

## **Erstes Kapitel**

### **Einführender Teil**

#### **I. Die Entwicklung der Einkommenbesteuerung in Italien**

**Literatur:** *Cosciani*, Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria, Giuffrè 1964; *Cosciani* (Hrsg), La riforma fiscale in Italia, Franco Angeli 1967; *Berliri*, La riforma tributaria è riuscita o fallita? in *Giurimp* 1977-79, 814; *Tremonti/Vitaletti*, Le cento tasse degli italiani, Il Mulino 1986; *Marongiu*, Alle Radici dell'Ordinamento Tributario Italiano, Cedam 1988; *Celestia*, Il sistema tributario italiano, La Nuova Italia Scientifica 1992, 13; *Puoti*, L'imposta sul reddito delle persone fisiche, in *Amatucci* (Hrsg), Trattato di Diritto Tributario, Bd IV, 1994, 3; *Pollari*, Diritto tributario, Edizioni Laurus Robuffo 1995, 542; *Marongiu*, Storia del fisco in Italia, Einaudi 1995; *Miccinesi*, Reddito delle persone fisiche (imposta sul), in *Digesto, Sez Commerciale*, Bd XII, Utet 1996, 173; *Perrucci*, Pressione fiscale eccessiva: pregiudizio o realtà? in *BollTrib* 1/1996, 5, 1; *Miccinesi*, I tributi diretti erariali, in *Russo*, Manuale di Diritto Tributario, Giuffrè 1997, 531; *Miccinesi*, Commento agli interventi di riforma tributaria, Cedam 1999; *Visco*, Il fisco giusto, Il Sole-24 Ore 2000; *Hilpold/Steinmair*, Das Tremonti-Steuerpaket, Volksbank-Schriften Bd 28, 2002; *Hilpold/Steinmair*, Die Steuerreform 2003, Volksbank-Schriften Bd 29, 2003, *Fantozzi*, Diritto tributario, Utet, 2003; *Hilpold/Steinmair*, Das Visco-Bersani-Dekret, 2006; *Hilpold/Steinmair*, Das Haushaltstrahmengesetz 2007, 2007; *Gallo*, Le ragioni del fisco, Il Mulino 2007; *Boria*, Il sistema tributario, UTET, 2008; *Fantozzi* (Hrsg), Diritto Tributario, UTET 2012; *Procopio*, Il sistema tributario italiano, Cedam 2013; *Leo*, Le linee guida per la riforma fiscale fra proposte condivisibili e lacune da colmare, fisco, 2021, 2907; *della Valle*, La struttura della delega fiscale e la revisione dell'IRPEF, fisco, 2021, 4307; *Bonomo/Tafaro/Uricchio* (Hrsg), Le nuove frontiere dell'eco diritto, 2021.

**Grundlegende Nachschlagewerke für das gesamte italienische Steuerrecht bzw für das Einkommensteuerrecht:<sup>1)</sup>**

*Fantozzi*, Commentario Breve alle Leggi Tributarie, Bd 3, TUIR e Leggi complementari, CEDAM 2010

*Frizzera*, Guida Pratica Fiscale 1, Il Sole – 24 Ore 2016–2022

*Frizzera*, Guida Pratica Fiscale 2, Il Sole – 24 Ore 2016–2022

*Frizzera/Gobbi/Posta*, Testo Unico delle Imposte sui redditi, Il Sole – 24 Ore 2022

*Leo*, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Bd 1 und 2, Giuffré 2016–2022

IPSOA, In Pratica, Fisco, 2022

Memento Pratico Fiscale IPSOA/Giuffré, 2016–2022

---

<sup>1)</sup> Die gesamte nachfolgend angeführte Buch- und Zeitschriftenliteratur ist an der Universität Innsbruck vorrätig.

*Cepellini/Lugano*, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, Il Sole – 24 Ore 2016

*Spoto/Aliberti*, Manuale Fiscale, Novecento media 2010

Summa Fiscale, Il Sole – 24 Ore 2010

**Zur Belastungswirkung des italienischen Steuersystems vgl:**

*Hilpold/Steinmair/Rier*, Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte, Linde/Borberg/Stämpfli/Athesia 2010

**Tageszeitungen mit steuerrechtlichem Schwerpunkt:**

Il Sole – 24 Ore

Italia Oggi

**Wochenzeitschriften:**

Il fisco

La settimana fiscale

Südtiroler Wirtschaftszeitung

Pratica Professionale

**14tägig/halbmonatlich erscheinen:**

Bollettino Tributario

**Monatszeitschriften:**

Corriere Tributario

Rivista di Diritto Tributario

fiscalitax

Enti Non-Profit

Terzo Settore

Norme & Tributi Mese

**Zweimonatszeitschriften:**

Fiscalità internazionale

Fiscalia

Rassegna Tributaria

**Trimestral** erscheinen:

Rassegna Tributaria

Rivista di diritto finanziario e Scienze delle finanze

Diritto e Pratica Tributaria

Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

**Viermonatszeitschriften:**

Rivista di Diritto Tributario Internazionale

Halbjährlich erscheint:

Diritto e Pratica Tributaria Internazionale

## A. Die Grundlagen

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

Erstmals 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 (*Celestia, 14*):

- a) Klarheit und Einfachheit des Steuersystems;
- b) Progressivität des Steuersystems;

- c) Ausrichtung des Steuersystems an den Erfordernissen der Wirtschaftsprограмmierung;
- d) Schaffung von steuerlichen Instrumenten, die die Stabilität des Volkeinkommens 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 Haushaltssrahmengesetze 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 Mio 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 selbstständiger Tätigkeit bzw aus Unternehmen zu befriedigenden Ergebnissen zu gelangen (*Pollari*, 543). Der Versuch, dieser Situation durch die Unterstellung „**vermuteter Einkommen**“ (Minimum Tax, untätige Gesellschaften, Branchenkennzahlen) 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 nichtselbstständiger Tätigkeit, die Abschaffung verschiedener Bagatellsteuern und die Einführung der Regionalen Wertschöpfungssteuer *IRAP* sowie des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Dual Income Tax (*DIT*).

---

<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.

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 Experimentierfeld gemacht, das international aufmerksam beobachtet worden ist. Als Erfolg 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.

---

<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.

- **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 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.

Diese Reformen blieben weitgehend Programm und wurden nicht umgesetzt.

Des Weiteren sollten die technischen Regeln des Einkommensteuerrechts umfassend reformiert werden. Die Basis dafür wurde mit dem **Ermächtigungsgezetz Nr 80 v 7. 4. 2003** (Tremonti-Reformgesetz) geschaffen. 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 v 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 allerdings 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.

Das Konzept der Flat-Tax, das unter *Berlusconi/Tremonti* propagiert worden ist und zwei Steuersätze vorsah (auf Einkommen bis zu € 100.000 sollte ein Steuersatz von 23% Anwendung finden, für Einkommen, die darüber liegen, sollte der Steuersatz dagegen 33% betragen), wurde nachfolgend insbesondere von den Mitte-Rechts-Parteien in immer neuen Varianten präsentiert.<sup>6)</sup> Im gegenwärtigen Wahlprogramm (Parlamentswahlen 2022) nimmt eine neu gestaltete Flat-Tax nach dem Vorbild anderer Steuerrechtsordnungen (insgesamt 54 Staaten ua auch die USA) wiederum eine besondere Rolle ein, mit dem Argument, dass eine Flat-Tax sogar zu einer Erhöhung des Steueraufkommens (gemäß den Erfahrungen aus den genannten Staaten) führen würde.

Die Regierung *Draghi* ist im Frühjahr 2022 erneut mit einem großen Reformvorhaben zum Einkommensteuerrecht befasst.

---

<sup>6)</sup> Anderen Berechnungen zufolge wären 99,5% der Steuerpflichtigen ausschließlich in den Anwendungsbereich des 23%-Steuersatzes gekommen, was also im Wesentlichen der Anwendung einer Flat-Tax für einen großen Teil des Volkseinkommens entsprochen hätte – mit enormen Steuerausfällen.

Im Jahr 2021 wurde nämlich ein **neues Ermächtigungsgesetz zur Steuerreform** ausgearbeitet, das noch im Jahr 2022 definitiv verabschiedet werden soll. Leitlinien sind die Förderung des Wirtschaftswachstums sowie die Steuervereinfachung. Dabei wird weniger eine umfassende Systemreform ins Auge gefasst als verschiedene punktuelle Reformen. Dazu zählen folgende Elemente:

- Der „duale“ Charakter der italienischen Einkommensbesteuerung wird weiter verstärkt. Neben der allgemeinen progressiven Besteuerung, die im Wesentlichen für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit greift, gibt es eine Vielzahl an Pauschalregimen, die beibehalten und sogar ausgebaut werden sollen. Zu diesen Pauschalregimen zählen insb jene für Unternehmer und Freiberufler mit einem Jahresumsatz bis zu € 65.000, für die Kapitalerträge und jene im Bereich der Immobilienbesteuerung. Diskutiert wird aber, zumindest die Besteuerung innerhalb der Pauschalregime zu vereinheitlichen. Es wurde erkannt, dass eine ausgeprägte progressive Besteuerung zu starken leistungsmindernden Wirkungen und zu Steuerflucht führt. Art 53 Abs 2 der Verfassung bleibt damit auf weiter Strecke toter Buchstabe.
- Der IRPEF-Steuertarif wurde schon mit Wirkung zum 1. 1. 2022 leicht abgesenkt. Die großzügige Förderung Italiens durch den EU-Wiederaufbaufonds hat neue Handlungsmöglichkeiten geschaffen.<sup>7)</sup>
- Die proportionale Besteuerung von Unternehmenseinkünften auch für natürliche Personen und Personengesellschaften IRI, die bereits in der Vergangenheit wiederholt angekündigt worden war, dann aber dennoch nicht eingeführt worden ist, soll nun Wirklichkeit werden. Damit soll eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung garantiert werden.
- Die Vielzahl an Sonderausgaben und Absetzbeträgen („*tax expenditures*“) soll im Lichte der allgemeinen Prinzipien der Steuerreform im Detail überprüft werden. Die vielfach zu vernehmende Behauptung, diese Begünstigungen würden oft nur Partikularinteressen bedienen, lässt sich aber nicht ohne weiteres aufrecht erhalten, da jeweils gute Argumente zur Rechtfertigung der einzelnen Regelungen gefunden werden können. Letztlich ist jede Einschränkung in diesem Bereich in erster Linie eine politische Entscheidung.
- Angekündigt wurden auch Maßnahmen im Bereich der IRES (insb weitere Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz) und der MwSt (Vereinfachung), die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung (*elusione fiscale*) sowie die Kodifizierung des Steuerrechts, wobei die entsprechenden Formulierungen eher allgemein gehalten sind.
- Von der EU gefordert und Teil des geplanten Reformprogramms ist auch die Reform des Steuerstreitverfahrens.

---

<sup>7)</sup> Vgl *Hilpold*, Die Europäische Wirtschafts- und Währungsunion (EWWU), 2021; *Steinmair*, Italien im Wiederaufbau – Hoffnungen, Chancen, Gefahren, Nachlese FS Neisser, 2022.

- Die EU hat Italien des Weiteren eine Reform der Immobilienbesteuerung auferlegt, da in diesem Bereich noch Nachholbedarf gesehen worden ist. Dementsprechend hat die italienische Regierung eine Reform des Katastersystems angekündigt (die Katasterwerte für Immobilien sind zT viel zu niedrig), musste dieses Vorhaben aber Anfang Mai 2022 aufgrund starker Widerstände einiger Parteien und Interessensgruppen wieder aufgeben bzw erheblich abschwächen.

Insgesamt kann das aktuelle Ermächtigungsgesetz als eher pragmatisch und bescheiden eingestuft werden. Entscheidend wird sein, ob die Mittel aus dem Wiederaufbaufonds sachgerecht eingesetzt werden und damit eine einzigartige Chance, die die EU Italien eröffnet hat, auch entsprechend genutzt wird. In engem Zusammenhang damit stehen auch die weitergehenden Reformen des Staatsapparats, die zu schlankeren, effizienteren Strukturen führen sollen. Auf der Ebene des Steuerrechts wurde in Italien ohnehin sehr viel Innovationsgeist gezeigt, so dass hier Italien in vielen Bereichen (bspw was die elektronische Finanzverwaltung oder die Förderung von Umweltschutzmaßnahmen – „Ökologisierung des Steuerrechts“ – anbelangt) europaweit beispielhaft dasteht. Das Steuerrecht ist ein wichtiges, aber nicht das einzige Steuerungsinstrument zur Gestaltung eines Wirtschaftssystems. In diesem Bereich hat Italien aber immer wieder Handlungsbereitschaft und innovativen Ideenreichtum gezeigt.

## 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*, „possesso“ di redditi, capacità contributiva e incostituzionalità del cumulo, in GiurCost I/1976, 2159; *Cicognani*, L'imposizione del reddito d'impresa, Giuffrè 1980, 3; *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 Einkommensteuertarif 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 zufälliger Vermögenszuwachs kann danach nicht Bemessungsgrundlage für eine Einkommensteuer darstellen.

Nach der **Reinvermögenszugangstheorie** (*reddito entrata*) wird das Einkommen dagegen umfassend definiert und stellt sich als jenen Betrag dar, um

den das Vermögen im Besteuerungszeitraum angewachsen ist. Diese Theorie ist unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit zu bevorzugen, da dadurch eine willkürliche Diskriminierung zwischen den einzelnen Einkommensquellen vermieden wird. Da aber eine vollständige Umsetzung der Reinvermögenszugangstheorie auf verwaltungstechnische und nicht zuletzt politische Widerstände stoßen würde, wird in den verschiedenen Rechtsordnungen – und darunter der italienischen – nur eine tendenzielle Annäherung an diese Position versucht.

Denkbar wäre auch die Heranziehung der Konsumausgaben als Bemessungsgrundlage und damit die Verwirklichung einer nutzenorientierten Besteuerung.

Erstmals im ET Nr 645/1958 verwendet, hatte der Begriff des Steuergegenstandes reinen Verweischarakter, da gemäß dem damals geltenden **analytischen Einkommensteuersystem** die verschiedenen Einkünfte des Steuerpflichtigen getrennt ermittelt und besteuert wurden.

Mit VO Nr 597/1973 wurde eine **synthetische Einkommenbesteuerung** eingeführt, und laut Art 1 dieser VO bestand der Steuergegenstand „in der Verfügungsmacht von aus jeglichen Quellen gelegentlich oder fortdauernd in Geld oder Sachwerten erzielten Einkünften“. Der Ermittlung des Einkommens ist die Bestimmung der Einkünfte vorgelagert.

Wann also die Verfügungsmacht über Einkünfte vorliegt, ergibt sich nach den Regeln der einzelnen Einkunftsart.

Im italienischen Steuerrecht wird für den Begriff „**Verfügungsmacht**“ eher untechnisch der Ausdruck „*possesso*“ verwendet. Dazu wurde im Begleitbericht zum Art 1 des DPR Nr 597/1973 festgestellt, dass darunter die materielle Verfügungsmacht zu verstehen sei.

Der **Universalcharakter** in der Beschreibung des Steuergegenstands wurde mit der zu Beginn der 70er Jahre noch unzureichenden analytischen Abdeckung aller möglichen Einkunftsquellen gerechtfertigt.

Mit dem ET erfolgt eine von der Rechtsprechung zT schon vorweggenommene nähere Definition der sonstigen Einkünfte, die Beschränkung des Steuergegenstandes auf die in Art 6 genannten Einkünfte, die Abschaffung des Auffangtatbestandes in Art 80 des DPR Nr 597/1973 und damit die Verwirklichung größerer Rechtssicherheit.

Diesem rechtspolitischen Fortschritt steht die Notwendigkeit einer ständigen Präzisierung und Anpassung des Steuergegenstands an veränderte Gegebenheiten gegenüber, die allein durch die interpretative Erweiterung der einzelnen Einkunftsarten nicht mehr erfasst werden können.

Auch sah sich der Gesetzgeber zu einer – bedenklich weiten – Auslegung des Begriffs der **Steuerumgehung** veranlasst (vgl G Nr 154/1989). Immer, wenn ein solcherart definierter Umgehungstatbestand vorliegt, findet die umgangene Steuernorm Anwendung.

Zu beachten ist, dass das Steuerrecht auf die materielle, nicht auf die formale Verfügungsmacht über Einkommen abstellt. So kann bspw eine dazwischen geschobene juristische Person die Steuerpflicht nicht abwenden.

Unsicher war lange Zeit die Behandlung der Einnahmen aus **unerlaubten Handlungen**.

Geklärt wurde diese Problematik durch **Art 14 Abs 4 des G Nr 537/1993**. Danach umfassen die in **Art 6** angeführten Einkunftsarten auch die Erträge aus nach Zivil-, Straf- oder Verwaltungsrecht **unerlaubten Handlungen**, soweit sie nicht bereits dem Sequester oder der Konfiszierung laut Strafrecht unterliegen.

Diese Erträge werden jeweils der Einkunftsart zugerechnet, der sie wirtschaftlich entsprechen. So gelten bspw Erträge aus Hehlerei als Einkünfte aus Unternehmen, Erträge aus der Ausübung der Prostitution als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Ist keine Zuordnung möglich, so liegen sonstige Einkünfte vor.

Erfolgt eine Konfiskation oder eine Schadenersatzleistung nach der Steuerfeststellung, so bleibt die Steuerpflicht weiter bestehen, aber die Steuerbemessungsgrundlage kann entsprechend vermindert werden.

Die Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Begehung von Straftatbeständen anfallen, sind nicht abzugsfähig (Art 2 Abs 8 G 289/2002, in Kraft seit 1. 1. 2003).

## **D. Die Steuerpflichtigen**

Der IRPEF-Besteuerung unterliegen nur **natürliche Personen**. Damit sind weder die juristischen Personen – diese werden IRES-besteuert – noch die Personengesellschaften – hier erfolgt ein Durchgriff auf die ihr angehörenden Gesellschafter – steuerpflichtig. Mit der Einführung der IRES zum 1. 1. 2004 wurde die Möglichkeit einer Durchgriffsbesteuerung auch im Bereich der Kapitalgesellschaften eingeführt.

Auch in der **stillen Gesellschaft** (Art 2549 c.c.) trifft die Steuerpflicht nicht die Gesellschaft als solche, sondern den tätigen Gesellschafter und den stillen Gesellschafter. Im **Familienunternehmen** (Art 230bis c.c.), das zivilrechtlich als Einzelunternehmen gilt, wird der Unternehmer mit mindestens 51% des Gewinns besteuert, die mitarbeitenden Familienmitglieder mit dem restlichen Anteil, jedoch maximal mit 49%. Bei den von beiden Ehegatten gemeinsam geführten und nach der Eheschließung gegründeten Betrieben (Art 177 lit d c.c.) werden die Ehegatten individuell IRPEF-besteuert; die Nettowertschöpfung wird der IRAP unterworfen. Auch **Minderjährige, Teil- und Vollentmündigte** sind steuerpflichtig. Damit ist für die Entstehung einer Steuerpflicht nicht die Handlungsfähigkeit, sondern die **Rechtsfähigkeit** ausschlaggebend. Unter Umständen ist sogar schon ein „nasciturus“ steuerpflichtig. Die administrativen Steuerpflichten liegen in den genannten Fällen beim gesetzlichen Vertreter.

Das italienische Steuerrecht kennt eine **beschränkte und eine unbeschränkte Steuerpflicht**.

Laut Art 3 ET besteht das steuerpflichtige **Gesamteinkommen** für ansässige Personen aus allen in- und ausländischen Einkünften, über die sie verfügen (**Welteinkommensprinzip**), für nichtansässige Personen aus den im Inland erzielten Einkünften nach Abzug einiger in Art 10 angeführten Sonderausgaben.

Die in Art 17 aufgezählten Einkünfte werden gesondert besteuert.

<b>Einkommensteuerpflicht</b> für natürliche Personen	
im Inland ansässig:	im Ausland ansässig:
unbeschränkt	beschränkt
einkommensteuerpflichtig	einkommensteuerpflichtig
mit allen in- und ausländischen Einkünften	nur mit den im Inland erzielten Einkünften

### Übersicht 1

Wer als **ansässig** im Sinne des Steuerrechts zu gelten hat, definiert der zweite Absatz von Art 2. Danach gelten jene Personen als ansässig, die

- den **überwiegenden Teil** des Besteuerungszeitraums in den **Melderegistern** der ansässigen Bevölkerung eingetragen sind oder
- im Inland ihr **Domizil** (Art 43 c. c.) oder
- ihren **Wohnsitz** (Art 43 c. c.) im Sinne des Zivilgesetzbuches haben.

In den in jeder Gemeinde geführten Melderegistern der ansässigen Bevölkerung werden die den Personen- und Familienstand von dort ansässigen Einzelpersonen, Familien und Lebensgemeinschaften betreffenden Informationen eingetragen (G Nr 1228/1954, DPR Nr 136/1958, DPR Nr 223/1989). Eine Eintragung für den Zeitraum von **183 Tagen** im Kalenderjahr (von 184 Tagen im Schaltjahr) reicht aus, um die Steuerpflicht zu begründen. Die Verlegung dermeldeamtlichen Ansässigkeit muss für eine Geltendmachung gegenüber Privaten in der Herkunfts- und Zielgemeinde eingetragen werden. Zu beachten ist, dass die Wohnsitzverlegung im Steuerrecht erst nach 60 Tagen wirksam wird.

Wer seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, ohne sich aus den Registern der Wohnsitzgemeinde auszutragen,<sup>8)</sup> bleibt in Italien weiter steuerpflichtig.

Als Domizil einer Person gilt laut Art 43 c. c. jener Ort, „an dem sie den Hauptsitz ihrer Geschäfte und Interessen begründet“.

Auch Staatsbedienstete, die im Ausland tätig sind (Angehörige von Botschaften, Konsulaten usw) stellen im Rahmen der beschriebenen Regelung keinen Ausnahmefall dar. Damit ist also eine Steuerpflicht für diese Personengruppe im Inland nur dann gegeben, wenn einer der genannten Anknüpfungspunkte vorliegt.

Unhaltbar ist die von Leo vertretene Position, wonach die Tätigkeit für eine italienische Botschaft oder ein italienisches Konsulat im Ausland automatisch ein Domizil (und damit die Steuerpflicht) in Italien begründe, da Botschaft und Konsulat Teil des italienischen Territoriums seien. Die sog. „Exterritorialitätstheorie“ ist im Völkerrecht längst überholt.

<sup>8)</sup> Im Falle der Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland ist die Austragung aus den Melderegistern der Wohnsitzbevölkerung mit einer Eintragung ins Register der Auslandsitaliener (AIRE) verbunden.

Im Sinne des Zivilgesetzbuches befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Ort, an dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art 43 Abs 2 c.c.). Damit geht der steuerrechtliche Begriff des Wohnsitzes über den zivilrechtlichen hinaus.

Das Eheband lässt die individuelle Steuerpflicht der Gatten grundsätzlich unberührt.

Wer sich aus den Melderegistern der Wohnbevölkerung streichen lässt und seinen Wohnsitz in eine Steueroase verlegt, gilt weiterhin als in Italien ansässig, außer er kann den Gegenbeweis antreten.

Welche Staaten und Territorien in diesem Zusammenhang als Steueroasen gelten, wurde ursprünglich mit MD v 4. 5. 1999 festgelegt (*black list*). Dazu zählten Staaten wie Andorra, zahlreiche Inselstaaten in der Karibik und im Pazifik, Gibraltar, Guernsey, die Insel Man, Liechtenstein, Panama, die Schweiz (unter bestimmten Voraussetzungen) und Taiwan. Diese zum 1. 1. 1999 eingeführte Neuerung stellte eine wichtige Maßnahme zur Bekämpfung der Steuerumgehung dar. Diese Liste wurde laufend angepasst: So wurden in den letzten Jahren Zypern, Malta und San Marino aus dieser Liste gestrichen. Nunmehr gelten grundsätzlich jene Staaten als Steueroasen, deren Gewinnbesteuerungsniveau um mehr als 50% unterhalb des italienischen liegt.<sup>9)</sup>

Ursprünglich sollte der black-list-Ansatz durch einen white-list-Ansatz ersetzt werden, wonach die Liste jene Staaten erfassen sollte, die nicht als Steueroasen gelten. Dieser Ansatz wurde jedoch nicht umgesetzt. Stattdessen gelten nun unterschiedliche black-lists für verschiedene Sachverhalte. Separat geregelt, ist die Bestimmung der CFC (*controlled-foreign-companies*). Auch die EU hat eine black list erstellt und ist bemüht, einen einheitlichen Regelungsansatz für alle MS zu finden.<sup>10)</sup>

Die Finanzinvestitionen, die in diesen Ländern getätigt und nicht im Abschnitt der Steuererklärung angeführt worden sind, gelten als mit Schwarzgeldern getätigt.

## E. Die Bemessungsgrundlage

In Art 3 Abs 3 wird eine Reihe von Bezügen angeführt, die von der **Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen** sind.

Es sind dies:

a) die **steuerfreien Einkünfte** und die Einkünfte, die der **endgültigen Quellensteuer** oder der **Ersatzbesteuerung** unterliegen;

Die steuerfreien Einkünfte sind durch das DPR Nr 601/1973 sowie durch Sondergesetze geregelt. Steuerfrei sind:

- die Bezüge des Personals der Botschaften und Konsulate anderer Staaten in Italien;
- die Katastererträge von Immobilien, die der Öffentlichkeit für kulturelle Zwecke zugänglich sind und aus denen der Eigentümer keinen Nutzen zieht;

<sup>9)</sup> Näher ausgeführt wird diese Thematik im Abschnitt zur „IRES“.

<sup>10)</sup> Vgl Tosi/Baggio, Lineamenti di DTI, 2018.

- die Kriegspensionen und die damit verbundenen Zusatzleistungen;
- die Zuwendungen an die Opfer von Terrorismus und organisierter Kriminalität;
- die Entgelte für die Stimmzähler und für andere Mitwirkende an den Wahlhandlungen;
- die Lohnzahlungen der Europäischen Investitionsbank, soweit sie einer internen Besteuerung unterliegen;
- die Zahlungen an studentische Hilfskräfte;
- bestimmte Studienstipendien;

Dazu zählen:

- die von den Regionen mit Normalstatut nach Gesetz Nr 390/1991 sowie die von Regionen mit Sonderstatut und von den Autonomen Provinzen Bozen und Trient an Universitätsstudenten ausbezahlten Stipendien;
- die Stipendien für den Besuch von Weiterbildungskursen und von Fachschulen für den Besuch von Lehrgängen zum Erwerb des sog Forschungsdoktorats (*dottorato di ricerca*) sowie die Stipendien für Forschungstätigkeiten nach dem Studienabschluss und für Weiterbildungskurse im Ausland (G Nr 398/1989);
- die Stipendien für den Besuch von universitären Spezialisierungskursen der medizinischen Fakultäten (G Nr 257/1991);
- die Stipendien, die im Rahmen des Sokrates-Programms vergeben werden, sowie die Zusatzzahlungen durch die Universitäten, soweit der Gesamtbetrag nicht über € 7.746,85 liegt;
- Zahlungen aufgrund von (geringfügigen) Tätigkeiten („Voucher“-Regelung);
- die von Versicherungsgesellschaften ausbezahlten Beträge im Todesfall;
- die INAIL-Erträge, ausgenommen die Tagegelder für absolute zeitweilige Untauglichkeit;
- verschiedenste Zahlungen zugunsten von Personen, die – in der jüngeren Vergangenheit – Opfer von Gewalthandlungen durch kriminelle Organisationen<sup>11)</sup> oder Terrorgruppen<sup>12)</sup> geworden sind<sup>13)</sup> bzw. – in der weiter zurückliegenden Vergangenheit – Opfer der nationalsozialistischen Besetzung<sup>14)</sup> waren;
- Zuwendungen an Opfer von Handlungen der Streitkräfte;<sup>15)</sup>
- Zuwendungen an Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung.<sup>16)</sup>

<sup>11)</sup> Dazu zählen auch Zahlungen an Opfer von Erpressungshandlungen, die sich der Erpressung nicht gebeugt haben, NV 419/1991 ug G 172/1992.

<sup>12)</sup> G 407/1998.

<sup>13)</sup> Steuerbefreit sind auch Studienstipendien zugunsten dieser Opfer sowie zu Gunsten deren Kinder (bzw. Waisenkinder).

<sup>14)</sup> G 249/2000.

<sup>15)</sup> NV 325/1993 ug G 424/1993.

<sup>16)</sup> G 249/2000.

- b) die **periodischen Zahlungen** für den **Unterhalt der Kinder**, welche dem Ehegatten infolge der Ehetrennung, der Nichtigkeitserklärung der Ehe, der Auflösung der Ehe oder der Aufhebung der zivilrechtlichen Wirkungen der Eheschließung in dem in der gerichtlichen Verfügung festgelegten Ausmaß zustehen;

Im Gegensatz zu den Zahlungen für den Unterhalt der Kinder sind die Zahlungen für den Unterhalt des Ehegatten vom Empfänger zu versteuern und vom zur Zahlung Verpflichteten von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar.

Wird in der gerichtlichen Verfügung keine Aufteilung der Unterhaltsbeiträge zwischen dem Ehegatten und den Kindern vorgenommen, so wird davon ausgegangen, dass die Hälfte dem Ehegatten und die andere Hälfte den Kindern zusteht.

Die Pauschalabfindung für den Ehegatten (*assegno di divorzio „una tantum“*) ist – im Gegensatz zu den periodischen Unterhaltszahlungen – steuerfrei für den Bezieher und nichtabziehbar für den zur Zahlung Verpflichteten. Dies gilt auch, wenn die Pauschalabfindung in Raten bezahlt wird.

- c) das einheitliche Familiengeld (*assegno unico e universale*), das ab dem 7. Schwangerschaftsmonat und bis zum 21. Lebensjahr des Kindes zusteht, in der Höhe von der Vermögenssituation der Eltern und dem Lebensalter der Kinder (ab dem 18. Lebensjahr in reduziertem Maße) abhängt und ab 1. 3. 2022 an die Stelle der Familienbeihilfen (*assegni familiari*), Baby-Bonus, Geburtengeld und Absetzbeträge für Kinder tritt;

Aufrecht bleibt dagegen der Kindergarten-Bonus (*bonus nido*) in Höhe bis zu € 3.000, in Abhängigkeit vom Isee.

- d) das **Mutterschaftsgeld** zugunsten der nicht arbeitenden Mutter;<sup>17)</sup>  
 e) die **Pensionszulage** für die Bezieher von Pensionen mit Mindesteinkommen, die das 65. Lebensjahr überschritten haben.

Nicht mehr von der Steuer befreit sind die Einkünfte aus fortwährend im Ausland geleisteter nichtselbständiger Tätigkeit.

Diese Steuerbefreiung, die eine weitreichende Ausnahme vom Welteinkommensprinzip darstellte, wurde zum 31. 12. 2001 aufgehoben. Allein für **Grenzpendler** gilt noch die Regelung, dass ein im Ausland bezogenes Arbeitseinkommen in der Höhe bis zu **€ 7.500** steuerbefreit ist.

Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden allerdings **nicht zu ihrem effektiv zugeflossenen Betrag besteuert**, sondern unter Bezugnahme auf sog **konventionelle Einkommen** („*retribuzioni convenzionali*“; DM v 23. 1. 2001), wodurch das Einkommen je nach Tätigkeitsart standardisiert wird. Dies gilt allerdings nur für solche Tätigkeiten, die in eigenen Ministerialtabellen angeführt werden.

---

<sup>17)</sup> G 448/1998.

## F. Sonderfälle

Im Falle einer **ruhenden Erbschaft** (*hereditas iacens*, Art 131 c.c.), die dann vorliegt, wenn der Berufene die Erbschaft nicht angenommen hat und sich nicht im Besitz von Erbschaftsgütern befindet, kann der Steuerpflichtige nicht unmittelbar bestimmt werden.

Die ruhende Erbschaft ist nicht selbständig steuerpflichtig; die Steuerpflicht wird bis zur Annahme aufgeschoben. Dauert aber das Ruhen der Erbschaft über den Besteuerungszeitraum, in dem die Erbnachfolge eröffnet wurde, an und handelt es sich bei dem zur Erbschaft Berufenen um eine natürliche Person oder ist der Berufene unbekannt, so erfolgt die vorläufige Ermittlung des Ertrags nach den IRPEF-Bestimmungen. Wer jedoch die Erbschaft mit Vorbehalt der Inventarerrichtung annimmt, wird sofort steuerpflichtig.

Die nach dem Kassaprinzip zu besteuernnden und den Erben zugeflossenen Einkünfte des Verstorbenen (Art 7 Abs 3) werden vorläufig gesondert mit dem von Art 12 für die erste Einkommensstufe festgesetzten Satz besteuert, wobei der Ausgleich nach der Annahme der Erbschaft erfolgt. Dieselbe Regelung findet für die streitige Erbschaft und die unter einer aufschiebenden Bedingung zuerkannte Erbschaft Anwendung.

Handelt es sich bei der zur Erbschaft berufenen um eine juristische Person, werden die entsprechenden Bestimmungen zur Einkunftsvermittlung angewandt.

Die eben erwähnten Bestimmungen finden auch für den Fall der Erbeinsetzung unter aufschiebender Bedingung oder zugunsten eines noch nicht empfangenen Ungeborenen Anwendung.

Sonderfragen hinsichtlich der Bestimmung der Steuerpflicht können im Falle der **Verschollenheit** (*assenza*) des Steuerpflichtigen und bei Insolvenzverfahren auftreten. Bei Verschollenheit nach Art 48 c.c. bleibt der Verschollene steuerpflichtig. Die Steuer wird vom Kurator entrichtet. Nach der Todeserklärung werden die eingesetzten Erben steuerpflichtig.

Im Falle einer vermuteten Verschollenheit (Art 48 Abs 7 c.c.) bleibt der Abwesende steuerpflichtig, und die administrativen Steuerpflichten werden vom gesetzlichen Vertreter wahrgenommen.

Im Falle einer erklärten Verschollenheit (Art 49 c.c.) trifft die Steuerpflicht zu zwei Dritteln die vorläufig in den Besitz eingewiesenen Erben, zu einem Drittel den Verschöllenen.

Von einem **Konkurs** oder einem Zwangsausgleich im Verwaltungswege wird die Steuerpflicht des Unternehmers nicht berührt.

Wird ein **Fruchtgenussrecht** eingeräumt, ist der Fruchtnießer und nicht der nackte Eigentümer steuerpflichtig.

Bei **Miteigentumsverhältnissen** ist jeder Miteigentümer entsprechend seinem Anteil steuerpflichtig.

Im Falle einer **gerichtlichen Beschlagnahmung** wird keine neue Steuersubjektivität begründet. Der gerichtliche Verwahrer übt steuerrechtlich eine provisorische Ersatzfunktion aus (MR 195/E v 13. 10. 2003).

### III. Die persönliche Zurechnung

**Literatur:** Gallo, Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva, in RivDirFinScFin, I/1977, 92; Perrone, Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario, in RivDirFinScFin, I/1977, 92; Visco, Razionalità ed effetti della proposta di introduzione del quoziente familiare, in RivDir-Trib I/1991, 26; Proto, Riflessioni in tema di tassazione e redditi dei nuclei familiari, in RivDirTrib I/1991, 795; Moschetti, La capacità contributiva, in Amatucci (Hrsg), Trattato di diritto tributario, Cedam 1994, Bd I, 223; Leo/Monacchi/Schiavo, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè 1996, 50; Napoli/Villani, Impresa familiare – Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali, in Il fisco 37/2003, 5747; Pino, La Cassazione nego lo «splitting» dei redditi familiari, in CorrTrib 26/2004, 2063; Cartanese, Il regime tributario dei redditi dell’impresa cogestita dai coniugi in regime di comunione legale, in RassTrib 3/2009, 755.

Das der Einkommenbesteuerung zugrunde liegende und verfassungsrechtlich verankerte Prinzip der **Besteuerung nach Leistungsfähigkeit** erfordert eine genaue Zurechnung der Einkünfte. Dies kommt auch in der Definition des **Steuergegenstands** zum Ausdruck, in der auf die Verfügungsmacht über Einkünfte abgestellt wird. Sonderregelungen sind deshalb ua für

- im Rahmen von Familienunternehmen,
- in Gütergemeinschaft,
- aus dem Familienfonds,
- aus dem gesetzlichen Fruchtgenuss der Eltern und
- in Gesellschaftsform

erzielte Einkünfte nötig.

## A. Das Familienunternehmen

### 1. Grundlagen des Rechtsinstituts

Das **Familienunternehmen** wurde erst mit dem Reformgesetz zum Familienrecht (G Nr 151/1975) eingeführt und ist nun zivilrechtlich in **Art 230bis c. c.** geregelt. Mit dieser Bestimmung reagierte der Gesetzgeber auf die Tatsache, dass in Italien vor allem in der Landwirtschaft und im Kleingewerbe Familienmitglieder dem Unternehmer ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten, ohne rechtlich abgesichert zu sein. Das Rechtsinstitut des Familienunternehmens gewährt nun – auch ohne ausdrückliche vertragliche Regelung – den mitarbeitenden Familienmitgliedern bestimmte Rechte.

Beim Familienunternehmen kann es sich um ein Unternehmen jeglicher Größenordnung und wirtschaftlicher Ausrichtung (landwirtschaftlicher Unternehmer, gewerblicher Unternehmer nach Art 2195 c. c., nicht aber um den Betrieb einer Apotheke) handeln. Die Bestimmungen über das Familienunternehmen kommen nur subsidiär, also nur dann zur Anwendung, wenn kein anderes Rechtsverhältnis zwischen Unternehmer und Familienmitglied vorliegt (zB Angestelltenverhältnis).

Als **Familienmitglieder** galten in der Vergangenheit der Ehegatte, Verwandte bis zum dritten Grad und Verschwägerte bis zum zweiten Grad. Dazu

zählen auch legitimierte Kinder, nicht aber geschiedene und getrennt lebende Ehegatten, sowie Personen, die den Status des Ehegatten verloren haben. Mit Einführung von Art 230ter c.c. im Jahre 2016 wurde der Personenkreis der Familienmitglieder um den zivilen Lebenspartner (*unione civile*) und den tatsächlich Zusammenlebenden (*convivente di fatto*) erweitert.

Das Familienmitglied muss seine Arbeitskraft vorwiegend für die Familie oder im Familienunternehmen einsetzen. Diese **Mitarbeit** darf sich weder auf die Geschäftsführung beziehen, weil dann eine Gesellschaft oder ein gemeinsam geführter Betrieb nach Art 177 lit a und Abs 2 entstehen würde, noch sich in reiner Haushaltarbeit erschöpfen, die keine direkten oder indirekten Auswirkungen auf das Unternehmen zeitigt. Sie muss **vorwiegend und fortdauernd**, nicht unbedingt aber ausschließlich, erfolgen und kann damit auch in einer bloßen Teilzeitbeschäftigung bestehen.

Kein Familienunternehmen liegt vor, wenn ein Betrieb in die Gütergemeinschaft nach Art 177 c.c. fällt oder wenn Sachen dem Betrieb eines der Ehegatten gewidmet werden (Art 178 c.c.). Damit wird ein Betrieb also grundsätzlich immer dann als Familienunternehmen geführt, wenn der Betrieb schon vor der Ehe bestand, oder bei einem nach der Eheschließung gegründeten Betrieb, wenn Gütertrennung beschlossen wurde.

Das Institut des Familienunternehmens kommt **auch** dann zur Anwendung, wenn eine **zivile Lebensgemeinschaft** vorliegt (Art 230ter c.c.).

## 2. Die rechtliche Position des mitarbeitenden Familienmitglieds

Liegen die oben genannten Voraussetzungen vor, so stehen dem **mitarbeitenden Familienmitglied** die im Folgenden angeführten Rechte ipso iure zu.

- Unabhängig von Menge und Art der geleisteten Arbeit und der Ertragslage des Unternehmens hat das Familienmitglied **Recht auf Unterhalt** gemäß der Vermögenslage der Familie, dh ein Recht auf das Lebensnotwendige für sich und für seine Familienmitglieder.
- **Das Recht auf Beteiligung am Gewinn**, an den damit erworbenen Sachen und an den Vermögenszuwachsen steht hingegen im Verhältnis zur **Menge und Art der geleisteten Arbeit** zu.
- Der Anspruch auf die **Vermögenszuwächse** kann sicherlich zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Familienunternehmen geltend gemacht werden. Ein Teil der Lehre vertritt darüber hinaus die Ansicht, das Familienmitglied habe Anspruch auf periodische Liquidierung der Zuwächse.
- Bei Entscheidungen, die die Verwendung der Gewinne und Zuwächse betreffen, sowie bei jenen im Zusammenhang mit der außergewöhnlichen Geschäftsführung, mit den Produktionsrichtlinien und der Einstellung der Tätigkeit des Unternehmens haben mitarbeitende Familienmitglieder ein **Mitspracherecht** in der Form, dass die Entscheidungen mit Stimmenmehrheit getroffen werden.
- Einer **Mehrheitsentscheidung** bedarf weiters jede Form außerordentlicher Geschäftsführung, wozu etwa die Veräußerung von Immobilien, die

Vermietung von Immobilien über einen Zeitraum von mehr als neun Jahren, der Wechsel des Firmennamens und Entscheidungen, die die Produktionsrichtlinien betreffen, zählen.

- Das **Teilhaberrecht** ist nicht übertragbar, es sei denn, die Übertragung erfolgt zugunsten der im vorhergehenden Absatz bezeichneten Familienmitglieder unter Einwilligung aller Teilhaber. Diese Bestimmung wird von einigen mit dem Verweis auf die schon angesammelten Gewinne und Zuwächse gerechtfertigt, von anderen mit den zukünftig zu erwartenden Gewinnen und Zuwachsen.

### **3. Die steuerrechtliche Regelung des Familienunternehmens**

**Art 5 Abs 4 ET** enthält im Vergleich zum Art 230bis c.c. einige Präzisierungen und Zusatzbestimmungen, die das Familienunternehmen im Steuerrecht näher eingrenzen.

„Die Einkünfte der Familienunternehmen im Sinne von Art 230bis des Zivilgesetzbuches werden, **begrenzt auf 49%** des aus der Einkommensteuererklärung des Unternehmers hervorgehenden Betrags, jedem Familienmitglied, das andauernd und vorwiegend seine Arbeitsleistung im Unternehmen erbracht hat, zugerechnet, und zwar im Verhältnis zu seiner Gewinnbeteiligung. Diese Bestimmung wird unter der Voraussetzung angewendet:

- a) dass die am Unternehmen beteiligten Familienmitglieder namentlich, unter **Angabe des Verwandtschafts- oder Verschwägertengrades** zum Unternehmer, aus einer **öffentlichen oder einer beglaubigten privaten Urkunde** hervorgehen, die vor dem Beginn des Besteuerungszeitraumes abgefasst und vom Unternehmer und von den Familienmitgliedern unterschrieben wurde;
- b) dass in der Einkommensteuererklärung des Unternehmers die Gewinnanteile der Familienmitglieder angeführt werden und damit bestätigt wird, dass diese Anteile der Art und dem Umfang der tatsächlich **im Unternehmen** während des Besteuerungszeitraumes **andauernd und vorwiegend geleisteten Arbeit** entsprechen;<sup>18)</sup>
- c) dass jedes Familienmitglied seine Arbeitstätigkeit andauernd und vorwiegend im Unternehmen verrichtet.“

Die steuerrechtliche Eingrenzung der Familienmitglieder entspricht grundsätzlich der zivilrechtlichen. Als Familienmitglieder gelten nämlich der Ehegatte, die Verwandten bis zum dritten Grad und die Verschwägerten bis zum zweiten Grad (Art 5 Abs 5).

Auch im Steuerrecht wird das Familienunternehmen – nach anfänglicher Unsicherheit in der Einordnung – als Einzelunternehmen qualifiziert. Die den mitarbeitenden Familienmitgliedern zustehenden Gewinnanteile werden diesen unmittelbar zugeordnet (Durchgriffswirkung).

---

<sup>18)</sup> Damit müssen die Quoten also nicht schon zu Beginn des Besteuerungszeitraums feststehen.

Ein Familienunternehmen kann steuerrechtlich nur dann vorliegen, wenn alle zivilrechtlichen Voraussetzungen gegeben sind.

Zu beachten ist aber, dass das Steuerrecht für die Definition des Unternehmens von dem für das Zivilrecht nötigen Element der Unternehmensorganisation absieht.

Zurechnung der EINKÜNFTE begrenzt auf die mitarbeitenden Familienmitglieder	<b>Das Familienunternehmen</b>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• IM VERHÄLTNIS ZUR BETEILIGUNG AM GEWINN unter der Bedingung, dass das Familienmitglied seine Arbeitsleistung ANDAUERND und VORWIEGEND im Betrieb verrichtet</li><li>• BEGRENZT AUF 49% des aus der Jahreserklärung des Unternehmers hervorgehenden Betrags. Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne für das mitarbeitende Familienmitglied bei Auflösung des Familienunternehmens.</li><li>• EINZUHALTENDE BEDINGUNGEN:<ul style="list-style-type: none"><li>– namentliche Angabe des Verwandschafts- oder Verschwägertengrades bzw Verhältnisses zum Unternehmer in einer notariellen Urkunde, die vor Beginn des Besteuerungszeitraums abgefasst wurde;</li><li>– Angabe der Gewinnbeteiligung (mindestens 51% für den Unternehmer);</li><li>– Bescheinigung des Unternehmers, dass die Anteile im Verhältnis zu Qualität und Quantität der andauernd und vorwiegend im Unternehmen geleisteten Arbeit stehen.</li></ul></li></ul>

## Übersicht 2

Eine der zivilrechtlichen Bedingungen nach Art 230bis c. c. ist die Ausübung einer Unternehmenstätigkeit. Folgerichtig wurde einer von einem Ehepaar gemeinschaftlich ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit die Eigenschaft abgesprochen, ein Familienunternehmen darzustellen (vgl ZStK Nr 1331/1988).

Eine der wesentlichen, allein dem Steuerrecht eigenen Einschränkungen ist die **Begrenzung** des den mitarbeitenden Familienmitgliedern zustehenden **Gewinnanteils auf 49%**.

Zudem wird die **Hausarbeit im Steuerrecht nicht als Mitarbeit** im Familienunternehmen angesehen (siehe Übersicht „Das Familienunternehmen“).

**Veräußerungsgewinne**, die den mitarbeitenden Familienmitgliedern bei Auflösung des Familienunternehmens zugewendet werden, sind steuerfrei und können folglich vom Unternehmer auch nicht abgezogen werden.

## B. Gütergemeinschaft, Familienfonds und gesetzlicher Fruchtgenuss

### 1. Zivilrechtliche Aspekte

Die Entwicklung der zivilrechtlichen **Güterstandsregelung** zwischen den Ehegatten bedarf wegen ihrer weitreichenden **steuerrechtlichen Auswirkungen** einer eingehenden Behandlung.

#### a) Allgemeine Bemerkungen

Dem Beispiel anderer europäischer Länder folgend, hat Italien in den 70er Jahren das **Familienrecht** reformiert und den neuen Gegebenheiten angepasst. Am 19. 5. 1975 wurde G Nr 151 über das neue Familienrecht im Amtsblatt der Republik veröffentlicht und trat mit 20. 9. 1975 in Kraft. Wesentliche Neuerungen brachte dieses Gesetz besonders auf den Gebieten des Ehrechts, Erbrechts und Güterrechts. Vor allem verfolgte es den Zweck, die Gleichstellung von Mann und Frau, wie sie die Verfassung von 1948 vorsieht, voll zu verwirklichen.

#### b) Das eheliche Güterrecht

Mit dem neuen Familienrecht wurden Maßstäbe und Richtlinien geschaffen, die eine vernünftige Regelung der Vermögensverhältnisse ermöglichen sollen.

Grundsätzlich stehen folgende güterrechtliche Modelle zur Auswahl:

- **Gütertrennung,**
- **Gütergemeinschaft,**
- **vertragliche Gütergemeinschaft,**
- **Familienfonds.**

Bis zum **20. 9. 1975** galt in Italien die Gütertrennung als gesetzlicher Güterstand, für ab diesem Zeitpunkt geschlossene Ehen ist dies dagegen die Gütergemeinschaft.

In die **Gütergemeinschaft fallen**:

- a) der von beiden Ehegatten gemeinsam oder von jedem einzelnen während der Ehe gemachte Erwerb von Sachen mit Ausnahme des Erwerbs persönlicher Sachen;
- b) die Früchte der jedem einzelnen Ehegatten gehörenden Sachen, die bei der Auflösung der Gütergemeinschaft bezogen und noch nicht verbraucht sind;
- c) die Erträge der von jedem Ehegatten gesondert ausgeübten Tätigkeit, wenn sie bei Auflösung der Gütergemeinschaft noch nicht verbraucht sind;

- d) die von beiden Ehegatten geführten und nach der Eheschließung gegründeten Betriebe.

Handelt es sich um Betriebe, die einem der Ehegatten bereits vor der Eheschließung gehört haben, aber von beiden geführt werden, umfasst die Gütergemeinschaft nur die Gewinne und Zuwächse.

#### Die persönlichen Güter

Trotz Gütergemeinschaft bleiben folgende Güter **persönliche Güter** der einzelnen Ehegatten:

- a) Sachen, die einem der Ehegatten **bereits vor der Eheschließung gehört** haben oder an denen er ein dingliches Nutzungsrecht hatte;
- b) Sachen, die ein Ehegatte nach der Eheschließung durch **Schenkung** oder **Erb-schaft** erworben hat, wenn im Zuwendungsakt oder im Testament nicht festgelegt ist, dass sie der Gütergemeinschaft zuzurechnen sind;
- c) Sachen für den **engsten persönlichen Gebrauch** jedes Ehegatten und deren Nebensachen;
- d) Sachen, die dem Ehegatten zur **Berufsausübung** dienen, außer jenen, die zur Führung eines Betriebs bestimmt sind, der Bestandteil der Gütergemeinschaft ist;
- e) Sachen, die aus dem Titel des **Schadenersatzes** erhalten wurden, sowie Pensionen aus dem teilweisen oder gänzlichen **Verlust der Arbeitsfähigkeit**;
- f) Sachen, die aus dem Erlös der **Übertragung der oben aufgezählten persönlichen Sachen** oder durch deren **Tausch** erworben wurden, wenn dies ausdrücklich beim Erwerbsakt erklärt wurde.

Der Erwerb von unbeweglichen Sachen oder der in Art 2683 c.c. angeführten beweglichen Sachen nach der Eheschließung ist gemäß den lit c, d und f des vorhergehenden Absatzes von der Gütergemeinschaft ausgeschlossen, wenn dieser Ausschluss aus dem Erwerbsakt hervorgeht und auch der andere Ehegatte Partei dieses Erwerbsaktes ist.

Wenn die **Gütergemeinschaft aufgelöst** wird (zB bei Ehetrennung oder Konkurs), werden die Sachen der Gütergemeinschaft zwischen den Ehegatten zu gleichen Teilen aufgeteilt. Die Erträge aus den Einkommen eines jeden Ehegatten werden ab diesem Zeitpunkt jedem getrennt in voller Höhe zugerechnet.

Bei der Eheschließung oder zu einem späteren Zeitpunkt können sich die Ehegatten für die **Gütertrennung** aussprechen. Hierbei behält jeder Ehegatte auf jeden Fall die ausschließliche Verfügungsmacht über die Sachen, die er in der Ehe erwirbt. Die Erträge werden steuerlich ausschließlich dem Ehegatten zugeordnet, dem sie zustehen.

Abweichend von den „reinen“ Formen der Gütergemeinschaft oder der Gütertrennung können sich die Parteien auch für eine Mischform, nämlich für eine **vertragliche Gütergemeinschaft** entscheiden (Art 210 c.c.).

Seit dem 5. 6. 2016 ist es in Italien auch möglich, für eine **zivile Lebenspartnerschaft (unione civile)** desselben Geschlechts und die Verträge über das **tatsächliche Zusammenleben (convivenza di fatto)** eine rechtliche Anerkennung zu finden (G 76/2016). Was den Güterstand anbelangt, gilt für die zivile Lebenspartnerschaft grundsätzlich die Gütergemeinschaft (Gütertrennung kann vereinbart werden), für das vertraglich geregelte tatsächliche Zusammenleben die Gütertrennung (es kann aber auch gemeinschaftliche Erwerb während des Zusammenlebens vereinbart werden).

## 2. Steuerrechtliche Aspekte

Art 4 enthält einige **Sonderregelungen** in Bezug auf die Erträge der gesetzlichen Gütergemeinschaft, des Familienfonds und aus dem gesetzlichen Fruchtgenuss der Eltern, die eine – wenn auch nur teilweise – Projektion des Zivilrechts auf das Steuerrecht darstellen:

- a) Erträge aus Sachen, die in die **Gütergemeinschaft** fallen, werden den Ehegatten je zur Hälfte ihres Nettovermögens zugerechnet oder – im Falle einer vertraglichen Gütergemeinschaft gem Art 210 c. c. – mit dem abweichend vereinbarten Anteil. Die Erträge aus einer getrennt ausgeübten Tätigkeit eines jeden Ehegatten werden in jedem Fall in voller Höhe diesem zugerechnet. Die zivilrechtliche „*comunio de residuo*“ begründet steuerrechtlich also keine anteilige Steuerpflicht. In einer **vertraglichen Gütergemeinschaft** können Einkünfte aus gesondert ausgeübten Tätigkeiten nicht einbezogen werden.
- b) Erträge aus Sachen, die Gegenstand des **Familienfonds** im Sinne der Art 167 ff c. c. sind, werden zur Hälfte ihres Nettovermögens jedem der Ehegatten zugerechnet, da laut Art 168 c. c. das Eigentum am Familienfond beiden Ehegatten zusteht. Das Familiengut wird durch die Bereitstellung bestimmter unbeweglicher oder in öffentlichen Registern verzeichneter Sachen oder von Wertpapieren durch einen oder durch beide Ehegatten oder durch Dritte gebildet und dient der Befriedigung der Bedürfnisse der Familie. Im Falle der Auflösung des Familiengutes werden die entsprechenden Erträge in vollem Ausmaß dem überlebenden Ehegatten oder dem Ehegatten, dem die ausschließliche Verwaltung des Familiengutes übertragen wurde, zugerechnet.
- c) Erträge aus Sachen minderjähriger Kinder, die dem **gesetzlichen Fruchtgenuss** der Eltern unterliegen, werden je zur Hälfte ihres Nettovermögens jedem der beiden Elternteile zugerechnet. Ist nur ein Elternteil vorhanden oder steht der Fruchtgenuss nur einem Elternteil zu, werden die Erträge mit ihrem Gesamtbetrag diesem zugerechnet.

Laut Art 324 c. c. steht den Eltern, die die elterliche Gewalt ausüben, gemeinsam der Fruchtgenuss am Vermögen des Kindes zu. Die bezogenen Früchte sind für den Unterhalt der Familie und für die Ausbildung und Erziehung der Kinder bestimmt.

Vom **gesetzlichen Fruchtgenuss ausgenommen** sind:

1. die vom Kind aus **eigener Arbeit** bezogenen Einkünfte und die damit erworbenen Güter;
2. die dem Kind zur Ergreifung einer Laufbahn, eines Handwerks oder eines Berufs **hinterlassenen oder geschenkten Güter**;
3. die anteilmäßig den Kindern zuerkannten Hinterbliebenenrenten;
4. die Güter, die unter der **Bedingung** hinterlassen oder geschenkt worden sind, dass den die elterliche Gewalt ausübenden Eltern oder einem Elternteil der Fruchtgenuss nicht zustehen soll; die Bedingung ist jedoch hinsichtlich der dem Kind als Pflichtteil zustehenden Güter wirkungslos;

5. die dem Kind durch Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung zugekommenen und im Interesse des **Kindes gegen den Willen der die elterliche Gewalt ausübenden Eltern angenommenen Güter**. Wenn nur ein Elternteil die Annahme befürwortet hat, so steht der gesetzliche Fruchtgenuss ausschließlich diesem zu.

#### Nicht dem gesetzlichen Fruchtgenuss unterliegen:

- die vom Kind aus eigener Arbeit bezogenen Einkünfte und die damit erworbenen Güter;
- die dem Kind zur Ergreifung einer Laufbahn, eines Handwerks oder eines Berufs überlassenen oder geschenkten Güter;
- die anteilmäßig den Kindern zuerkannten Hinterbliebenenrenten;
- die Güter, die unter der Bedingung überlassen oder geschenkt worden sind, dass den die elterliche Gewalt ausübenden Eltern oder einem Elternteil der Fruchtgenuss nicht zustehen soll;
- die dem Kind durch Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung zugekommenen und im Interesse des Kindes gegen den Willen der die elterliche Gewalt ausübenden Eltern angenommenen Güter.

#### Übersicht 3

Mit dem Tag der **Volljährigkeit** endet auch der Fruchtgenuss der Eltern, und im betreffenden Besteuerungszeitraum hat eine anteilmäßige Zurechnung zwischen Eltern und Kind zu erfolgen.

### C. In Gesellschaftsform erzielte Einkünfte

In den ersten drei Absätzen des Art 5 werden die in **Gesellschaftsform erzielten Einkünfte** geregelt.

Laut Art 5 Abs 1 werden die Einkünfte aus einfachen Gesellschaften, aus offenen Handelsgesellschaften und aus Kommanditgesellschaften, die ihren Sitz im Inland haben, **unabhängig von der tatsächlichen Ausschüttung** jedem einzelnen Gesellschafter im Verhältnis zu seinem Gewinnanteil zugerechnet.

Nach dieser auch als **Transparenzprinzip** (bzw Prinzip der **Durchgriffsbesteuerung**) bezeichneten Regel sind die Personengesellschaften also nicht IRPEF-steuerpflichtig. Auch die Verluste werden den Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft zugerechnet.

Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, gilt das Transparenzprinzip für Kapitalgesellschaften auf der Grundlage einer eigenen Option (Art 115), im Bereich der internationalen Gruppenbesteuerung sowie im Kontext der Besteuerung von Gesellschaften in Steueroasen.

Für die Zwecke der **IRAP-Besteuerung** stellen die Personengesellschaften jedoch eigenständige Steuersubjekte dar.

Nach Art 5 Abs 3 werden folgende Gesellschaften steuerrechtlich **den Personengesellschaften gleichgestellt**:

a) die **Reedereigesellschaften**;

Diese sind den offenen Handelsgesellschaften oder den einfachen Gesellschaften gleichgestellt, je nachdem, ob sie in der einstimmigen oder in der mehrheitlichen Form errichtet wurden.

<b>Zurechnung der Einkünfte auf Ehegatten / zivile Lebenspartner (<i>unione civile</i>) / faktisch Zusammenlebende (<i>convivenza di fatto</i>)</b>	
<b>im Ausmaß von 50% auf jeden Ehegatten/ zivile Partner</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GESETZLICHE GÜTERGEMEINSCHAFT (Art 177 c.c., Art 1 Abs 13 G 76/2016) Gegenstand der Gütergemeinschaft: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Güter, welche die Ehegatten gemeinsam oder einzeln in der Ehe erwerben;</li> <li>– Betriebe, welche von beiden Ehegatten gemeinsam in der Ehe geführt werden;</li> <li>– Früchte der Sachen und der Erträge aus gesondert ausgeübter Tätigkeit, sofern bei Auflösung noch nicht verbraucht.</li> </ul> </li> </ul>
<b>und auch faktisch Zusammenlebende im Ausmaß von 50% auf jeden Ehegatten/ zivilen Partner</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• VERTRAGLICHE GÜTERGEMEINSCHAFT (Art 210 c.c., Art 1 Abs 13 und Abs 53 lit c G 76/2016)</li> </ul>
<b>mit abweichend vereinbartem Anteil</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FAMILIENGUT (<i>fondo patrimoniale</i>) (Art 167 c.c., Art 1 Abs 13 G 76/2016) der Familienfonds ist ein für die Bedürfnisse der Familie gewidmetes Vermögen, bestehend aus: <ul style="list-style-type: none"> <li>– unbeweglichen Gütern;</li> <li>– in öffentlichen Registern eingetragenen beweglichen Gütern;</li> <li>– Wertpapieren.</li> </ul> </li> <li>• EINKÜNFTE DER MINDERJÄHRIGEN KINDER MIT GESETZLICHEM FRUCHTGENUSS DER ELTERN (Art 324 c.c.)</li> </ul>

b) die **faktischen Gesellschaften**;

Diese sind den offenen Handelsgesellschaften oder den einfachen Gesellschaften gleichgestellt, je nachdem, ob sie eine gewerbliche Tätigkeit zum Gegenstand haben oder nicht.

c) die **Freiberuflervereinigungen** (Sozietäten).

Die von natürlichen Personen zur Ausübung von freiberuflichen Tätigkeiten gebildeten, nicht als juristische Personen anerkannten Vereinigungen (Sozietäten) werden den einfachen Gesellschaften gleichgestellt.

Die Gewinnanteile der Gesellschafter werden grundsätzlich als gleich vermutet. Die Aufteilung der Gewinne und Verluste auf jeden einzelnen Gesellschafter oder Teilhaber entspricht dem Prinzip der steuerlichen Transparenz.

Mit der öffentlichen oder beglaubigten privaten Gründungsurkunde oder einer anderen, zeitlich später abgefassten öffentlichen Urkunde oder beglaubigten Privaturkunde können die Anteile jedoch in abweichender Höhe festgelegt werden. Auf jeden Fall müssen diese Urkunden jedoch vor Beginn des Besteuerungszeitraums abgefasst werden.

Eine Ausnahme dazu gilt für Freiberuflervereinigungen, die diese Urkunden bis zur Einreichung der Steuererklärung ausstellen können.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerpflicht der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter ist das Vorhandensein eines **Sitzes im Inland**.

Nach Art 5 Abs 4 haben die Gesellschaften und die Vereinigungen den Sitz im Inland, wenn sie für den größten Teil des Besteuerungszeitraums den Gesellschaftssitz oder den Verwaltungssitz im Inland haben oder dort ihren Hauptzweck verfolgen. Der Hauptzweck wird anhand des Gesellschaftsvertrags, wenn er in der Form einer öffentlichen Urkunde oder einer beglaubigten Privaturkunde vorliegt, oder – in Ermangelung dieser Urkunden – aufgrund der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit bestimmt.

Seit 2001 ist es für **Rechtsanwälte** auch möglich, **Freiberuflergesellschaften** (*Società Tra Professionisti – STP*) zu gründen (EV 96 v 2. 2. 2001). Steuerrechtlich sind diese Gesellschaften den Freiberuflersozietäten gleichgestellt. Die Einnahmen dieser Gesellschaften werden deshalb als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (und nicht aus Unternehmen) qualifiziert.

Das Stabilitätsgesetz 2012 (G 183 v 12. 11. 2011) hat in Art 10 die Möglichkeit geschaffen, **Freiberuflergesellschaften für die übrigen geschützten Berufe** zu schaffen, die jedoch in Unternehmensform zu organisieren sind. Entsprechend kommen für diese Gesellschaften auch die Regeln über die Unternehmensbesteuerung zur Anwendung.

Kennzeichnend für die in Art 5 behandelten, in Gesellschaftsform erzielten Einkünfte ist – wie eingangs erwähnt – ihre Besteuerung nach dem Transparenz- oder Durchgriffsprinzip. In der Vergangenheit haben sich darin die Personengesellschaften bzw. -vereinigungen klar von den Kapitalgesellschaften

ten unterschieden, für welche eine Durchgriffsbesteuerung ausgeschlossen war.

Mit der Einführung der IRES hat sich die Situation diesbezüglich aber grundlegend geändert. Wie im entsprechenden Kapitel im Detail zu zeigen sein wird, steht die Durchgriffsbesteuerung nun auch den Kapitalgesellschaften offen, und zwar dann, wenn:

- eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafter andere Kapitalgesellschaften mit einem Stimmenanteil zwischen 10 und 50% in der ordentlichen Gesellschafterversammlung aufweist;
- den GmbHs, auf welche die Branchenkennzahlen Anwendung finden und deren Gesellschafter nur natürliche Personen sind, soweit keine Beteiligungen an anderen Gesellschaften vorliegen, auf welche die Bestimmungen über die „*participation exemption*“ Anwendung finden.

Gemeinschaftlich erzielte Einkünfte		
	ARTEN	ZURECHNUNG
<b>PERSONEN- GESELL- SCHAFTEN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• einfache Gesellschaften</li> <li>• offene Handelsgesellschaften</li> <li>• Kommanditgesellschaften</li> </ul>	Zurechnung der Einkünfte auf die Gesellschafter: <ul style="list-style-type: none"> <li>• im Verhältnis zur Gewinnbeteiligung, unabhängig von der Ausschüttung;</li> <li>• proportional zur Einlage, sofern nicht abweichend bestimmt in einer:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Gründungsurkunde;</li> <li>– anderen öffentlichen oder beglaubigten privaten Urkunde mit Datum vor Beginn des Besteuerungszeitraums.</li> </ul> </li> </ul>
<b>GLEICH- GESTELLTE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reedereigesellschaften</li> <li>• faktische Gesellschaften</li> <li>• Vereinigungen von Künstlern und Freiberuflern (Sozietäten)</li> </ul>	Die Urkunde, aus der eine abweichende Gewinnverteilung hervorgeht, kann bis zur Abgabe der Steuererklärung abgefasst werden.
<b>KAPITAL- GESELL- SCHAFTEN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktiengesellschaften</li> <li>• Gesellschaften mit beschränkter Haftung</li> <li>• Kommanditgesellschaften auf Aktien</li> </ul>	Zurechnung der Einkünfte auf die Gesellschafter <u>nur</u> bei Option für die Durchgriffsbesteuerung (Transparenzbesteuerung).

## IV. Das Gesamteinkommen

**Literatur:** *Ingrosso*, Il credito d'imposta, Giuffrè 1984, 245; *Perrone*, L'imposizione del reddito di società ed enti non residenti, in *RassTrib I/1989*, 495; *Garbarino*, La tassazione del reddito transnazionale, *Cedam* 1990; *Djanani/Holzknecht*, Internationales Steuerrecht, *Linde* 1990, 107; *Murano/Tozzi/Vio*, Oneri detraibili e oneri deducibili, allegato a la *SettFisc 19/2003*; *Ceroli et al.*, Previdenza complementare, in *SettFisc 4/2009*, 30; *Borgoglio*, Deduzioni e detrazioni d'imposta – I chiarimenti del Fisco, in *il fisco* 18/2010, 2853; *Leo*, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè 2010.

Wie bereits ausgeführt, kennt das italienische Steuerrecht keine allgemeine Definition des Einkommens. Das **Gesamteinkommen** setzt sich gem **Art 6 ET** vielmehr aus **sechs Einkunftsarten** zusammen, für deren Ermittlung jeweils gesonderte Bestimmungen gelten (siehe Übersicht 6).

<b>Einteilung der Einkünfte</b>	
• Einkünfte aus Grundvermögen	Erträge aus Grundbesitz, landwirtschaftliche Erträge, Gebäudeerträge
• Einkünfte aus Kapitalvermögen	Finanzerträge, Beteiligungserträge, sonstige Erträge
• Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	Arbeitnehmer, Pensionisten, Gleichgestellte
• Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	Künstler, Freiberufler, Gleichgestellte
• Einkünfte aus Unternehmen	gewerbliche Tätigkeit, Einkünfte aus Personengesellschaften (OHG und KG) gelten immer als Unternehmenseinkünfte
• sonstige Einkünfte	Residualcharakter
<b>BESONDERE REGELN:</b>	
• Ersatzeinkünfte sind Einkünfte derselben Art wie die ersetzen oder verlorenen (entgangener Gewinn) Einkünfte	
• Verzugszinsen und Zinsen für Zahlungsaufschub werden mitberücksichtigt	

### Übersicht 6

Die Aufhebung der **Residualbestimmung** in Art 81, die die Besteuerung auch nicht ausdrücklich vorgesehener Einkommensquellen ermöglichte, war zum einen aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich, zum anderen aber auch unproblematisch, da die Regelungen zu den einzelnen Einkunftsarten einen großen Detailliertheitsgrad erreicht haben und somit den größten Teil der Einkommen erfassen.

Trotz der ständigen Verfeinerung des steuerrechtlichen Instrumentariums kann in der Praxis jedoch die Zuordnung einzelner Bezüge zu den verschiedenen Einkunftsarten Schwierigkeiten bereiten.

Zwei Sonderfälle der Zuordnung werden im Steuerrecht ausdrücklich geregelt. Laut Art 6 Abs 2 stellen die Einnahmen, die als **Ersatz für Einkünfte** – auch durch Abtretung von diesbezüglichen Forderungen – erzielt werden, sowie die Entschädigungen, die für den Verlust von Einkünften auch von Versicherungen bezogen werden – abgesehen von den Entschädigungen bei dauerhafter Invalidität und im Todesfall – **Einkünfte der gleichen Art wie die ersetzen oder verlorenen Einkünfte** dar.

Diese Aufzählung aus Übersicht 6 ist im Gegensatz zu jener nach dem DPR Nr 597/1973 abschließend.

Verzugszinsen und Zinsen für Zahlungsaufschub werden der Einkunftsart zugerechnet, welcher die betreffenden Forderungen entstammen.

Die **Einkünfte der offenen Handelsgesellschaften und der Kommanditgesellschaften** gelten, unabhängig von ihrer Herkunft und vom Gesellschaftszweck, als **Einkünfte aus Unternehmen** und werden einheitlich nach den Bestimmungen für diese Einkünfte ermittelt (Art 6 Abs 3).

Diese letztgenannte Bestimmung ist in erster Linie darauf ausgerichtet, bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften Wertsteigerungen (und -minderungen) des Vermögens sowie außerordentliche Erträge und Aufwendungen in Hinblick auf alle Wirtschaftsgüter, auch die nicht betrieblich genutzten, zu erfassen.

Die Einkünfte aus Arbeit wurden zweigeteilt, nämlich in Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und in Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Dadurch wollte man den grundlegend verschiedenen Erfordernissen bei der Ermittlung dieser beiden Einkunftsarten gerecht werden.

## A. Der Besteuerungszeitraum

### 1. Allgemeines

In Italien erfolgt die Besteuerung in Form einer **Abschnittsbesteuerung (Periodizitätsprinzip; Art 7)**, wobei grundsätzlich auf das in einem **Kalenderjahr** erzielte Einkommen abgestellt wird. Da der Steuertarif progressiv ist und das Lebenseinkommen häufig große Schwankungen aufweist, führt die Abschnittsbesteuerung oft zu Ergebnissen, die unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit unbefriedigend erscheinen.

Eine **Lebenseinkommenbesteuerung** würde zwar die Einkommenschwankungen ausgleichen, ist aber aus praktischen Erwägungen nicht durchführbar.

Dieser Problematik wird deshalb durch besondere Maßnahmen im Steuerrecht begegnet (so zB intertemporaler Verlustausgleich, Verteilung einmaliger Einnahmen auf mehrere Jahre bzw Belastung solcher Einnahmen durch eine Sonder- oder Durchschnittssteuer).