

## Italien

---

Rechtsanwalt Dr. Markus Rübenstahl, Mag. iur., Frankfurt a. M./Köln

# **Italienisches Steuerstrafrecht: Die Tätige Reue („ravvedimento operoso“) mit strafmildernder Wirkung bezüglich steuerlicher Verstöße und Steuerstraftaten**

## **I. Allgemeines**

Neben der bislang durch den italienischen Gesetzgeber nicht auf Dauer, sondern nur für einen mehr oder weniger langen Zeitraum von einigen Monaten gewährten Möglichkeit der strafbefreienden freiwilligen Zusammenarbeit mit den italienischen Finanzbehörden, der Sache nach eine Art strafbefreiende Selbstanzeige („Collaborazione Volontaria“ bzw. um-

gangssprachlich „Voluntary Disclosure“ oder „VD“),<sup>1</sup> kennt das italienische Steuerverfahrensrecht und Steuerstrafrecht eine weitere Form der steuerlichen Korrektur. Diese hat der Gesetzgeber auf Dauer kodifiziert und ebenfalls im Hinblick auf steuerliche Sanktionen sowie eingeschränkt auch im Hinblick auf steuerstrafrechtliche Rechtsfolgen privilegierend ausgestaltet. Hierbei handelt es sich um das Rechtsinstitut des so genannten „Ravvedimento Operoso“<sup>2</sup> (Tätige Reue; „RO“), welches bereits seit dem 1. April 1998 existiert<sup>3</sup> und in dem – zwischenzeitlich mehrfach geänderten<sup>4</sup> – Art. 13 des decreto legislativo (Legislativdekret) Nr. 472 vom 18. Dezember 1997<sup>5</sup> kodifiziert ist. Mit Gesetz Nr. 190 vom 23. Dezember 2014 und mit Legislativdekret Nr. 158 vom 24. September 2015 wurde es massiv zugunsten des Steuerpflichtigen umgestaltet.

Das RO ist ein Rechtsinstrument, durch das der Steuerpflichtige seine steuerrechtliche Position reguliert, indem er die Steuerschuld begleicht und eine geringere steuerverwaltungsrechtliche Buße – hier: Steuerstrafe, da sie regelmäßig als Prozentsatz der geschuldeten Steuer ausgeworfen wird – bezahlt, als ansonsten gesetzlich vorgesehen (vgl. unten II. und III.1.).<sup>6</sup> Unter gewissen Umständen und in eingeschränktem Rahmen (bezüglich mancher Steuerstraftatbestände) entfaltet diese Form der Regularisierung auch eine steuerstrafrechtliche Privilegierung. Sie wirkt als Strafausschlussgrund oder Strafmilderungsgrund, wie in Art. 13 und 13-bis des Legislativdekrets 74/2000 – dem italienischen Steuerstrafgesetz<sup>7</sup> – vorgesehen (dazu siehe unten III.2.).

## II. Regelungsgehalt des Art. 13 Legislativdekret 472/1997

Das RO gemäß Art. 13 in der Fassung des Gesetzes Nr. 190/2014 steht – anders als zuvor, als zahlreiche zeitliche und andere Präklusionsregelungen existierten – seit 2015 grundsätzlich allen Steuerpflichtigen bzgl. aller Steuerarten zur Verfügung.<sup>8</sup> Die Möglichkeit, entsprechend der neuen Rechtslage ab dem 1. Januar 2015 gemäß den Änderungen des Gesetzes Nr. 190/2014 durch RO auch vor Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung begangene Verstöße rückwirkend zu heilen, wurde durch die italienische Finanzverwaltung in einem Rundschreiben vom 19. Februar 2015 bestätigt.<sup>9</sup>

### 1. Form und Inhalt des RO

Es handelt sich hierbei um ein stark formalisiertes Nacherklärungs- und Nachzahlungsverfahren, welches mittels von der nationalen italienischen Finanzverwaltung (Agenzia delle Entrate<sup>10</sup>) auch im Internet zur Verfügung gestellten Formularen (Modello F 24<sup>11</sup> und Modello F 23<sup>12</sup>) durchzuführen ist. Grundsätzlich sind die unterlassenen oder fehlerhaften steuerli-

<sup>1</sup> Siehe bezüglich der aktuell wirksamen „Voluntary Disclosure“-Regelung vom 22. Oktober 2016 (anwendbar bis 31. Juli 2017) zusammenfassend *Rübenstahl*, WiJ 2016, 239 ff.

<sup>2</sup> Bei einer möglichst wortlautnahen Übersetzung liegt die Übertragung in „Tätige Reue“ nahe.

<sup>3</sup> Die ursprüngliche Fassung des Legislativdekrets 472/1997 – in dem Art. 13 das RO regelt – wurde veröffentlicht in Suppl. Ord. Gazzetta Ufficiale Nr. 5 vom 8. Januar 1998. Das Legislativdekret 472/1997 ist Teil einer Reihe von Gesetzgebungsvorhaben (zu dem auch die Legislativdekrete 471/1997 und 473/1997 gehören), mit dem die Exekutive nach Delegation durch Parlamentsgesetz eine Reform des steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionswesens vornahm. Das Legislativdekret Nr. 471 regelt die steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionen im Hinblick auf Ertragsteuern und die Mehrwertsteuer, Nr. 472 die allgemeinen Prinzipien, die für alle steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionen gelten und Nr. 473 die steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionen für andere Abgaben; vgl. *Cisello* in: *Cisello u.a.*, Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl., (2016), S. 23.

<sup>4</sup> Die letzten wesentlichen Änderungen (in Kraft getreten am 1. Januar 2016) wurden durch das Legislativdekret Nr. 158 vom 24. September 2015 – durch das hauptsächlich das italienische Steuerstrafgesetz (Legislativdekret Nr. 74/2000) novelliert wurde – eingeführt.

<sup>5</sup> In der aktuellen Fassung abgedruckt auf der Website der italienischen Finanzverwaltung, vgl. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda/RavvedimentoOperoso/Chi+e+quando/>.

<sup>6</sup> *Cacciapaglia/Perez Corradini/Fiammelli*, Ravvedimento Operoso 2016, 2. Aufl. (2016), S. 13.

<sup>7</sup> Vgl. dazu die – aufgrund zwischenzeitlicher Gesetzesänderungen tw. nicht mehr aktuelle – Übersichtsdarstellung *Rübenstahl* ZIS 2013, 10 ff.

<sup>8</sup> Vgl. auf der Website der AdE: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda/RavvedimentoOperoso/Chi+e+quando/>.

<sup>9</sup> *Cisello* in: *Cisello u.a.*, Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 45.

<sup>10</sup> Die Regionen und Gemeinden verfügen über eigenständige Behörden bezüglich der ihnen zustehenden Steuern und Abgaben.

<sup>11</sup> <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/F24/Modello+e+istruzioni+F24/>, für Ertrags- und Umsatzsteuern.

<sup>12</sup> <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/F23/Modello+F23/>.

chen Erklärungen – in korrigierter bzw. vervollständigter Form – nachzuholen und die steuerlich erforderlichen Zahlungen freiwillig zu leisten.<sup>13</sup>

Es unterscheidet sich insofern sowohl von der deutschen Selbstanzeige gemäß § 371 AO als auch von der freiwilligen Zusammenarbeit (VD) nach italienischem Recht. Denn eine geschlossene Sachverhaltsdarstellung – zumindest im Sinne einer Darlegung der geänderten bzw. zu ergänzenden Bemessungsgrundlage in einer Weise, dass die Finanzverwaltung die Schlüssigkeit der angegebenen (Steuer-)Nachzahlung aus sich heraus oder in der Zusammenschau mit den vorliegenden Steuererklärungen überprüfen kann – ist nicht vorgesehen. Das Formular sieht im Wesentlichen nur Angaben zum Steuerzahler, die Angabe der nachzuzahlenden Steuer- und sonstigen Beträge (Strafsteuer und Zinsen) und gerade nicht der zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage vor.<sup>14</sup>

In der Praxis liegt ein Vorteil der RO gegenüber den zahlreichen rechtlich privilegierten Möglichkeiten, das Festsetzungsverfahren konsensual zu beenden, darin, dass der Steuerpflichtige selbst entscheiden kann, wie viele und welche steuerlich relevanten Gesetzesverletzungen bezüglich welcher Steuern und Steuerjahre er mittels des RO heilen möchte.<sup>15</sup> Es gibt kein dem § 371 Abs. 1 AO auch nur annähernd vergleichbares Vollständigkeitsgebot oder ein Verbot einer Teilkorrektur. Lediglich hinsichtlich des betroffenen, konkret korrigierten Verstoßes muss die Korrekturerklärung zutreffend sein. Hierdurch gewinnt der Steuerpflichtige gegenüber den gesetzlich vorgesehenen konsensualen Beendigungen des Steuerverfahrens, bei denen die Festsetzungen der Finanzverwaltung zu allen im Streit stehenden Steuerarten und Steuerjahren zu akzeptieren waren, um in den Genuss der privilegierenden Wirkung zu kommen, erheblich an Flexibilität.<sup>16</sup> Dies gilt auch im Vergleich zum temporär bis zum 31. Juli 2017 eingeführten Rechtsinstitut der VD. Letztere setzt anders als das RO eine Nacherklärung und –versteuerung seitens des Steuerpflichtigen bzgl. aller steuerlich unverjährten Jahre voraus, führt jedoch bei korrekter und rechtzeitiger Abgabe in deutlich weiterem Umfang als das RO (s.o.) – grds. umfassend – zur Befreiung von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit für Steuerstraftaten.<sup>17</sup>

Der Steuerpflichtige selbst trägt beim RO die Verantwortung dafür, dass Mehrsteuer, Strafsteuer und Zinsen korrekt – und auch auf der zutreffenden Tatsachengrundlage sowie unter fehlerfreier Anwendung des einschlägigen Steuerrechts – berechnet sind. Vor diesem Hintergrund dürfte die Abfassung des RO durch einen (spezialisierten) Rechtsanwalt oder Steuerberater trotz der trügerischen Einfachheit der Formulare regelmäßig geboten sein.

## 2. Tilgung der steuerlichen Verbindlichkeiten, die aus dem korrigierten Verstoß resultieren

Fehler im Rahmen der ursprünglichen Steuererklärung, die Unterlassung von steuerlichen Erklärungen und fehlende oder unzureichende Steuerzahlungen sowie andere Verfahrensverstöße können durch die freiwillige Zahlung der geschuldeten Steuer, der nach den Regeln des RO reduzierten Strafsteuer und der Verzugszinsen (für den Zeitraum, ab dem die Steuern zu zahlen gewesen wären bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung) steuerverfahrensrechtlich reguliert werden.<sup>18</sup> Von Bedeutung ist, dass eine Ratenzahlung nach Auffassung der Finanzverwaltung trotz der ein Gleichzeitigkeitserfordernis der Zahlung von Steuern, Strafsteuern und Zinsen andeutenden Formulierung in Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 472/1997 zwar grundsätzlich zulässig ist, aber das RO erst mit der Zahlung der letzten Rate vollendet ist und deshalb deren Zeitpunkt bzgl. der Sperrgründe (s.o.) aber auch für

<sup>13</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 43. Grundsätzlich sind auch andere Unregelmäßigkeiten als die unterlassene oder fehlerhafte Abgabe von Steuererklärungen durch das RO korrigierbar; aus praktischen Gründen bleiben diese Aspekte hier jedoch außer Betracht.

<sup>14</sup> Vgl. Modello F 23: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/F23/Modello+F23/Modello+F23/nuovof23c.pdf> und F 24: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/F24/Modello+e+istruzioni+F24/Modello+di+versamento+unificato++F24+Ordinario/i+Modello+F24+%28%29.pdf>.

<sup>15</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 44.

<sup>16</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 44.

<sup>17</sup> Rübenstahl, WiJ 2016, 239 ff.; die VD entfaltet allerdings in strafrechtlicher Hinsicht eine deutlich weiter reichende Privilegierungswirkung.

<sup>18</sup> Vgl. die Anleitung der AdE auf deren website, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda/RavvedimentoOperoso/Come+regolarizzare+versimpo/>.

das Eingreifen der jeweils geltenden, mehr oder weniger günstigen, Strafsteuerminderung maßgeblich ist.<sup>19</sup> Ein erfolgreiches RO durch lediglich teilweise Tilgung der steuerlichen Verbindlichkeiten ist auf der Basis der korrigierten Verstöße nach höchstrichterlicher Rspr. nicht möglich.<sup>20</sup> In der Finanzverwaltung wird diese Situation teilweise, wenn nicht überwiegend zumindest dann wohlwollender behandelt, wenn Mehrsteuern und/oder die Strafsteuer- oder Zinszahlungen aufgrund unzutreffender Berechnung nicht in vollumfänglichen Maße überwiesen wurden.<sup>21</sup> Hier wird in der Praxis der Finanzverwaltung wohl meist von einer wirksamen Teilkorrektur und -tilgung ausgegangen. Auch in der instanz(-steuer-)gerichtlichen Rspr. werden jedenfalls überwiegend kleinere Abweichungen insbesondere bzgl. Strafsteuer und Zinsen als hinnehmbar und wirksam im Sinne einer überwiegenden Teilkorrektur angesehen.<sup>22</sup> Vor dem Hintergrund, dass strafrechtlich allerdings Vollständigkeit erforderlich ist (s.u.) und wegen der Unsicherheit der Rechtslage auch im steuerlichen Bereich, sollte der vollständigen Nacherklärung und -zahlung regelmäßig hohe Priorität eingeräumt werden. Abweichungen sollten wohl nur bei (regelmäßig wirtschaftlichen) Notfällen nach kompetenter lokaler Beratung erwogen werden.

Es ist weitgehend anerkannt, dass die zur Regularisierung erforderliche Zahlung auch durch einen Dritten – nicht nur durch denjenigen, der die Übertretung begangen hat, bzw. gegen den das Verfahren geführt wird – erfolgen kann.<sup>23</sup>

### 3. Grenzen des Anwendungsbereichs und Sperrgründe

Grundsätzlich ist das RO gemäß Art. 13 Legislativdekret 472/1997 als allgemeine steuerverfahrensrechtliche Norm auf alle steuerlichen Verstöße anwendbar, es sei denn, dies ist gesetzlich ausgeschlossen.<sup>24</sup> Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass das RO – anders als die VD<sup>25</sup> – jedenfalls nach der Auffassung der italienischen Finanzverwaltung keine Anwendung auf Verstöße findet, die einen Straftatbestand des Steuerbetrugs (Art. 2 oder Art. 3 Legislativdekret 74/2000) verwirklichen.<sup>26</sup>

Gemäß Art. 13 Abs. 1 S. 1 Legislativdekret 472/1997 ist die steuerverwaltungsrechtliche Regularisierung durch eine RO jedoch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die betreffenden Fehler bzw. Unterlassungen finanzbehördlich festgestellt („constatazione“) sind, oder Finanzbeamte beim Steuerpflichtigen oder Dritten zur steuerlichen Prüfung erschienen sind („accesso“), oder eine steuerliche Prüfung von Dokumenten und Daten im Betrieb des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Überprüfung auf mögliche steuerliche Unrichtigkeiten begonnen hat („ispezione“), oder eine steuerliche vor Ort-Überprüfung der tatsächlichen Gegebenheiten im Betrieb des Steuerpflichtigen („verifica“) aufgenommen wurde. Die Sperrwirkung gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für Personen, die denselben steuerlichen Pflichten unterliegen („coobbligati in solido“).<sup>27</sup> Die vorgenannten Sperrgründe greifen jedoch erst dann ein, wenn der Steuerpflichtige bzw. sein gesetzlicher Vertreter, der eine Übertretung begangen hat, oder eine steuerrechtlich gleichermaßen verpflichtete Person auch formgerecht über diese Untersuchungsaktivitäten informiert wurde und tatsächlich Kenntnis hat.<sup>28</sup> Mithin ist bei einer bloßen Feststellung eines steuerlichen/steuerstrafrechtlichen Verstoßes durch die Finanzverwaltung, der dem Steuerpflichtigen noch nicht in der gebotenen Form bekannt gegeben wurde („notificazione“), ein RO noch möglich, wenn es auch zuvor vollständig zu Ende geführt wird.<sup>29</sup>

Durch das Gesetz 190/2014 wurde der Sperrgrund der Aufnahme steuerlicher Ermittlungen bezüglich derjenigen Steuern (d.h. der wichtigsten), die durch die nationale italienische Fi-

<sup>19</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 52.

<sup>20</sup> Corte Suprema di Cassazione, Urteil vom 24. September 2015 – Nr. 19017.

<sup>21</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare Nr. 27 vom 2. August 2013, § 2; zusammenfassend Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 68 ff. m.w.N.

<sup>22</sup> Commissione Tributaria Regionale di Milano, Urt. v. 5. März 2013 – Nr. 40/45/13; Urt. v. 9. August 2012 – Nr. 79/19/12; Urteil vom 2. März 2012 – Nr. 32/44/12; Urteil vom 3. Februar 2012 – Nr. 26/44/12; Urteil vom 25. Januar 2012 – Nr. 8/1/12; Commissione Tributaria Regionale di Bari, Urt. v. 29. Mai 2015 – Nr. 1249/13/15; anderer Ansicht (strenger) Commissione Tributaria Regionale di Milano, Urt. v. 30. Mai 2012 – Nr. 75/31/12.

<sup>23</sup> Musco/Ardito, Diritto Penale Tributario, 2010, S. 58.

<sup>24</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 46.

<sup>25</sup> Rübenstahl, WiJ 2016, 239 ff.

<sup>26</sup> Circolare Ministeriale Nr. 180 vom 10. Juli 1998, Art. 13.

<sup>27</sup> Circolare Ministeriale Nr. 180 vom 10. Juli 1998, Art. 13.

<sup>28</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 50.

<sup>29</sup> Vgl. Corte Suprema di Cassazione, Urteil vom 9. November 2010 – Nr. 22781, wonach nach rechtzeitiger Erklärung der RO und Zahlung der Mehrsteuer das Fehlen der Zahlung der Strafsteuer und der Zinsen zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der steuerlichen Prüfung zur Sperrwirkung führt.

nanzverwaltung verwaltet werden, erheblich eingeschränkt.<sup>30</sup> Bezüglich dieser Steuern – insbesondere der Ertragsteuern (z.B. IRAP) und der Mehrwertsteuer (IVA) – sind nur noch die formale Bekanntgabe bestimmter formaler Akte („avviso di accertamento“, „avviso di liquidazione“ u.a.) geeignet, die Sperrwirkung zu begründen, nicht mehr der bloße notifizierte Beginn einer steuerlichen Prüfung.<sup>31</sup>

Wichtig ist insbesondere aus deutscher Perspektive, dass die Sperrwirkung stets nur für diejenigen Steuerarten und Steuerjahre eintritt, die konkret Gegenstand der steuerlichen Prüfung sind. Bezüglich aller anderen kann die Regularisierung weiter durchgeführt werden.<sup>32</sup>

Art. 13 Abs. 1 S. 1 Legislativdekret 472/1997 selbst enthält keinen Hinweis auf eine Sperrwirkung der Einleitung oder Bekanntgabe eines Steuerstrafverfahrens. Die Norm regelt jedoch auch selbst nur die steuerlich privilegierenden Rechtsfolgen des RO (siehe unten III.1.). Für die steuerlich privilegierenden Folgen der genannten Rechtsvorschrift sind daher die Einleitung eines einschlägigen Steuerstrafverfahrens bzw. überhaupt das Resultat eines Steuerstrafverfahrens irrelevant. Erstere können – anders als die strafbefreiende Wirkung des Rechtsinstituts bei Tilgung der steuerlichen Verbindlichkeiten (s. u., III.2.) – dennoch eintreten.

### III. Rechtsfolgen

#### 1. Steuerverwaltungsrechtliche Folgen (insb. Milderung der Strafsteuer)

Aus steuerlicher Sicht tilgt das erfolgreich durchgeführte RO die von ihm betroffene steuerliche Gesetzesverletzung, weshalb diese keine steuerrechtlichen Auswirkungen mehr hat.<sup>33</sup> Dies führt z.B. dazu, dass die durch das RO getilgten Verstöße nicht mehr dazu herangezogen werden können, bei späteren Verstößen die Erhöhung der Strafsteuer wegen Rückfalls zu begründen. Auch steuerliche Nebenstrafen bzw. Nebenfolgen können bezüglich der durch RO getilgten Verstöße nicht verhängt werden.<sup>34</sup>

Im Wesentlichen bewirkt das RO jedoch eine starke Verringerung der steuerlichen Sanktionen: Art. 13 Abs. 1 Legislativdekret 472/1997 legt in Buchst. a – c die (je nach Zeitpunkt der Regularisierung unterschiedlich ausgeprägten) Minderungen der Strafsteuer fest. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für den Fall der unterlassenen Abgabe der (meisten) Steuererklärungen eine Strafsteuer von 120 – 240% der hierdurch verkürzten Steuer gesetzlich vorgesehen ist, für den Fall der unrichtigen bzw. unvollständigen Steuererklärung eine Strafsteuer von 90 – 180 % der hierdurch verkürzten Steuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Legislativdekret 471/1997). Hinsichtlich der inhaltlichen Voraussetzungen der Korrektur sind stets die oben kurz beschriebenen des RO gemeint.

Gemäß Buchst. a beträgt die Strafsteuer bei unterlassener (rechtzeitiger) Zahlung der Steuern 1/10 des normalerweise zu verhängenden Minimums, wenn die erforderliche Zahlung bereits innerhalb von 30 Tagen nach Fristablauf erfolgt.

Nach dem Buchstaben a-bis der Vorschrift hingegen beträgt die Strafsteuer 1/9 des normalerweise zu verhängenden Minimums, wenn die Regularisierung im Fall von Fehlern und Unterlassungen des Steuerpflichtigen (auch wenn diese Einfluss auf die Festsetzung oder die Zahlung der Steuer haben) innerhalb von 90 Tagen nach Ablauf der Frist für die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung, oder im Falle einer fehlenden Frist, wenn die Korrektur innerhalb von 90 Tagen nach dem Fehler oder der Unterlassung erfolgt.

Nach den Buchst. b des Art. 13 Abs. 1 beträgt die Strafsteuer 1/8 des Minimums, wenn die Regularisierung von Fehlern oder Unterlassungen, auch soweit sie auf die Steuerfestsetzung oder deren (rechtzeitige) Bezahlung Einfluss haben, innerhalb der Frist für die Vorlage der Steuererklärung betreffend des Jahres erfolgt, in dem der Fehler oder die Unterlassung begangen wurde (das heißt, regelmäßig nicht in dem Steuerjahr, auf den sich der Fehler be-

<sup>30</sup> Cacciapaglia/Perez Corradini/Fiammelli, *Ravvedimento Operoso* 2016, 2. Aufl. (2016), S. 21 f.

<sup>31</sup> Im Einzelnen Cissello in: *Cissello u.a.*, *Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni*, 1. Aufl. (2016), S. 51.

<sup>32</sup> Corte Suprema di Cassazione, Urteil vom 17. April 2013 – Nr. 9274; Circolare Agenzia delle Entrate Nr. 6 vom 19. Februar 2015, § 10.4.

<sup>33</sup> Cissello in: *Cissello u.a.*, *Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni*, 1. Aufl. (2016), S. 46.

<sup>34</sup> Circolare Ministeriale Nr. 180 vom 10. Juli 1998, Art. 13.

zieht) oder sofern keine Frist existiert, innerhalb eines Jahres von dem Fehler oder der Unterlassung an.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 Buchst. b-bis wird die Strafsteuer auf 1/7 des Minimums reduziert, wenn die Regularisierung der Fehler bzw. Unterlassungen – wiederum auch soweit sie Einfluss auf die Steuerfestsetzung oder Steuerzahlungen haben – innerhalb der Frist für die Einreichung der Steuererklärung bezüglich des Folgejahres (im Verhältnis zum Zeitpunkt des Fehlers bzw. der Unterlassung) erfolgt, oder – sofern keine Frist existiert – innerhalb von 2 Jahren nach dem Fehler bzw. der Unterlassung. Dies gilt laut dem Gesetzeswortlaut nur, wenn es sich um eine durch die (nationale) Agenzia delle Entrate verwaltete Steuer handelt.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 Buchst. b-ter erfolgt eine Reduktion der Strafsteuer auf 1/6 des Minimums, wenn die Regularisierung nach dem in Art. 13 Abs. 1 Buchst. b-bis genannten Zeitpunkt erfolgt, grundsätzlich unabhängig davon, wann dies erfolgt. Gerade bei länger zurückliegenden (bzw. langjährigen) Verstößen ist daher regelmäßig diese Vorschrift einschlägig, was etwa zur Strafsteuer von nur 20% (statt 120 – 240% der Mehrsteuer) der Verkürzungssumme im Falle der unterlassenen Steuererklärung bzw. von 15% (statt 90 – 180 % der Mehrsteuer) im Fall der fehlerhaften Steuererklärung führt. Dies gilt laut dem Gesetzeswortlaut ebenfalls nur dann, wenn es sich um eine durch die Agenzia delle Entrate verwaltete Steuer handelt.

Die Regularisierung ist – wie beschrieben – auch nach einer Entdeckung des Fehlers bzw. der Unterlassung durch die Finanzverwaltung noch möglich, soweit keine der oben genannten spezifischen Bekanntgaben erfolgt ist *und* soweit es sich um Steuern handelt, die durch die Agenzia delle Entrate verwaltet werden.<sup>35</sup> Umgekehrt führt die Durchführung eines RO (bevor es erfolgreich vollständig abgeschlossen ist) nach dem Gesetzeswortlaut nicht zu einer Sperre für die Einleitung oder Fortführung steuerlicher oder strafrechtlicher Ermittlungen hinsichtlich der betreffenden Sachverhalte.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 Buchst. b-quater führt das RO dann zu einer Reduktion der Strafsteuer auf 1/5 des Minimums, wenn sie nach einer formalen Feststellung („constatazione“) des Fehlers durch die Finanzverwaltung im Sinne des Art. 24 des Gesetzes Nr. 4 vom 7. Januar 1929 erfolgt, sofern der Verstoß nicht unter diejenigen fällt, die in Art. 6, Abs. 3, Abs. 11; Abs. 5 des Legislativdekrets 471/1997 aufgeführt sind. Hierbei handelt es sich um Verstöße, die mit der unterlassenen Ausstellung von bestimmten steuerlich relevanten Belegen zusammenhängen („ricevuta fiscale“, „scontrino fiscale“ etc.). Für weitere, kurze Fristüberschreitungen, die hier von geringem Interesse sind, sieht das Gesetz zudem noch niedrigere Strafsteuern als Sanktionen vor.

Nachteil gegenüber anderen steuerverfahrensrechtlichen Rechtsinstituten zur konsensualen Verfahrensbeendigung (vgl. Art. 16, 17 Legislativdekret 472/1997; Art. 15 Legislativdekret 218/1997) kann beim RO sein, dass das üblicherweise für steuerverwaltungsrechtliche Sanktionen (Strafsteuer) geltende, tendenziell günstige Rechtsinstitut der rechtlichen Kumulation mehrerer tatmehrheitlicher Verstöße (Art. 12 Legislativdekret 472/1997) – vergleichbar zum deutschen System der Gesamtstrafenbildung durch Erhöhung der höchsten Einzelstrafe nach tatrichterlichem Ermessen – hier nicht anwendbar ist. Die Strafsteuer wird vielmehr im Fall des RO für jeden einzelnen tatmehrheitlichen Verstoß nach den oben genannten Grundsätzen festgesetzt; die Summen werden addiert.<sup>36</sup>

Eine weitere potenziell für den Steuerpflichtigen negative Folge des RO ist, dass aufgrund gesetzlicher Spezialvorschriften insbesondere bezüglich der Ertragsteuern und der Mehrwertsteuer die Festsetzungsverjährung durch die Abgabe einer Korrekturerklärung erheblich verlängert werden kann.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Cacciapaglia/Perez Corradini/Fiammelli, Ravvedimento Operoso 2016, 2. Aufl. (2016), S. 21, 27. Für die übrigen Abgaben, insbesondere Zölle und nichtstaatliche, z.B. regionale Abgaben (TASI, TARI) etc. bleibt es bei den zutreffenden Sperrgründen (d.h. der Sache nach bei der Sperrwirkung aller bekanntgegebenen Steuerprüfungen).

<sup>36</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 45 m.w.N.

<sup>37</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 46. Im Übrigen erfolgt eine Verdopplung der steuerlichen Verjährung auch bei Einleitung eines Steuerstrafverfahrens vor Ablauf der Festsetzungsverjährung für alle diejenigen Steuerjahre und -arten, für die die Einleitung vor Ablauf der Festsetzungsfrist erfolgt („raddoppio dei termini“).



## 2. Strafrechtliche Folgen

### a) Allgemeines

Die strafrechtlichen Folgen des RO werden in der Zentralvorschrift des Art. 13 Legislativdekret 472/1997 nicht geregelt. Dies erfolgt vielmehr durch die Inbezugnahme des RO als Tatbestandsvoraussetzung im Rahmen des Strafausschlussgrundes („*causa di non punibilità*“) des Art. 13 und des Strafmilderungsgrundes des Art. 13-bis des Legislativdekrets 74/2000,<sup>38</sup> der Kodifikation des italienischen Steuerstrafrechts. Beide Vorschriften wurden in ihrer derzeitigen Fassung mit Wirkung zum 22. Oktober 2015 durch Art. 12 des Legislativdekrets Nr. 158 aus 2015 eingeführt. Da es sich gegenüber der bisherigen Vorschrift des Art. 13 – die nur eine Strafmilderung vorsah – um eine günstigere strafrechtliche Regelung handelt, gelten die Art. 13, 13-bis aktueller Fassung rückwirkend auch für Steuerstraftaten, die vor dem 22. Oktober 2015 beendet wurden.<sup>39</sup> Dies hat u.a. auch zur Folge, dass derjenige, der die steuerlichen Verbindlichkeiten bereits vor in Kraft treten der Norm – aus welchen Gründen auch immer – getilgt hat, im Falle des Eingreifens der sonstigen Voraussetzungen nachträglich in den Genuss der privilegierenden Rechtsfolgen der Art. 13, 13-bis kommt.<sup>40</sup>

Allgemein ist festzuhalten, dass die Vorschriften der Art. 13, 13-bis Legislativdekret 74/2000 an die Tilgung aufgrund des strafrechtlich relevanten Verstoßes bestehender steuerlicher Verbindlichkeiten anknüpfen, und zwar als Bestandteil eines RO oder auch von (nicht abschließend aufgeführten) konsensualen Formen der Beendigung des Steuerverfahrens.<sup>41</sup> Deshalb ist eine Strafbefreiung oder Strafmilderung von vornherein nur bzgl. solcher Steuerstraftatbestände vorgesehen, die eine Steuerschuld verursachen.<sup>42</sup> Die Vorschriften enthalten hierzu ergänzend aber auch ausdrückliche, den Anwendungsbereich weiter einschränkende Regelungen.

### b) Strafaufhebungsgrund des Art. 13 Legislativdekret 74/2000

aa) Der Strafausschlussgrund des Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 bezieht sich auf die Steuerstraftatbestände der Art. 4 („*dichiarazione infedele*“; Unzutreffende Steuererklärung) und Art. 5 („*omessa dichiarazione*“; Unterlassene Steuererklärung) Legislativdekret 74/2000. Gemeinsam ist diesen beiden vorgenannten Straftatbeständen, dass sie anders als Art. 2 und 3 des Legislativdekrets 74/2000 nicht durch nach italienischem Verständnis betrügerische Begehungsweisen, insbesondere durch die Verwendung falscher (Eingangs-)Rechnungen (Art. 2) oder anderer qualifizierter steuerlich relevanter Täuschungsmittel (Art. 3) gekennzeichnet sind. Diese beiden – als schwerwiegender angesehenen – Steuerstraftatbestände sind vom Anwendungsbereich des Strafausschlussgrundes gemäß Art. 13 Legislativdekret 74/2000 basierend auf einem RO unstrittig ausgeschlossen. Dies bedeutet, dass dann, wenn die zuvor skizzierten betrügerischen Begehungsweisen und damit Steuerstraftaten im Sinne der Art. 2, Art. 3 Legislativdekret 74/2000 in Betracht kommen, regelmäßig, wenn auch nicht zwingend in jedem Einzelfall, nicht das RO, sondern die – derzeit wieder bis 31. Juli 2017 befristet eröffnete – selbstanzeigeähnliche „*Voluntary Disclosure*“ (VD; *cooperazione volontaria*), deren strafbefreiende Wirkung diese und andere Steuerstraftatbestände miterfasst, in Betracht zu ziehen ist.<sup>43</sup>

Der Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 auf der Basis eines RO ist jedoch auch bezüglich beider Steuerstraftatbestände (Art. 4, Art. 5) durchaus unterschiedlich breit. Hinsichtlich des Straftatbestands der Unrichtigen Steuererklärung (Art. 4) ist ein erfolgreiches RO zur Strafbefreiung ausreichend, wenn die Steuerschulden aufgrund *vollständiger*<sup>44</sup> Zahlung der geschuldeten Summen danach einschließlich von Strafsteuer und Zinsen erloschen sind. Eine Befristung oder Begrenzung auf eine bestimmte Anzahl zurückliegender Steuerjahre ist diesbezüglich nach dem Gesetzeswortlaut nicht vorgesehen.

<sup>38</sup> Giarda/Alloisio in: Giarda/Perini/Varraso, La nuova giustizia penale tributaria, 1. Aufl. (2016), S. 443.

<sup>39</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 48.

<sup>40</sup> Amadeo in: Nocerino/Putinati, La riforma dei reati tributari, 1. Aufl. (2015), S. 326.

<sup>41</sup> „Adesione al accertamento“ u.a. Diese Verfahren können hier wegen der Fokussierung auf das RO nicht näher dargestellt werden.

<sup>42</sup> Giarda/Alloisio in: Giarda/Perini/Varraso, La nuova giustizia penale tributaria, 1. Aufl. (2016), S. 444 m.w.N.

<sup>43</sup> Ein erster Überblick in deutscher Sprache hierzu bei Rübenstahl, WiJ 2016, 239 ff.

<sup>44</sup> Hinsichtlich der strafrechtlichen Wirkungen des RO wird ganz überwiegend angenommen, dass eine vollständige Zahlung aller hinsichtlich der Rechtsverletzung relevanten steuerlichen Verbindlichkeiten für die Strafbefreiung oder Strafmilderung erforderlich ist, vgl. Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, La revisione del sistema penale tributario, 1. Aufl. (2016), S. 508.

Über die Anforderungen des Art. 13 Legislativdekret 472/1997 selbst hinaus darf zuvor nicht nur keine der ausdrücklich genannten steuerlichen Prüfungshandlungen formal zur Kenntnis des Täters gelangt sein. Für die Strafbefreiung gemäß Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 ist darüber hinaus nach dem Gesetzeswortlaut erforderlich, dass der Täter zum Zeitpunkt der Regularisierung auch keine formale Kenntnis irgendwelcher (steuer-) verwaltungsrechtlicher Prüfungen oder von einschlägigen Strafverfahren haben darf. Es wird allerdings allgemein zugestanden, dass eine lediglich *informelle* Kenntniserlangung von eingeleiteten oder bevorstehenden steuerlichen oder strafrechtlichen Ermittlungen die strafbefreiende Wirkung nicht ausschließt.<sup>45</sup> Es wird auch – entgegen der Auslegung der Vorschriften zur VD – vertreten, dass die Kenntnis des einzelnen Betroffenen (Beschuldigten) zum Eintritt der Sperrwirkung beim RO zum Ausschluss des Art. 13 erforderlich ist.<sup>46</sup>

Bezüglich des Art. 5 (Unterlassene Steuererklärung) kann man den Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 so verstehen, dass die Vorschrift im Hinblick auf eine RO als solche *keine* spezifische Strafbefreiungsregelung enthält. Die Strafbefreiung wird bzgl. Art. 5 nur insoweit zuerkannt, als die unterlassene Steuererklärung innerhalb der Frist für die Vorlage der Steuererklärung für die darauf folgende Steuerperiode bzw. das nachfolgende Steuerjahr vollständig und richtig abgegeben wird und die diesbezüglichen Steuern, Strafsteuer und Zinsen in der Frist bezahlt werden.<sup>47</sup> Daneben müssen die im vorhergehenden Absatz zu Art. 4 genannten besonderen positiven und negativen Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 auch für die Strafbefreiung bezüglich des Art. 5 vorliegen.

bb) Weitergehend ist die Strafbefreiung des Art. 13 Abs. 2 Legislativdekret 74/2000 für die Steuerstraftatbestände der Art. 10-bis, 10-ter und 10-quater Abs. 1 Legislativdekret 74/2000. Diese gilt für die steuerstrafrechtliche Verantwortung des Steuerschuldners bzgl. der Zahlung, d.h. desjenigen, der geschuldete Steuern entweder als (Umsatz-)Steuer- (Art. 10-bis) oder Haftungsschuldner (für u.a. das italienische Äquivalent der Lohnsteuer, Art. 10-ter) vorsätzlich nicht abführt oder desjenigen, der mit ihm nicht zustehenden Steuergutschriften eine Verrechnung durchführt (Art. 10-quater Abs. 1). Der Strafaufhebungsgrund greift insoweit ein, wenn der Täter vor der Mitteilung der Eröffnung der Hauptverhandlung erster Instanz ein RO (einschließlich Tilgung aller einschlägigen steuerlichen Verbindlichkeiten aus den fraglichen Verstößen) erfolgreich durchführt. Mit anderen Worten kann hier durch die Nacherklärung und -versteuerung auch nach Aufnahme und Bekanntgabe strafrechtlicher Ermittlungen, sogar nach Anklageerhebung und bei bzw. nach Durchführung steuerlicher Prüfungen noch eine strafbefreiende Wirkung erzielt werden. Der Gesetzgeber wollte die (strafbare) vorsätzliche Nichtzahlung der Steuerschuld gegenüber der (strafbaren) unterlassenen oder unzutreffenden Steuererklärung privilegieren, weil sich deren Unrechtsgehalt weitestgehend in der – nachgeholten – Zahlung erschöpft.<sup>48</sup>

### c) Strafmilderungsgrund des Art. 13-bis Legislativdekret 74/2000

Nur kurz soll auf den ebenfalls zum 22. Oktober 2015 (auch rückwirkend) eingeführten Strafmilderungsgrund des Art. 13-bis Legislativdekret 74/2000 eingegangen werden. In den Fällen, in denen durch die Tilgung der steuerlichen Verbindlichkeiten nicht der Strafaufhebungsgrund des Art. 13 Legislativdekret 74/2000 verwirklicht wird, schreibt die besagte Vorschrift vor, dass die für (alle) Steuerstraftatbestände des Legislativdekrets 74/2000 zu verhängende Strafe nach richterlichem Ermessen bis zur Hälfte gemindert wird, wenn vor der Mitteilung der Eröffnung der Hauptverhandlung erster Instanz die steuerlichen Verbindlichkeiten aus dem Verstoß vollständig getilgt werden. Dies gilt im Zusammenhang mit einer konsensualen Beendigung des steuerlichen Festsetzungsverfahrens, und nach der Literatur auch trotz der fehlenden ausdrücklichen Nennung für den Fall eines RO.<sup>49</sup>

<sup>45</sup> Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, La revisione del sistema penaltributario, 1. Aufl. (2016), S. 509.

<sup>46</sup> Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, La revisione del sistema penaltributario, 1. Aufl. (2016), S. 509 unter Hinweis auf eine Veröffentlichung des wissenschaftlichen Dienstes des obersten Gerichtshofs (Corte Suprema di Cassazione) von 2015.

<sup>47</sup> Cissello in: Cissello u.a., Il nuovo ravvedimento operoso e la riforma delle sanzioni, 1. Aufl. (2016), S. 48.

<sup>48</sup> Amadeo in: Nocerino/Putinati, La riforma dei reati tributari, 1. Aufl. (2015), S. 327 m.w. N.

<sup>49</sup> Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, La revisione del sistema penaltributario, 1. Aufl. (2016), S. 514.



Es kommt hinzu, dass im Falle der Voraussetzungen des Art. 13-bis die durch den Richter im Fall der Verurteilung zwingend anzuordnenden Nebenstrafen des Art. 12 Legislativdekret 74/2000 – insbesondere u.a. das Kontraktionsverbot mit der öffentlichen Verwaltung und die Veröffentlichung des Urteils – (ebenso zwingend) nicht zur Anwendung kommen dürfen. Zudem ist zu beachten, dass die beliebteste Version des strafprozessualen Deals in Italien, das sog. „patteggiamento“ gem. Art. 444 ff. Codice di Procedura Penale (CPP) mit einer Strafmilderung von bis zu einem Drittel, auf Steuerstraftaten nur anwendbar ist, wenn die Voraussetzungen des Art. 13-bis Abs. 1 vorliegen (Art. 13-bis Abs. 2 Legislativdekret 74/2000).

#### d) Ungeklärte Rechtsfragen und Praxisprobleme

Aus strafrechtlicher Sicht noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob und inwieweit die Tilgung der Steuerschuld auch durch mitbeschuldigte oder nicht beschuldigte Dritte mit strafbefreiender oder strafmildernde Wirkung für den Steuerpflichtigen (oder andere Täter) erfolgen kann.<sup>50</sup> Jedenfalls dann, wenn Steuerstraftaten bezüglich von Unternehmenssteuern durch deren Organe erfolgen, dürfte allgemein anerkannt sein, dass eine Zahlung durch das steuerpflichtige Unternehmen hinsichtlich der Organe die strafbefreiende Wirkung des Art. 13 bzw. die strafmildernde Wirkung des Art. 13-bis Legislativdekret 74/2000 herbeiführt.<sup>51</sup> Der Literatur ist im Übrigen zu entnehmen, dass die Vorschrift des Art. 13 wohl so verstanden werden muss, dass die strafbefreiende Wirkung nicht nur dem Steuerpflichtigen bzw. dem Beschuldigten zu Gute kommt, der die Zahlung vornimmt und die steuerlichen Verbindlichkeiten hierdurch tilgt, sondern jedenfalls auch etwaigen Mittätern.<sup>52</sup> Die Zweifelsfrage dürfte somit insbesondere noch Fälle betreffen, bei denen die Zahlung durch einen Dritten erfolgt, der weder Steuerpflichtiger noch Tatbeteiligter ist.

Ein Praxisproblem hinsichtlich der Tilgung der Steuerschuld besteht darin, dass die Strafverfolgungsbehörden regelmäßig den gemäß Art. 12-bis Legislativdekret 74/2000 dem Verfall unterliegenden Vorteil aus der Steuerstraftat zu Beginn des Ermittlungsverfahrens nach den Vorschriften der italienischen Strafprozessordnung vorläufig beschlagnahmen und insbesondere Bankkonten des Steuerpflichtigen zu diesem Zweck pfänden („einfrieren“).<sup>53</sup> Dies führt dazu, dass in vielen Fällen die Tilgung der Steuerschuld zur Erlangung der Privilegierung zumindest des Art. 13-bis Legislativdekret 74/2000 praktisch zunächst nicht möglich ist. In der Literatur wird dazu vertreten, dass eine Freigabe der Konten zum Zwecke der Steuerzahlung (und gebunden hieran) im Falle einer verbindlichen Verpflichtung des Steuerzahlers durchsetzbar sein kann.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> Zur abweichenden steuerlichen Sicht bzgl. der gemäß Art. 13 Legislativdekret 472/1997 zu mildernden Steuerstrafen siehe oben.

<sup>51</sup> Amadeo in: Nocerino/Putinati, La riforma dei reati tributari, 1. Aufl. (2015), S. 331 m.w.N.

<sup>52</sup> Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, La revisione del sistema penale tributario, 1. Aufl. (2016), S. 510.

<sup>53</sup> Amadeo in: Nocerino/Putinati, La riforma dei reati tributari, 1. Aufl. (2015), S. 331.

<sup>54</sup> Amadeo in: Nocerino/Putinati, La riforma dei reati tributari, 1. Aufl. (2015), S. 332 unter Verweis auf Corte Suprema di Cassazione, Urteil vom 12. Juli 2012 – Nr. 46726, der sich in diese Richtung äußert.