

I. Die Geschichte des italienischen Steuerrechts

Literatur: Marongiu, Alle radici dell'ordinamento tributario italiano, 1988; Marongiu, Storia del fisco in Italia, 1995; Boria, Sistema tributario, in: Digesto, Sez. Comm., Bd. XIV, 1999, 29; Marongiu, L'imposta personale progressiva nel pensiero e nell'opera di Ezio Vanoni, in: DPT I/2000, 511; Uckmar (Hrsg.), L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, 2000; Hilpold/Steinmair, Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte, 2009; Ferretti, L'evoluzione del sistema tributario italiano, 2001; Procopio, Il sistema tributario italiano, 2013; Marongiu, Dall'imposta al contribuente, in 86 DirPratTrib 5/2015, 651; Mangiameli, Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista", in 87 DirPratTrib 4/2016, 1373; Uricchio, MDT, 2020, 151; Procopio, Il sistema tributario italiano – PG, 2018; Francesco, Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale. Prospettive di regolazione giuridica delle relazioni fiscali internazionali, 2020

1. Einführung

Die **relativ späte Einigung Italiens** sowie die über die Jahrhunderte ständig wechselnde politische Zugehörigkeit der verschiedenen Regionen Italiens hat das Königreich Italien im Jahr **1861** mit einer äußerst schwierigen Gestaltungsaufgabe konfrontiert: Es galt nun mit forciertem Tempo einen Nationalstaat zu schaffen, wobei aber – aufgrund der extremen sozialen und kulturellen Heterogenität des Landes – die Vorzeichen äußerst ungünstig standen. Dringender Harmonisierungsbedarf bestand auch und gerade im Steuerrecht. Bekannt ist die **integrative Kraft eines einheitlichen Steuersystems**, das – aufbauend auf dem Gleichheitsgrundsatz – Kohäsionstendenzen fördern und abstützen kann. Der Steuerrechtsordnung kam aber noch unter einer zweiten Perspektive eine instrumentale Rolle bei der Unterstützung des Einigungsprozesses zu: Sie sollte die Basis für die Beschaffung der Mittel zur **Finanzierung dieser Aufgabe** darstellen. Die überwiegende agrarische Wirtschaftsstruktur des Landes, die sehr uneinheitliche, insgesamt aber äußerst dürftige Ausprägung der Verwaltungsstrukturen sowie die von Anbeginn an hohe Tendenz zur Steuerhinterziehung (die wiederum als Widerstand gegen einen häufig als fremd empfundenen Staat gewertet werden kann) bildeten sehr schlechte Vorbedingungen, um den erwähnten Mittelbedarf in einer Art und Weise zu decken, die die beschriebenen integrativen Wirkungen der Steuerrechtsordnung in Gang setzen hätten können. Damit waren aber Ansätze für einen *circulus vitiosus* gegeben, die weit in das nachfolgende Jahrhundert fortwirkten.

Der Entwicklung eines nach modernen Vorstellungen gerechten Steuersystems stand schließlich auch der Umstand entgegen, dass die Regierungsform Italiens weit davon entfernt war, eine Demokratie darzustellen. Im Jahr 1865 waren nur 2% der 23 Millionen Einwohner Italiens wahlberechtigt. Die Wahlberechtigung wurde nur langsam erweitert. Mit der Machtergreifung der Faschisten im Jahr 1922 koppelte sich Italien wiederum bis zum Jahr 1945 von den europäischen Demokratisierungsprozessen ab. Dementsprechend konnte

das italienische Steuersystem bis zum Jahr 1945 kaum als Ausdruck eines gesamtnationalen Willensbildungsprozesses gesehen werden.

Was den Finanzmittelbedarf anbelangt, so wurde dieser über die ohnehin schon enormen Aufwendungen zum Ausbau eines neuen Staatswesens hinaus in relativ kurzen Abständen durch kriegerische Auseinandersetzungen nochmals erhöht, was die Einführung von Sondersteuern zur Folge hatte. Zu nennen sind die Nachwirkungen des Einigungsprozesses 1861 (insbesondere die Pensionsansprüche der Veteranen), der kostspielige Krieg gegen Österreich im Verbunde mit Preußen im Jahr 1866, der Kolonialkrieg in Abessinien im Jahr 1896, die Eroberung Libyens im Jahr 1912, der Erste Weltkrieg, die Eroberung Abessiniens im Jahr 1936 und der Zweite Weltkrieg.

2. Grundlegende Modelle

Zwei Rechtsordnungen übten in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts in Europa eine starke Vorbildwirkung für die Gestaltung des Staats- und Verwaltungsrechts und damit letztlich auch des Steuerrechts aus: die **englische** und die **französische**. Hinsichtlich der englischen Steuerrechtsordnung bezog sich die Vorbildwirkung in erster Linie auf die auf **William Pitt** zurückzuführende, im Jahr **1799** in Kraft getretene **Steuer auf das Gesamteinkommen**¹. Kennzeichnend für die **französische Steuerrechtsordnung** war der von der Aufklärung geprägte Gleichheitsgrundsatz, wobei aber Ansatzpunkt für die Realisierung dieser Gleichheit nicht eine subjektiv konzipierte, umfassende Einkommensteuer war, sondern vorwiegend ein System von **Objektsteuern**, wodurch das Steuersystem zum **Schedulensystem** (*systema cedolare*)² wurde. Die Gesamtbelastung ergab sich also nicht über die Anwendung eines Steuersatzes oder Steuertarifs auf ein umfassend definiertes Gesamteinkommen, sondern als Summe der Belastungen der einzelnen Einkunftsarten, die dann der individuellen Situation des Steuerpflichtigen nur mehr schwer Rechnung tragen konnte.

Bereits vor der Einigung war der **Einfluss der französischen Steuerrechtsordnung** in Italien maßgeblich. Die Gründe dafür mögen in der französischen

¹ Tipke/Lang (Steuerrecht, 1998, 224) weisen darauf hin, dass die Einführung dieser Steuer nicht in erster Linie auf Gerechtigkeitsüberlegungen zurückzuführen war, sondern die erwartete (und auch tatsächlich eingetretene) Ergiebigkeit, auf deren Grundlage die Finanzierung der Kriege gegen Napoleon möglich war.

² Von spätlat. „schedula“, Zettel. Die verschiedenen Einkünfte wurden gesondert erfasst und besteuert, oft mit einem proportionalen Steuersatz. Die daraus resultierende Steuer wurde z.T. noch einer zusätzlichen Steuer unterworfen (Einkommensteuer vom romanischen Typ; so wie sie in Italien lange bestanden hat). Das Schedulensystem wird oft auch als analytische Einkommensbesteuerung und damit als Gegenbegriff zur synthetischen Einkommensbesteuerung gesehen. Während im Rahmen der analytischen Einkommensbesteuerung verschiedene Einkünfte nach unterschiedlichen Vorschriften und Tarifen besteuert werden, werden im Rahmen der synthetischen Einkommensbesteuerung sämtliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen zusammengefasst und in ihrer Gesamtheit einheitlich besteuert. Vgl. Achatz (Hrsg.), Fachwörterbuch zum Steuerrecht, 2007, 425.

Besatzung des Landes zu suchen sein, die das Geistesleben und die politische Entwicklung nachhaltig beeinflussten. Von ebensolcher Bedeutung waren aber auch die sprachliche und geographische Nähe sowie die besondere kulturelle Affinität breiter Bereiche des italienischen Bürgertums gegenüber Frankreich. Zum Zeitpunkt der Einigung Italiens waren diese Bedingungen vorgegeben und lenkten die nachfolgende Entwicklung unweigerlich in eine bestimmte Richtung.

Erst sehr spät, **nach dem Zweiten Weltkrieg**, sollte eine **Trendwende hin zu einer allgemeinen Einkommensteuer** erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt hatte das Konzept der allgemeinen Einkommensteuer schon einen weltweiten Siegeszug angetreten. Die Nachwirkungen des Schedulensystems sind – angesichts der weitreichenden Sonderregeln für die einzelnen Einkunftsarten – bis zum heutigen Tage in der Bestimmung des Gesamteinkommens feststellbar. Dies zeigte sich bspw. im Jahr 2011, als ein Schedulensystem für die Besteuerung von Mieterträgen eingeführt worden ist.

Was den Einfluss der französischen Steuerrechtsordnung auf die italienische anbelangt, so ist dieser nach wie vor generell sehr stark ausgeprägt. Als rezente Beispiele seien die Bezugnahme auf die *taxe professionnelle* bei der Einführung der regionalen Wertschöpfungsteuer **IRAP** sowie auf entsprechende Vorbilder bei der Entwicklung der Branchenstudien (*studi di settore*) erwähnt. In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts trat neben den Einfluss der französischen und der englischen Steuerrechtsordnung jener des deutschen Steuerrechts.

In letzter Zeit gehen hingegen vom italienischen Steuersystem **Impulse für die Gestaltung anderer europäischer Steuerrechtsordnungen** aus (so bspw. in Bezug auf die Rückführung von Fluchtkapital – „scudo fiscale“, „steuerlicher Schutzschild“ oder auch im Bereich der äußerst großzügigen Fördermaßnahmen für die „**energetische Sanierung**“³).

3. Die einzelnen Steuern

a) Die Grundsteuer und die Gebäudesteuer

Angesichts der schon erwähnten überwiegenden agrarischen Wirtschaftsstruktur Italiens im vorigen Jahrhundert darf es nicht verwundern, dass der **Grundsteuer** in der italienischen Steuerrechtsordnung **lange Zeit eine ganz zentrale Rolle** zukam. Da Grunderträge insbesondere in der Vergangenheit **schwer zu messen** waren (Problem des Eigenverbrauchs, der Tauschwirtschaft, häufiges Fehlen von verlässlichen Aufzeichnungen, von offiziellen Märkten) bediente man sich schon seit alters eines **Katastersystems**⁴. Zum Zeitpunkt der Einigung Italiens waren in

³ Siehe dazu Hilpold/Steinmair, Grundriss des italienischen Steuerrechts, 2022.

⁴ In Italien werden die Grunderträge seit der Römerzeit auf der Grundlage von Katastereinrichtungen ermittelt. Vgl. Petrucci, Catasto, in: Dig.Sez.Comm., Bd. III, 31-40 (30). 2007.

den verschiedenen Regionen dieses Landes unterschiedlichste Katastersysteme in Kraft, wobei die zugrundeliegenden Ermittlungskriterien und die Wirklichkeitsnähe der einzelnen Systeme stark divergierten. Die Anwendung einer einheitlichen Steuer auf diese Erträge musste deshalb zu einer höchst unausgeglichenen Steuerbelastung der Grunderträge in Italien führen⁵. Abhilfe konnte hier nur ein neues, italienweit vereinheitlichtes Katastersystem schaffen, dessen Einführung mit G 3682/1886 verfügt wurde. Landvermessung und Schätzung stellten die Verwaltung vor eine enorme Herausforderung, weshalb der neue Kataster erst mit großer zeitlicher Verzögerung seine Funktion erfüllen konnte. Der neue Kataster war auf die Schaffung einer stabilen Aufkommenssituation ausgelegt. Demzufolge waren die Schätztarife nur in eng begrenzten Ausnahmefällen abänderbar. Dies hatte aber zur Folge, dass der Kataster schon bald nicht mehr den rasch wandelnden Produktionsverhältnissen in Italien Rechnung tragen konnte. Eine größere Flexibilität der Schätztarife wurde insbesondere durch Art. 45 KD 1572/1931 geschaffen und schließlich durch Art. 4 DPR 604/1973 bestätigt.

Ursprünglich wurde **allein der Grund als autonom ertragsfähig** erachtet, während Baulichkeiten – getreu dem zivilrechtlichen Grundsatz der Akzessorität – nicht autonom berücksichtigt wurden. Die Unhaltbarkeit dieser Situation, die oft gerade den wesentlichen Teil der Leistungsfähigkeit unberücksichtigt ließ, wurde aber bald erkannt und mit **G 2136/1865 wurde eine eigene Gebäudesteuer** geschaffen. Allein die **landwirtschaftlichen Gebäude** behielten akzessorischen Charakter und wurden nicht gesondert erfasst. Diese Situation gilt nach wie vor fort⁶.

Die Gebäudeerträge wurden ursprünglich auf der Grundlage einer autonomen Erklärung bestimmt und orientierten sich am (tatsächlichen oder potentiellen) Mietertrag. Im Jahr 1870 wurde schließlich die Einrichtung eines **eigenen Gebäudekatasters** verfügt. Zu beachten ist, dass sich die bereits angesprochene Zentralität der Grund- und Gebäudesteuer in der italienischen Steuerrechtsordnung auch in der Form bemerkbar machte, dass den zugrundeliegenden Erträgen eine Attraktionskraft zu eigen war, die heute mit derjenigen der Unternehmenseinkünfte vergleichbar ist.

b) Die Steuer auf den Mobiliarertrag (*imposta sulla ricchezza mobile*)

Trotz des absoluten Vorrangs der Grund- und Gebäudesteuer und der Tatsache, dass die Landwirtschaft als absolut vorrangiger Wirtschaftssektor anzusehen war, war schon zum Zeitpunkt der Einigung Italiens klar, dass die Volkswirtschaft in einem Umbruch begriffen war, der die Steuerkraft deutlich verlagern sollte und

⁵ Zur Abmilderung dieser Situation erging deshalb ein „Provisorisches Steuerlastenausgleichsgesetz“ (*legge sul conguaglio provvisorio*).

⁶ Mittlerweile müssen allerdings auch landwirtschaftliche Wohn- und Betriebsgebäude in den Gebäudekataster eingetragen werden.

dem auch das Steuerrecht Rechnung tragen sollte. Diese „neuen“ Ertragsquellen sollte die mit G v. 14.7.1864 eingeführte und mit dem KD Nr. 4021 v. 24.8.1877 (**Einheitstext der Steuern auf den Mobilierertrag**) neugeregelt Steuer auf den Mobilierertrag erfassen.

Kennzeichen dieser Steuer waren:

- ihr Residualcharakter gegenüber der Grundsteuer⁷;
- der stark ausgeprägte Schedulencharakter;
- ihre Eigenschaft als Objektsteuer;
- die Territorialität der Steuer: nur die im Inland erzeugten und genutzten Einkünfte wurden von dieser Steuer erfasst;
- die starke Pauschalierung der Steuer bzw. die Besteuerung nach Durchschnittswerten.

Drei Einkunftsarten unterlagen dieser Steuer:

Kat. A: Zinsen auf Staatspapiere, andere Kapitalerträge

Kat. B: Einkünfte aus Industrie und Handel

Kat. C: Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit⁸.

Die Erhebungs- und Bemessungskriterien für diese einzelnen Einkünfte waren dabei aber derart unterschiedlich, dass das einigende Band in den Hintergrund trat. Dies galt umso mehr, als nicht einmal eine einheitliche Steuererklärung vorgesehen war.

Zwar gab es zu diesem Zeitpunkt bereits internationale Vorbilder für progressive Personensteuern (insbesondere in Großbritannien), und auch auf wissenschaftlicher Ebene wurden die Vorzüge dieser Steuer im Laufe des 19. Jahrhunderts deutlich herausgearbeitet⁹. Dennoch wurde in Italien während des gesamten 19. Jahrhunderts und auch in den **ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts grundsätzlich an der proportionalen Objektbesteuerung festgehalten**, und zwar aus folgenden Gründen:

- Die proportionale Steuer schien den von der französischen Revolution vorgegebenen **Gleichheitsgedanken** besser zu verwirklichen als eine progressive Steuer.
- Für die Bestimmung der **Progression fehlten klare Vorgaben**. Theoretisch kann damit jede (auch völlig willkürliche) Form der Umverteilung realisiert werden.
- Für eine **wirksame Form der Umverteilung war dagegen keine Basis** gegeben. Italien war ein armes, agrarisch strukturiertes Land mit geringem Außenhandel. Den wenigen Vermögenden gelang es zudem, sich einem Zugriff der Steuerbehörde weitgehend zu entziehen.
- Schließlich war der Gedanke der Umverteilung mit der vorherrschenden **liberalen gesellschaftspolitischen Gesinnung** unvereinbar. Erst als das Bewusstsein für die Notwen-

⁷ Diese Steuer sollte alle aus der Zeit vor der italienischen Einigung überlieferten direkten Steuern außerhalb des Immobilienbereichs erfassen.

⁸ Interessi del debito pubblico e premi, altri proventi dell'impiego di capitale (cat. A); redditi industriali e commerciali (cat. B); redditi derivanti da arte e professioni o da occupazioni personali (cat. C).

⁹ Vgl. bspw. Seligman, The theory of Progressive taxation, 1894.

digkeit einer Sozialpolitik heranreife, fand sich auch eine breitere politische Unterstützung für progressive Elemente in der Steuerrechtsordnung¹⁰.

Was die **Pauschalierung bzw. die Besteuerung nach Durchschnittswerten** anbelangt, so ist dies ein Charakterzug der italienischen Steuerordnung, der nach wie vor für diese prägend und sogar wieder im Ausbau begriffen ist. Seine deutlichste Ausprägung erfährt dieses Kriterium im Bereich der Grund- und Gebäudesteuer; typisches Hilfsmittel dazu ist der **Kataster**¹¹. Die **Vorzüge** dieser Besteuerungsform werden gesehen in:

- der **Vereinfachung der Ertragsermittlung** für die Finanzverwaltung bei gleichzeitiger Reduzierung des bürokratischen Aufwandes für den Steuerpflichtigen;
- der **Stabilisierung des Steueraufkommens** und damit der Erleichterung der Budgetplanung;
- der **Verringerung der Konfliktualität** zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

Nicht zu übersehen sind aber auch die **Nachteile**:

- das Ermittlungssystem ist äußerst **rigide**, Anpassungen sind nur über größere Zeiträume möglich;
- Durchschnittswerte können zu **Härten** führen, andererseits aber Steuerkraft unberücksichtigt lassen;
- völlig unbeachtet bleibt regelmäßig die **Situation des Einkommensbezieher**s. Wird dieser nicht in einem späteren Abschnitt des Besteuerungsverfahrens Rechnung getragen, so wird der Realcharakter für das Steuersystem prägend¹².

c) Die Gebühren (*tasse sugli affari*)

Die bedeutendsten Gebühren waren die **Registergebühr** und die **Stempelgebühr**. In engem Zusammenhang mit der Registergebühr stand die Erbschaftsgebühr. Die große Bedeutung, die den Register- und Stempelgebühren zukam, wird u.a. dadurch verdeutlicht, dass eine Ersatzgebühr (*imposta di manomorta*) für den Fall angewendet wurde, dass Güter Körperschaften und juristischen Personen gehörten und somit mit einer geringeren Anzahl von Übertragungsakten zu rechnen war.

Die hier behandelten Gebühren haben im Jahr 1900 12,61% des Gesamtsteueraufkommens ausgemacht¹³ und zählten damit zu einer wichtigen Finanzierungsquelle des italienischen Staates. Die hohen Verwaltungskosten, die heute als

¹⁰ Zu diesen einzelnen Aspekten siehe im Detail Marongiu, *L'imposta personale e progressiva nel pensiero e nell'opera di Enzo Vanoni*, DPT I/2001, 511.

¹¹ Es sei hier vorweggenommen, dass die auch in der Gegenwart festzustellenden Bemühungen zur Pauschalierung von Erträgen in der Fachpresse häufig mit dem Schlagwort „catastalizzazione“ versehen werden.

¹² Dass all diese Probleme schon sehr früh erkannt wurden, zeigt der sog. Scialoja-Vorschlag, der die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer nach englischem Vorbild zum Gegenstand hatte. Vgl. dazu Boria, *Sistema tributario*, 1999, 51.

¹³ Vgl. Boria, *Sistema tributario*, 1999, 59.