

## A. Die Grundlagen

Eine **allgemeine Einkommenbesteuerung** wurde in Italien erst sehr spät eingeführt.

Erstmalig wurde eine Einkommensteuer in Großbritannien im Jahr 1799 zur Finanzierung des Krieges gegen Napoleon eingeführt. Ein starker Anstieg des Finanzbedarfs, der über die traditionellen Realsteuern nicht gedeckt werden konnte, war Anlass für die Einführung der Einkommensteuer auch in vielen anderen Staaten. In Preußen wurde die Einkommensteuer im Jahr 1808 eingeführt, in den USA im Jahr 1913. Frankreich und die Schweiz begannen während des ersten Weltkriegs mit der Einkommenbesteuerung. Eine erweiterte Einkommensteuer mit höheren Steuersätzen sollte in der Weimarer Republik im Jahr 1920 Kriegslasten und Reparationen finanzieren.

Am Anfang der allgemeinen progressiven Personenbesteuerung in Italien stand die **Komplementärsteuer** auf das Gesamteinkommen **des Jahres 1923** (*kD Nr 3062/1923*), effektiv in Kraft getreten im Jahr 1925. Diese Komplementärsteuer war eine Zusatzsteuer auf Einkünfte, auf welchen bereits Realsteuern lasteten. Ihr Aufkommen blieb – auch aufgrund einer weitverbreiteten Steuerhinterziehung – gering.

In der Zeit **nach 1945** erschien dieses System dringend **reformbedürftig**. Zum einen verlangte die Verfassung in Art 53 eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und eine progressive Steuerbelastung. Zum anderen führte die Ausweitung der Staatsquote, insb zur Finanzierung der Sozialausgaben, zu einem rapiden Anstieg des Finanzmittelbedarfs. Ua auf Betreiben des Staatsmanns und Wissenschaftlers *Ezio Vanoni* wurde eine grundlegende Reform des Einkommensteuerrechts in Angriff genommen. Ergebnis war der **Einheitstext für die direkten Steuern des Jahres 1958** (*DPR Nr 645/1958*), in dessen Rahmen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer erweitert und die Zahl der Ausnahmen vermindert wurden. Im **Mittelpunkt** dieses Systems standen aber weiter die **Realsteuern**, die Steuerbelastung war je nach Einkunftsquelle sehr unterschiedlich und die Einkommensteuer blieb eine Komplementärsteuer. Die Steuerrechtsordnung war äußerst kompliziert und die Finanzverwaltung war nicht imstande, die Einhaltung dieser Ordnung auch nur annähernd sicherzustellen.

Schon im Jahr **1962** wurde eine *Kommission zum „Studium der Steuerreform“* eingesetzt, die unter der wissenschaftlichen Leitung von *Cesare Cosciani* im Jahr 1963 ein umfassendes Reformprogramm vorlegte. Dabei wurden folgende **Zielsetzungen** in den Vordergrund gestellt (*Celesia, 14*):

- a) Klarheit und Einfachheit des Steuersystems;
- b) Progressivität des Steuersystems;
- c) Ausrichtung des Steuersystems an den Erfordernissen der Wirtschaftsprogrammierung;
- d) Schaffung von steuerlichen Instrumenten, die die Stabilität des Volkseinkommens garantieren;
- e) Anpassung des italienischen Steuersystems an den EWG-Vertrag;
- f) Elastizität des Steuersystems unter Beseitigung von Steuerhinterziehung und Begünstigungen.

Wie schwer sich ein Programm dieser Art in die Wirklichkeit umsetzen lässt, zeigt allein der Umstand, dass **Klarheit** und **Einfachheit des Steuersystems nach wie vor absolute Priorität** in der permanent aktuellen **Steuerreformdiskussion** genießen. Ebenso ist der Kampf gegen die Steuerhinterziehung ein dauerhafter Bestandteil der verschiedenen Regierungsprogramme, ohne dass je ein eindeutiger Fortschritt in diesem Vorhaben erkennbar wäre.

Nachdem die Arbeiten zu diesem Reformvorhaben im Jahr 1965 weitgehend abgeschlossen waren, sollten weitere sechs Jahre bis zum Erlass des **Ermächtigungsgesetzes Nr 825/1971** vergehen, mit welchem die Umsetzung des Reformpaketes in die Wege geleitet wurde. Das italienische Steuersystem wurde nach Maßgabe dieses Gesetzes grundlegend neu gestaltet. Zu diesem Zwecke erließ die Regierung Ermächtigungsverordnungen, die gemäß den Erfordernissen der Praxis auch abgeändert werden konnten. Des Weiteren war die Zusammenfassung und Ordnung dieser Bestimmungen in Einheitstexten vorgesehen.

Während die Bestimmungen zu den **indirekten Steuern** und zum **Steuerstreitverfahren am 1. Januar 1973** in Kraft traten, waren die Bestimmungen zur Steuer auf das **Einkommen der natürlichen Personen** (*imposta sul reddito delle persone fisiche – IRPEF*), zur **Körperschaftsteuer** (*imposta sul reddito delle persone giuridiche – IRPEG*) und zur **lokalen Einkommensteuer** (*imposta locale sui redditi – ILOR*) ab **1. Januar 1974** anwendbar.

Die Bestimmungen zur Einkommensteuer waren im **DPR Nr 597/1973**, jene zur Körperschaftsteuer im **DPR Nr 598/1973** und jene zur lokalen Einkommensteuer im **DPR Nr 599/1973** enthalten.

Das Einkommensteuerrecht war in der Folge Gegenstand zahlreicher, auch struktureller Änderungen.

*Tremonti/Vitaletti* (Le cento tasse degli italiani, 27) haben für den Zeitraum vom Inkrafttreten der Reform bis zum Jahr 1986 10.000 Abänderungen an der Gesamtheit der Reformbestimmungen festgestellt.

Ursache dafür waren in der Praxis festgestellte Mängel des geltenden Systems sowie wirtschaftspolitische Neuorientierungen. Überwiegend war der Grund jedoch in einem **erhöhten Finanzbedarf des Staates** zu suchen. Die Folge war eine ständig ansteigende Komplexität des Steuersystems, ein kontinuierlich anwachsender Steuerdruck und eine große Unsicherheit bei den Wirtschaftstreibenden hinsichtlich der konkret geltenden Steuerpflichten.

Mit dem **Einheitstext für die direkten Steuern** (*DPR Nr 917/1986*) wurde nur vorübergehend der Anschein einer Konsolidierung der Situation geschaffen, denn auch dieser wurde alsbald grundlegenden Novellierungen unterzogen. Zahlreiche Änderungen erfolgten im Rahmen der jährlich ergehenden Haushaltsrahmengesetze bzw der Begleitgesetze dazu.

Angesichts einer weiterhin völlig unbefriedigenden Situation in der Finanzverwaltung, einer intransparenten Steuerrechtslage, sich verstärkender Anzeichen eines Steuerprotests der Bürger und 3,2 Millionen anhängiger Steuerstreitverfahren hat Finanzminister **Vincenzo Visco** am 11. Juni 1996 vor der Abgeordnetenkammer eine „radikale Steuervereinfachung“ und nachfolgend eine Minderung des Steuerdruckes angekündigt.

Von einem wirklich **umfassenden Gesamteinkommensteuersystem**, das alle Einkünfte in einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammenfasst und einheitlich behandelt, war die in **Italien** geltende Regelung noch **weit entfernt**. So führt die Besteuerung des *Grundvermögens* auf der Grundlage der viel zu niedrig angesetzten Katasterwerte zu einer deutlichen Bevorzugung dieser Einkünfte. Dazu kam, dass *zahlreiche Gebäudeeinheiten katastermäßig gar nicht erfasst* waren.<sup>2)</sup> Durch die *weitgehende Ersatzbesteuerung der Kapitaleinkünfte* ist auch diese Einkunftsart in einer Vielzahl von Fällen von der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgenommen. Schließlich ist es der Finanzverwaltung nicht gelungen, bei der *Steuerfeststellung* im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bzw aus Unternehmen zu befriedigenden Ergebnissen zu gelangen (*Pollari*, 543). Der Versuch, dieser Situation durch die Unterstellung „**vermuteter Einkommen**“ (Minimum Tax, untätige Gesellschaften, Branchenkenntzahlen) bei gleichzeitig eingeschränktem Gegenbeweis Abhilfe zu verschaffen, hat anfänglich zu erheblichen rechtlichen Bedenken geführt. Zu groß war der Bruch mit der Vergangenheit, zu deutlich die Verabschiedung von der in Italien seit 1971 vertretenen Philosophie der Einkommenbesteuerung. Mittlerweile sind die sog „induktiven“ Verfahren zu einem Kennzeichen des italienischen Steuersystems geworden. Die Steuerfeststellung stützt sich maßgeblich darauf und im Kampf gegen die Steuerhinterziehung konnten auf dieser Grundlage beachtliche Erfolge erzielt werden. Die Zahl der Steuerpflichtigen konnte von ca. 2,5 Mio zu Beginn der 70er Jahre zwischenzeitlich weit mehr als verzehnfacht werden. Gleichzeitig hat sich auch das Steueraufkommen drastisch erhöht, womit erst die tiefgreifende Umgestaltung und Verbesserung der Infrastrukturen und des sozialen Netzes in Italien in den letzten 30 Jahren möglich wurden.

Der nächste große Reformschritt nach der Einführung des Einheitstexts für die direkten Steuern war die sog „**Visco-Reform**“ **des Jahres 1996 (G 662/1996)**, die am 1. 1. 1998 in Kraft trat. Wesentliche Elemente dieser Reform waren die Neufestlegung des Steuertarifs, die weitgehende Neukonzeption der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die Abschaffung verschiedener Bagatellsteuern und die Einführung der Regionalen Wertschöpfungsteuer *IRAP* sowie des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Dual Income Tax (*DIT*).

Die italienische Mitte-Links-Regierung hat in der zweiten Hälfte der 90er Jahre unter maßgeblicher Federführung des Finanzwissenschaftlers *Vincenzo Visco* die Steuerrechtsordnung Italiens grundlegend umgestaltet. Italien ist damit innerhalb der Europäischen Union zu einem attraktiven Zielland für Investitionen geworden, wobei insb die Kapitalertragsbesteuerung mit einem Steuersatz von 12,5% hervorzuheben war. *IRAP* und *DIT* sowie die sog *Visco*-Investitionsförderung haben Italien zu einem steuerrechtlichen Experimentier-

---

<sup>2)</sup> Dieses Problem ist im Übrigen auch gegenwärtig noch aufrecht. Nun sollen aber konsequente Schritte zur Bekämpfung dieser speziellen Ausformung von Steuerhinterziehung gesetzt werden, wobei diese Aufgabe, im Zuge der Verwirklichung des Steuerföderalismus, primär den Gemeinden zufallen soll.

feld gemacht, das international aufmerksam beobachtet worden ist. Als Erfolge dieser Regierung waren die teilweise Verminderung des Steuerdrucks, der ernsthafte Versuch der Eindämmung der Steuerhinterziehung und die Erzielung größerer Steuergerechtigkeit zu verbuchen. Die Komplexität des Systems konnte jedoch nicht reduziert werden bzw wurde sogar noch erhöht. Auch die Unzulänglichkeiten der Steuerverwaltung, einer zentralen Schwachstelle der italienischen Finanzrechtsordnung,<sup>3)</sup> sind erst ansatzweise angegangen worden. Durch die Einführung der sog „*einvernehmlichen Steuerfeststellung*“, auch als „*Steuervergleich*“ bezeichnet („*accertamento con adesione*“ oder „*concordato*“)<sup>4)</sup> wurde jedoch zumindest die Möglichkeit eines intensiven Dialogs zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem und damit der frühzeitigen Beilegung möglicher Steuerkonflikte geschaffen.<sup>5)</sup>

Nachdem im Jahr 2001 die Mitte-Links-Regierung durch eine Mitte-Rechts-Regierung unter *Silvio Berlusconi* abgelöst worden ist, änderten sich die Vorzeichen in der Steuerpolitik deutlich. Der neue Finanzminister *Giulio Tremonti* strebte eine grundlegende Neuorientierung in diesem Bereich an, wobei die vom Amtsvorgänger durchgeführten Reformen zT auch rückgängig gemacht werden sollten. Ausgehend von einer politisch liberalen Grundhaltung setzte er sich für eine radikale Vereinfachung des Steuersystems, einen Ausbau des Steuerföderalismus und eine weitreichende Reduzierung des Steuerdrucks zum Ziel. Die Ziele waren damit partiell deckungsgleich mit jenen der Vorgängerregierung. Die Vorstellungen, mit welchen Instrumenten diese Ziele zu verwirklichen waren, divergierten aber grundlegend. *Tremonti* konnte dabei auf ein Programm zurückgreifen, das er schon lange zuvor ausgearbeitet hatte und das in einem im Jahr 1994 veröffentlichten **Weißbuch** seinen Ausdruck gefunden hatte. *Tremonti* hatte darin folgende Forderungen aufgestellt bzw Reformvorhaben entwickelt:

- **Eine generelle Steuervereinfachung.**

Es sollte nur mehr fünf Steuern und einen einheitlichen Steuerkodex geben. Begründet wurde dies mit der – doch eher plakativ wirkenden – Überlegung, dass der größere Komplexitätsgrad der Wirklichkeit ein Gegenwirken des Rechtssystems erfordere, das vereinfacht werden müsse.

- **Einen Übergang von einer Subjekt- zu einer Objektbesteuerung.**

Die weltweite Öffnung der Grenzen führe zu einer Verflüchtigung der Steuerbemessungsgrundlage. Dabei könnten sich gerade wohlhabendere Steuerpflichtige leichter einem Zugriff der Steuerbehörden entziehen. Die Beibehaltung der traditionellen progressiven Subjektbesteuerung müsse deshalb zu einem regressiv wirkenden Endergebnis führen. Die Besteuerung müsse an anderen Punkten der Wertschöpfung ansetzen, und zwar in

<sup>3)</sup> Siehe dazu *Lupi*, *Le illusioni fiscali*, 1996.

<sup>4)</sup> *Hilpold*, Die einvernehmliche Beilegung von Streitfällen im italienischen Steuerrecht, in 7 SuW 1998, 749.

<sup>5)</sup> DPR 218/1997.

einer Form, die zum selben Ergebnis führt wie die traditionelle progressive Besteuerung.

- **Die Verwirklichung eines echten Steuerföderalismus.**

Damit sollte Raum geschaffen werden für einen Wettbewerb lokaler Einheiten zur Bereitstellung eines möglichst attraktiven Verhältnisses von Steuern und öffentlichen Leistungen.

Erste Reformen wurden schon unmittelbar nach dem Amtsantritt der neuen Regierung in die Wege geleitet; es war das sog 100-Tage-Maßnahmenpaket.<sup>6)</sup>

Das **Gesetz Nr 383 v 18. 10. 2001** („*Primi interventi per il rilancio dell'economia*“ – „*Erste Maßnahmen zur Wirtschaftsankurbelung*“) enthielt Regelungen zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft, die Einführung neuer Investitionsanreize, einzelne Bestimmungen zur Vereinfachung der Steuerrechtsordnung (insb im Bereich der Buchhaltungspflichten) und die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, die aber im Jahr 2006 wieder eingeführt wurde (die EV 346/1990 wurde wieder in Kraft gesetzt).

Diese Maßnahmen fanden großen Anklang.

Parallel zum 100-Tage-Maßnahmenpaket erließ die Regierung eine Notverordnung zur steuerbegünstigten Rückführung von illegal im Ausland gehaltenen Vermögenswerten, den sog „*steuerlichen Schutzschild*“ („**scudo fiscale**“).<sup>7)</sup> Obwohl als einmalige Maßnahme konzipiert, die die Rückführung (bzw Deklarierung) von illegal ins Ausland gebrachtem (bzw illegal dort gehaltenem) Kapital ermöglichen sollte, ist diese Steueramnestie mittlerweile bereits zum dritten Mal neu aufgelegt worden; zuletzt 2009/2010.

Diese Amnestien, die eine Abfindungszahlung in der Höhe von 2,5% – 7% des Fluchtgeldbetrags vorsahen, waren aufkommenstechnisch erfolgreich (dieses lag in den Jahren 2001 bis 2003 bei 77 Mrd Euro und in den Jahren 2009/2010 bei 104,5 Mrd Euro), haben aber sicherlich nicht zur Stärkung der Steuermoral in Italien positiv beigetragen.

Neben diesen punktuellen Maßnahmen sollte auch eine grundlegende, strukturelle Steuerreform in Angriff genommen werden, wobei die Basis dafür mit dem **Ermächtigungsgesetz Nr 80 v 7. 4. 2003** (Tremonti-Reformgesetz) geschaffen wurde. Die Umsetzung erfolgte dann – allerdings nur ansatzweise – mit **Ermächtigungsverordnung Nr 344 v 12. 12. 2003**. In Kraft getreten ist dieses Normenwerk am **1. 1. 2004**.

Nachdem die Tremonti-Reform über weite Strecken toter Buchstabe geblieben ist, wurde mit dem **EG Nr. 23 vom 11. 4. 2014** ein neuer Versuch gewagt, die italienische Steuerrechtsordnung über weite Bereiche zu reformieren und ein Steuersystem zu schaffen, das „gerechter, transparenter und wachstumsfördernd“ sein sollte. Anders als in der Vergangenheit wurde nun aller-

---

<sup>6)</sup> Siehe dazu ausführlich *Hilpold/Steinmair*, Das Tremonti-Steuerpaket, Schriftenreihe der Südtiroler Volksbank, 2002.

<sup>7)</sup> Vgl NV 350/2001 ug G 409 v 23. 11. 2001.

dings nicht mehr versucht, die Steuerrechtsordnung strukturell zu modifizieren, sondern es waren **allein punktuelle Reformmaßnahmen in einzelnen Bereichen** vorgesehen. Auch davon wurde letztlich aber nur ein Teil umgesetzt.

## **B. Steuerpolitische Hintergründe der jüngeren Reformen<sup>8)</sup>**

Leitmotiv der **Tremonti-Reform des Jahres 2003** waren zwei auf den ersten Blick gegensätzlich erscheinende Bestrebungen: Einerseits sollte das italienische Steuersystem stärker an ausländische Vorbilder (insb an das deutsche) angepasst werden und damit aktuellsten internationalen Kriterien entsprechen. Andererseits sollte das neue Steuerrecht verstärkt den italienischen Besonderheiten Rechnung tragen. Es hat sich nämlich gezeigt, dass sich Steuersysteme hochentwickelter Industriestaaten nicht in allen Punkten für eine Übertragung auf eine volkswirtschaftliche Situation eignen, die von der überwiegenden Präsenz kleiner und mittlerer Unternehmen gekennzeichnet ist.

Mit der Steuerreform des Jahres 1971 war man bestrebt gewesen, entsprechend internationaler finanzwissenschaftlicher Empfehlungen eine Einkommensteuer mit einer möglichst breiten Bemessungsgrundlage zu schaffen (*comprehensive income tax*). Schon bald hatte man aber einsehen müssen, dass sich bestimmte Einkunftsarten für eine Integration in dieses umfassende System nicht eignen bzw dass eine solche Integration politisch nicht durchsetzbar ist. Dies galt zum einen für die Einkünfte aus Grundvermögen, die nur formal integriert worden sind, da die Ertragskoeffizienten insb im landwirtschaftlichen Bereich häufig nicht die effektive Ertragssituation widerspiegeln. Dies galt insb aber für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die aufgrund der extrem hohen internationalen Mobilität des Kapitals einer günstigeren Sonderregelung unterworfen werden mussten. Konkret wurde eine Ersatzbesteuerung von 12,5% bzw 27% eingeführt. Zur Gänze der Progression unterlagen dagegen weiterhin die Einkünfte aus Arbeit, was verteilungspolitische Fragen aufwarf. Ungelöst blieb weiters die Frage einer adäquaten Berücksichtigung der familiären Situation der Steuerpflichtigen: Trotz diesbezüglicher Ermahnungen durch den VfGH ist der Gesetzgeber – in erster Linie aus budgetären Gründen – in diesem Zusammenhang untätig geblieben. Des Weiteren war vielfach beanstandet worden, dass das Steuersystem in unzureichender Form Mindesteinkommensbezieher entlaste. Mit wachsendem Einkommen setze dann eine rasch ansteigende Progression ein, was negative Leistungsanreize schaffe.

Mit einer starken Abflachung der Progression und der Einführung eines einkommensabhängigen Freibetrags sollte hier wesentliche Abhilfe geschaffen werden. So sollte auf Einkommen bis zu € 100.000 ein Steuersatz von 23% Anwendung finden, für Einkommen, die darüber liegen, sollte der Steuersatz dagegen 33% betragen. Berechnungen zufolge kämen 99,5% der Steuerpflichtigen ausschließlich in den Anwendungsbereich des 23%-Steuersatzes, was also im

---

<sup>8)</sup> Siehe dazu im Detail *Pedone*, La sfida di un fisco per la crescita e la riduzione degli squilibri, in *Longobardi* (Hrsg), Atti del Convegno di Studi, I Centogiorni e oltre: Verso una rifondazione del rapporto fisco-economia? 2002, 52–70.

Wesentlichen der Anwendung einer Flat-Tax für einen großen Teil des Volkseinkommens entsprechen würde.

Die Finanzierung einer solchen Steuerreform war von Anfang an unklar. Tatsächlich wurde ihre Umsetzung immer wieder verschoben. Mittlerweile ist klar, dass eine solche Flat Tax nur dann realistisch erscheint, wenn gleichzeitig der Steuerföderalismus realisiert wird, was aber in der Konsequenz keine Entlastung für die Steuerpflichtigen mit sich bringen würde.

Das Spezialregime für Kapitaleinkünfte blieb weiter aufrecht und es war auch geplant, einen einheitlichen Steuersatz (diskutiert wurde über einen Satz zwischen 18% und 20%) anzuwenden.

Umsetzung gefunden hat hingegen ein anderer Kernbereich des Reformvorhabens, nämlich die Einführung der Gesellschaftsteuer (*Imposta sul reddito delle società – IRES*) zum 1. 1. 2004, die an die Stelle der Körperschaftsteuer IRPEG getreten ist. Diese Steuer ist im Großen und Ganzen vom Vorhaben gekennzeichnet, steuerrechtlich den Blickwinkel weg vom dahinterstehenden Kapitaleigner und hin zum Unternehmen an sich zu richten. Der Konzernzusammenhang, der in der Vergangenheit durch Steuerguthaben und Beteiligungsabwertungen (im Falle von Verlusten einer Tochtergesellschaft) berücksichtigt werden konnte, findet in Zukunft weiter im Rahmen der Konzernbilanz Anerkennung. Insgesamt verliert die Gesellschaft ihr Charakteristikum als bloßes Akonto zahlendes Steuersubjekt und wird damit als Steuersubjekt aufgewertet. In zahlreichen Fällen führt dies aber zu einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung und damit insgesamt zu einer höheren steuerlichen Belastung einer Wirtschaftstätigkeit, die im Rahmen einer Gesellschaft ausgeübt wird. Partiiell wird dies freilich wiederum durch die Senkung der nominellen Steuerbelastung auf gegenwärtig 24% wettgemacht (der frühere IRPEG-Körperschaftsteuersatz betrug zuletzt 33%, der IRES-Satz von 2008 bis 2016 27,5%). Einen wichtigen Schwerpunkt der Tremonti-Steuerreform stellte auch die weitere Vereinfachung des Steuersystems dar. Dabei sollte insb das Verhältnis zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen unbürokratischer und rationeller gestaltet werden. Diesem Zwecke sollten insb der verstärkte Einsatz der Branchenkennzahlen sowie der Ausbau von Vergleichsregelungen dienen. Die entsprechenden Reformbemühungen sind nach wie vor im Gange.

Über weite Strecken hat das Ermächtigungsgesetz 80/2003 hingegen keine Umsetzung erfahren. Dies betraf insb:

- die Reform der MwSt (IVA), die schon im Jahr 2005 hätte abgeschlossen sein sollen und
- die geplante Einführung einer Dienstleistungsteuer (*imposta sui servizi*), in welche eine größere Anzahl von Bagatellsteuern hätte einfließen sollen.

Gänzlich aufgegeben wurde dagegen das Vorhaben, einen **Steuerkodex** zu schaffen.

Die Bestrebungen zur Kodifikation des gesamten italienischen Steuerrechts reichen weit in die Geschichte zurück, waren aber nie von Erfolg gekrönt. Immer wieder wurde auch das Vorhaben an sich in Frage gestellt und stattdes-



sen versucht, einzelne Segmente der Steuerrechtsordnung einer Detailregelung zu unterwerfen. Der zuletzt genannte Ansatz liegt bspw der großen Steuerreform des Jahres 1971 zugrunde. In den 90er Jahren des 20. Jahrhunderts ist das generelle Kodifikationsvorhaben wieder aktuell geworden und wurde ab 2004 forciert angegangen. Nachdem umfangreiche Vorarbeiten in diesem Bereich abgeschlossen worden sind, ist man aber zum Ergebnis gelangt, dass eine solche Kodifikation angesichts der inhärenten Dynamik des italienischen Steuerrechts nicht realisierbar ist. Eine gewisse Ersatzfunktion für das Fehlen eines „Allgemeinen Teils“ kommt dem G 212/2000 zu, in welchem zahlreiche allgemeine Prinzipien des italienischen Steuerrechts verankert wurden.

Auch von einer Umgestaltung der „Steuer auf das Einkommen der natürlichen Personen“ (IRPEF) zu einer „Einkommensteuer“ (IRE), die auch auf die nichtgewerblichen Körperschaften Anwendung finden sollte, ist jetzt nicht mehr die Rede.

Der vormals günstige Kapitalertragsteuersatz von 12,5% wurde zuerst auf 20% erhöht (ab 1. 1. 2012) und dann auf 26% (ab 1. 7. 2014).

Die **Renzi-Reform des Jahres 2014** auf der Grundlage des EG 23 v. 11. 3. 2014 wählte einen völlig anderen Ansatz: Es sollten punktuelle Reformvorhaben unter Beibehaltung des Gesamtgerüsts umgesetzt werden. Auch dieses Reformvorhaben hat nur partiell eine Umsetzung erfahren. Erfolgreich umgesetzt wurde die Reform der Steuerstrafen, der Regeln über die Steuerumgehung (*elusione fiscale*), des Steuerstreitverfahrens und der Buchhaltungsregeln für Kleinunternehmen (bzw Pauschalbesteuerte im Allgemeinen).

Unterblieben ist hingegen die Reform der Katasterbesteuerung und der IRAP. Im Bereich der MwSt sind nur einige wenige punktuelle Reformen vorgenommen worden.

### C. Ausblick

Das Ermächtigungsgesetz Nr 80/2003 wurde damit nur bruchstückhaft umgesetzt; die nachfolgenden Reformen waren von eher geringerer Reichweite. Die politische Instabilität und auch die schwere Finanz- und Wirtschaftskrise in den Jahren 2008/2009 haben jede strukturelle Reform verunmöglicht. Die darauffolgenden Jahre waren primär von Einzelkorrekturen an der Steuerrechtsordnung gekennzeichnet, die freilich sehr groß an der Zahl waren. Dasselbe gilt für die Renzi-Reform des Jahres 2014. Auch diese konnte die zentralen Probleme des italienischen Steuersystems nicht beheben. Die Dimension der Steuerreform des Jahres 1971 wurde nie wieder erreicht.

Groß war der Finanzmittelbedarf in den letzten Jahren zur Ankurbelung der Wirtschaft und zur Erfüllung der EU-Stabilitätsvorgaben. Dabei stand der Versuch, erste Schritte hin zu einer Haushaltssanierung zu setzen, im Vordergrund. Nach wie vor zählt Italien zu den EU-Mitgliedstaaten mit der höchsten Staatsverschuldung und wird diesbezüglich nur von Griechenland übertroffen. Das Wirtschaftswachstum bleibt selbst vor dem Hintergrund einer sich langsam wieder erholenden Weltwirtschaft bescheiden und liegt unter dem EU-Durch-



schnitt. Auf dieser Grundlage diene der Großteil der steuerlichen Maßnahmen der letzten Jahre der Aufkommensmehrung bzw der Finanzierung vereinzelter Steuergeschenke, um einen Mindestkonsens auf politischer Ebene für die Fortführung der Regierungstätigkeit zu erzielen. Von der Wirtschaft, aber auch von den Gewerkschaften, wird aber immer dringender eine grundlegende Steuerreform verlangt. Die im internationalen Vergleich sehr hohe Komplexität der italienischen Steuerrechtsordnung und ihre partielle Unausgewogenheit lassen eine Reform dieses Systems unaufschiebbar erscheinen.<sup>9)</sup> Weiter reichende Reformschritte sind aber bislang allein im Zusammenhang mit den Bemühungen gesetzt worden, das italienische Steuersystem zu föderalisieren.<sup>10)</sup>

Für die Steuerrechtswissenschaft bedeutet dies gegenwärtig, dass sie sich weiterhin mit einem äußerst komplexen System auseinandersetzen muss, wobei es zuweilen überhaupt schwer erscheint, ein System im eigentlichen Sinne zu erkennen. Trotz ihrer Unvollkommenheit bleibt es aber eine äußerst faszinierende Ordnung, in der unterschiedlichste ideologische Vorstellungen zum Ausdruck kommen, in der sich die politische und wirtschaftliche Geschichte Italiens des letzten halben Jahrhunderts plastisch widerspiegelt und die mit all ihren auf halbem Wege stehen gebliebenen Reformansätzen dennoch ein überaus wirksames Instrument der gesellschaftlichen Umgestaltung und Erneuerung geblieben ist. Über die rein anwendungsorientierte Analyse hinaus soll in der Freilegung dieser Schichten die Aufgabe dieser Schrift gesehen werden.

## II. Grundbegriffe der Einkommenbesteuerung

**Literatur:** *D'Amati*, La progettazione giuridica del reddito, Giuffrè 1973; *Puoti*, Riflessione sulla nozione giuridica di reddito, in RivDirFinScFin I/1976, 271; *Fedele*, «possessione» di redditi, capacità contributiva e incostituzionalità del cumulo, in GiurCost I/1976, 2159; *Cicognani*, L'imposizione del reddito d'impresa, Giuffrè 1980, 3; *Musgrave/Musgrave/Kullmer*, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis 2 J. C. B. Mohr 1993; *Miccinesi*, L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali, Giuffrè 1990, 66; *Ferrajoli*, Dubbi sulla tassabilità dei proventi illeciti, in Informatore Pirola 4/1995, 406; *Grassi*, Ancora una volta torna in primo piano il problema della tassazione dei proventi illeciti, in il fisco 44/1996, 10726; *Nussi*, L'imputazione del reddito nel diritto tributario, Cedam 1996; *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, Vahlen 1998; *Andel*, Finanzwissenschaft, Mohr 1998, *Brümmerhoff*, Finanzwissenschaft, Oldenbourg 2001, *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, Vahlen 2007; *Leo*, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè 2016.

### A. Subjekt- und Objektsteuern (Personen- und Sachsteuern)

Die Einkommensteuer ist eine typische **Subjektsteuer**, dh eine Steuer, die an die **persönliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen angepasst wird. Dies geschieht vor allem durch den progressiv ausgestalteten Einkommensteu-

<sup>9)</sup> Vgl dazu im Detail *Hilpold/Steinmair/Rier*, Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte, 2009.

<sup>10)</sup> Vgl dazu die Ausführungen in Bd II des „Grundrisses“.

entarif und durch eine Vielzahl von Absetz- und Freibeträgen. Da die Einkommensteuer zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung zählt, ist sie im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht abzugsfähig.

Bei **Objektsteuern** hingegen entsteht die Steuerpflicht aufgrund objektiver Tatbestände, die keinen unmittelbaren Schluss auf die persönliche Leistungsfähigkeit erlauben (so die Mehrwertbesteuerung). Die Besteuerung knüpft hierbei vielmehr an Sachverhalte, Tätigkeiten oder Objekte als solche an (zB Gütertransaktionen, dingliche Rechte an Vermögensgütern usw).

Im Bemühen, eine möglichst gerechte interpersonelle Lastverteilung zu erreichen, werden Subjektsteuern gegenüber Objektsteuern in der Regel bevorzugt, da dadurch die individuellen Umstände besser berücksichtigt werden können.

## B. Direkte und indirekte Steuern

Die Einkommensteuer wird zu den **direkten Steuern** gerechnet. Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern ist eine der gebräuchlichsten und zugleich eine der problematischsten. Dabei werden als direkte Steuern jene bezeichnet, die nicht überwälzbar sind. Tatsächlich ist jedoch jede Steuer je nach Marktsituation und untersuchter Zeitperiode überwälzbar. Andere sehen die bedeutendste Eigenschaft der direkten Steuern darin, dass sie Einkommen und Vermögen unmittelbar bei den Wirtschaftssubjekten belasten, indirekte Steuern würden hingegen an Kosten, Erlösen oder bestimmten Transaktionen anknüpfen und die persönliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen unbeachtet lassen. Auch bei dieser Klassifikation ist die Zuordnung von einzelnen Steuern – mit Ausnahme der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer – nicht immer eindeutig. Trotz ihrer Umstrittenheit werden Rechtsfolgen an diese Unterscheidung geknüpft: Bestimmte DBA knüpfen daran an, und die Harmonisierungsbestrebungen der EU gelten gegenwärtig vorwiegend den indirekten Steuern.

## C. Der Steuergegenstand (Steuerobjekt)

Als **Steuergegenstand** wird im Allgemeinen jener Tatbestand oder jene Sache gesehen, die die Steuerpflicht begründen und auf die sich der Zugriff richtet. Steuergegenstand der Einkommensteuer „ist die **Verfügungsmacht über Einkünfte in Geld- oder Sachwerten**, die unter die in **Art 6** genannten Einkunftsarten fallen“.

In der Finanzwissenschaft zählt die Definition des Einkommens zu den umstrittensten Fragen. Letztendlich wird diese Problematik aber von jeder Rechtsordnung nach Maßgabe der eigenen Prioritäten gelöst. In der Finanzwissenschaft wurden zwei Konzepte für eine mögliche **Einkommensdefinition** entwickelt: die Quellentheorie und die Reinvermögenszugangstheorie.

Nach der historisch älteren **Quellentheorie** (*reddito prodotto*) entsteht Einkommen nur aus dauernden Einkommensquellen. Ein gelegentlicher bzw