

HILPOLD

# Italienisches Steuerrecht

Allgemeiner Teil

4. Auflage

# Italienisches Steuerrecht – Allgemeiner Teil

von

**Prof. Dr. Peter Hilpold**  
(Universität Innsbruck)

Wien 2025

Herausgegeben mit Unterstützung



Autonome Provinz Bozen  
Provincia autonoma di Bolzano  
Provincia autonoma de Bulsan

SÜDTIROL · ALTO ADIGE



**Raiffeisenverband  
Südtirol**

Genossenschaft

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Angaben in diesem Fachbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr, eine Haftung der Autoren oder des Verlages ist ausgeschlossen.

4., überarbeitete Auflage 2025

Copyright © 2025 Facultas Verlags- und Buchhandels AG

facultas, Stolberggasse 26, 1050 Wien, Österreich

[www.facultas.at](http://www.facultas.at), [office@facultas.at](mailto:office@facultas.at)

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz: Wandl Multimedia-Agentur

Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in Austria

ISBN (facultas) 978-3-7089-2655-1

ISBN (BOORBERG) 978-3-415-07616-7

ISBN (DIKE) 978-3-03891-858-5

**die ungleiche Verteilung dieser Belastungen mit zahlreichen Ausnahme- und Sonderregeln** sowie die Komplexität dieses Systems und seine außergewöhnlich bürokratische Administrierung.<sup>67</sup> Gleichzeitig versucht Italien, im internationalen Steuerwettbewerb mitzuhalten. So wurde bspw. im Jahr 2017 eine Zuzugsbegünstigung für Besserverdiener eingeführt. Danach kommen natürliche Personen, die ihren Wohnsitz nach Italien verlegen und in neun der letzten zehn Jahre nicht in Italien ansässig waren, in den Genuss einer besonderen Begünstigung. Ihr ausländisches Einkommen wird pauschal mit nunmehr € 200.000 besteuert. Eventuell im Ausland auf dieses Einkommen bezahlte Steuern können aber nicht angerechnet werden. Kommen weitere Familienangehörige mit, zahlen diese € 25.000 pro Kopf, wenn sie ebenfalls die Steuern auf ihre ausländischen Einkünfte pauschal abgeben möchten. Die inländischen Einkünfte werden aber weiter regulär besteuert.<sup>68</sup> Steuerpflichtige mit ausländischen Pensionen, die ihren Wohnsitz in eine süditalienische Gemeinde mit weniger als 20.000 Einwohnern verlegen, zahlen in den ersten fünf Jahren allein eine Einkommensteuer von 7% auf ihre Pensionen.

Der **Einfluss der EU** auf die Gestaltung der nationalen Haushaltspolitik wird immer größer und damit kommt von dieser Seite ein erheblicher Druck zur Sanierung der nationalen Budgets. Die Wirtschaftspolitik bleibt aber weiterhin weitgehend in nationaler Zuständigkeit und von dieser kommen – eingebettet in ein europaweit vergleichsweise wachstumsschwaches wirtschaftliches Umfeld – nach wie vor unzureichende Impulse.

## II. Das Steuerrecht als wissenschaftliche Disziplin

Literatur: Amatucci, L'insegnamento del diritto finanziario, in: LVIII RivDirScFin 1999, 497; Falsitta, Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia, in: RassTrib 2/2000, 353; D'Amati, La formazione del diritto tributario in Italia – Riflessioni metodologiche e sistematiche, in: DPT I/2001, 3; Falsitta, Saggio dialettico sullo svolgimento della ricerca e sull'insegnamento del diritto tributario in Italia, in: RDT 12/2005, 1281; Starck, Wieviel Finanz- und Steuerrecht gehört zum Jurastudium, in: Osterloh et al. (Hrsg.), FS Peter Selmer, 2004, 925; Falsitta, Cenni storici sulla nascita e lo sviluppo degli insegnamenti di diritto finanziario e tributario in Italia, in: BollTrib 2/2006, 101; Stefani, Studio e insegnamento della scienza delle finanze e diritto finanziario in Italia, in: BollTrib 15-16/2006, 1256; Falsitta, L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria, in: RDT 6/2007, 569; Pitten Velloso, Vita e opera di Albert Hensel (1895–1933), in: RDT 6/2007, 617; Logozzo, L'insegnamento del diritto tributario nella facoltà di Economia, in: RassTrib 4/2008, 1025; Cipollina, Cento Anni di Didattica Accademica di Diritto Tributario: Da Zorli a Micheli, in: RivDirFinScFin 2021, 129; Lupi, La funzione amministrativa d'imposizione, 2022

---

<sup>67</sup> Vgl. dazu Hilpold/Steinmair, Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte, 2009.

<sup>68</sup> Diese Regelung erfreut sich ständig wachsender Beliebtheit mit über 1.000 Anträgen von „High-Net-Worth Individuals“ (HNWI) pro Jahr.

## 1. Die Entwicklung der italienischen Steuerrechtswissenschaft

Eine **eigenständige italienische Steuerrechtswissenschaft** konnte sich erst **relativ spät** herausbilden. Ein wesentlicher Grund dafür lag einmal in der Heterogenität der italienischen Steuerrechtsordnung, die lange Zeit ein System vermissen ließ. Dies galt umso mehr, als es auf verfassungsrechtlicher Ebene – mit Ausnahme des in Art. 30 des Albertinischen Statuts aus 1848 verankerten Legalitätsprinzips – an materiellen Vorgaben fehlte.

Eine systembildende Funktion wurde lange Zeit auch vom einfachen Gesetzgeber nicht wahrgenommen, weshalb allgemeine Prinzipien des italienischen Steuerrechts nur schwer zu ermitteln waren. Die anwendbaren Prinzipien wurden deshalb regelmäßig innerhalb der einzelnen Steuergesetze gesucht. Wissenschaftliches Interesse lösten vor allem die detaillierteren Steuergesetze wie die Registersteuergesetzgebung aus, die aber – angesichts des Regelungsgegenstandes – ein sehr starkes Naheverhältnis zum Zivilrecht aufwies und deshalb die ersten Ansätze einer autonomen Steuerrechtswissenschaft in sehr enge Verbindung zur Zivilrechtsdogmatik brachte.

Erst mit dem Einheitstext der Komplementären Einkommensteuer des Jahres 1877 wurde eine ergiebige Basis für eine eigenständige steuerrechtswissenschaftliche Betätigung geschaffen. Der anspruchsvolle Ansatz dieser Regelung erlaubte die Ableitung einzelner Prinzipien, die später auf die gesamte Steuerrechtsordnung ausgedehnt wurden. Für die Herausbildung einer umfassenden, modernen Steuerrechtswissenschaft bedurfte es aber noch eines weiteren systembildenden Einflusses der deutschen Steuerrechtswissenschaft.

## 2. Die einzelnen Schulen

Literatur: Vanoni, *Natura e interpretazioni delle leggi tributarie*, 1932, S. 78 ff.; Boria, *Sistema tributario*, in: *Digesto*, Sez. Comm., 61; Marongiu, *Ezio Vanoni ministro delle finanze*, 2016

Die italienische Steuer(rechts)wissenschaft war von einem **Schulenstreit** gekennzeichnet, der in der grundsätzlichen Orientierung zu geradezu pendelförmigen Ausschlägen führte.

Angesichts der oben beschriebenen Tatsachenlage darf es nicht verwundern, dass das Steuerwesen aus wissenschaftlicher Sicht zuerst aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht angegangen wurde. Die Steuerwirkungslehre im Rahmen der Finanzwissenschaft konnte um die Mitte des 19. Jahrhunderts bereits auf ein voll ausgereiftes Theoriengebäude verweisen und übte deshalb auch die stärkste intellektuelle Anziehungskraft aus. Mit der Zeit setzte sich aber die Überzeugung durch, dass es methodologisch unhaltbar war, die Steuernorm auch aus rechtswissenschaftlicher Sicht primär auf der Grundlage wirtschaftswissenschaftlicher Instrumente zu analysieren und zu beurteilen. Es setzte nun eine Gegentendenz ein, die

wirtschaftswissenschaftliche Aspekte weitgehend unberücksichtigt ließ und deren Postulat im Kern darin lag, Inhalt und Funktion der Steuerrechtsnorm allein aus sich selbst heraus zu interpretieren.

War die Steuergesetzgebung – wie gezeigt – sehr stark von **Frankreich** beeinflusst, so wurde die Steuerrechtswissenschaft in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts vorwiegend von der **deutschen Schule** geprägt. Der „**rechtlichen Betrachtungsweise**“<sup>69</sup> ist eine beachtliche systembildende Wirkung zugute zu halten. Mit der Zeit führte sie jedoch zu Übersteigerungen und in der völligen Distanzierung von der ökonomischen Basis konnte die Funktion der Steuernorm, die ja regelmäßig auf wirtschaftliche Sachverhalte Bezug nimmt, nicht mehr sinnvoll erfasst werden. Die Gegenreaktion ließ deshalb nicht lange auf sich warten und äußerte sich in der von **Benvenuto Griziotti** begründeten **Schule von Pavia**, die für die Auslegung der Steuerrechtsnorm nicht nur rechtliche Aspekte heranzog, sondern gleichgewichtig (wenn nicht sogar bevorzugt) auch sozial- und wirtschaftswissenschaftliche sowie politische Umstände<sup>70</sup>. Finanzwissenschaft und Finanzrecht (einschließlich des Steuerrechts) wurden im 19. Jahrhundert gemeinsam gelehrt: Im Jahr 1878 wurde der erste Lehrstuhl für *Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario* an der Universität Pavia eingerichtet.<sup>71</sup> Griziotti, der diesen Lehrstuhl ab 1920 innehatte, verlangte eine ganzheitliche Ausbildung und Perspektive der Lehrenden in diesem Bereich. Dadurch konnten tatsächlich wichtige neue Erkenntnisse beim Bemühen um den Aufbau einer eigenständigen Steuerrechtswissenschaft gewonnen werden. Dieser Ansatz hat anschaulich die Einbettung der Steuernorm in eine komplexe Realität verdeutlicht, wobei über diese Realität erst die Funktion der Norm verständlich wird. Für eine Emanzipierung der Steuerrechtswissenschaft als selbständige rechtswissenschaftliche Disziplin musste aber letztendlich wieder entschieden Distanz genommen werden von der Schule von Pavia mit ihrem Methodensynkretismus. Wiederum erfolgte ein starker Pendelausschlag in die Gegenrichtung und eine **Rückkehr zur rechtlichen Betrachtungsweise**<sup>72</sup>. Maßgebliche Impulse wurden dabei erneut von der deutschen Steuerrechtswissenschaft bezogen. Z.T. wird die Auffassung vertreten, dass mit der deutschen Reichsabgabenordnung des Jahres 1919 die Geburtsstunde der modernen Steuerrechtswissenschaft anzusetzen ist, da hierin erstmals eine umfassende Kodifizierung allgemeiner Prinzipien der Steuerrechtsordnung erfolgt ist<sup>73</sup>. Die einschlägigen Steuerrechtslehrbücher

<sup>69</sup> Vgl. dazu Vanoni, *Natura e interpretazioni delle leggi tributarie*, 1932, 78 ff.; Boria, *Sistema tributario*, in: *Digesto*, Sez. Comm., 61 ff.; Fantozzi, *Diritto tributario*, 1998, 9.

<sup>70</sup> Vgl. dazu Fantozzi, *Diritto tributario*, 1998, 9 f.

<sup>71</sup> Erster Lehrstuhlinhaber war Giuseppe Ricca Salerno.

<sup>72</sup> In diesem Zusammenhang seien die führenden italienischen Steuerrechtswissenschaftler der jüngeren Vergangenheit erwähnt, die Lehrer eines beachtlichen Teils der heutigen Steuerrechtsordinarii waren: A.D. Giannini, Berliri, Tesoro, Allorio und Micheli.

<sup>73</sup> So Rastello, *Diritto tributario*, 1994, 5, unter Verweis auf die Arbeiten von Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, 1926; Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932 und Hensel, *Steuerrecht*, 1933.

aus dem deutschen Sprachraum wurden in die italienische Sprache übersetzt und konnten damit in Italien nachhaltigen Einfluss zeitigen.

In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf die Arbeiten von Albert Hensel (1895–1933) verwiesen, die auf Veranlassung von *Benvenuto Griziotti* ins Italienische übersetzt wurden. Hensels Arbeiten hatten schon im deutschen Steuerrecht eine enorme systembildende Kraft gezeigt und diese Wirkung äußerten seine Schriften auch in Italien, als sie in Folge der Übersetzung auch in Italien allgemein zugänglich wurden.<sup>74</sup>

Enormen Einfluss auf die italienische Steuerrechtswissenschaft üb(t)en auch die Arbeiten von Klaus Tipke – und insbesondere sein Lehrbuch „Steuerrecht“ (hrsg. gemeinsam mit Joachim Lang) aus.<sup>75</sup>

In umgekehrter Richtung ist eine Beeinflussung dieser Art – anders als in anderen Rechtsgebieten<sup>76</sup> – dagegen weitgehend ausgeblieben.

Obwohl mit der beschriebenen Neuorientierung die Erkenntnisse der Schule von Pavia in Italien keineswegs in Vergessenheit geraten waren, war die neue Ausrichtung doch wiederum allzu stark von einer Fixierung auf den Wortlaut der Norm gekennzeichnet und die wirtschaftswissenschaftliche Steuerlehre blieb allzu häufig unberücksichtigt. Soweit finanzwissenschaftliche Konzepte berücksichtigt werden, so spiegeln diese häufig nicht den aktuellen Stand der Forschung wieder. Die Emanzipierung in der Methodik hat Brücken abgerissen, die in der Vergangenheit einen kontinuierlichen Austausch zwischen beiden Disziplinen ermöglicht haben. Impulse für ein Umdenken könnten sich auch durch die letzthin verstärkt festzustellende Öffnung der italienischen Steuerrechtswissenschaft gegenüber der internationalen Steuerrechtswissenschaft und den damit verbundenen Vergleichsmöglichkeiten ergeben<sup>77</sup>. Eine heilsame Gegentendenz hat **Raffaello Lupi**, Professor an der Universität „Tor Vergata“ in Rom eingeleitet, der selbst sowohl über eine wirtschaftswissenschaftliche als auch eine juristische Ausbildung verfügt und in zahlreichen seiner

---

<sup>74</sup> Die RAO 1919 war als Mantelgesetz gedacht, in dem die allgemeinen und sich zum Teil widersprechenden Vorschriften der Einzelsteuergesetze zusammengefasst werden sollten. Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 1998, 23.

Vgl. Falsitta, 2007, 569 und Pitten Velloso, 2007, 617. Dies gilt insbesondere für das Hensels Lehrbuch „Steuerrecht“ aus 1924, das von Dino Jarach übersetzt wurde und den Titel „Diritto Tributario“ trägt.

<sup>75</sup> Vgl. auch Tipke, Lo sviluppo della ricerca e dell’insegnamento nel diritto tributario italiano, in: RivDirScFin 1992, 322, übersetzt von Maria Cecilia Fregni.

<sup>76</sup> Bspw. hat die italienische Völkerrechtswissenschaft im 20. Jahrhundert erheblichen Einfluss auf die deutsche Völkerrechtswissenschaft ausgeübt, was sich auch in der Übersetzung einschlägiger italienischer Lehrbücher niedergeschlagen hat.

<sup>77</sup> Vincenzo Visco hat vor einigen Jahren folgende Feststellung getroffen: „*In Italia a differenza che in altri paesi, le questioni fiscali vengono considerate materia di prevalente competenza di giuristi o contabili e non argomento fondamentale della disciplina economica. Manca quindi, anche per responsabilità degli economisti, uno dei principali controlli esterni sulla coerenza e sulla razionalità della normativa, e sulle conseguenze pratiche che essa può determinare.*“ Vgl. RivDirScFin 1991, I, 268.

Werke zu Recht die Forderung nach einer pragmatischen Anwendung der Steuerrechtsnorm im Sinne einer Berücksichtigung des ökonomischen Kontextes erhebt.

Das Fach „Steuerrecht“ stellt **an italienischen Universitäten im rechtswissenschaftlichen Studium** durchgehend ein **Pflichtfach** dar, im wirtschaftswissenschaftlichen dagegen ein Wahlfach. Steuerrecht ist zudem ein Wahlfach im Rahmen der Anwaltsprüfung (die in Italien vielfach als notwendige letzte Phase der Juristenausbildung gesehen wird) und ein Wahlfach im Rahmen der Prüfung für Richteramtsanwärter.

Die Komplexität des Steuerrechts und das Vorwissen, das für dieses Fach benötigt wird, stellen auf den ersten Blick – und nicht nur in Italien – ein Hindernis für seine Aufnahme als Pflichtfach in die juristischen Curricula dar. Dieser Einwand ist aber nicht zwingend, wie Christian Starck schreibt:

„Die Kompliziertheit sowohl des Steuerrechts als auch des Finanzrechts ist kein durchschlagendes Argument gegen deren Berücksichtigung im regulären Jurastudium. Denn es kommt auf die Auswahl des Lehrstoffs an. Dazu gehören vor allem die Grundsätze und die wichtigsten Regelungen, die Bestand haben. Mit diesem Wissen ausgestattet, können Einzelregelungen, auch wenn sie sich häufig ändern, verstanden und beurteilt werden.“<sup>78</sup> Lupi<sup>79</sup> zeichnet im Übrigen ein düsteres Sittenbild der italienischen Steuerrechtswissenschaft mit auto-referenziellen Wissenschaftlern, die nach Erlangung des Lehrstuhls ihre Publikationstätigkeit einschränken oder ganz aufgeben, dem Überhandnehmen von wissenschaftlichen Tagungen ohne wissenschaftlichen Mehrwert<sup>80</sup>, der Schaffung ständig neuer wissenschaftlicher Konzepte, die eine Schein-Gelehrtheit zum Ausdruck bringen und getürkten Berufungsverfahren für die Vergabe von Steuerrechtslehrstühlen, in deren Rahmen die Kommissionsmitglieder primär Machtspiele betreiben. Man wäre geneigt zu sagen, dass diese Probleme nicht allein die Steuerrechtswissenschaft betreffen und erst recht nicht allein auf die italienische Wissenschaftswelt beschränkt sind.

### 3. Die Autonomie des Steuerrechts als Disziplin

Literatur: Russo, *Manuale di Diritto Tributario*, 1999, S. 3 ff.; Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, 1997, S. 8 ff.; Lupi, *Diritto Amministrativo dei Tributi*, 2017

Das Steuerrecht ist **Teil des öffentlichen Rechts** und hat sich – gemeinsam mit dem Finanzrecht – **aus dem Verwaltungsrecht** herausgebildet<sup>81</sup>. Dabei hat sich

---

<sup>78</sup> Vgl. Starck, *Wieviel Finanz- und Steuerrecht gehört zum Jurastudium?*, in: Osterloh et al. (Hrsg.), *FS Peter Selmer*, 2004, 925 (928).

<sup>79</sup> Vgl. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, 2008, 367.

<sup>80</sup> So schreibt Lupi von einer „*diffusione di convegni, una specie di turismo giuridico relazionale, meno faticosi della creazione di modelli esplicativi, ma dove si parla sempre degli stessi stereotipi e il cui lascito cartaceo si limita in genere a locandine e note spese*“. *Ibid.*

<sup>81</sup> Noch das Lehrbuch zum Verwaltungsrecht von Aldo Sandulli (*Diritto amministrativo*, 2 Bände, 15. Auflage 1989) widmet dem Steuerrecht breiten Raum (S. 887-936), wengleich der Autor diesem Rechtsbereich „als Teil des Finanzrechts“ „didaktische Autonomie“ zugesteht (S. 887, Fn 251). Die Auffassung, das Steuerrecht sei nach wie vor Teil des Verwaltungsrechts, stellt eine absolute Mindermeinung dar. So aber noch 1994 Rastello, 21.

das **Finanzrecht** als **Gesamtheit der Normen, die die Mittelbeschaffung, Mittelverwaltung und Mittelverwendung im öffentlichen Sektor** regeln, zuerst verselbständigt<sup>82</sup>. Mit fortschreitender wissenschaftlicher Durchdringung der verschiedenen Teilgebiete des Finanzrechts<sup>83</sup> spaltete sich diese Disziplin schließlich in zwei autonome Teildisziplinen auf: In das staatliche Rechnungswesen (*Contabilità di Stato*) und das Steuerrecht.

Das **staatliche Rechnungswesen** umfasst folgende Gebiete<sup>84</sup>:

- die Verwaltung des öffentlichen Vermögens;
- das öffentliche Vertragswesen;
- die Haushaltsgesetzgebung;
- die öffentliche Finanzwirtschaft (z.B. die öffentliche Kreditaufnahme)
- die öffentliche Rechnungslegung sowie die Amtshaftung der staatlichen Funktionäre.

Dagegen regelt das Steuerrecht einen Ausschnitt des einnahmenseitigen Teils des Finanzrechts. So kann das Steuerrecht als Gesamtheit der Normen definiert werden, die die hoheitliche Einnahmeerzielung durch den Staat und andere öffentliche Körperschaften zur Finanzierung ihrer Zielsetzungen zum Gegenstand haben<sup>85</sup>. Die Verselbstständigung des Steuerrechts ist auch mit der ständig ansteigenden Staatsquote im 20. Jahrhundert und dem einher gehenden zunehmenden Mittelbedarf verbunden.<sup>86</sup>

Trotz der mittlerweile unbestrittenen Autonomie des Steuerrechts ist dieses **vielfach mit anderen Rechtsgebieten** verwoben. Das Steuerrecht ist eine typische Querschnittsmaterie, die auf Elementen praktisch der gesamten Rechtsordnung fußt, die aber auf der Grundlage gemeinsamer Prinzipien – allen voran dem Leistungsfähigkeitsprinzip nach Art. 53 der Verfassung – dennoch ein einheitliches System bildet. Art. 81 verlangt grundsätzlich einen Haushaltsausgleich.<sup>87</sup>

– Vielfältig sind die Beziehungen des Steuerrechts zum **Zivilrecht**. In der ersten Entwicklungsphase des Steuerrechts war der Einfluss der zivilrechtlichen Dogma-

---

<sup>82</sup> Das Finanzrecht wurde lange Zeit – als Folge der oben beschriebenen, von der Schule von Pavia maßgeblich beeinflussten „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ – gemeinsam mit der Finanzwissenschaft gelehrt. Noch heute gibt es in Italien Lehrstühle für „Finanzrecht und Finanzwissenschaft“ (*diritto finanziario e scienze delle finanze*). Eine renommierte, von Benvenuto Griziotti begründete Zeitschrift trägt den Titel „*Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*“.

<sup>83</sup> Zur Heterogenität der verschiedenen Teilgebiete des Finanzrechts vgl. A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1974, 4.

<sup>84</sup> Vgl. Falsitta, MDT, 1997, 7 unter Verweis auf Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1960, 5.

<sup>85</sup> So die Definition von Berliri, *Principi di diritto tributario*, 1967, Bd. I, 5; ders., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Bd. I, 1980, 5; Falsitta, MDT, 1997, 7. Fantozzi (*Diritto tributario*, 1998, 4) erwähnt als eigenes Definitionselement jene Normen, die die steuerrechtliche Normsetzung zum Gegenstand haben, wodurch insbesondere die Bestimmungen in den Art. 23 und 53 der Verfassung explizit miteinbezogen wären.

<sup>86</sup> So Russo/Fransoni/Castaldi, *IDT*, 2014, 2.

<sup>87</sup> Bis 2012 hat Art. 81 Abs. 3 (mittlerweile abgeschafft) die Einführung neuer Steuergesetze über das Haushaltsgesetz untersagt.

tik sogar dominant<sup>88</sup>. Auch heute noch bezieht sich das Steuerrecht vielfach auf zivilrechtliche Kategorien zur Beschreibung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte bzw. zur Definition des Steuerrechtsverhältnisses. Zu beachten ist aber, dass die Verwendung zivilrechtlicher Konzepte nicht ohne weiteres die Übertragung der damit verbundenen zivilrechtlichen Dogmatik erlaubt; vielmehr hat die Auslegung im Lichte der steuerrechtlichen Teleologie zu erfolgen. Die Rezeption der zivilrechtlichen Dogmatik ist nicht auszuschließen<sup>89</sup>. Sie gebietet sich aber nicht automatisch, sondern muss jeweils ihre Grundlage im Steuerrecht selbst finden<sup>90</sup>.

– Neben dem Zivilrecht muss als weiterer Teil des Privatrechts das **Handelsrecht** Erwähnung finden, dessen Institute regelmäßig steuerrechtliche Relevanz entfalten und welche im Steuerrecht z.T. unmittelbar, z.T. in abgewandelter Form breit rezipiert werden.

– Schon erwähnt wurde die Nahebeziehung des Steuerrechts mit dem **Verwaltungsrecht**, aus welchem das Steuerrecht hervorgeht und von dem wesentliche Teile der Dogmatik übernommen wurden bzw. auf welchem zentrale Elemente der Steuerrechtswissenschaft in wenn auch abgewandelter Form beruhen<sup>91</sup>.

– Eng verwoben ist das Steuerrecht auch mit dem **Verfassungsrecht**, insbesondere was die beiden in Art. 23 (Legalitätsprinzip) und Art. 53 (Leistungsfähigkeitsprinzip) verankerten „Grundprinzipien“ des Steuerrechts anbelangt. Zahlreiche andere Verfassungsnormen sind aber von unmittelbarer Relevanz für das Steuerrecht, so Art. 75, der in Abs. 2 Volksbefragungen über Steuer- oder Haushaltsgesetze für unzulässig erklärt. Art. 81 beschränkt die Einführung neuer Steuern. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wurde in Verbindung gesetzt mit anderen verfassungsrechtlichen Prinzipien wie jenem der sozialen Solidarität (Art. 2), dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3), dem Anspruch des Arbeitnehmers auf eine Entlohnung, die ihm und seiner Familie auf jeden Fall ein freies und würdiges Leben garantiert (Art. 36) sowie auf den Schutz vor entschädigungsloser Enteignung (Art. 42 Abs. 3).

– Die Beachtung der Steuerrechtsnorm wird u.a. durch das **Strafrecht** sichergestellt. In diesem Zusammenhang hat sich ein eigenes Steuerstrafrecht herausgebildet, das zwar eng mit dem allgemeinen Strafrecht verbunden bleibt und auch als Teilgebiet des besonderen Teils des Strafrechts gelehrt wird. Vom technischen Charakter seines Gegenstandes her ist dieser Bereich aber eher dem Steuerrecht zuzuordnen, von dessen Prinzipien dieser Normensektor auch maßgeblich geprägt ist. Die Normsetzung in diesem Gebiet wird auch primär von steuerpolitischen

---

<sup>88</sup> Dieses Phänomen ist im Übrigen typisch für die frühe Entwicklungsstufe einer Rechtsordnung. So läßt sich eine ähnlich enge Anlehnung an das Zivilrecht in der Völkerrechtswissenschaft der Vergangenheit feststellen.

<sup>89</sup> Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 1998, 7 f., Rn 19 ff.

<sup>90</sup> Ibid., S. 8, Rn 21. Vgl. zum Verhältnis Steuerrecht und Zivilrecht auch Osterloh, Il diritto tributario ed il diritto privato, in: Amatucci (Hrsg.), Trattato di diritto tributario, 1994, Bd. I, Tbd. 1, 113 m.w.N.

<sup>91</sup> Die formale Struktur der Beziehungen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem beruht durchgehend auf verwaltungsrechtlichen Prinzipien.

Gesichtspunkten bestimmt, wobei den strafrechtlichen Instrumenten die Funktion der Prävention zukommt.

– Eine im internationalen Vergleich besonders enge Beziehung besteht in Italien zwischen Steuerrecht und **Zivilprozessrecht**. Die Steuerprozessordnung ist weitgehend nach dem Vorbild der Zivilprozessordnung gestaltet, während bspw. in Österreich das Steuerstreitverfahren in die ordentliche Verwaltungsgerichtsbarkeit fällt und in Deutschland mit der Steuergerichtsbarkeit besondere Verwaltungsgerichte, die Finanzgerichte, betraut wurden<sup>92</sup>.

– Vielfältig ist der Einfluss des **Völkerrechts** und des Europarechts auf das Steuerrecht. Völkerrechtlicher Natur sind in erster Linie die Doppelbesteuerungsabkommen und die Abkommen über den Informationsaustausch. Häufig enthalten auch Amtssitzabkommen internationaler Organisationen steuerrechtliche Regelungen. Die völkerrechtlichen Privilegien zugunsten von Diplomaten und Konsuln betreffen z.T. auch das Steuerrecht<sup>93</sup>.

– Ständig wachsende Bedeutung gewinnt für die Steuerrechtsordnung das **Europarecht**. Dies gilt insbesondere für die Harmonisierung der indirekten Steuern, die bereits sehr weit gediehen ist<sup>94</sup>. In Teilbereichen ist aber auch das Gebiet der direkten Steuern bereits harmonisiert<sup>95</sup>. Aktuelle Bemühungen gelten bspw. der Bekämpfung des Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten.

Diese Teilbereiche des Steuerrechts, die sich – wie bereits erwähnt – über die Anwendung gemeinsamer Prinzipien zu einem einheitlichen Ganzen zusammenfügen, gewinnen mit fortschreitendem Entwicklungsstand der Steuerrechtswissenschaft zusehends an Autonomie, sodass sie schon als echte Teildisziplinen mit einer partiell autonomen Dogmatik gelten können.

Einen interessanten Ansatz hat letzthin Raffaello Lupi entwickelt, der das Steuerrecht wieder auf seine verwaltungsrechtlichen Wurzeln zurückführen möchte. In dieser Hinsicht zeigen sich Parallelen zu den immer stärker werdenden EU-weiten Bemühungen, ein „Europäisches Verwaltungsrecht“<sup>96</sup> herauszubilden sowie zu den Bemühungen zur Identifikation eines „Global Administrative Law“ (GAL).<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Art. 1 Abs. 2 EV 546/1992 verweist subsidiär (und soweit die betreffenden Normen mit den Bestimmungen der Steuerprozessordnung vereinbar sind) als Rechtsgrundlage für die Entscheidungsfindung der Steuerkommissionen auf das Zivilprozessrecht. Die Steuerprozessordnung weist im Übrigen auch Elemente auf, die dem Verwaltungsverfahrenrecht entnommen wurden (bspw. hinsichtlich des Beweisrechts).

<sup>93</sup> Innerstaatlicher Natur ist dagegen jener Teil des Internationalen Steuerrechts, der als Außensteuerrecht bezeichnet wird.

<sup>94</sup> Dabei ist insbesondere das gemeinsame MwSt-System hervorzuheben.

<sup>95</sup> Vgl. die Richtlinie 90/434 über ein gemeinsames Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen (ABl. 1990, Nr. L 225, S. 1 ff.) sowie die Richtlinie 90/435 über ein gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, Nr. L 225, 6 ff.).

<sup>96</sup> Vgl. Terhechte (Hrsg.), *Verwaltungsrecht der Europäischen Union*, 2022 mit Besprechung Hilpold, *EuZW*, 2022, 162.

<sup>97</sup> Vgl. Cassese, *Advanced Introduction to Global Administrative Law*, 2021.