

Anwendungsvorschrift (Art. 11) auch innerhalb des nächsten Jahres zu erwarten ist.

Art. 7 und 8 enthalten die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (Hinzurechnungsbesteuerung). Im Hinblick auf die vorangegangenen Überlegungen zur Steuerverstrickung ist festzustellen, dass auch die Einkünfteermittlung nach Art. 8 Abs. 1 – vergleichbar mit § 10 Abs. 3 S. 1 AStG – einen Rückgriff auf die nationalen Einkünfteermittlungsvorschriften vorsieht.⁷³ Zwar lässt die ATAD eine explizite Regelung zur Verstrickung bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte vermissen. Jedoch kennt auch die ATAD einen allgemeinen Verstrickungstatbestand (Art. 5 Abs. 5). Zudem folgt ausweislich seines Wortlautes auch Art. 8 Abs. 6 der Intention, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Denn im Falle der Veräußerung der Beteiligung soll ein bereits über die Hinzurechnungsbesteuerung erfasster Betrag bei der Veräußerungsgewinnermittlung in Abzug gebracht werden. Die Überlegungen zur Steuerverstrickung behalten demnach im zukünftigen Regime weiterhin Gültigkeit.

Der Gesetzgeber sollte die sich nunmehr bietende Chance im Rahmen der Umsetzung der ATAD nutzen, die aufgezeigten Systemwidrigkeiten – aber auch die vielen anderen Unklarheiten im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung – zu bereinigen. In diesem Zusammenhang wäre es auch zu begrüßen, wenn die Umsetzung der ATAD konzeptionell „in einem Guss“ erfolgt.

6. Zusammenfassung

Wird eine ausländische Gesellschaft durch einen inländischen Gesellschafter erworben, unterliegen die von ihr er-

zielten Zwischeneinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung. Die Hinzurechnungsbesteuerung umfasst das gesamte Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft, unabhängig vom Zeitpunkt des (unterjährigen) Eintritts der Inlandsbeherrschung. Die Zwischeneinkünfte sind unter entsprechender Anwendung der deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln. Anzuwenden sind seit 2006 auch die Regelungen zur Steuerverstrickung (§ 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG).

Im Zuge des Eintritts der Inlandsbeherrschung über den (erstmaligen) Erwerb der Auslandsbeteiligung wird das deutsche Besteuerungsrecht mittelbar – als Besteuerungsreflex über die Hinzurechnungstechnik des AStG – begründet. Dies kann zum Anlass genommen werden, bereits *de lege lata* den Tatbestand der Steuerverstrickung als erfüllt anzusehen. Einer an dem Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung orientierten Auslegung der Einlagefiktion folgend bietet sich die Merkpostenmethode an, die den steuerverstrickten Wirtschaftsgütern innenwohnenden stillen Reserven (bzw. Lasten) zu erfassen. Bei einer späteren Realisation käme dem Merkposten eine neutralisierende Funktion zu. Die vor der Begründung des Hinzurechnungsbesteuerungsrechts entstandenen stillen Reserven würden damit – im Einklang mit den Leitgedanken des historischen Gesetzgebers bei der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung – nicht steuerverhaftet. Eine gesetzgeberische „Klarstellung“ dieser Anwendungsgrundsätze ist wünschenswert und sollte – *de lege ferenda* – Gegenstand der zeitgemäßen Reform des AStG anlässlich der Umsetzung der ATAD sein.⁷⁴

⁷³ Eingehend *Schmitzer/Nitzschke/Gebhardt* IStR 2016, 960 (970 f.).

⁷⁴ BDI-Positionspapier „Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung“, April 2017, Publikations-Nr. 64, 19 f.

Einladung für Dagoberts: Superreiche („high net worth individuals“) in Italien willkommen

Prof. Dr. Peter Hilpold*

Seit geraumer Zeit macht die italienische Steuerrechtsordnung international durch besonders innovative Maßnahmen auf sich aufmerksam, durch welche der Ruf abgestreift werden soll, einen Hemmschuh in der Entwicklung des Landes darzustellen.¹ Mit dem Haushaltsgesetz 2017² wurde diese Entwicklung einmal mehr bestätigt, wobei unter den dabei eingeführten Maßnahmen insbesondere die neue Pauschalsteuer für nach Italien ziehende Superreiche zu erwähnen ist. Wer seinen steuerlichen Wohnsitz

vom Ausland nach Italien verlegt, kann seine steuerlichen Pflichten auf seine ausländischen Einkünfte mit einer Pauschalsteuer von

¹ Vgl. dazu ausführlich *Hilpold*, Italienisches Steuerrecht – Allgemeiner Teil, 2. Aufl. 2017; sowie *Hilpold/Steinmair*, Grundriss des italienischen Steuerrechts, 2017. Es wird häufig übersehen, dass das italienische Steuersystem in technischer Hinsicht sogar als äußerst fortschrittlich anzusehen ist. Die Probleme – die zu Unrecht auf dieses Normensystem projiziert werden – liegen eher in der Umsetzung dieser Bestimmungen und im verschuldungsbedingten enormen Finanzmittelbedarf, der ständig Adaptierungen dieses Systems erforderlich macht, um dem dringenden Finanzmittelbedarf gerecht zu werden.

² Konkret eingeführt wurde diese Bestimmung mit Art. 1 Abs. 1 des G 232 v. 11.12.2016. Mit dieser Bestimmung wurde Art. 24-bis in den Einheitstext der direkten Steuern (Testo Unico delle Imposte sul Reddito – TUIR) eingefügt.

* Prof. Dr. Peter Hilpold ist Professor für Völkerrecht, Europarecht und Vergleichendes Öffentliches Recht an der Universität Innsbruck.

100.000 € erledigen. Im comic-verliebten Land Italien, in dem Superreiche auch gerne als „Dagoberts“ (bzw. konkret „paperoni“, nach „paperone“, der italienischen Bezeichnung für „Dagobert Duck“) benannt werden, wird auch schon von einer „Pauschalsteuer für Dagoberts“ gesprochen.³ Nachfolgend sollen die Anwendungsbedingungen dieser Regelung und die noch offenen Fragestellungen in diesem Kontext geprüft werden.

1. Ausnahme vom Welteinkommensprinzip

Gleich wie in den meisten OECD-Staaten werden in Italien steuerlich Ansässige auf der Grundlage ihres Welteinkommens progressiv besteuert⁴, wobei der Steuertarif von 23 % (bei Einkommen bis 15.000 €) bis 43 % (bei Einkommen über 75.000 €) reicht.⁵ Als in Italien steuerlich ansässig gilt, wer dort seinen Wohnsitz oder sein Domizil hat oder in den Melderegistern der Wohnbevölkerung eingetragen ist.⁶ Wer die neue italienische Pauschalregelung für Zugezogene in Anspruch nimmt, muss für die im Ausland erwirtschafteten Einkommen allein eine jährliche Pauschalsteuer von 100.000 € entrichten, unabhängig davon, wie hoch sein effektives Einkommen ist. Die in Italien erwirtschafteten Einkommen müssen aber weiterhin progressiv besteuert werden. Die betreffenden inländischen und ausländischen Einkommen werden also nicht summiert und somit wird hier das Welteinkommensprinzip durchbrochen. Zudem fällt auf die ausländischen Vermögenswerte auch keine Erbschaft- und Schenkungsteuer⁷ an. Diese ist zwar in Italien gegenwärtig von eher bescheidener Höhe, doch kann sie bei höheren Beträgen auch ins Gewicht fallen. Weiters kann diese Regelung auf Familienangehörige ausgedehnt werden, wobei diese eine Pauschalsteuer von 25.000 € zu entrichten haben. Auch für diese wird das Welteinkommensprinzip in gleichem Maße durchbrochen. Wie zu zeigen sein wird, gibt es eine vergleichbare Regelung zur Förderung des Zuzugs von Universitätslehrern und Forschern aus dem Ausland, die jedoch enger umgrenzt und befristet ist.

Die Anwendung des Welteinkommensprinzips in der Einkommensbesteuerung der inländischen Steuerpflichtigen hatte in Italien in der Vergangenheit den Stellenwert ähnlich einem Dogma, auch da Gleichheitsprinzips und Leistungsfähigkeitsprinzip in der italienischen steuerrechtlichen Diskussion einen sehr hohen Stellenwert einnehmen.⁸ Mit der Ankündigung dieser neuen Pauschalbesteuerung ging – wie zu zeigen sein wird – sofort eine intensive Debatte über die Zulässigkeit einer solchen Steuer in der italienischen Verfassungsordnung einher.

3 S. dazu auch H.-J. Schlamp, Italien wird zur Steueroase für Superreiche, in SpiegelOnline v. 13.3.2017, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/italien-wird-zur-steueroase-fuer-superreiche-a-1138466.html> (28.8.2017).

4 Vgl. Art. 3 Abs. 1 TUIR.

5 Vgl. Art. 11 Abs. 1 TUIR.

6 Vgl. Art. 2 Abs. 2 TUIR.

7 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde mit Notverordnung (NV) Nr. 346 v. 31.10.1990 eingeführt. Die Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt für die Erbschaften, die innerhalb des Anwendungszeitraums der Pauschalregelung angefallen sind und für die Schenkungen, die in diesem Zeitraum getätigt worden sind, beschränkt auf das sich im Ausland befindliche Vermögen.

8 Vgl. Hilpold (Fn. 1).

Nachfolgend sollen nun die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der allgemeinen Pauschalregelung im Falle des Zuzugs von ausländischen Steuerpflichtigen dargestellt werden.

2. Vorbedingungen für die Nutzung der neuen Pauschalregelung

Diese neue Pauschalregelung⁹ können nur jene Steuerpflichtigen (natürliche Personen) in Anspruch nehmen, die ihre steuerliche Ansässigkeit nach Italien verlegen, wobei die oben angeführten Kriterien für die Bestimmung der Ansässigkeit in Italien maßgeblich sind. In den meisten Fällen wird hier wohl die Eintragung in die Melderegister der Wohnbevölkerung als entscheidendes Kriterium herangezogen werden. Die Einkommensbesteuerung in Italien ist eine Periodenbesteuerung auf der Grundlage des Kalenderjahres und deshalb muss die steuerliche Ansässigkeit im überwiegenden Teil der Kalenderperiode gegeben sein, dh an 183 Tagen im Jahr (bzw. an 184 Tagen im Schaltjahr). Wer also diese Pauschalregelung für 2017 in Anspruch nehmen will, musste die Eintragung in die Melderegister (bzw. die Wohnsitz- oder Domizilverlegung) bis spätestens 30.6.2017 vornehmen. Zudem darf eine steuerliche Ansässigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen in Italien in neun der letzten zehn Jahre nicht gegeben sein. Wie im Ministerialrundsreiben 17/E/2017 ausgeführt, sollte damit sichergestellt werden, dass kurzfristige Aufenthalte von Ausländern (bspw. aufgrund eines Erasmus-Aufenthalts bzw. aufgrund eines zeitweiligen beruflichen Aufenthalts) nicht zu einem Ausschluss von dieser Vergünstigung führt.¹⁰

Irrelevant ist, in welchem der letzten zehn Jahre der Steuerpflichtige im Inland steuerlich ansässig war. Dies kann auch im Jahr 2016 der Fall gewesen sei, wobei dann nachfolgend allerdings eine Rückverlegung des Wohnsitzes in das Ausland erfolgt sein muss, da ansonsten keine Verlegung des Wohnsitzes in das Inland iSd Art. 24-bis TUIR 1986 gegeben sein kann.

Die Staatsbürgerschaft des betreffenden Steuerpflichtigen ist ebenfalls irrelevant: Diese Begünstigung kann sowohl von Ausländern als auch von inländischen Staatsbürgern in Anspruch genommen werden. Entscheidend ist allein die Ansässigkeit.

Die Wohnsitzverlegung ist im Regelfall mit keinem großen Formalaufwand verbunden: Es genügt die Eintragung in die Melderegister der Wohnbevölkerung, wobei diese allerdings von einer effektiven Verlegung des Wohnsitzes bzw. des Domizils begleitet sein muss. Lag der Wohnsitz zuvor in einer „Steueroase“ iSd Art. 2-bis TUIR 1986, so ist ein qualifizierter Nachweis erforderlich: In diesem Fall genügt die Austragung aus den Melderegistern der Wohnbevölkerung (sowie die nachfolgende Eintragung in die Melderegister der Auslandsitaliener AIRE) für sich allein noch nicht, um die steuerliche Ansässigkeit in Italien zu beenden. Der Steuerpflichtige muss in diesem Fall zuerst über zusätzliche Beweismittel den Nachweis erbringen, dass

9 Vgl. für zahlreiche Details zu dieser neuen Pauschalregelung das Ministerialrundsreiben Nr. 17/E v. 23.5.2017.

10 Ibid., 47.

der Wohnsitz effektiv in die betreffende Steueroase verlegt worden ist.

Die Tatsache, dass diese Pauschalbesteuerungsregelung auch auf Einkünfte aus Steueroasen zur Anwendung kommt, macht diese auch besonders attraktiv: Während bspw. Dividenden aus Steueroasen ansonsten zu 100 % progressiv besteuert werden müssen, müssen sie im vorliegenden Fall weder (zusätzlich) besteuert, gemeldet oder nach Italien transferiert werden.¹¹

3. Ausdehnung der Begünstigung auf Familienangehörige

Der Steuergesetzgeber hat dem Umstand Rechnung getragen, dass Steuerpflichtige uU daran gehindert sein könnten, diese Regelung in Anspruch zu nehmen, wenn zuziehende Familienangehörige gleich in vollem Maße der italienischen Besteuerung unterworfen würden. Aus diesem Grunde wurde die Möglichkeit geschaffen, diese Pauschalregelung auf Familienangehörige auszudehnen, wobei diese ggf. eine Pauschalsteuer von 25.000 € zur Anwendung bringen können. Diese Besteuerung ist abgeleitet von der Pauschalbesteuerung des „Hauptsteuerpflichtigen“, also jenes Steuerpflichtigen, der 100.000 € jährlich abzuführen hat. Sie muss aber nicht zeitgleich in Anspruch genommen werden, sondern dies kann auch zu einem späteren Zeitpunkt geschehen. Konkret kann also der Familiennachzug zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der vorgesehenen Fünfzehnjahresperiode erfolgen, wobei ab diesem Zeitpunkt die „abgeleitete Pauschalregelung für Familienangehörige“ zur Anwendung kommt (und dabei wiederum der Umstand entscheidend ist, dass die steuerliche Ansässigkeit auf der Grundlage der oben ausgeführten Kriterien für den überwiegenden Teil der Steuerperiode effektiv begründet worden ist).

Wer als „Familienangehöriger“ zu sehen ist, bestimmt sich nach Art. 433 codice civile: All jene Personen, für die eine eingeschränkte Unterhaltsverpflichtung gilt, und das sind der Ehegatte (sowie der Partner im Rahmen einer zivilen Lebensgemeinschaft gemäß G 76 v. 20.5.2016), die Kinder oder, bei ihrem Fehlen, die nächsten Nachkommen, die Eltern oder, bei ihrem Fehlen, die nächsten Vorfahren, die Schwiegersöhne und Schwiegertöchter sowie die Geschwister.

4. Welche Einkünfte unterliegen der Pauschalbesteuerung?

Es unterliegen nur die iSv Art. 165 Abs. 2 TUIR im Ausland erwirtschafteten Einkünfte der Pauschalbesteuerung in Italien. Der Pauschalbesteuerer hat somit auch innerhalb der Fünfzehnjahresperiode die in Italien erwirtschafteten Einkünfte der progressiven italienischen Besteuerung zu unterwerfen. Art. 165 Abs. 2 verweist zur Bestimmung der im Ausland erwirtschafteten Einkünfte auf Art. 23 TUIR, der die Einkünfte festlegt, die als im Inland erwirtschaftet zu qualifizieren sind. Hier ist also das Ausschlussprinzip (bzw. Art. 23 TUIR spiegelverkehrt) anzuwenden.¹² Entscheidend

ist somit die Bezugsquelle (Zahlungen von inländischen Unternehmen, Auftraggebern, öffentlichen Einrichtungen uä schließen somit von vornherein den Auslandscharakter des Bezugs aus) sowie die Frage, ob Einkünfte ausländischer Quelle ggf. über eine Betriebsstätte vom Inland „angezogen“ werden. Einkünfte aus italienischem Grundvermögen oder aus im Inland ausgeübter selbständiger Tätigkeit gelten auf jeden Fall als Inlandseinkünfte (und unterliegen somit der progressiven Besteuerung und nicht der Pauschalbesteuerung). Zu den ausländischen Einkünften zählen auch die Zinseinkünfte auf ausländische Bankkonten sowie die Veräußerungsgewinne für nichtwesentliche ausländische Beteiligungen.

Werden diese ausländischen Einkünfte akonto besteuert¹³, so kann darauf im Inland – anders als nach Art. 165 TUIR im Kontext der ordentlichen Besteuerung vorgesehen – kein Steuerguthaben geltend gemacht werden. Die Gesamtsteuerbelastung liegt dann – trotz der Anwendung der Pauschalbesteuerung – über 100.000 €.

In den ersten fünf Jahren ab Ausübung der Option für die Pauschalbesteuerung fallen grundsätzlich auch die Erträge aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen gemäß Art. 67 TUIR nicht unter diese Regelung. In diesem Fall unterliegen 49,72 % dieser Erträge (bzw. 100 %, soweit die Erträge aus Steueroasen stammen) der progressiven Einkommensbesteuerung in Italien und der Steuerpflichtige kann eventuelle Steuerguthaben geltend machen sowie auch Sonderausgaben und Absetzbeträge in Abzug bringen. Nach Ablauf dieser fünf Jahre fallen auch diese Erträge unter die Pauschalbesteuerung. Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass die Pauschalbesteuerung gezielt für Großerträge aus Spekulationsgeschäften genutzt wird.

Auch der Steuerpflichtige kann einzelne Einkünfte aus dem Pauschalbesteuerungssystem ausschließen, und zwar geschieht dieses „cherry picking“ länderweise. Ein solcher Ausschluss kann auch nachträglich erfolgen, doch kann ein einmal erfolgter Ausschluss nicht mehr revidiert werden. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung dieser Einkünfte ebenfalls im Inland und die Sonderausgaben und Absetzbeträge sind wiederum abzugsfähig. Insgesamt wurde in der Literatur aber die Sinnhaftigkeit dieses „cherry pickings“ in Zweifel gezogen: Es sind nur schwerlich Situationen vorstellbar, in denen eine solche Option für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein könnte, denn maximal kann ohnehin nur das im Ausland einbehaltene Steuerguthaben angerechnet werden.¹⁴

5. Das Auskunftsverfahren

Art. 24-bis sieht ein Auskunftsverfahren (*interpello*) vor, über welches bestimmt werden kann, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalbesteuerung gegeben sind. Ursprünglich war die Inanspruchnahme dieses Aus-

¹² So das MR 17/E/2017, 49.

¹³ Bspw. werden gemäß Art. 10 OECD-MA die Dividenden zwar im Wohnsitzstaat besteuert, doch der Quellenstaat kann darauf einen Steuer-rückbehalt von maximal 15 % vornehmen.

¹⁴ Vgl. della Valle/Innocenzi il fisco 2017, 2822 (2825). S. aber auch v. Oertzen/Zapf, ISrR 2017, 961 (in diesem Heft).

¹¹ Vgl. Mayr Bollettino Tributario 2017, 11 (13).

kunftsverfahrens als verpflichtend angesehen worden, doch wurde mit dem Ministerialrundschreiben (MR) 17/E/2017 geklärt, dass dieses Verfahren rein fakultativ ist (Auskunftsverfahren zu Beweis Zwecken gemäß Art. 11 Abs. 1 Buchst. b – *interpello probatorio*).¹⁵

Dieses Verfahren sollte sinnvollerweise schon vor der effektiven Verlegung des Wohnsitzes nach Italien angestrengt werden, wenngleich dies nicht zwingend geboten ist. Auf jeden Fall aber muss der Antrag auf Einleitung eines Auskunftsverfahrens, bei sonstiger Unzulässigkeit, vor dem Abgabetermin für die Steuererklärung der betreffenden Steuerperiode eingebracht werden, wobei diese Frist grundsätzlich der 30. September ist. Da die Finanzverwaltung über 120 Tage Zeit für die Beantwortung des Auskunftsersuchens hat, empfiehlt es sich, dieses spätestens Ende Mai einzubringen. Die Frist von 120 Tagen kann allerdings verlängert werden, wenn die Finanzverwaltung weitere Unterlagen benötigt. Antwortet die Finanzverwaltung hingegen nicht innerhalb dieser Frist und wird diese auch durch kein Ersuchen auf Nachreichung weiterer Dokumente verlängert, so gilt die vom Steuerpflichtigen vorgelegte Lösung (Anwendbarkeit der Pauschalbesteuerungsregelung) als angenommen und kann auch nachträglich nicht mehr in Zweifel gezogen werden (sog. *silenzio assenso*). Verzichtet der Steuerpflichtige auf ein Auskunftsersuchen, so können die in diesem Rahmen zu behandelnden Fragestellungen auch nachträglich geklärt werden, ggf. in einem streitigen Verfahren.

Die Überweisung der geschuldeten Steuern hat aber auf jeden Fall bis zum 30. Juni des Jahres zu erfolgen, in dem die Steuer fällig wird.

Folgende Fristenabfolge ist damit zu beachten: Wer diese Pauschalregelung für die Einkünfte des Jahres 2018 in Anspruch nehmen möchte, kann auch noch Anfang 2019 das entsprechende Auskunftsersuchen an die Finanzverwaltung richten, so dass eine Antwort bis zum 30.9.2019, dem letztmöglichen Zeitpunkt für die Abgabe der Steuererklärung mit Option für die Pauschalbesteuerung zu erwarten ist. Die Bezahlung der Pauschalsteuer hat aber auf jeden Fall bis zum 30.6.2018 zu erfolgen. Sollte letztlich die Pauschalbesteuerung nicht möglich sein, kann die zu viel bezahlte Steuer zurückverlangt werden.¹⁶

Konkret ausgeübt wird das Auskunftsersuchen über eine check list, die vom Finanzministerium ausgearbeitet worden ist.¹⁷ Dieser check list sind die erforderlichen begleitenden Unterlagen beizufügen. Das Auskunftsersuchen ist an die Einnahmenagentur (*Direzione Centrale Accertamento dell' Agenzia delle Entrate*) zu richten.

¹⁵ Damit widerspricht das MR eigentlich dem Normtext. Diese an und für sich rechtlich unzulässige Vorgangsweise kann einmal damit erklärt werden, dass hierdurch eine Vereinfachung des Verfahrens erreicht werden sollte. Darüber hinaus wäre aber die verpflichtende Durchführung eines Auskunftsverfahrens, in dessen Rahmen die Finanzverwaltung abschließend über die Inanspruchnahme einer steuerlichen Begünstigung entscheiden sollte, wahrscheinlich verfassungswidrig gewesen. Vgl. in diesem Sinne *della Valle/Innocenzi il fisco* 2017, 1407 (1409).

¹⁶ Zu diesem Beispiel vgl. *Mastroberti Pratica Fiscale e Professionale* 2015, 14 (16).

¹⁷ Vgl. *Agenzia delle Entrate, Provvedimento* 8.3.2017, Nr. 47060.

6. Die Entrichtung der Steuer und die damit verbundenen Erleichterungen

Die Entrichtung der Steuer hat – wie erwähnt – bis zum 30. Juni des Folgejahres zu geschehen, in dem die Pauschalbesteuerungspflicht entstanden ist (also bspw. bis zum 30.6.2019, wenn die Pauschalbesteuerungspflicht 2018 begründet worden ist). Die Zahlung hat mit einer einzigen Überweisung (also ohne Möglichkeit der Ratenzahlung) über das Formular F24 zu erfolgen, einschließlich der ggf. vorzunehmenden Zahlungen zugunsten der Familienangehörigen, die ebenfalls in diese Regelung einbezogen werden. Die nicht fristgerechte oder unvollständige Zahlung hat die Verwirkung der Möglichkeit, diese Pauschalregelung in Anspruch zu nehmen, zur Folge.

Wer diese Pauschalregelung in Anspruch nimmt, kommt nicht nur (ggf.) in den Genuss einer Steuererleichterung (da eine progressive Besteuerung der ausländischen Einnahmen annahmegemäß zu einer höheren Steuerbelastung führen würde), sondern kann auch zahlreiche administrative Erleichterungen nutzen.

In erster Linie werden dadurch die Steuererklärungs-pflichten erheblich vereinfacht: Die erwähnte check list ist relativ einfach auszufüllen, so dass der Steuerpflichtige dazu nicht unbedingt die Unterstützung eines Steuerberaters benötigt.¹⁸

Darüber hinaus entfallen auch gewisse Erklärungspflichten, so die Notwendigkeit, den Abschnitt RW der Steuererklärung auszufüllen, der der Kontrolle der Finanzströme zwischen In- und Ausland und des gehaltenen Auslandsvermögens dient.

Weiters ist der betreffende Steuerpflichtige auch von der Steuer auf Auslandsimmobilien (*Imposta sul Valore degli Immobili detenuti all' Estero – IVIE*) sowie der Steuer auf das Finanzvermögen im Ausland (*Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all' Estero – IVAFE*) befreit.

Sollte sich der Steuerpflichtige allerdings für ein „cherry picking“ entschieden haben, so kommen diese Befreiungen nur eingeschränkt zur Anwendung, also nicht in Bezug auf jene Staaten, die von der Pauschalregelung ausgenommen worden sind.

7. Kunsthändler

Während im Zuge der Einführung dieser neuen Pauschalbesteuerungsregelung primär an wohlhabende Finanzinvestoren gedacht worden ist, wurde jüngst gezeigt, dass diese Regelung auch höchst attraktive Optionen für Kunsthändler eröffnet.¹⁹ Dies gilt insbesondere für Kunsthändler aus Ländern, die die Erlöse von Nichtansässigen aus dem Kunsthandel keiner Steuer unterwerfen, gleichzeitig aber hohe Erbschaftsteuern anwenden, so wie Großbritannien.²⁰ In diesem Sinne könnte diese Pauschalsteuer auch attraktiv für Kunsthändler aus Großbritannien sein, die sich nach dem

¹⁸ Dagegen ist es mittlerweile für einen ordentlichen Steuerpflichtigen kaum mehr möglich, ohne Steuerbeistand eine Steuererklärung zu erstellen. Siehe dazu *Hilpold* (Fn. 1), 114.

¹⁹ Vgl. *Pirelli, Flat tax per collezionisti stranieri*, in *Il Sole* – 24 ore v. 22.4.2017, 20.

²⁰ *Ibid.*

Brexit nach neuen Optionen umsehen. Offen muss hier aber bleiben, ob diese Tätigkeit in der Folge tatsächlich dem Ausland zugerechnet werden kann. Der betreffende Steuerpflichtige müsste seine Handelstätigkeit also konkret weiter im Ausland ausüben, seine steuerliche Ansässigkeit im überwiegenden Teil der Steuerperiode aber in Italien nachweisen können – eine nicht immer einfach zu bewältigende Aufgabenstellung.²¹

8. Begleitende Maßnahmen

Weitere Maßnahmen sollen den Zuzug von „High Net Worth Individuals“ auch von außerhalb des EU-Bereichs erleichtern. Während innerhalb der EU die Freizügigkeit der Unionsbürger jede Schranke bei der Verlegung des Wohnsitzes beseitigt hat, können die traditionellen Bewegungsschranken für natürliche Personen im internationalen Verkehr für interessierte superreiche Drittstaatsangehörige, die diese Pauschalregelung in Anspruch nehmen möchten, ein entscheidendes Hindernis darstellen.

Mit Art. 1 Abs. 148 des Haushaltsgesetzes 2017 wurden deshalb begleitende Maßnahmen eingeführt, die Barrieren bei der Inanspruchnahme der neuen Pauschalregelung abbauen bzw. separate Regelungen schaffen sollen, durch welche weitere Superreiche angezogen und ihre konkrete Investitionstätigkeit gefördert werden soll. So erhalten Drittstaatsangehörige nunmehr eine spezielle Aufenthaltsgenehmigung, soweit sie die Bereitschaft bekunden, Investitionen bzw. Spenden in hohem Umfang in Italien zu tätigen, und zwar sind folgende Konstellationen vorgesehen:

- Investitionen in der Höhe von 2 Mio. € in Staatspapiere, die mindestens zwei Jahre zu halten sind;
- Investitionen in der Höhe von 1 Mio. € in das Kapital von Gesellschaften, die in Italien tätig sind und dort ihren Sitz haben, wobei diese Investition wiederum für mindestens zwei Jahre zu halten ist;
- Schenkungen mit philanthropischer Zweckbestimmung im Bereich der Kultur, der Ausbildung, der Immigrationsverwaltung, Wissenschaft und Forschung sowie Wiederherstellung von Kulturgütern.

Weiters müssen die betreffenden Antragsteller folgende Bedingungen erfüllen:

- sie müssen den Nachweis erbringen, dass sie Anspruchsberechtigte und effektiv Begünstigte der investierten Beträge sind, wobei diese Beträge verfügbar und nach Italien transferierbar sind;
- sie müssen mit einer schriftlichen Erklärung die geplanten Vorhaben bestätigen sowie
- den Nachweis erbringen, dass sie über die angekündigten Investitionen hinaus über genügend Ressourcen für Lebensunterhalt und Gesundheitsvorsorge verfügen.²²

Auch die administrativen Zuzugsbegünstigungen in der Form dieses erleichterten Zugangs zu Aufenthaltsgenehmigungen orientieren sich an internationalen Vorbildern, ohne dass jedoch jene Irrwege beschränkt worden wären, die einzelne Staaten in diesem Zusammenhang in die Nähe von Verletzungen des internationalen Rechts gebracht haben. Insbesondere sind hier keine Verstöße gegen das EU-Recht festzustellen, wie etwa in der Form eines erleichterten Zugangs zur Staatsbürgerschaft, der dann automatisch den akzessorischen Zugang zur Unionsbürgerschaft eröffnen würde.²³

Zeitgleich zur Einführung dieser neuen Pauschalbesteuerungsregelung ist intensive Kritik in der Literatur aufgekommen, wonach darin ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu sehen sei. Argumentiert wurde, dass auf dieser Grundlage zwei Steuerpflichtige mit steuerlicher Ansässigkeit in Italien auch bei gleichem Einkommen uU mit einer stark unterschiedlichen Steuerbelastung konfrontiert seien bzw. kann ein Pauschalbesteuerte die gleiche oder auch eine niedrigere Steuer schulden wie ein Steuerpflichtiger mit einem weit niedrigeren Einkommen. Hier aber einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz oder gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu unterstellen, ist jedoch grob verfehlt, da hier nicht Gleiches mit Gleichem verglichen wird. Die Pauschalbesteuerte wählen in Italien ihre steuerliche Ansässigkeit gerade deshalb, weil sie in den Genuss von Begünstigungen kommen, die zudem zeitlich befristet sind. In der weit überwiegenden Zahl der Fälle wird diese Regelung für Italien zu einem steuerlichen Mehraufkommen führen, das ohne diesen Anreiz nicht zu erzielen gewesen wäre. Diese Regelung beinhaltet im Regelfall in der Substanz somit nicht einen Steuerverzicht, sondern konkretisiert umgekehrt einen Anreiz zur Mehrung der Steuerkraft in Italien. Die Befristung dieser Regelung tut ein weiteres, um sicherzustellen, dass hier kein dauerhafter Systembruch geschaffen wird, sondern langfristig dafür Sorge getragen wird, dass letzten Endes auf alle Steuerpflichtigen in Italien dieselben Steuerregeln zur Anwendung kommen. Die 15-Jahresfrist kann als relativ lang angesehen werden. Sie trägt aber auch dazu bei, dass der zuziehende Pauschalbesteuerte die Gelegenheit erhält, sich vollumfänglich in das italienische Steuersystem zu integrieren und Teil der italienischen Gesellschaft zu werden. Eine kürzere Frist hätte die Attraktivität dieser Regelung vermindert und zudem die Gefahr geschaffen, dass die Pauschalbesteuerte rein zur Nutzung dieser Begünstigung nach Italien ziehen und nach ihrem Ablauf sofort wieder ihre Ansässigkeit ins Ausland verlegen.

9. Ein Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz und Leistungsfähigkeitsprinzip?

Nur eine rein formale Sichtweise des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes könnte hier Konfliktsituationen erkennen. Die italienische Verfassungsrechtsprechung folgt aber nicht einer solch formalen Betrachtungsweise, sondern hat bislang eine sehr pragmatische Sichtweise an den Tag gelegt, wenn es da-

²¹ Dieser Aspekt wird im vorgenannten Artikel möglicherweise unterschätzt.

²² Vgl. *Zavaglia* La Settimana Fiscale 2017, 31 (32).

²³ Diese Problematik hat sich jüngst in Bezug auf Malta gezeigt, wo Großinvestitionen nicht allein eine Aufenthaltsgenehmigung verschaffen sollten, sondern gleich auch die Staatsbürgerschaft (und damit auch die Unionsbürgerschaft). Vgl. dazu *Hilpold* NJW 2014, 1071.

rum ging, Umgestaltungen in der italienischen Steuerrechtsordnung unter Bezugnahme auf das Leistungsfähigkeitsprinzip vorzunehmen. Der wirtschaftliche Gesichtspunkt, der konkrete praktische Gehalt der Norm, waren dabei durchgehend das begleitende Kriterium.²⁴ Wenn – wie von der italienischen Steuerrechtslehre immer wieder hervorgehoben – das Leistungsfähigkeitsprinzip in zentraler Form dem Solidargedanken Ausdruck verleihen soll²⁵ –, dann kann die neue Pauschalbesteuerung nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes als Instrument interpretiert werden, wohlhabende ausländische Steuerpflichtige sukzessive stärker in den Solidarverbund des italienischen Staates einzufügen, wobei bereits der erste Eintritt selbst, der durchaus auch mit Vorteilen für den Steuerpflichtigen verbunden ist, eine beachtliche Gegenleistung des Steuerpflichtigen impliziert, der vom italienischen Wohlfahrtsstaat nur sehr eingeschränkt profitiert.

Ähnliche Regelungen gibt es im Übrigen auch in anderen Ländern, wie in Belgien, der Schweiz, Frankreich, Irland, Portugal, Großbritannien oder Spanien.²⁶ Beispielhaft sei kurz auf das schweizerische Pauschalbesteuerungssystem verwiesen: Danach können zuziehende Ausländer eine Pauschalsteuer abführen, die grundsätzlich an den Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen orientiert ist, aber auf jeden Fall der höchsten der folgenden Bemessungsgrundlagen entspricht:

- Für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt ist das Siebenfache des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts der vom Steuerpflichtigen bewohnten Immobilie heranzuziehen;
- das Dreifache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts;
- mindestens 400.000 CHF für die direkte Bundessteuer und zudem haben auch die Kantone eine Mindestbemessungsgrundlage festzusetzen.²⁷

Auf diese Bemessungsgrundlage findet der ordentliche Steuertarif Anwendung. Pauschalisiert wird hier somit nur die Bemessungsgrundlage, und zwar nach einem kantonal differenzierten System. Diese Regelung ist zeitlich unbefristet anwendbar, soweit die Voraussetzungen gegeben sind (Ansässigkeit und keine Einbürgerung). Insgesamt handelt es sich hierbei zweifelsohne um ein weit komplexeres System als jenes, das nun in Italien eingeführt worden ist.²⁸ Während das Aufkommen dieser Schweizer Pauschalsteuer kontinuierlich ansteigt²⁹, wenden fünf Kantone diese Steuer überhaupt nicht an.³⁰ Während in Italien die Abgabe nach Maßgabe der neuen Regelung 100.000 € ausmacht (wenn man von weiteren Familienangehörigen

absieht), variiert das personenbezogene Aufkommen in der Schweiz sehr stark: im Jahr 2016 von 10.000 CHF bis über 8 Mio. CHF.³¹

10. Abschließende Bemerkungen

Die neue italienische Pauschalabgabe für „high net worth individuals“ stellt somit einen weiteren Vorstoß in den Bemühungen dar, die italienische Steuerrechtsordnung zu modernisieren und dabei von internationalen Erfahrungen zu profitieren, diese zu nutzen und fortzuentwickeln. Die neue Pauschalbesteuerungsregelung ist einfach konstruiert, mindert den Steuerfeststellungsaufwand und schafft klare Perspektiven und Handlungsoptionen für die einzelnen Steuerpflichtigen. Sie ist zweifelsohne mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar und fügt sich in ein System von Begünstigungen, das ein durchaus kohärentes Ganzes schafft. So existiert bspw. gemäß Art. 44 der Notverordnung (NV) Nr. 78 v. 31.5.2010 eine steuerliche Vorzugsregelung auch für „Daniel Düsentriebs“, also für Wissenschaftler und Universitätslehrer, die zumindest zwei Jahre durchgehend an ausländischen öffentlichen oder privaten Universitäten bzw. Forschungseinrichtungen gearbeitet haben und die in der Folge ihre steuerliche Ansässigkeit nach Italien verlegen und dort ihre Tätigkeit fortführen. Diese Steuerpflichtigen unterliegen für vier Jahre allein einer Besteuerung von 10 %.

Die neue Regelung für „Dagoberts“ wird damit kaum innerstaatliche Rechtsprobleme aufwerfen, doch stellt sich die Frage, ob diese Form von Steuerwettbewerb international sinnvoll und akzeptabel ist. Während ein Wettbewerb um „Düsentriebs“ volkswirtschaftlich (auch in einer globalen Perspektive) durchaus sinnvoll sein kann, da damit positive Anreize für die Förderung von Bildung, Forschung und Wissenschaft gesetzt werden, stellt sich der Wettbewerb um „Dagoberts“ als weltweites Nullsummenspiel dar, durch welches allein individueller Wohlstand zu Lasten des Gesamtsteueraufkommens gemehrt wird. Aus einzelstaatlicher Sicht stellen sich solche Maßnahmen durchaus als sinnvoll dar, da ein gewisses nationales Mehr an Steuereinnahmen rein zu Lasten des Wegzugstaates geht (der allerdings uU einen weit höheren Aufkommensverlust hinzunehmen hat). Soweit in dieser Maßnahme nicht ein genereller Denkanstoß zur Reduzierung der Steuerbelastung gesehen werden kann, liegt hier somit ein typischer Fall von schädlichem internationalen Steuerwettbewerb vor, der entsprechend kritisch gesehen werden sollte.

²⁴ Vgl. für weitere Details zu dieser Rechtsprechung *Hilpold* (Fn. 1), 54 ff.

²⁵ Vgl. nur *Falsitta*, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, 8. Aufl. 2012, 159 ff.

²⁶ Siehe MR 17/E/2017, 6.

²⁷ Vgl. *Credit Suisse*, *Pauschalbesteuerung*, <https://www.credit-suisse.com/media/assets/private-banking/docs/ch/privatkunden/finanzplanung/pauschalbesteuerung-de.pdf> (29.8.2017).

²⁸ Interessanterweise wurde dieses im MR 17/E/2017 nicht einmal erwähnt.

²⁹ Vgl. *Amrein*, *Neuer Rekordwert an Steuererträgen*, in *NZZ* v. 2.6.2017, <https://www.nzz.ch/schweiz/pauschalbesteuerung-neuer-rekordwert-an-steuerertraegen-ld.1299102> (30.8.2017). *Amrein* weist darauf hin, dass das Aufkommen dieser Steuer 2017 über alle drei Staatsebenen hinweg 767 Mio. Franken ausgemacht hat.

³⁰ *Ibid.* Es sind dies Zürich, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Schaffhausen und Appenzell.

³¹ *Ibid.*