 1-43.

CONTRINO ANGELO/DELL'ERA PIETRO, Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio, Taverne-Lugano 2007.

CROSTI ALBERTO/VIGNOLI STEFANO, Dalla Svizzera alla Francia: così cambia il regime fiscale per i frontalieri italiani, in: Norme & Tributi Plus, Il Sole 24 ore, 15. Februar 2021.

DE VRIES REILINGH DANIEL, Manuel de droit fiscal international, 2. Aufl., Bern 2014.

DELLA CARIT Á ANTONIO, Iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale, in: *Corr. trib.* 3/2020, S. 242–248 (zit.: Iscrizione APR).

DERS., La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche, in: *NF* 9/2020, S. 554–563 (zit.: Gestione del contenzioso).

DORIGO STEFANO, L'Accordo italo-svizzero sui frontalieri del 1974 e la sua possibile denuncia, in: *NF* 5/2014, S. 31–34.

DRAGONETTI ALESSANDRO/PIACENTINI VALERIO/SFONDRINI ANNA, *Manuale di fiscalità internazionale*, 8. Aufl., Mailand 2019 (zit.: BEARBEITER/IN, *Manuale fiscalità*).

ENZ MARC, *Grenzgängerregelungen*, Bern 2012.

FAZIO ADRIANO, La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006–2016). Parte prima, in: *Diritto e pratica tributaria* 3/2017, S. 1322–1356 (zit.: Residenza – parte prima).

DERS., La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006–2016). Parte seconda, in: *Diritto e pratica tributaria* 4/2017, S. 1808–1838 (zit.: Residenza – parte seconda).

FRANZÈ ROBERTO, Il regime tributario italiano dei redditi derivanti da attività di lavoro dipendente prestate all'estero, in: *NF* 5/2014, S. 14–16.

GUGGIARI SALARI SHARON, Coniugi: disparità di trattamento in base alla residenza dei frontalieri, in: *NF* 5/2014, S. 8–13.

HAUSHEER HEINZ/AEBI-MÜLLER REGINA E., *Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches*, 5. Aufl., Bern 2020.

LEO MAURIZIO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Mailand 2018.

LOCHER PETER, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese*, 3. Aufl., Bern 2015 (zit.: *Introduzione*).

DERS., *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I. Teil, Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019 (zit.: *Kommentar DBG*).

LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. Aufl., Bern 2019.

MACCHI GIORDANO, Alcune riflessioni dalla prospettiva ticinese, in: *NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri*, S. 11–12.

MATTEOTTI RENÉ/VOGT PETER/EZZAINI NATALJA, Besteuerung von internationalen Arbeitnehmern während der Covid-19-Pandemie, in: zsis) 1/2021, A3, S. 22–30.

MOLO GIOVANNI, Assistenza amministrativa e scambio delle informazioni nell'Accordo sui frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 21–24.

MORETTI MARCELLO, Il principio di non discriminazione contenuto nel nuovo Accordo stipulato tra Italia e Svizzera in tema di frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 37–41.

NÖEL YVES/AUBRY GIRARDIN FLORENCE, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2. Aufl., Basel 2017 (zit.: BEARBEITER/IN, Commentaire IFD, N ... zu Art. ... DBG).

OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl., Bern 2014.

OPEL ANDREA, Möglichkeiten und Folgen einer einseitigen Kündigung des Grenzgängerabkommens zwischen der Schweiz und Italien, Rechtsgutachten, Luzern, 15. Juli 2020.

PARISI PAOLO, I frontalieri «svizzeri» dopo l'Accordo italo-elvetico: la diversa tassazione per i vecchi e nuovi lavoratori in zona di frontiera, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 25–30.

PEDROLI ANDREA, Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri, in: RtiD I-2015, S. 405–424.

PIANTAVIGNA PAOLO, La funzione della nozione di «residenza fiscale» nell'IRPEF, in: Riv. dir. fin. 4/2013, S. 275–314.

RIVA ILARIA, Le sedi della persona fisica: domicilio e residenza, in: Studium iuris 6–7/2017, S. 805–814.

ROSSELLI VALENTINO, Nuovo Accordo tra Svizzera e Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, in: NF Edizione speciale 2021, Accordo sulla fiscalità dei frontalieri, S. 13–20.

SANNA CECILIA, Italia e Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, in: Rivista Eurojus.it, 28. Dezember 2020, <http://rivista.eurojus.it/italia-e-svizzera-firmano-un-nuovo-accordo-sullimposizione-dei-lavoratori-frontalieri/?print=pdf> (besucht am: 3. Juni 2021).

SCHIAVINI SIMONE S., La procedura di arbitrato per la risoluzione delle controversie internazionali, in: NF 12/2019, S. 558–563.

TENORE MARIO, Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico, in: Riv. dir. trib. 2/2019, S. 31-53.

VIAL ENNIO, Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione, in: Euroconference News, Ausgabe vom Freitag 8. Januar 2021, <https://www.ecnews.it/il-nuovo-accordo-italia-svizzera-in-tema-di-frontalieri-come-cambia-la-tassazione> (besucht am: 3. Juni 2021).

VORPE SAMUELE/ARGINELLI PAOLO/ALTENBURGER PETER R., Die Besteuerung der «Quasi-Ansässigen» in der Schweiz. Kritische Würdigung, in: ASA 83, S. 625-660.

II. Materialienverzeichnis

a) Materialien

Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates, Bellinzona, 6. August 2020, in: https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188314&cHash=021b52af841451a92dd0175367eed3f (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 6. August 2020).

Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien ist in Kraft getreten, Medienmitteilung des EFD, Bern, 28. Juli 2016, in: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-62919.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des EFD vom 28. Juli 2016).

Anliegen des Kantons Tessin. Ausgangslage und Entwicklungsperspektive. Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates 15.3012 vom 23. Februar 2015 (zit.: Bericht des Bundesrates vom 16. Oktober 2015).

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend eine schweizerisch-italienische Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger, Nr. 75.076, vom 2. Juli 1975, in: BBl 1975 II 345 (zit.: Botschaft über Grenzgängervereinbarung 1974).

Botschaft zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, Nr. 14.093, vom 28. November 2014, in: BBl 2015 657 (zit.: Botschaft über die Revision der Quellenbesteuerung).

Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger sowie eines Protokolls zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom

Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 2021, in: BBl 2021 1917 (zit.: Botschaft über Grenzgängervereinbarung 2020).

Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, Nr. 99.028, vom 23. Juni 1999, in: BBl 1999 6128 (zit.: Botschaft FZA).

Bundespräsidentin Sommaruga von Präsident Mattarella und Regierungschef Conte in Rom empfangen, Medienmitteilung des UVEK, Bern, 29. September 2020, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-80558.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des UVEK vom 29. September 2020).

Bundesrat verabschiedet Botschaft zum neuen Grenzgängerabkommen mit Italien, Medienmitteilung des SIF vom 11. August 2021, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84671.html> (besucht am 15. August 2021 (zit.: Medienmitteilung des SIF vom 11. August 2021)).

Die Schweiz und Italien unterzeichnen ein neues Grenzgängerabkommen, Medienmitteilung des EFD, Bern, 23. Dezember 2020, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-81813.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des EFD vom 23. Dezember 2020).

Direttiva cantonale in ambito di imposta alla fonte, valida dal 1° gennaio 2021, in: https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/DOC-IF/Moduli_2021/2021_Direttiva_cantonale_UIF.pdf (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Direttiva imposta alla fonte).

FAQ 2021, Misure fiscali COVID-19, Anno di pubblicazione 2021, ultimo aggiornamento il 22 febbraio 2021, in: https://www4.ti.ch/fileadmin/DFE/DC/FAQ_misure_fiscali_COVID_2021.pdf (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: FAQ COVID-19).

Imposta alla fonte dei frontalieri, Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates, Bellinzona, 24. Juni 2020, in: https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188075&cHash=a8312159733d7fc12eef34efe876dafo (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 24. Juni 2020).

Kreisschreiben der EStV Nr. 45, Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Bern, 12. Juni 2019 (zit.: KS der EStV Nr. 45).

Kreisschreiben des MEF Nr. 304/E vom 2. Dezember 1997, Attività di controllo nei confronti di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero – Accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto «fiscalmente residente» in Italia (zit.: KS der MEF Nr. 304/E).

L'Italia e la Svizzera firmano un nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des MEF Nr. 283, Rom, 23. Dezember 2020, in: <https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/LItalia-e-la-Svizzera-firmano-un-nuovo-accordo-sullimposizione-dei-lavoratori-frontalieri> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung 1 des MEF vom 23. Dezember 2020).

Lettera avente ad oggetto l'Accordo tra l'Italia e la Svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, sottoscritta il 30 aprile 2020 dal Governatore della Lombardia, Attilio Fontana, e dall'allora Presidente del Consiglio di Stato del Cantone Ticino, Christian Vitta, in: https://lightstorage.laprovinciadicomio.it/mediaon/cms.quotidiani/storage/site_media/media/documents/2020/5/28/pdf/ccca152e-aof2-11ea-9e78-77f051466499.pdf (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Brief Vitta/Fontana vom 30. April 2020).

Mehr Mittel für die Exportförderung und neue Grenzgängerbesteuerung im Tessin, Medienmitteilung der WAK-S, Bern, 24. Juni 2011, in: <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/2011/mm-wak-s-2011-06-24.aspx?lang=1031> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung der WAK-S vom 24. Juni 2011).

Messaggio concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte, Nr. 6985, vom 17. September 2014 (zit.: Messaggio sul moltiplicatore comunale).

Messaggio sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, Nr. 7883, vom 9. September 2020 (zit.: Messaggio sulla revisione dell'imposta alla fonte).

Ministero dell'economia e delle finanze Italia e Svizzera parafano l'accordo sui lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des MEF Nr. 253, Rom, 22. Dezember 2015, in: <https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2015/Italia-e-Svizzera-parafano-laccordo-sui-lavoratori-frontalieri> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des MEF vom 22. Dezember 2015).

Neues Grenzgängerabkommen zwischen der Schweiz und Italien, Faktenblatt des SIF, Bern, 23. Dezember 2020, in: <https://www.newsadmin.ch/newsadmin/message/attachments/64725.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Faktenblatt des SIF vom 23. Dezember 2020).

OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017), Paris, 21. November 2017 (zit.: OECD-MA).

Riunione italo/svizzera in applicazione dell'Accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates, Bellinzona, 24. September 2020,

in: https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=188715&cHash=70dd8c0235753d035864543fe62bf7c (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 24. September 2020).

Rundschreiben der EStV, Quellensteuer, Bern, 11. September 2013 (zit.: RS der EStV vom 11. September 2013).

Sblocco del ritorno della quota all'imposta alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri: conferenza stampa, Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates, Bellinzona, 9. Mai 2012, in: <https://www3.ti.ch/CAN/comunicati/09-05-2012-comunicato-stampa-296866202626.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 9. Mai 2012).

Schweiz – Italien: Einigung in Steuerfragen, Faktenblatt des SIF, Bern, 23. Februar 2015, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38395.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Faktenblatt des SIF vom 23. Februar 2015).

Schweiz und Italien paraphieren ein Grenzgängerabkommen, Medienmitteilung des EFD, Bern, 22. Dezember 2015, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-60135.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des EFD vom 22. Dezember 2015).

Schweiz und Italien unterzeichnen Einigung in Steuerfragen, Medienmitteilung des EFD, Bern, 23. Februar 2015, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-56318.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des EFD vom 23. Februar 2015).

Schweiz und Italien vereinbaren Dialog über Finanz- und Steuerfragen, Medienmitteilung des EFD, Bern, 9. Mai 2012, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-44481.html> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des EFD vom 9. Mai 2012).

Siglato Memorandum d'Intesa fra Governo, sindacati e comuni di frontiera su lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des MEF Nr. 284, Rom, 23 dicembre 2020, in: https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/documenti/comunicato_0284.pdf (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung 2 des MEF vom 23. Dezember 2020).

Vernehmlassungsverfahren zu Verordnungen über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Erläuternder Bericht des EFD, Bern, 10. April 2019, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/56462.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: VStA-Bericht des EFD).

Versamento all'Italia della quota dell'imposta alla fonte sul reddito dei lavoratori frontalieri, Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates, Bellinzona, 30. Juni 2011, in: <https://www3.ti.ch/CAN/comunicati/30-06-2011-comunicato-stampa-27036167703.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021) (zit.: Medienmitteilung des Tessiner Regierungsrates vom 30. Juni 2011).

b) Unterzeichnete Abkommen zwischen der Schweiz und Italien

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik über die Besteuerung der Grenzgängerinnen und Grenzgänger, unterzeichnet in Rom am 23. Dezember 2020, noch nicht im Kraft, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/67789.pdf> (besucht am 15. August 2021).

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, abgeschlossen am 9. März 1976, in Kraft getreten am 27. März 1979, in: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/461_461_461/de (besucht am: 3. Juni 2021).

Accordo amichevole ai sensi del paragrafo 3 dell'art. 26 CDI-CH/I concernente le disposizioni applicabili al reddito, di cui ai paragrafi 1 e 4 dell'art. 15 CDI-CH/I e dell'art. 1 Accordo sui frontalieri a seguito delle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del COVID-19, vom 20. Juni 2020, in: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/italien/it-dba_kv_covid-19.pdf.download.pdf/it-dba_kv_covid-19.pdf (besucht am: 3. Juni 2021).

Protokoll zur Änderung des Abkommens 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, mit Zusatzprotokoll, unterzeichnet in Rom am 9. März 1976, in der Fassung des Protokolls vom 28. April 1978 und des Protokolls vom 23. Februar 2015, vom 23. Dezember 2020, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/64723.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021).

Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, vom 23. Februar 2015, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021).

Scambio di lettere avvenuto tra la segretaria di Stato per le questioni finanziarie internazionali presso il DFF, Daniela Stoffel, e il viceministro italiano dell'economia e delle finanze, Antonio Misiani, vom 23. Dezember 2020, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/64728.pdf> (besucht am: 3. Juni 2021).

Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden, abgeschlossen am 3. Oktober 1974, in Kraft getreten am 27. März 1979, in: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1979/457_457_457/de (besucht am: 3. Juni 2021).