



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Thierry Obrist

**Le commerce professionnel d'immeubles à la lumière de 25 ans
de jurisprudence fédérale (2000 – 2025)**

Ivo P. Baumgartner

Betrachtungen zur Mehrwertsteuer

Reflexionen zu Entwicklungen mit Blick auf die Zielsetzungen
der Mehrwertsteuerreform

Pascal Hinny

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

Stefan Oesterhelt/
Andrea Opel

Rechtsprechung 2026/3

Henk Fenners/
Heinz Baumgartner/
Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2026/3

2026/3

Impressum

Forum für Steuerrecht

Publikation des Instituts für Law and Economics (ILE-HSG)

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Herausgeber und Verlag

Institut für Law and Economics
an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
E-Mail: fstr-ile@unisg.ch
Website: <https://ile.unisg.ch>

Redaktion

Leitung: Prof. Dr. Peter Hongler (peter.hongler@unisg.ch)
Stellvertretung: Dr. iur. Tabea Lorenz
Unternehmenssteuer: Prof. Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker
Einkommenssteuer: MLaw Fabienne Limacher, LL.M.
Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. Pascal Hinny und
Prof. Dr. Peter Hongler
Aus der Rechtsprechung: lic. iur. Stefan Oesterheld, LL.M.
Gesetzgebungs-Agenda: Dr. iur. Henk Fenners
Produktionsleitung: Ladislava Metzger (ladislava.metzger@unisg.ch)
Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag oder elektronisch an peter.hongler@unisg.ch

Lektorat

Dr. rer. oec. Nicole Pohl

Erscheinungsweise

Pro Jahr erscheinen vier Hefte; Erscheinungsdaten sind jeweils der 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 490.00 zzgl. Mehrwertsteuer (Studierende und Steuerexpertinnen und -experten in Ausbildung: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente); Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag.
Im Jahres-Abonnement sind alle Hefte des Bestelljahres inklusive Sammelordner und Vollaccess auf die gesamte Online-Bibliothek innerhalb des Bestelljahres enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung für Jahres-Abonnemente erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Herstellung

Cavelti AG, Marken. Digital und gedruckt, Gossau

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Forum für Steuerrecht

2026/3

Inhalt

	Artikel	
Thierry Obrist	Le commerce professionnel d'immeubles à la lumière de 25 ans de jurisprudence fédérale (2000 – 2025)	263
Ivo P. Baumgartner	Betrachtungen zur Mehrwertsteuer Reflexionen zu Entwicklungen mit Blick auf die Zielsetzungen der Mehrwertsteuerreform	287
Pascal Hinny	Vereinbarkeit der geplanten italienischen Gesundheitsabgabe mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Italien	314
	Aus der Rechtsprechung	
Stefan Oesterhelt/ Andrea Opel	Rechtsprechung 2026/3	324
	Gesetzgebungs-Agenda	
Henk Fenners/ Heinz Baumgartner/ Pascal Duss	Gesetzgebungs-Agenda 2026/3	357

Le commerce professionnel d'immeubles à la lumière de 25 ans de jurisprudence fédérale (2000 – 2025)

Thierry Obrist



*Thierry Obrist, Professeur
ordinaire à l'Université
de Neuchâtel et avocat*

Cet article analyse de manière approfondie les 50 arrêts rendus par le Tribunal fédéral entre le 1^{er} janvier 2000 et le 31 décembre 2025 sur la question du commerce professionnel d'immeubles. Après avoir présenté la problématique, il examine un après l'autre les différents critères employés dans la jurisprudence fédérale à savoir le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées, la fréquence des transactions, le rapport étroit entre l'opération réalisée et l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances spéciales, la durée de détention, la proportion des fonds étrangers investis et le réinvestissement. La manière dont ces critères sont employés par notre Haute Cour est illustrée à la lumière des décisions rendues, avant d'être commentée dans le cadre d'une appréciation personnelle et critique de l'auteur.

Dieser Artikel analysiert vertieft die 50 Urteile, die das Bundesgericht zwischen dem 1.1.2000 und dem 31.12.2025 zur Frage des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels gefällt hat. Nach einer Darstellung der Problematik werden die verschiedenen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwendeten Kriterien einzeln untersucht, namentlich das systematische oder planmässige Vorgehen, die Häufigkeit der Transaktionen, der enge Zusammenhang zwischen dem getätigten Geschäft und der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz fremder Mittel sowie die Reinvestition. Die Art und Weise, wie diese Kriterien von unserem höchsten Gericht angewendet werden, wird anhand der ergangenen Entscheide veranschaulicht und anschliessend im Rahmen einer persönlichen und kritischen Würdigung des Autors kommentiert.

Inhalt

1	Introduction	264	2.6	La durée de la détention	279
2	Les critères pris en compte par le Tribunal fédéral	266	2.6.1	Pertinence	279
2.1	Généralités	266	2.6.2	Appréciation	279
2.2	Le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées	267	2.7	La proportion de fonds étrangers investis dans l'opération	280
2.2.1	Pertinence	267	2.7.1	Pertinence	280
2.2.2	Appréciation	270	2.7.2	Appréciation	281
2.3	La fréquence des transactions	273	2.8	Le réinvestissement des produits de la vente dans de nouvelles acquisitions immobilières	282
2.3.1	Pertinence	273	2.8.1	Pertinence	282
2.3.2	Appréciation	273	2.8.2	Appréciation	282
2.4	Le rapport étroit entre l'opération réalisée et l'activité professionnelle du contribuable	274	3	Conclusions	283
2.4.1	Pertinence	274		Bibliographie	283
2.4.2	Appréciation	275		Annexes	285
2.5	Le recours à des connaissances spéciales	276			
2.5.1	Pertinence	276			
2.5.2	Appréciation	277			

1 Introduction

La qualification du gain réalisé lors de la vente d'un immeuble est fréquemment discutée devant les autorités administratives et judiciaires chargées d'appliquer le droit fiscal. Sur la base d'une recherche faite à l'Université de Neuchâtel, cette problématique a même fait l'objet de *50 décisions du Tribunal fédéral en 25 ans*, pendant la période allant du 1^{er} janvier 2000 au 31 décembre 2025¹. Tous ces arrêts traitent d'une problématique très précise et à chacune fois identique: celle de la délicate distinction entre la gestion de fortune privée, d'une part, et le commerce professionnel d'immeubles, d'autre part. Tous ces cas ont en commun le fait que le contribuable agit d'une manière qui excède potentiellement le cadre de la simple gestion de son patrimoine et constitue éventuellement une activité commerciale. On parle pour cette raison de «quasi-commerce professionnel d'immeubles» ou d'«activité lucrative accessoire de commerçant professionnel d'immeubles».

Si les recours jusqu'à la Haute Cour sont si fréquents, c'est que *l'enjeu est de taille*. Alors que le gain immobilier réalisé lors de l'aliénation d'immeubles afférant à la fortune privée est exonéré d'impôt sur le revenu² et sou-

mis à l'impôt sur les gains immobiliers au niveau cantonal³, le gain issu du commerce professionnel d'immeubles est soumis à l'impôt sur le revenu au niveau fédéral, cantonal et communal (sauf dans les cantons monistes où une réglementation particulière prévaut au niveau cantonal et communal)⁴. En outre, alors que la vente d'un immeuble dans le cadre de la gestion privée d'un patrimoine n'est pas soumise aux cotisations sociales, le résultat d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles déclenche en principe le prélèvement de cotisations sociales. En retenant la qualification de commerçant professionnel, on passe ainsi d'une situation dans laquelle l'impôt sur le revenu n'est pas prélevé et le taux d'impôt sur les gains immobiliers peut, en fonction de la durée de détention ou du montant du gain, être proche de 0 % (par exemple dans le canton de Genève après une durée de détention de 26 ans) à une charge de plus de 50 % si on cumule l'impôt sur le revenu fédéral, cantonal et communal aux cotisations sociales, là aussi avec des différences importantes selon les montants en cause et le canton de situation de l'immeuble. Admettons que le jeu (du recours jusqu'au Tribunal fédéral) en vaut la chandelle (fiscale) en cas de gain de cause.

Malgré son importance pratique et la fréquence à laquelle cette problématique est discutée entre autorités fiscales,

1 Le présent article fait suite à la présentation de son auteur à la journée «Actualités dans le domaine de la fiscalité immobilière» qui s'est tenue le 30 janvier 2026 à Neuchâtel; l'auteur tient à remercier Mme Lara Rufo assistante-doctorante et Mme Fanny Bello assistante-étudiante à l'Université de Neuchâtel pour la recherche juridique, les relectures et la préparation du tableau joint.

2 Art. 16 al. 3 LIFD et art. 7 al. 4 let. b LHID.

3 Art. 12 LHID.

4 Dans les cantons monistes, l'impôt sur les gains immobiliers est prélevé aussi bien sur les gains provenant de l'aliénation d'immeubles privés que commerciaux et le commerce professionnel d'immeubles est donc en principe soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.

Betrachtungen zur Mehrwertsteuer

Reflexionen zu Entwicklungen mit Blick auf die Zielsetzungen der Mehrwertsteuerreform

Ivo P. Baumgartner



Dr. oec. publ., dipl. Steuerexperte, Kellerhals Carrard, Zürich, ILE-HSG, St. Gallen, Mitglied der Fachkommission Indirekte Steuern von EXPERTsuisse, Mitglied des Mehrwertsteuer-Konsultativgremiums (ständige ausserparlamentarische Kommission des Bundes)

Die Mehrwertsteuer wurde in der Schweiz vor gut 30 Jahren eingeführt – entgegen der damaligen Haltung des Bundesrates, der anschliessend dennoch die Ausführungsgesetzgebung ausarbeiten musste. In der Folge nahm das Parlament die Gesetzgebung selbst in die Hand und verabschiedete das erste Mehrwertsteuergesetz. Dieses erfüllte die Erwartungen jedoch nur teilweise und brachte die erhofften Verbesserungen nur begrenzt. Daraus entwickelte sich ein breit abgestützter Reformwille, der Exekutive, Legislative und Wirtschaft gleichermaßen erfasste. Ziel war eine grundlegende Reform der Mehrwertsteuer. Zwar fehlte dem Parlament letztlich der politische Wille für eine umfassende Reform; mit dem vor gut 15 Jahren in Kraft getretenen totalrevidierten Mehrwertsteuergesetz wurde dennoch eine bemerkenswerte Reform umgesetzt. Der Beitrag zeichnet zunächst die Entwicklung dieser für den Bund zentralen Einnahmequelle nach, die rund ein Drittel der Fiskaleinnahmen ausmacht. Anschliessend werden ausgewählte gesetzgeberische Entwicklungen seit 2010 sowie aktuell anstehende Revisionsprojekte beleuchtet. Diese Änderungen werden an den ursprünglichen Zielsetzungen der Mehrwertsteuerreform von 2010 gemessen, insbesondere an konsistenter Dogmatik, Systemkonformität und administrativer Vereinfachung. Die Analyse zeigt, dass eine grundlegende Überarbeitung besonders problematischer Regelungen angezeigt wäre.

La taxe sur la valeur ajoutée a été introduite en Suisse il y a un peu plus de 30 ans – contrairement à la position défendue à l'époque par le Conseil fédéral, qui a néanmoins dû élaborer par la suite la législation d'application. Par conséquent, le Parlement a pris lui-même en main l'élaboration de la législation et a adopté la première loi sur la TVA. Celle-ci n'a toutefois répondu que partiellement aux attentes et n'a que partiellement apporté les améliorations espérées. Il en est résulté une volonté de réforme largement partagée, qui a touché aussi bien l'exécutif que le législatif ainsi que le monde économique. L'objectif était une réforme en profondeur de la TVA. Si le Parlement a finalement manqué de volonté politique pour mener une réforme globale, une réforme remarquable a néanmoins été mise en œuvre avec la loi sur la TVA entièrement révisée, entrée en vigueur il y a un peu plus de 15 ans. Le présent article retrace tout d'abord l'évolution de cette source de recettes essentielle pour la Confédération, qui représente environ un tiers des recettes fiscales. Il met ensuite en lumière certaines évolutions législatives intervenues depuis 2010 ainsi que les projets de révision actuellement à l'étude. Ces modifications sont évaluées à l'aune des objectifs initiaux de la réforme de la TVA de 2010, notamment en termes de cohérence dogmatique, de conformité au système et de simplification administrative. L'analyse montre qu'une refonte en profondeur des dispositions particulièrement problématiques serait indiquée.

Inhalt

1	Einleitung	288	5	Ausgewählte Themenbereiche	296
2	Eine bewegte Geschichte	288	5.1	Aspekte der Erhebungskonzeption	296
3	Stetig steigende Bedeutung der Mehrwertsteuer	292	5.1.1	Plattformbesteuerung	296
3.1	Befristete Erhebungskompetenz	292	5.1.2	Bezugsteuerpflicht für die Übertragung von Emissionsrechten	300
3.2	Bedeutende Einnahmequelle des Bundes	292	5.2	Ausbau statt Ausdünnung des Ausnahmenkataloges	303
3.3	Speisung immer neuer Töpfe	292	5.3	Auslaufen des Drei-Sätze-Modells?	304
3.4	Beschränkte Betrachtung im steuerlichen Gesamtsystem	294	5.4	Vereinfachungen	305
4	Zielsetzungen der Mehrwertsteuerreform	295	5.4.1	Saldosteuersätze	305
			5.4.2	Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht	306
			5.4.3	Kombinationsregel	308
			5.4.4	Jährliche Abrechnung	309
			6	Schlussbetrachtungen	310
				Literatur	311
				Materialien	312

1 Einleitung

Am 1.1.1995, vor gut 30 Jahren, trat die Mehrwertsteuerverordnung vom 22.6.1994 (aMWSTV¹) als verfassungs-unmittelbare, gesetzvertretende bundesrätliche Verordnung in Kraft. Damit wurde die Mehrwertsteuer in der Schweiz eingeführt. Auf den 1.1.2010, vor gut 15 Jahren, trat dann das Mehrwertsteuergesetz vom 12.6.2009 (MWSTG²), mit welchem eine grundlegende Reform des Mehrwertsteuerrechtes angestrebt worden war, in Kraft. Letzteres soll zum Anlass genommen werden, um einige Gedanken über die zwischenzeitlich erfolgten Entwicklungen und gesetzgeberischen Projekte anzustellen. Dies mit Blick auf die Zielsetzungen, welche der Reform, die seinerzeit mit grossen Erwartungen und Elan angestossen wurde, zugrunde lagen. Auf gesetzgeberischer Ebene darf das Mehrwertsteuerrecht durchaus als Dauerbaustelle bezeichnet werden. Nicht zuletzt aufgrund der Vielzahl parlamentarischer Vorstösse ist eine hohe Kadenz an Teilrevisionen und sonstigen Anpassungen zu verzeichnen, was Verwaltung wie Steuerpflichtige entsprechend herausfordert.

2 Eine bewegte Geschichte

Obschon das bisherige Besteuerungssystem mit der Warenumsatzsteuer, welche (grundsätzlich) als Einphasen-

steuer konzipiert war, verschiedene strukturelle Mängel³ aufwies, so die Schattenbelastung (sog. «taxe occulte»⁴), brauchte es insgesamt *vier Anläufe* (1977, 1979, 1991 und 1993), bis die Mehrwertsteuer auch in der Schweiz eingeführt wurde.⁵ Bemerkenswert ist dabei, dass der letzte, schliesslich erfolgreiche Versuch⁶ vom Parlament *gegen den ausdrücklichen Willen des Bundesrates*⁷ aufgegleist wurde. In Art. 41^{ter} aBV⁸ wurde klargestellt, dass mitunter die Mehrwertsteuer Sache der Bundesgesetzgebung sei, nachdem der Bund während Jahrzehnten die Warenumsatzsteuer erhoben hatte, ohne dass die entsprechende Ausführungsgesetzgebung⁹ das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen hätte. Um einen möglichst raschen Übergang zur Mehrwertsteuer zu erlauben,¹⁰

3 Im Abstimmungsbüchlein (1993) war von einer «modernen Mehrwertsteuer», von «gleich lange[n] Spiesse[n] für unsere Wirtschaft» und von «Entlastung der Investitionen und Belastung des Konsums» die Rede, s. Erläuterungen des Bundesrates zur Volksabstimmung vom 28.11.1993, 6; zu den Mängeln s. auch GERBER, Die strukturellen Mängel der Warenumsatzsteuer, insb. 5 ff., dabei geht es nicht nur um die «taxe occulte».

4 S. dazu METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer, 339 ff., insb. 345.

5 Zur Geschichte s. MOLLARD, La genèse de la TVA suisse, insb. N 100 ff.; KOCHER, Art. 130 BV N 47 ff.

6 In der Volksabstimmung vom 28.11.1993 mit einer Zustimmung von 66,66 % angenommen (ablehnender Kanton: Wallis); s. auch Erwerbsbeschluss vom 27.1.1994, AS 1994 258, 262.

7 S. dazu die Ablehnung eines Wechsels zur Mehrwertsteuer in: Botschaft Ersatz der Finanzordnung, BBl 1992 I, 785, insb. 794.

8 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29.5.1874 (aBV, AS 1 1 und nachfolgende Änderungen).

9 Bundesratsbeschluss vom 29.7.1941 über die Warenumsatzsteuer (WUSTB, BS 6 173 und nachfolgende Änderungen).

10 Die Kompetenz zur Erhebung der Warenumsatzsteuer lief laut Art. 41^{ter} aBV Ende 1994 aus.

1 Verordnung vom 22.6.1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen).

2 Bundesgesetz vom 12.6.2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20).

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

Pascal Hinny*



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inhalt

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

Aus der Rechtsprechung

Rechtsprechung 2026/3

Stefan Oesterhelt/Andrea Opel



*Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei
Homburger AG*



*Andrea Opel, Prof. Dr. iur.,
Ordinaria für Steuerrecht
an der Universität Bern*

Inhalt

1	BGer vom 24.2.2026 (Debt Push Down)	325	5	BGer vom 29.12.2025 (Grundstückgewinnsteuer bei Abbruch; Kongruenzprinzip)	335
1.1	Sachverhalt	325	5.1	Sachverhalt	335
1.2	Aus den Erwägungen	325	5.2	Aus den Erwägungen	335
1.3	Bemerkungen	326	5.3	Bemerkungen	335
2	BGer vom 2.6.2026 (Ausländischer Einkanlegerfonds; Befreiter Anleger für Umsatzabgabe)	328	6	BGer vom 9.12.2025 (Gesetzliches Grundpfandrecht für Grundstückgewinnsteuer)	336
2.1	Sachverhalt	328	6.1	Sachverhalt	336
2.2	Aus den Erwägungen	328	6.2	Aus den Erwägungen	337
2.3	Bemerkungen	328	6.3	Bemerkungen	337
3	BGer vom 29.1.2026 (Abzug der Kosten für ein Ferienlager als Kinderbetreuungskosten)	329	7	BGer vom 26.3.2026 (Steuerbefreiung einer Kehrrichtverbrennungsanlage)	338
3.1	Sachverhalt	329	7.1	Sachverhalt	338
3.2	Aus den Erwägungen	330	7.2	Aus den Erwägungen	339
3.3	Bemerkungen	331	7.3	Bemerkungen	339
4	BGer vom 19.1.2026 (Entschädigung wegen unrechtmässiger fristloser Entlassung)	332	8	BGer vom 23.4.2026 (Steuerbefreiung kraft Gemeinnützigkeit trotz politischer Mittel)	342
4.1	Sachverhalt	332	8.1	Sachverhalt	342
4.2	Aus den Erwägungen	332	8.2	Aus den Erwägungen	342
4.3	Bemerkungen	333	8.3	Bemerkungen	342

9	BGer vom 14.1.2026 (Rückwirkender Widerruf einer Steuerbefreiung)	344	12	BGer vom 13.3.2026 (Amtshilfe; Anwendung von Art. 23 Abs. 2 MAC nur auf die Vollstreckungshilfe)	351
9.1	Sachverhalt	344	12.1	Sachverhalt	351
9.2	Aus den Erwägungen	344	12.2	Aus den Erwägungen	351
9.3	Bemerkungen	345	12.3	Bemerkungen	352
10	BGer vom 8.4.2026 (Sperrwirkung der Sonderveranlagung nach Art. 38 DBG für die ordentliche Veranlagung)	346	13	BGer vom 4.5.2026 (Amtshilfe; Bedeutung des Anwaltsgeheimnisses nach Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA)	353
10.1	Sachverhalt	346	13.1	Sachverhalt	353
10.2	Aus den Erwägungen	346	13.2	Aus den Erwägungen	353
10.3	Bemerkungen	347	13.3	Bemerkungen	353
11	BGer vom 19.3.2026 (Amtshilfe; Zulässigkeit eines US-Listenersuchens)	348		Literatur	354
11.1	Sachverhalt	348		Materialien	356
11.2	Aus den Erwägungen	348			
11.3	Bemerkungen	349			

1 BGer vom 24.2.2026¹ (Debt Push Down)

1.1 Sachverhalt

Die im Kanton Genf ansässige A. SA, welche als Hauptaktivum eine Immobilie besass, wurde am 8.10.2008 für CHF 8,4 Mio. an die ebenfalls in Genf ansässige C. SA veräussert. Am selben Tag nahm die C. SA von der ausländischen E. LLC ein Darlehen in Höhe von USD 9,5 Mio. (entsprach CHF 11 Mio.) auf. Das Darlehen wurde im Umfang von CHF 8,4 Mio. für den Erwerb der Aktien und im Umfang von CHF 2,6 Mio. für die Renovation der Liegenschaft verwendet. Im April 2009 fusionierte die A. SA mit der C. SA im Rahmen eines Reverse Mergers.

In der Folge wurde ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Jahre 2010 und 2011 gegen die A. SA eingeleitet und u. a. der Zinsaufwand, welcher im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktien der A. SA stand, aufgerechnet. Im Einspracheverfahren hielt die Steuerverwaltung Genf an den Zinsaufrechnungen von CHF 408 802 (2010), CHF 397 742 (2011), CHF 376 059 (2012) und CHF 359 302 (2013) mit der Begründung fest, dass es sich dabei um einen unzulässigen «debt push down» handle und die Zinsen im Zusammenhang mit der Akquisitionsfinanzierung nicht geschäftsmässig begründet seien.

Hiergegen setzte sich die A. SA zur Wehr.

1.2 Aus den Erwägungen

Es ist zu prüfen, ob der Abzug der im Zusammenhang mit der Akquisition stehenden Schuldzinsen bei der A. SA geschäftsmässig begründeter Aufwand ist. OESTERHELT/SCHREIBER vertreten die Auffassung, dass geschäftsmässig begründeter Aufwand der Akquisitionsgesellschaft auch beim fusionierten Unternehmen als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert werden müsse.² Nach STEINER gibt es keinen Grund, weshalb sich der Status der Passivzinsen allein aufgrund der Fusion zwischen erworbener Gesellschaft (Zielgesellschaft) und Akquisitionsgesellschaft ändern sollte.³ Andere Autoren beschränken sich darauf, zu behaupten, dass solche Zinsen abzugsfähig sind, ohne ihre Aussage zu begründen.⁴ Insbesondere auf diese Meinungen aus der Literatur beruft sich die A. SA mit ihrer Argumentation, dass der Zinsaufwand geschäftsmässig begründeter Aufwand sei.

Der Hauptzweck der A. SA bestand aber auch nach der Fusion in der Bewirtschaftung der von ihr gehaltenen Immobilie. Sie hielt keine Beteiligungen. Somit kann nicht gesagt werden, dass die im Zusammenhang mit der Akquisitionsfinanzierung stehenden Zinsen in einem objektiven Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft stehen bzw. dass die A. SA auf die Fremdfinanzierung angewiesen war, um eine wirtschaftliche Tätigkeit aufrechterhalten zu können. Daher hat

¹ 9C_606/2025 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

² OESTERHELT/SCHREIBER, Debt push down, 148.

³ STEINER, Debt push down et évasion fiscale dans des opérations de Leveraged Buy-Out, 25.

⁴ LIMACHER, Mergers & Acquisitions, N 13.35.

Gesetzgebungs-Agenda 2026/3

Dr. iur. Henk Fenners*/lic. iur. Heinz Baumgartner**/lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1 Bund	358	2.4 Bern	363
1.1 Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung (Inkrafttreten)	358	2.5 Freiburg	363
1.2 Volksinitiative «Ja zu fairen Bundessteuern auch für Ehepaare – Diskriminierung der Ehe endlich abschaffen!»	358	2.6 Genf	364
1.3 Einführung der Individualbesteuerung	358	2.6.1 Gesetz 13 030 über die Steuerbewertung bestimmter Immobilien	364
1.4 Einführung eines Transparenzregisters	358	2.6.2 Gesetz 13 551	365
1.5 Verlängerung der Ausnahmebestimmungen für Too-big-to-fail-Instrumente	358	2.6.3 Gesetz 13 675	365
1.6 Höhere Besteuerung von Kapitalbezügen aus der 2. Säule und der Säule 3a (Entlastungspaket 27)	359	2.6.4 Gesetz 13 701	365
1.7 Mehrwertsteuer-Sondersatz für Beherbergungsleistungen	359	2.6.5 Gesetzesentwurf 13 841	366
1.8 Änderungen bei der Besteuerung von hohen Geldspielgewinnen	359	2.7 Glarus	366
1.9 Änderungen des MWSTG	359	2.8 Graubünden	366
1.10 Weitere Anpassung der Mindestbesteuerungsverordnung	359	2.9 Luzern	366
1.11 Administrative Entlastung für Unternehmen im Steuerbereich	360	2.10 Nidwalden	366
1.12 In der Frühjahrssession, der Sondersession des Nationalrats und der Sommersession 2026 behandelte Motionen	361	2.11 Schaffhausen	367
2 Kantone	361	2.12 Solothurn	367
2.1 Aargau	361	2.13 St.Gallen	367
2.2 Basel-Landschaft	361	2.14 Uri	368
2.3 Basel-Stadt	362	2.15 Zürich	368
2.3.1 Algorithmische Systeme und Veröffentlichung des Verzeichnisses steuerbefreiter Institutionen	362	3 International	368
2.3.2 Freiwilliger Steuerabzug vom Lohn	362	3.1 Übersicht	368
		3.2 Finnland	369
		3.3 Frankreich	369
		3.4 Italien	369
		3.5 Österreich	369
		3.6 AIA-Abkommen	371

* Amtsleiter-Stellvertreter und Leiter Rechtsabteilung des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Leiter bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

Forum für Steuerrecht

Ab sofort finden Sie die Publikationen des ILE inklusive des Forums für Steuerrecht auf [Lexplorer.ch](https://www.lexplorer.ch). Als Abonnent oder Abonnentin können Sie sich mit Ihrer E-Mail-Adresse direkt bei [Lexplorer.ch](https://www.lexplorer.ch) registrieren.

Haben Sie noch kein Abonnement? Dann scannen Sie den QR-Code für weitere Informationen! (Studierende sowie Steuerexpertinnen und -experten in Ausbildung erhalten 50 % Rabatt auf Neuabonnemente.)



