

Erneute Novellierung des italienischen Steuerstrafrechts – zwischen Effektivierung und Depotenzierung?

Von Rechtsanwalt Dr. Markus Rübenthal, Mag. iur., Frankfurt am Main

Der italienische Gesetzgeber hat das Steuerstrafrecht mit Wirkung vom 22.10.2015 erneut – nach der hier (ZIS 2013, 10) ausführlich beschriebenen Reform von 2011 – weitreichend novelliert. Anders als mit dem Reformvorhaben von 2011, welches insgesamt im Zeichen der Verschärfung des Steuerstrafrechts stand, setzte die Reform von 2015 uneinheitliche Akzente. Während seine Vorschriften zum einen besonders strafwürdiges Steuerunrecht in verschärfter Weise strafrechtlich ahnden, offenbaren andere Änderungsvorschriften des Artikelgesetzes eine entkriminalisierende Tendenz. Es handelt sich im Wesentlichen um den Versuch, der durch die Wirtschaftskrise ab 2008 hart getroffenen italienischen Wirtschaft und den italienischen Bürgern entgegenzukommen. Nach der Auffassung des Gesetzgebers soll nicht jedes (gegebenenfalls aus wirtschaftlicher Not erfolgte) Steuerunrecht, insbesondere solches unterhalb einer gewissen wirtschaftlichen Relevanzschwelle, strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.¹

I. Zu den wesentlichen Änderungen des italienischen Steuerstrafrechts im Legislativdekret Nr. 74/2000 zum 22.10.2015 gegenüber der vorherigen Fassung von 2011

1. Allgemeiner Teil und Definitionen und Vorschriften des Allgemeinen Teils

Die Reform durch das „decreto legislativo“ (d. lgs. bzw. Legislativdekret) Nr. 158 vom 24.9.2015 (Legislativdekret Nr. 158/2015), in Kraft getreten am 22.10.2015, hat den allgemeinen Teil des Steuerstrafgesetzes (Legislativdekret Nr. 74/2000; hier „Dekret“ oder „Steuerstrafgesetz“) im Wesentlichen intakt gelassen.² Jedoch kam es zu einigen Änderungen und Ergänzungen der Legaldefinitionen des Steuerstrafrechts in Art. 1 Legislativdekret Nr. 74/2000.³

¹ Zur Intention des Gesetzgebers und den allgemeinen Wesenszügen der Reform siehe *Compagnone*, in: Borrelli/Capolupo/Compagnone/Vinciguerra, *La revisione del sistema penale tributario*, 2016, S. 24 ff., 28 ff.; *De Mita*, in: Giarda/Perini/Varraso (Hrsg.), *La nuova giustizia penale tributaria*, 2016, S. 177 ff.; *Giarda*, in: Giarda/Perini/Varraso (Hrsg.), *La nuova giustizia penale tributaria*, 2016, S. 181 ff.; knapp *Nocerino/Putinati*, in: Nocerino/Putinati (Hrsg.), *La riforma dei reati tributari*, 2015, S. XVIII.

² *Perini*, in: Giarda/Perini/Varraso (Fn. 1), S. 186; das vorgenannte Legislativdekret der italienischen Regierung beruht auf der Gesetzgebungsbefugnis nach Art. 8 (Ermächtigungs-) Gesetz Nr. 23 vom 11.3.2014, indem das Parlament den Rahmen der Reform vorgegeben hatte.

³ Art. ohne weitere Angaben sind in der Folge solche des italienischen Steuerstrafgesetzes Legislativdekret Nr. 74/2000; die Vorschriften des Legislativdekrets Nr. 158/2015, durch die die Änderungen herbeigeführt wurden, werden mangels praktischer Relevanz nicht aufgeführt.

a) Definitionen, Art. 1

In Art. 1 lit. c des Dekrets hat der Gesetzgeber ergänzt, dass unter Steuererklärungen auch solche des Steuerentrichtungspflichtigen („sostituto d'imposta“)⁴ zu verstehen sind, sofern dieser eine gesetzliche Erklärungspflicht hat. Dies wird in der Zusammenschau mit der gleichzeitig erfolgten Erweiterung der Unterlassungsstrafbarkeit gemäß Art. 5 Abs. 1^{bis} des Steuerstrafgesetzes auf diesen Personenkreis nachvollziehbar (s.u.). Andernfalls ginge diese neue Strafvorschrift auf Basis des bisherigen Begriffsverständnisses mangels geeignetem Täter und Tatobjekt ins Leere.⁵

Zudem ist die Definition des Art. 1 lit. f bzgl. der verkürzten Steuer („imposta evasa“) dahingehend ergänzt worden, dass als relevante Verkürzung im Sinne des Steuerstrafgesetzes keine anzusehen ist, die rein theoretischer Natur ist, weil sie nur eine Verringerung der Verluste oder eine Erhöhung der nutzbaren Verluste bewirkt. Bisher war strittig, ob die Erhöhung steuerlicher Verluste durch tatbestandliche Handlungen im Sinne des Dekrets den tatbestandlichen Erfolg einer Steuerverkürzung begründen kann. Nach neuem Rechtsstand dürfte dies auszuschließen sein.⁶

Weiter hat der Gesetzgeber die Einfügung eines klarstellenden neuen Art. 1 lit. g^{bis} vorgesehen, wonach objektiv oder subjektiv simulierte bzw. vorgetäuschte Transaktionen – im Sinne des Steuerbetrugstatbestands gem. Art. 3 des Steuerstrafgesetzes⁷ – definiert sind als scheinbare Transaktionen, die nicht solche im Sinne des Art. 10^{bis} des Gesetzes Nr. 212/2000 sind. Letztere zeichnen sich dadurch aus, dass sie mit dem Willen verwirklicht werden, sie ganz oder teilweise nicht zu realisieren oder dass die Transaktionen sich auf fiktiv zwischengeschaltete Personen beziehen.

Schließlich hat die Regierung durch die Novelle im Rahmen des Art. 1 lit. g^{ter} eine (neue) – sehr allgemein gehaltene – Legaldefinition des Begriffes betrügerische Mittel („mezzi fraudolenti“) im Sinne des Art. 3 des Steuerstrafgesetzes eingeführt. Unter betrügerischen Mitteln („mezzi fraudolenti“) hat man danach künstliche („artificioso“), aktive Verhaltensweisen sowie Unterlassungen, die unter Verstoß gegen eine spezifische Rechtspflicht zum Handeln erfolgen zu verstehen, wenn diese eine unzutreffende Darstellung der Realität verursachen.

b) Sonstige allgemeine Vorschriften

Ersatzlos gestrichen durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 wurde die bisherige Vorschrift des Art. 7 des Steuerstrafge-

⁴ Es handelt sich insbesondere um den Arbeitgeber als Entrichtungsschuldner des italienischen Äquivalents der Lohnsteuer („ritenuta“), vgl. *Perini* (Fn. 2), S. 187.

⁵ *Corucci*, in: Giarda/Perini/Varraso (Fn. 1), S. 313 f.

⁶ Corte di Cassazione, Urt. v. 6.11.2015 – 44644 = *Il Fisco* 2015, 4570; *Lunghini*, in: Nocerino/Putinati (Fn. 1), S. 18; *Perini* (Fn. 2), S. 187.

⁷ *Perini* (Fn. 2), S. 188.

setzes. Die Vorschrift regelte bisher, dass Straftaten nach Art. 3 und 4 des Dekrets nur ausnahmsweise – und unter den beschriebenen Voraussetzungen – aufgrund von Schätzungs- und bilanziellen Bewertungsfehlern angenommen werden durften.

aa) Einführung einer Spezialvorschrift zum Verfall bei Steuerstraftaten („confisca“), Art. 12^{bis}

In Gestalt eines neuen Art. 12^{bis} Abs. 1 S. 1 wurde 2015 eine Spezialvorschrift zum Verfall („confisca“) in das Steuerstrafgesetz eingefügt. Diese ordnet zwingend den Verfall bei einer Verurteilung oder bei einer verfahrensbeendenden (Urteils-) Absprache⁸ – die so genannte Anwendung der Strafe auf Antrag der Parteien (oder auch „patteggiamento“), Art. 444 ff. der italienischen Strafprozessordnung (Codice di Procedura Penale, „CPP“) – bezüglich einer Straftat des Dekrets bezüglich des aus oder für die Straftat erlangten Etwas an, sofern die Gegenstände nicht einer Person gehören, die an der Straftat nicht beteiligt ist. Bisher war der Verfall nur bei einer kontradiktorischen Verurteilung vorgesehen. Satz 2 sieht hilfsweise den Wertersatzverfall vor. Gemäß Art. 12^{bis} Abs. 2 des Dekrets neuer Fassung kommt der Verfall – auch im Falle einer vorläufigen Vermögensbeschlagnahme („sequestro preventivo“, Art. 321 CPP) – nicht zur Anwendung, soweit der Steuerpflichtige sich verbindlich gegenüber der Finanzbehörde verpflichtet, die Steuerschuld zu begleichen. Erfüllt er diese Verpflichtung nicht, wird der Verfall hingegen angeordnet. Die Vorschrift wirft im Hinblick auf ihre geringe Präzision – was ist eine (wirksame) Verpflichtung, bis wann muss sie erfolgen etc. – zahlreiche Auslegungsfragen auf, die hier nicht vertieft werden können.⁹ Letztlich hat der Verfall also wohl nur die Funktion, die Begleichung der Mehrsteuer (-schuld) – die nach steuerrechtlichen Vorschriften ohnehin vorgeschrieben ist – mit den Mitteln des strafrechtlichen Verfalls bzw. der Vermögensbeschlagnahme sicherzustellen.¹⁰

bb) Einführung einer Vorschrift zur Strafbefreiung bei nachträglicher Zahlung der Steuerschuld aus Steuerstraftaten („Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario“), Art. 13

In Gestalt des neuen Art. 13 – die ersetzte Vorgängervorschrift war eine bloße allgemeine Strafmilderungsnorm, die bzgl. der weniger schwerwiegenden Steuerstraftaten, insbesondere der einfachen Steuerhinterziehung (Art. 4), als zu wenig differenzierend bzw. privilegierend angesehen wurde¹¹

– wurde im Herbst 2015 in Italien erstmals eine dauerhaft¹² geltende Strafbefreiungsvorschrift („Causa di non punibilità“), nach deutschem Verständnis wohl ein Strafaufhebungsgrund, für Verhaltensweisen der tätigen Reue im Zusammenhang mit Steuerstraftaten eingeführt.¹³ Kern des hierzu erforderlichen Verhaltens ist die Bezahlung der Steuerschuld („pagamento del debito tributario“), wobei hierunter nicht nur die hinterzogene Steuer verstanden wird, sondern der Begriff auch Zinsen und die steuerverwaltungsrechtlichen Sanktionen (Strafsteuer) umfasst.¹⁴

Zunächst gilt der Strafaufhebungsgrund der Zahlung der Steuerschuld gemäß Art. 13 Abs. 1 des Steuerstrafgesetzes für die Straftatbestände der Art. 10^{bis}, 10^{ter} und 10^{quater} Abs. 1, die der italienische Gesetzgeber offenbar als besonders wenig schwerwiegend ansieht.¹⁵ Die strafbefreiende Wirkung bezüglich dieser Steuerstraftatbestände tritt – auch bei weit fortgeschrittenem Strafverfahren – noch ein, wenn die Steuerschuld (im oben definierten Sinn) durch vollständige Zahlung vor Eröffnung der Hauptverhandlung erster Instanz unter Nutzung verschiedener steuerschuldverfahrensrechtlicher Modalitäten¹⁶ – auf die hier nicht näher eingegangen werden kann – vollständig beglichen wird.

Praktisch noch relevanter dürfte jedoch der Strafaufhebungsgrund des Art. 13 Abs. 2 werden, da er in der Praxis häufiger (straf-)verfolgte Tatbestände betrifft.¹⁷ Danach sind die Straftaten gemäß Art. 4 und 5 des Dekrets – die vorsätzliche Abgabe einer unzutreffenden Steuererklärung (Art. 4) sowie die Unterlassung der Abgabe einer Steuererklärung (Art. 5) – nicht strafbar, wenn die Steuerschuld (einschließlich Strafsteuer und Zinsen) durch vollständige Zahlung erloschen ist. Die Tilgung kann mit strafbefreiender Wirkung bzgl. Art. 4 im Wege der steuerverfahrensrechtlich vorgesehenen tätigen Reue („ravvedimento operoso“¹⁸) erfolgen,¹⁹ während die strafbefreiende Wirkung bzgl. Unterlassungstaten nach Art. 5 voraussetzt, dass die unterlassene Steuererklärung innerhalb des Abgabezeitraums für die zeitlich unmittelbar nachfolgende Steuererklärung nachgeholt wird.²⁰ Bzgl.

¹² Zur zeitweise (derzeit bis 31.7.2017) geltenden strafbefreienden Nacherklärung („Voluntary Disclosure“) eingehend Rübenthal, WiJ 2016, 239, und zusammenfassend ders., PStR 2017, 18.

¹³ Ausf. Amadeo, in: Nocerino/Putinati (Fn. 1), S. 325 ff.; Giarda/Alloisio (Fn. 11), S. 440 ff. m.w.N.

¹⁴ Giarda/Alloisio (Fn. 11), S. 444 f.

¹⁵ Giarda/Alloisio (Fn. 11), 436-438.

¹⁶ Zum gängigsten und vorteilhaftesten derselben, dem „ravvedimento operoso“, eingehend Rübenthal, WiJ 2017, 28.

¹⁷ Giarda/Alloisio (Fn. 11), S. 449 ff.

¹⁸ Dazu eingehend Rübenthal, WiJ 2017, 28 (34 ff.).

¹⁹ Zu den Voraussetzungen und Modalitäten näher Rübenthal, WiJ 2017, 28 (29 ff.).

²⁰ Beispiel: Wenn die Steuerklärung 2015 gem. Art. 5 unterlassen – d.h. bis spätestens Ende 2016 vorsätzlich nicht abgegeben wurde – kann die strafbefreiende Wirkung des Art. 13 Abs. 2 nur erlangt werden, wenn die Erklärung 2015 bis Ende 2017 nachgeholt wird und die Steuerschuld durch Zahlung

⁸ In Steuerstrafverfahren nach Mitteilung italienischer Kollegen besonders häufig.

⁹ Finocchiaro, Diritto Penale Contemporaneo v. 14.12.2015; Delsignore, in: Nocerino/Putinati (Fn. 1), S. 315 ff.; Varraso, in: Giarda/Perini/Varraso (Fn. 1), S. 417-421 m.w.N.

¹⁰ Im Einzelnen Varraso (Fn. 9), S. 417 ff., 420.

¹¹ Giarda/Alloisio, in: Giarda/Perini/Varraso (Fn. 1), S. 436-440 m.w.N.

der Unterlassungstat des Art. 5 kann – jedenfalls dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 zufolge – daher stets nur das Vorjahr strafbefreiend nacherklärt werden, nicht hingegen frühere Steuerjahre. Diese Privilegierung der einfachen Steuerhinterziehung durch aktives Tun (Art. 4) gegenüber dem Unterlassen (Art. 5) erscheint aus deutscher Perspektive nicht ohne Weiteres nachvollziehbar, könnte sich aber daraus erklären, dass Art. 5 (Unterlassene Steuererklärung) sowohl im Hinblick auf das Strafmaß – ein Jahr sechs Monate bis vier Jahre gegenüber ein bis drei Jahren Freiheitsstrafe – als auch auf die niedrigeren Strafbarkeitsschwellen – 50.000 EUR Steuerverkürzung statt 150.000 EUR – im novellierten italienischen Steuerstrafgesetz im Vergleich gegenüber Art. 4 klar als das schwerere Delikt ausgestaltet ist. Voraussetzung der strafbefreienden Wirkung im Hinblick auf beide Strafvorschriften ist, dass dem Täter vor Bewirkung der strafbefreienden Handlungen keine steuerlichen Prüfungen oder die Einleitung eines diesbezüglichen Steuerstrafverfahrens formgerecht – typischerweise durch Zustellung, Eröffnung und Belehrung o.ä. – bekannt gegeben wurden.²¹ Zusätzlich sieht der wissenschaftliche Dienst des italienischen Kassationsgerichtshofs in seinem ersten Erläuterungsbericht vom 20.10.2015 offenbar eine freiwillige, spontane Korrektur im Vorfeld der o.g. Ermittlungen als erforderlich an,²² obwohl sich dieses Erfordernis dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 2 nicht entnehmen lässt.²³ Vor diesem Hintergrund wird teilweise mit einer eher seltenen Anwendung in der Praxis gerechnet.²⁴ Es ist allerdings noch unklar, ob die Gerichte die zweifelhafte Restriktion des Anwendungsbereichs im o.g. Erläuterungsbericht nachvollziehen werden.

Die oben beschriebenen Strafaufhebungsgründe sind un- zweifelhaft nur auf die im Dekret ausdrücklich benannten Steuerstraftatbestände anwendbar, alle anderen Straftatbestände – insbesondere die schwerwiegenden der Art. 2 und 3 des Steuerstrafgesetzes – werden in ihrem Bestand durch tätige Reue entsprechend der Vorschriften des Art. 13 nicht tangiert.

zum Erlöschen gebracht wird. Eine Korrektur unzutreffender Steuererklärungen (Art. 4) ist hingegen auch für weiter zurückliegende Jahre nach Art. 13 Abs. 2 strafbefreiend möglich

²¹ Hierzu *Rübenstahl*, WiJ 2017, 28 (31 f.); im Einzelnen Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 vom 20.10.2015,

<http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017); *Giarda/Alloisio* (Fn. 11), S. 447, 449.

²² Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 vom 20.10.2015,

<http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

²³ *Giarda/Alloisio* (Fn. 11), S. 450, verweisen auf die Inkonsistenz eines solchen Erfordernisses für einen Strafaufhebungsgrund, das nur zu einem Rücktritt passen würde.

²⁴ *Amadeo* (Fn. 13), S. 327 f.

cc) Einführung einer neuen Vorschrift zu Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründen bei Steuerstraftaten („*Circostanze del reato*“), Art. 13^{bis}

Nach Art. 13^{bis} Abs. 1 ist nunmehr vorgesehen, dass – sofern nicht gemäß Art. 13 Strafflosigkeit eintritt – die Strafen für (Steuer-)Straftaten nach dem Dekret auf bis zur Hälfte reduziert sowie die Nebenstrafen gemäß Art. 12 des Dekrets nicht angewendet werden, wenn vor Eröffnung der Hauptverhandlung erster Instanz die Steuerschulden einschließlich Strafsteuer und Zinsen durch vollständige Bezahlung zum Erlöschen gebracht werden, auch soweit dies in der Folge von speziellen (konsensualen) steuerverfahrensrechtlichen Verfahrensmodalitäten erfolgt. Eine entsprechende Vorschrift war bisher in Art. 13 Abs. 1 a.F. enthalten, diese sah jedoch nur eine Strafminderung um bis zu einem Drittel vor.²⁵

Gemäß Art. 13^{bis} Abs. 2 darf bezüglich der Straftaten des Steuerstrafgesetzes eine verfahrensbeendende Absprache gem. Art. 444 ff. CPP („*applicazione della pena sulla richiesta delle parti*“, d.h. Verhängung der Strafe auf einvernehmlichen Antrag der Parteien, bzw. „*patteggiamento*“) mit einer Strafminderung um bis zu einem Drittel nur beantragt und verhängt werden, wenn die Voraussetzungen des Art. 13^{bis} Abs. 1 oder des „*ravvedimento operoso*“ vorliegen. Dies gilt nicht, wenn Straffreiheit bereits nach Art. 13 Abs. 1 oder Abs. 2 eintritt. D.h. ohne Begleichung der Steuerschuld ist keine Urteilsabsprache gem. Art. 444 ff. CPP möglich, die ihrerseits eine Strafminderung von bis zu einem Drittel vorsieht (Art. 444 Abs. 1 CPP).

Art. 13^{bis} Abs. 3 sieht neuerdings für die Straftatbestände des II. Titels des Dekrets eine Straferhöhung der Einzelstrafe um die Hälfte vor, wenn die Straftat durch einen der Beteiligten in Ausübung einer steuerberatenden Tätigkeit als freiberuflicher Berater (z.B. Steuerberater oder Rechtsanwalt) oder als Finanz- oder Bankberater mittels der Erarbeitung oder mittels des Vertriebs von „serienmäßigen Modellen“ („*modelli seriali*“) zur Steuerhinterziehung begangen wurde. Hier soll die gewerbsmäßige professionelle Hilfeleistung von Beratern zur Begehung von Steuerstraftaten mittels „Hinterziehungsmodellen“ bzw. „Gestaltungen“ zu deutlich höheren Strafen führen. Der Kassationsgerichtshof hatte die vorgenannten Verhaltensweisen bereits nach dem alten Recht mehrfach als tatbestandlich und allgemein straferschwerend gekennzeichnet.²⁶ Unklar bleibt, ob tatbestandlich nur Berufsträger erfasst sind, die nach bestimmten gesetzlichen Vorschriften zum Auftritt bei der italienischen Finanzverwaltung zugelassen sind (Steuerberater) oder alle steuerlich beratenden Freiberufler (u.a. Rechtsanwälte). Auch im Hinblick auf die Frage, ob der Straferschwerungsgrund für alle Tatbeteiligten eingreift oder nur für den Berater, besteht aufgrund der wenig trennscharfen Formulierung Unsicherheit.²⁷

²⁵ *Giarda/Alloisio* (Fn. 11), S. 450.

²⁶ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 vom 20.10.2015,

<http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

²⁷ *Giarda/Alloisio* (Fn. 11), S. 452 f.

dd) *Aufhebung des Strafausschlussgrundes der Übereinstimmung mit einer verbindlichen Auskunft („Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive“), Art. 16*

Bis zur Reform von 2015 enthielt Art. 16 eine Vorschrift, wonach ein Verhalten des Steuerpflichtigen, das sich nach verbindlichen Auskünften des italienischen Finanzministeriums oder des beratenden Komitees zur Anwendung der Normen gegen die Steuervermeidung (die einschlägigen Vorschriften wurden zitiert) richtet, auch dann objektiv nicht strafbar ist, wenn es an sich einen Straftatbestand des Steuerstrafgesetzes verwirklicht. Diese Vorschrift wurde mit Wirkung zum 22.10.2015 durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 ersatzlos gestrichen.

ee) *Behördliche Verwaltung der vorläufig beschlagnahmten Gegenstände („Custodia giudiziale dei beni sequestrati“), Art. 18^{bis}*

Nach der zum 22.10.2015 neu eingeführten Vorschrift des Art. 18^{bis} Abs. 1 können alle vorläufig sichergestellten Gegenstände aus Steuerstrafverfahren insbesondere im Sinne des Steuerstrafgesetzes, die nicht Geld oder Zahlungsansprüche sind, durch die Justiz der Finanzverwaltung zur Verwahrung im Auftrag des Gerichts und zur behördlichen Nutzung zur Verfügung gestellt werden, wenn die Finanzbehörde dies aufgrund operativer Erfordernisse beantragt.

2. Steuerstrafatbestände

An dieser Stelle soll auf die Straftatbestände des Dekrets nur eingegangen werden, soweit nach der Reform von 2011 relevante Änderungen erfolgt sind. Im Übrigen und ergänzend darf auf die vorhergehende Veröffentlichung des *Verfassers*²⁸ verwiesen werden.

Allgemein ist zur Reform von 2015 festzuhalten, dass die betrugsähnlichen Straftatbestände bzw. die Straftatbestände, die Betrugselemente enthalten (insbesondere die Straftatbestände des Steuerbetrugs, Art. 2 und 3), verschärft wurden, während der Anwendungsbereich der einfachen Hinterziehungstatbestände (insbesondere Art. 4 und teilweise Art. 5) auch eingeschränkt wurde.

a) *Betrügerische Steuererklärung mittels Verwendung von Scheinrechnungen oder anderer Urkunden über Scheingeschäfte („Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti“), Art. 2*

Art. 2 ist nach wie vor der am schwersten wiegende und am strengsten bestrafte Tatbestand des italienischen Steuerstrafgesetzes. Er blieb gegenüber der Fassung von 2011 nahezu unverändert.²⁹

Der Anwendungsbereich der Vorschrift ist allerdings durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 von – bisher – Jahressteuererklärungen auf alle Steuererklärungen betreffend Ertragsteuern („imposte dirette“: insbesondere IRPEF, IRES, IRAP) und die Mehrwertsteuer (IVA) erweitert worden. Dies

wurde dadurch bewirkt, dass das entsprechende einschränkende Tatbestandsmerkmal in Art. 2 Abs. 1 („jährliche“ Steuererklärungen) durch oben genannte Vorschrift gestrichen wurde; nunmehr ist nur noch von Steuererklärungen die Rede. Seit dem 22.10.2015 ist damit die Abgabe einer ansonsten die Tatbestandsmerkmale des Art. 2 erfüllenden falschen periodischen (typischerweise monatlichen) unterjährigen Mehrwertsteuererklärung – entsprechend der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung – nach Art. 2 strafbar, während es sich bis dahin um strafrechtlich nicht relevantes Verhalten handelte.³⁰ Entsprechendes gilt für alle anderen Steuererklärungen, die keinen jährlichen Abgaberrhythmus haben. Insbesondere gilt die Strafvorschrift nunmehr für außerordentliche Steuererklärungen, die anlässlich von Umwandlungen (Rechtsformwechseln), Unternehmensfusionen, Unternehmensspaltungen, Liquidationen, Insolvenzen etc. nach italienischem Steuerverfahrensrecht umgehend fällig sind (Art. 5 und 5^{bis} Präsidialdekret Nr. 322 vom 22.7.1998).³¹

b) *Steuerbetrug mit anderen Täuschungsmitteln („Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici“), Art. 3*

Völlig neu formuliert und auch besonders weitgehend inhaltlich geändert wurde durch die Reform von 2015 der Tatbestand des (sonstigen) Steuerbetrugs des Art. 3.³² In der Literatur wird davon gesprochen, dass ein – in der Fassung von 2011 – eigenhändiges Delikt,³³ das ein dreiphasiges Verhalten des Täters³⁴ vorausgesetzt habe, nunmehr praktisch als (Quasi-)Jedermannsdelikt³⁵ ausgestaltet sei, das lediglich ein zweiphasiges Täterverhalten³⁶ voraussetze und daher deutlich leichter angewendet werden könne.³⁷

³⁰ Corucci (Fn. 5), S. 191.

³¹ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 vom 20.10.2015, S. 11, <http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

³² Caraccioli, Il fisco 2015, 2936; Cavallini, Diritto Penale Contemporaneo v. 20.7.2015; zur bisherigen Fassung Rübenstahl, ZIS 2013, 10 (14).

³³ Statt aller Corte di Cassazione, Urt. v. 10.11.2011 – 46785; Urt. v. 18.10.2010 – 2156; Musco/Ardito, Diritto penale tributario, 2. Aufl. 2012, S. 141 m.w.N.

³⁴ Corte di Cassazione, Urt. v. 12.2.2002 – 13641; Lanzi/Aldrovandi, Diritto penale tributario, 2014, S. 234 f. m.w.N.

³⁵ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 v. 20.10.2015, S. 11 f., <http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

³⁶ Caraccioli, Il fisco 2015, 2936. Dies scheint jedoch der Sache nach eine zu weitgehende Aussage, da als (Mit-)Täter zumindest eine Person vorausgesetzt wird, die verpflichtet ist, eine Steuererklärung abzugeben, vgl. Perini (Fn. 2), S. 214.

³⁷ Putinati, in: Nocerino/Putinati (Fn. 1), S. 46; Perini (Fn. 2), S. 214.

³⁸ Perini (Fn. 2), S. 214.

²⁸ Rübenstahl, ZIS 2013, 10 (13 ff.).

²⁹ Dazu Rübenstahl, ZIS 2013, 10 (13 f.).

Die Reform führt bezüglich dieser Vorschrift teils zu einer Verschärfung, teils zu einer Milderung, jedenfalls aber zu einer – aus Sicht des Gesetzgebers wohl klareren – neuen Beschreibung des objektiv-tatbestandlichen Handelns.³⁸ Unverändert bleibt Art. 3 nur dann anwendbar, wenn nicht der – speziellere oder jedenfalls vorrangige – Tatbestand des Art. 2 verwirklicht ist (Subsidiaritätsklausel). Ebenfalls gleich bleibt der Strafraum von einem Jahr sechs Monaten bis zu sechs Jahren Freiheitsstrafe, sowie der subjektive Tatbestand, der eine Absicht des Täters zur Hinterziehung von Ertrags- oder Mehrwertsteuer voraussetzt.

Umfassend geändert wurde durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 der objektive Tatbestand des Art. 3: Danach ist grundsätzlich nach Art. 3 strafbar, wer in einer derjenigen Steuererklärungen,³⁹ die die Ertragsteuern (s.o.) oder die Mehrwertsteuer (s.o.) betreffen, Aktiva in einer geringeren Höhe als tatsächlich angefallen oder fiktive Passiva, fiktive Steuerguthaben oder fiktive Steuereinbehalte angibt, indem er zu diesem Zweck objektiv oder subjektiv simulierte Transaktionen ausführt oder sich falscher Urkunden oder anderer betrügerischer Mittel („mezzi fraudolenti“) bedient,⁴⁰ die geeignet sind, die – gemeint ist: zutreffende – Festsetzung der Steuer zu behindern und bei der Finanzverwaltung einen – diesbezüglichen, steuerlich relevanten – Irrtum zu verursachen.

Anders als nach dem bisherigen Normtext⁴¹ ist eine Beinträchtigung der Buchführung – im Sinne von deren Verfälschung – durch die verwandten betrügerischen Mittel tatbestandlich nicht mehr erforderlich.⁴² Durch die Abschaffung dieses Erfordernisses wurde auch der personelle Anwendungsbereich der Strafvorschrift erheblich ausgeweitet, da Art. 3 nunmehr auch auf Leiter oder Mitarbeiter von Unternehmen anwendbar ist, die keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung trifft, was bisher angesichts des – nunmehr abgeschafften – Erfordernisses einer Auswirkung auf die Buchführung nötig war.⁴³

Nicht völlig klar ist auch nach der Novellierung, ob mit dem Begriff der fiktiven Passiva („fittizi“) des Art. 3 – wie im Rahmen des Art. 4 nach dessen allerdings abweichenden Wortlaut – nicht existierende („inesistenti“) Passiva gemeint sind, oder ob der Begriff hier anders zu definieren ist.⁴⁴ Eine

erhebliche Innovation wird jedenfalls in der Einbeziehung der unberechtigten steuermindernden Geltendmachung von fiktiven Steuerguthaben und fiktiven Steuereinbehalten in den Straftatbestand gesehen. Der Gesetzgeber rückt damit von der im Jahr 2000 getroffenen Grundsatzentscheidung ab, nur die Manipulation der steuerlichen Bemessungsgrundlage unter Strafe zu stellen (wenn diese zu einer Steuerverkürzung führt). Durch die Neuregelung wird auch eine manipulative Berechnung der abzuführenden Steuer selbst – bei korrekter Angabe der Bemessungsgrundlage – unter Strafe gestellt, wenn der Steuerpflichtige bei der Berechnung der Steuer in der Steuererklärung fiktive Steuerguthaben geltend macht oder tatsächlich nicht entrichtete, fiktive Steuereinbehalte steuermindernd ansetzt.⁴⁵ Im Hinblick auf die Schwellenwerte (s.u.) wird angenommen, dass die Strafbarkeitsschwelle bzgl. der hinterzogenen Steuer nicht allein auf diesem Wege überschritten werden muss, sondern die Schwelle des erforderlichen Hinterziehungsbetrags auch durch eine Kumulation der Manipulation der Bemessungsgrundlage und der nachgelagerten Steuerberechnung überschritten werden kann.⁴⁶

In Ergänzung zum bisherigen Normtext erfordert die Neufassung des Art. 3 nicht mehr nur, dass die tatbestandlichen Verhaltensweisen zur Erschwerung der korrekten Festsetzung der Steuer geeignet sind, sondern nunmehr auch, dass diese *zusätzlich* auch geeignet sind, einen Irrtum der Finanzverwaltung zu verursachen („[...] indurre in errore l'amministrazione finanziaria [...]“). Hiermit wird die Betrugsnähe des Tatbestands betont, sowie der Umstand, dass die betrügerischen Mittel im Sinne des Tatbestands eine genuine und inhärente Gefährlichkeit und Täuschungseignung aufweisen müssen, d.h. kleinere Unregelmäßigkeiten, Schummeleien, Ungenauigkeiten und unspezifische Behinderungen der Finanzverwaltung ausscheiden sollen.⁴⁷ Nach h.M. dürfte hingegen weiterhin insbesondere die täuschende Nutzung von Vorrats- bzw. Domicilgesellschaften den Erfordernissen des Tatbestands genügen.⁴⁸ Die Betonung des Erfordernisses der Täuschungseignung ergibt sich auch aus der Einfügung des Art. 1 lit. g^{ter} durch die Novelle, der bei der Definition der „mezzi fraudolenti“ (betrügerische Mittel) darauf abstellt, dass es sich um ein Verhalten – Tun oder Unterlassen – unter Verletzung einer Rechtspflicht handelt, das zu einer falschen Darstellung der Realität führt.⁴⁹

Die Verwendung des Gerundiums im Halbsatz bzgl. der benutzten falschen Urkunden, fingierten Transaktionen oder

³⁸ Perini (Fn. 2), S. 217.

³⁹ Im Hinblick auf die Ergänzung des Art. 1 lit. c sind auch hier Steuererklärungen des Abführungsschuldners (z.B. das italienische Äquivalent der Lohnsteuer) erfasst.

⁴⁰ Die Verwendung des Gerundiums im Halbsatz bzgl. der verwandten Täuschungsmittel, falschen Unterlagen bzw. fingierten Transaktionen zum Zweck der Täuschung bei Abgabe der (zu niedrige Beträge ausweisenden) Steuererklärung wird so interpretiert, dass die besagten Täuschungsmittel zeitlich vor der Abgabe der Steuererklärung existieren müssen.

⁴¹ Musco/Ardito (Fn. 33), S. 141 m.w.N.

⁴² Perini (Fn. 2), S. 217.

⁴³ Perini (Fn. 2), S. 215.

⁴⁴ Zweifelnd Lunghini (Fn. 6), S. 10; für Bedeutungsidentität Perini (Fn. 2), S. 224 f.

⁴⁵ Perini (Fn. 2), S. 226.

⁴⁶ Perini (Fn. 2), S. 228.

⁴⁷ Caraccioli, *Il fisco* 2015, 2936; Perini (Fn. 2), S. 238.

⁴⁸ Napoleoni, *I fondamentali del nuovo diritto penale tributario*, 2000, S. 112; Perini (Fn. 2), S. 255 m.w.N.

⁴⁹ Durch die Neuformulierung der Art. 3 und des Art. 1 lit. g^{ter} soll die schon vorher bestehende einschränkende Interpretation gestärkt werden, die diese Mittel als (nur) solche Verhaltensweisen sieht, die auch final auf das Ziel der Täuschung der Finanzverwaltung ausgerichtet sind, vgl. früher schon Corte di Cassazione, Urt. v. 2.12.2014 – Nr. 50308; Lanzi/Aldovrandi (Fn. 34), S. 240; nunmehr Perini (Fn. 2), S. 239.

sonstigen betrügerischen Mittel zum Zweck der Täuschung bei Abgabe der (zu niedrige Beträge ausweisenden) Steuererklärung wird so interpretiert, dass die besagten Täuschungsmittel zeitlich vor der Abgabe der Steuererklärung existieren müssen, da sich der Täter sonst dieser Mittel nicht zum Zweck des Steuerbetrugs bei der Abgabe der Steuererklärung „bedienen“ („avvalersi“) kann. Dies bedeutet, dass an sich tatbestandliches Täuschungsverhalten im obigen Sinne, das erst nach Abgabe der fraglichen Steuererklärung realisiert wird, nicht gem. Art. 3 tatbestandsmäßig ist.⁵⁰ Dies entspricht trotz geänderten Wortlauts der bisherigen Rechtslage,⁵¹ erscheint aber unter Wertungsgesichtspunkten äußerst zweifelhaft,⁵² da z.B. komplexe Verfälschungen der Buchhaltungsunterlagen/-daten, die fünf Minuten nach Abgabe der Steuererklärung erfolgen, nicht mehr von Art. 3, sondern strafrechtlich nur durch den deutlich milderen Tatbestand des Art. 4 (s.u.) erfasst werden können, während sie unter Art. 3 fallen, wenn sie bis unmittelbar vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen wurden. Für diese Differenzierung zum Abgabezeitpunkt gibt es keinen erkennbaren sachlichen Grund, da die Überprüfung der Steuererklärung oder Prüfungen der Finanzverwaltung – deren Erfolg durch das Täuschungsverhalten gefährdet wird – mehrere Monate bis mehrere Jahre nach Abgabe der Erklärung erfolgen, d.h. nachträgliches manipulatives Verhalten, welches die falsche Steuererklärung zu plausibilisieren scheint, ist regelmäßig genauso täuschungsrelevant wie ein entsprechendes, der Steuerklärung vorhergehendes Verhalten. Ein solches, nach Art. 3 und dem Dekret insgesamt tatbestandsloses Verhalten dürfte jedoch unter andere Straftatbestände fallen.⁵³

Die ebenfalls im Oktober 2015 neu eingeführten Art. 3 Abs. 2 und 3 sollen ersichtlich zur Verbesserung der Bestimmtheit des Tatbestands beitragen. Art. 3 Abs. 2 sieht vor, dass die Tat gem. Art. 3 Abs. 1 als unter Verwertung („avvalendosi“) falscher Urkunden begangen anzusehen ist, wenn diese falschen Urkunden als rechtlich verbindliche Buchhaltungsunterlagen registriert sind oder sie zum Zwecke des Beweises gegenüber der Finanzverwaltung aufbewahrt werden. Eine konkrete Benutzung im Festsetzungs- oder Prüfungsverfahren oder eine Vorlage der falschen Urkunden gegenüber den Finanzbehörden ist nicht erforderlich.

Weiter bestimmt Art. 3 Abs. 3, dass für die Zwecke der Anwendung des Straftatbestands des Art. 3 Abs. 1 betrügeri-

sche Mittel („mezzi fraudolenti“) nicht die bloße Verletzung der Pflicht zur korrekten Rechnungsstellung und zur zutreffenden buchhalterischen Erfassung der Aktiva bzw. die Auf- führung von Aktiva in Rechnungen oder sonstigen Buchhaltungsunterlagen sind, die niedriger sind als die tatsächlichen Aktiva. Art. 3 Abs. 3 wird als Tatbestandsausschlussgrund angesehen, da an sich tatbestandliche Verhaltensweisen durch explizite gesetzliche Anordnung aus dem Anwendungsbereich des Straftatbestands ausgenommen wurden.⁵⁴ Die Folge dieser Einschränkung des Art. 3 Abs. 1 ist primär, dass sichergestellt ist, dass die Abgabe unzutreffender Steuererklärungen nicht in den Anwendungsbereich des Art. 3, sondern nur in den des milderen Art. 4 (s.u.) fällt, wenn darin „Schwarzeinnahmen“ nicht enthalten sind, die in den vom Steuerpflichtigen gestellten und verbuchten Rechnungen mit Täuschungsabsicht gar nicht oder nur teilweise erfasst werden (Unterfakturierung), obwohl bei einem solchen Vorgehen die Rechnungen und in der Konsequenz die Buchführung verfälscht werden und daher – ohne die gesetzgeberische Klarstellung – u.U. von der Verwendung betrügerischer Mittel ausgegangen werden könnte.⁵⁵ Der Gesetzgeber möchte Verhaltensweisen, die ihrer Natur nach (eher) Unterlassungscharakter haben, nicht von der strengeren Vorschrift des Art. 3 erfasst sehen, die dazu dienen soll, vorgetäuschte Geschäftsvorfälle, die Nutzung gefälschter Urkunden sowie sonstige komplexere aktive Täuschungsbemühungen zu erfassen. Art. 3 Abs. 3 trägt der Besorgnis des Gesetzgebers Rechnung, dass die an sich diesbezüglich strengen Maßstäbe der Rspr. zur Auslegung des Begriffs der betrügerischen Mittel⁵⁶ aufgrund der Abschaffung des Erfordernisses der Verfälschung der Buchhaltung nunmehr zu weitgehend angewandt werden könnten.⁵⁷ Vor dem Hintergrund, dass Richtschnur der Auslegung der Rspr. stets die besondere Eignung des Verhaltens zur Herbeiführung eines Irrtums war, dürfte Art. 3 Abs. 3 eher klarstellenden Charakter haben.⁵⁸

Anders als nach der bisherigen Formulierung des Art. 3 lässt die Neufassung nach ihrem Wortlaut grundsätzlich die Möglichkeit offen, dass eine verfälschte Buchhaltung (außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 3 Abs. 3, s.o.) für sich genommen als tatbestandliches betrügerisches Mittel angesehen werden könnte. Nach zutreffender Ansicht bildet diese jedoch lediglich vorgetäuschte Transaktionen ab bzw. zeich-

⁵⁰ *Putinati* (Fn. 36), S. 72; *Perini* (Fn. 2), S. 240.

⁵¹ *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 155; *Lanzi/Aldovrandi* (Fn. 34), S. 235.

⁵² *Perini*, Stichwort „reati tributari“ Dig. Disc. Pen. Agg. VI, 2013, S. 500 f., *Perini* (Fn. 2), S. 240 f.

⁵³ In Betracht kommen insb. die – sehr weitreichenden – Urkundenfälschungstatbestände des italienischen Strafgesetzbuchs („Codice Penale“, CP) und der Sondertatbestand des Art. 11 des Gesetzes Nr. 214 v. 22.12.2011, der die Übermittlung oder die Vorlage von ganz oder teilweise falschen Akten oder Dokumenten im steuerlichen Festsetzungsverfahren unter Strafe stellt. Vgl. dazu *Flora*, *Diritto Penale e Processuale* 2012, 15; *Gianoncelli*, *Rassegna tributaria* 2013, 177.

⁵⁴ *Perini* (Fn. 2), S. 220.

⁵⁵ *Perini* (Fn. 2), S. 221.

⁵⁶ Vgl. Corte di Cassazione, Urt. v. 22.11.2012 – 2292 (unveröffentlicht).

⁵⁷ Eingehend Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 v. 20.10.2015, S. 13, <http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

⁵⁸ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore Penale, Bericht Nr. III/05/2015 v. 20.10.2015, S. 14 mit zahlreichen Nachweisen zur Rspr.,

<http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf> (29.7.2017).

net falsche Urkunden – beide ihrerseits geeignete betrügerische Mittel – auf. Die manipulierte Buchhaltung hat für sich genommen gerade nicht den Grad von Täuschungseignung, der nach Art. 3 Abs. 1, Art. 1 lit. g^{ter} erforderlich ist, weil sie ohne sie stützende Belege kaum zu einer Täuschung der Finanzverwaltung führen kann.⁵⁹ Ebenso wenig kann eine (aussagekräftige) „Schwarzbuchhaltung“ ein gem. Art. 3 tatbestandliches betrügerisches Mittel sein, weil deren Existenz nicht die Täuschung erleichtert, sondern im Falle ihrer Entdeckung durch die Finanzverwaltung die Aufdeckung der Steuerverkürzung fördert.⁶⁰

Grundsätzlich unverändert muss durch das tatbestandliche Verhalten (kumulativ) eine doppelte Strafbarkeitsschwelle überschritten werden: Wie bisher muss die – durch das oben beschriebene tatbestandliche Verhalten – hinterzogene Steuer im Sinne des Art. 1 lit. f 30.000 EUR überschreiten (Art. 3 Abs. 1 lit. a).⁶¹ Zudem muss die Gesamtheit der Aktiva, die durch die Tat der Besteuerung entzogen werden (d.h. nicht in der Steuererklärung enthalten sind), 5 % der in der Steuererklärung angegeben Aktiva oder jedenfalls 1.500.000 EUR (statt bisher 1.000.000 EUR) überschreiten (Art. 3 Abs. 1 lit. b). Alternativ hierzu – und hierin liegt eine den Anwendungsbereich des Art. 3 erweiternde Neuerung der Reform von 2015 – reicht es für die Strafbarkeit (neben einer Hinterziehung von mindestens 30.000 EUR gem. lit. a) seit dem 22.10.2015 auch aus, wenn zu Unrecht mit der Steuererklärung geltend gemachte fiktive Steuerguthaben oder Steuereinbehalte 5 % der geschuldeten Steuer oder jedenfalls 30.000 EUR übersteigen. Wichtig ist hier zu erkennen, dass die erste Schwelle des lit. b an der Beeinflussung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ansetzt und daher ein Verhältnis zu den Aktiva als Bemessungsgrundlage herstellt, sich die zweite – neue – Schwelle auf die Steuer selbst – in Form von fiktiven Guthaben oder abgeführten Beträgen bezieht. Daher ist es folgerichtig, dass der absolute Schwellenwert (anders als der relative von 5 %) viel niedriger angesetzt ist als bzgl. der Bemessungsgrundlage. Es erscheint nicht fernliegend, dass die Einführung einer zweiten, alternativen Schwelle – unter Art. 3 Abs. 1 lit. b – zu einer erheblichen Erhöhung der praktischen Anwendung des Art. 3 in der Praxis führen könnte.⁶² Nicht auszuschließen allerdings ist, dass dies durch die Erhöhung des (alternativen) Schwellenwerts gem. Art. 3 Abs. 1 lit. b von 1.000.000 EUR auf 1.500.000 EUR kompensiert werden könnte. Jedenfalls werden Verfahren, die zwischen 2011 und Oktober 2015 auf der Basis der Über-

schreitung (u.a.) des Schwellenwertes von 1.000.000 EUR unterdeklariierter Passiva eingeleitet wurden, zur Einstellung des Verfahrens bzw. zum Freispruch führen, soweit nicht auch die Schwelle von 1.500.000 EUR überschritten ist. Die Überschreitung der neu eingeführten alternativen Schwelle kann für Fälle aus 2011-2015 naturgemäß nicht contra reum zurückwirken (Art. 1 CP).⁶³

c) *Unzutreffende Steuererklärung* („*Dichiarazione infedele*“), Art. 4

In einschneidender Weise wurde auch der Tatbestand der strukturell § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vergleichbaren einfachen Steuerhinterziehung des Art. 4 („*dichiarazione infedele*“ oder *Unzutreffende Steuererklärung*)⁶⁴ – durchgehend zu Gunsten des Steuerpflichtigen – geändert. Die an sich systemgerechte Erweiterung der Strafbarkeit auch auf andere als Jahressteuererklärungen, die durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 für die Art. 2, 3 und 5 zum 22.10.2015 eingeführt wurde, unterblieb hier bewusst im Hinblick auf den aus Sicht des Gesetzgebers geringeren Unrechtsgehalt.⁶⁵

Im Straftatbestand gemäß Art. 4 Abs. 1 wurde zunächst der Begriff der „fiktiven“ („*fittizi*“) Passiva durch den der nicht existierenden („*inesistenti*“) Passiva ersetzt. Gemeint hiermit sind naturaliter nicht durch den Steuerpflichtigen getragene Kosten, nicht aber z.B. Werbungskosten oder Betriebsausgaben, die der Steuerpflichtige hatte, die aber nicht steuermindernd geltend gemacht werden dürfen.⁶⁶ Diese Auslegung entspricht einer auch schon zu Art. 4 Abs. 1 a.F. vertretenen Auffassung.⁶⁷ Letztere wurde allerdings von der herrschenden Rspr. nicht geteilt, die unter der alten Gesetzesfassung z.B. auch tatsächlich getragene, aber nicht abzugsfähige Kosten als tatbestandlich relevant ansah.⁶⁸ Vor diesem Hintergrund bestand aus Sicht des Gesetzgebers von 2015 Anlass zur Klarstellung. Man wollte vermeiden, dass der Steuerpflichtige sich nach Art. 4 auf der Basis von auf die Bemessungsgrundlage bzw. sonstige Angaben in der Erklärung durchschlagenden abweichenden Bewertungen bzw. abweichenden steuerrechtlichen Wertungen – z.B. zur Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, die er tatsächlich hatte – strafbar machen. Vergleichbare Fallkonstellationen sollen nur im Rahmen der Steuerbetrugstatbestände der Art. 2 und 3 strafbar sein. Daher wurde der Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 einschränkender gestaltet, in dem Sinne, dass nur noch die Geltendmachung „*inexistenter*“ und nicht lediglich von „*fingierten*“ bzw. „*fiktiven*“ Passiva tatbestandlich ist („*inesis-*

⁵⁹ *Perini* (Fn. 2), S. 250 f.

⁶⁰ *Napoleoni* (Fn. 48), S. 113; *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 152; *Lanzi/Aldovrandi* (Fn. 34), S. 239.

⁶¹ Bzgl. jeder vom Tatbestand betroffenen Steuer muss die Strafbarkeitsschwelle separat durch Hinterziehung des erforderlichen Betrags überschritten werden; liegen die Hinterziehungsbeträge bzgl. Mehrwertsteuer (IVA) und Körperschaftsteuer (IRES) separat unter dem Schwellenwert, kumulativ aber darüber, so ist die Strafbarkeitsschwelle nicht überschritten. Dies gilt auch im Rahmen aller anderen Tatbestände des Dekrets, vgl. etwa *Perini* (Fn. 2), S. 258.

⁶² *Perini* (Fn. 2), S. 214.

⁶³ *Perini* (Fn. 2), S. 278.

⁶⁴ Siehe *Rübenstahl*, ZIS 2013, 10 (14 f.).

⁶⁵ Eingehend *Corucci* (Fn. 5), S. 283 f.

⁶⁶ *Corucci* (Fn. 5), S. 292, unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien, aus denen hervorgehe, dass besagte Einschränkung durch die geänderte Formulierung gezielt angestrebt worden war.

⁶⁷ *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 175 ff. m.w.N.

⁶⁸ Corte di Cassazione, Urt. v. 23.12.2008 – 30055 = CED 605850; Urt. v. 28.2.2012 – 7739 = CED 252019 = La Società 2012, 69 (Dolce e Gabbana); Urt. v. 9.9.2013 – 36894 = *Rivista del diritto tributario* 2013, Nr. 3, 189.

tenti“ statt „fittizi“).⁶⁹ Vor diesem Hintergrund wird zur Neufassung vertreten, dass Art. 4 Abs. 1 im Wesentlichen nur noch folgende Konstellationen erfasse: die fehlende Erfassung (steuerpflichtiger) Einkünfte,⁷⁰ die unzulässige Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Geltendmachung tatsächlich nicht getragener Kosten sowie die Fälle der Unterfakturierung.⁷¹ Eine ergänzende Klarstellung des Legislativdekrets Nr. 158/2015 stellt die Einführung eines neuen Abs. 1^{bis} in den Art. 4 dar. Danach ist der Straftatbestand der einfachen Steuerhinterziehung (Art. 4 Abs. 1) in folgenden Fällen nicht anwendbar: bei lediglich nicht korrekter steuerlicher Bewertung, bei der (fehlerhaften) Bewertung von aktiven oder passiven Elementen, die tatsächlich existieren, sofern die konkret angewandten Kriterien konkret in der Bilanz oder in irgendwelchen anderen für steuerliche Zwecke relevanten Urkunden aufgeführt sind, sowie bei Verletzung der maßgeblichen Kriterien für die Bewertung von tatsächlich getragenen Aufwand, d.h. insbesondere bei Betriebsausgaben und Werbungskosten (s.o.).⁷² Insbesondere soll nunmehr auch die steuermindernde Geltendmachung von willkürlich als abzugsfähige Betriebsausgaben qualifizierten tatsächlich getragenen Kosten mit privater Zwecksetzung – z.B. etwa die Kosten für einen Brilliantring für die Geliebte des Steuerpflichtigen, die nach h.M. zur bisherigen Gesetzeslage tatbestandsrelevant waren – nicht mehr tatbestandsrelevant sein.⁷³ Auf dieser Basis soll nunmehr die vorher strittige steuerstrafrechtliche Relevanz von nach der Bewertung der Finanzbehörden steuerverkürzenden Transfer-Pricing-Operationen⁷⁴ dahingehend geklärt sein, dass diese regelmäßig nicht mehr unter den Tatbestand des Art. 4 Abs. 1 fallen können, weil es hier zum einen zwangsläufig eine Dokumentation im Sinne des Art. 4 Abs. 1^{bis} mit Sachverhaltsangaben geben wird und es sich zum anderen um steuerliche Wertungen handelt.⁷⁵ Für den Fall, dass die Transfer-Pricing-Dokumentation – d.h. die Sachverhaltsgrundlage – vorsätzlich manipuliert wurde, könnte allerdings Art. 3 einschlägig sein.

Von wesentlicher, den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1 – aus deutscher Perspektive im gesamten Bereich der mittleren und mittelschweren Steuerhinterziehung (vgl. §§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1, 371 Abs. 2 Nr. 3, 398a AO) – ausschließenden Wirkung ist die Erhöhung der Strafbarkeits-

schwelle⁷⁶ von einer verkürzten Steuer von 50.000 EUR auf nunmehr 150.000 EUR (Art. 4 Abs. 1 lit. a). Die einfache vorsätzliche Steuerhinterziehung durch aktives Tun ist damit in Italien strafrechtlich nicht mehr relevant, wenn – nach strafrechtlichen Maßstäben – pro Steuerart und Besteuerungszeitraum (Steuerjahr) der Hinterziehungsbetrag 150.000 EUR nicht übersteigt. Diese Regelung ist zwar erst mit Inkrafttreten des Legislativdekrets Nr. 158/2015 am 22.10.2015 in Kraft getreten. Sie entfaltet jedoch nach den allgemeinen Regeln des italienischen Strafrechts (Art. 2 Abs. 2 CP) Rückwirkung für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig entschiedenen Verfahren im Hinblick auf Art. 4. Vor diesem Hintergrund waren/sind alle aufgrund der Rechtslage 2011 eingeleiteten Strafverfahren nach Art. 4 einzustellen (bzw. ist insofern auf Freispruch zu erkennen), bezüglich derer die Hinterziehungssumme zwischen 50.000 und 150.000 EUR liegt und sofern kein anderer (Steuer-)Straftatbestand eingreift.⁷⁷

Weiter eingeschränkt wurde der Anwendungsbereich des Tatbestands zum 22.10.2015 dadurch, dass nach Art. 4 Abs. 1 lit. b kumulativ nicht mehr lediglich die Nichtangabe von Aktiva im Gesamtwert von mindestens 2.000.000 EUR in der Steuererklärung, sondern von mindestens 3.000.000 EUR (oder unverändert mindestens 10 % der Gesamtheit der Aktiva) für die Verwirklichung des Straftatbestands erforderlich ist. Auch bezüglich dieses Schwellenwertes gilt das oben Gesagte zur Rückwirkung zu Gunsten der Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten.

Darüber hinaus wurde schließlich noch ein Art. 4 Abs. 1^{ter} als ergänzende „de minimis“-Klausel eingeführt, der für die vom Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1^{bis} nicht erfassten Fälle – d.h. für diejenigen, bei denen die durch den Steuerpflichtigen angewandten Bewertungskriterien nicht in der Bilanz oder in einer sonstigen Steuerelemente aufgeführt sind – anordnet, dass steuerliche Bewertungen des Steuerpflichtigen, die für sich betrachtet nicht mehr als 10 % von den (aus Sicht der Strafjustiz) korrekten Bewertungen abweichen, nicht zur Strafbarkeit führen (Art 4 Abs. 1^{ter} S. 1). Diese abweichenden Beträge unterhalb der 10 %-Grenze werden zudem bei der Prüfung der Überschreitung der oben erläuterten Strafbarkeitsschwellen nicht berücksichtigt (S. 2).

d) Unterlassene Steuererklärung („*Omissa dichiarazione*“), Art. 5

Hinsichtlich des Straftatbestands der unterlassenen Steuererklärung⁷⁸ (strukturell ähnlich unserem § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), Art. 5 Abs. 1, wurde durch die Reform von 2015 die Strafbarkeitsschwelle von einem Hinterziehungsbetrag von

⁶⁹ Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 23 v. 11.3.2014; Erläuterungsbericht („*Relazione illustrativa*“) der italienischen Regierung zum Legislativdekret Nr. 158/2015,

www.governo.it/Governo/Provvedimenti/dettaglio.asp?d=78894 (29.7.2017); vgl. auch *Corucci* (Fn. 5), S. 292.

⁷⁰ Hierzu gehören auch nach dem italienischen Recht Einkünfte aus strafbaren Handlungen, vgl. Corte di Cassazione, Urt. v. 29.11.2010 – 42160 = CED 248729 m.w.N.; *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 174.

⁷¹ *Corucci* (Fn. 5), S. 292 f.

⁷² *Corucci* (Fn. 5), S. 294 ff. m.w.N.

⁷³ *Corucci* (Fn. 5), S. 295 m.w.N.

⁷⁴ Zur bisher strittigen Strafbarkeit von steuerverkürzenden „Transfer Pricing“-Operationen nach Art. 4, *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 215 ff.; *Lanzi/Aldovrandi* (Fn. 34), S. 193 ff.

⁷⁵ *Corucci* (Fn. 5), S. 297.

⁷⁶ Nach herrschender Rspr. wohl auch weiterhin eine obj. Bedingung der Strafbarkeit, die nicht vom Vorsatz erfasst sein muss, statt aller Corte di Cassazione, Urt. v. 23.6.2011 – 25213 = Cassazione penale 2013, 285; a.A. (objektives Tatbestandsmerkmal) weite Teile der Lit., *Napoleoni* (Fn. 48) S. 116 ff.; *Musco/Ardito* (Fn. 33), S. 48; *Lanzi/Aldovrandi* (Fn. 34), S. 249, 260.

⁷⁷ Vgl. *Corucci* (Fn. 5), S. 306 f.

⁷⁸ Vgl. *Rübenthal*, ZIS 2013, 10 (15).

30.000 EUR – eingefügt durch die Reform 2011 – auf 50.000 EUR erhöht, während der ursprünglichen Fassung des Straftatbestands (2001-2011) ein Schwellenwert eines Hinterziehungsbetrags von 77.468,53 EUR zugrunde lag.⁷⁹ Diese Gesetzesänderung findet – wie in den oben beschriebenen Fällen – auch rückwirkend Anwendung, so dass Taten, die zwischen 2011 und 2015 begangen und noch nicht rechtskräftig abgeurteilt wurden, einzustellen sein werden, soweit der Hinterziehungsbetrag zwischen 30.000 und 50.000 EUR liegt.⁸⁰ Zugleich wurde der Strafraum von einem Jahr bis drei Jahren Freiheitsstrafe auf ein Jahr sechs Monate bis zu vier Jahren Freiheitsstrafe erhöht.

Der objektive Tatbestand wurde zudem durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 nicht unerheblich ausgeweitet, da der Tatbestand des Art. 5 Abs. 1 aufgrund der Streichung des Wortes „jährliche“ („*annuali*“) nicht mehr nur die unterlassene Abgabe von Jahressteuererklärungen unter Strafe stellt, sondern die unterlassene Abgabe jeder Steuererklärung, d.h. auch solcher für kürzere Zeiträume oder solche, die nicht zum Jahresende abgegeben wurde (z.B. Erklärungen, die in etwa der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung entsprechen oder nicht periodische Steuererklärungen, die im Zusammenhang mit Umwandlungsprozessen, Liquidationen oder M&A-Prozessen abzugeben sind [s.o.]).⁸¹ Vor dem Hintergrund, dass der Tatbestand bereits mit der Nichtabgabe innerhalb der Erklärungsfrist zuzüglich einer 90-tägigen Nachfrist⁸² – unabhängig von Stand und Ergebnis des Steuerfestsetzungsverfahrens – nicht nur versucht, sondern bereits vollendet ist,⁸³ schafft dies relevante zusätzliche strafrechtliche Risiken.

Weiter wurde durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 ein neuer Art. 5 Abs. 1^{bis} eingefügt. Dieser sieht erstmals die Strafbarkeit des „*sostituto d'imposta*“ (Steuereinbehaltungs- und Abführungsverpflichteter⁸⁴) für die Unterlassung der Einreichung der von ihm abzugebenden Steuererklärungen (vgl. Art. 1 lit. c des Dekrets) nach Art. 5 vor.⁸⁵ Der Straf-

rahmen des neuen Art. 5 Abs. 1^{bis} beträgt (ebenfalls) zwischen einem Jahr und sechs Monaten und vier Jahren Freiheitsstrafe. Er greift ein, wenn der Steuerentrichtungspflichtige, der zur Abgabe einer Steuererklärung als Steuerentrichtungspflichtiger verpflichtet ist,⁸⁶ diese (vorsätzlich) nicht abgibt und wenn die Summe der einzubehaltenden und abzuführenden Steuer („*ritenute*“) – typischerweise das italienische Lohnsteueräquivalent – 50.000 EUR übersteigt. Die neu gefasste Vorschrift, d.h. sowohl die Anwendbarkeit auf andere als Jahressteuererklärungen als auch die Strafmaßhöhung, wie sie durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 eingeführt wurde, gilt für Taten ab dem 22.10.2015, hinsichtlich von Jahressteuererklärungen mithin frühestens für das Steuerjahr 2014.⁸⁷

*e) Verdunkelung und Zerstörung von Buchhaltungsunterlagen („*Occultamento o distruzione di documenti contabili*“), Art. 10*

Bezüglich dieses – aus Sicht des Gesetzgebers ersichtlich von steuerbetrügerischer Energie zeugenden – Straftatbestandes hat der Gesetzgeber durch Legislativdekret Nr. 158/2015 den Strafraum von sechs Monaten bis fünf Jahren auf nunmehr (für Taten ab dem 22.10.2015) von einem Jahr und sechs Monaten bis zu sechs Jahren erhöht, ohne die Voraussetzungen der Tatbestandsverwirklichung zu ändern.⁸⁸

*f) Unterlassung der Abführung geschuldeter oder zertifizierter Steuereinbehalte („*Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*“), Art. 10^{bis}*

Die bestehende Strafvorschrift des Artikel 10^{bis} wurde durch den Gesetzgeber 2015 dahingehend präzisiert, dass Gegenstand des strafbaren Verhaltens der Nichtabführung solche Steuereinbehalte sind, die auf der Basis der Steuererklärung des Steuerabführungspflichtigen geschuldet (oder – wie schon bisher – durch die Zertifizierung gegenüber den eigentlichen Steuerpflichtigen ausgewiesen) sind.⁸⁹ Vergleichsmaßstab ist somit nicht die wie auch immer zu ermittelnde tatsächliche Steuerschuld, sondern nur die eigene Steuererklärung bzw. Zertifizierung des Täters, d.h. des Steuerabführungspflichtigen, insbesondere des Arbeitgebers im Falle des Einbehalts des italienischen Lohnsteueräquivalents. Diese hat gewissermaßen Geständnisfunktion, d.h. wenn der dort erklärte Betrag an Lohnsteuer vorsätzlich nicht fristgerecht abgeführt wird, greift der Straftatbestand ein. Zum anderen

zuletzt Corte di Cassazione, Urt. v. 10.6.2015 – 24650 = CED 263728.

⁸⁶ Die Steuerentrichtungspflichtigen – insbesondere u.a. die Arbeitgeber bzgl. der Ertragssteuer ihrer Arbeitnehmer (IRPEF), soweit diese auf den Arbeitslohn entfällt – müssen mittels des „*modulo 770*“ eine jährliche Steuererklärung bzgl. der einzubehaltenden und abzuführenden Steuern Dritter abgeben, d.h. der Lohnsteuer/IRPEF.

⁸⁷ *Corucci* (Fn. 5), S. 328 f.

⁸⁸ *Corucci* (Fn. 5), S. 343.

⁸⁹ *Cernuto/D'Arcangelo*, in: *Giarda/Perini/Varraso* (Fn. 1), S. 379 f.

⁷⁹ *Corucci* (Fn. 5), S. 310.

⁸⁰ *Corucci* (Fn. 5), S. 328.

⁸¹ *Corucci* (Fn. 5), S. 311.

⁸² 90 Tage nach Ablauf der Erklärungsfrist ist nicht nur der Vollendungszeitpunkt, sondern auch der Beendigungszeitpunkt; die Strafverfolgungsverjährung läuft von diesem Tage an, Corte di Cassazione, Urt. v. 24.4.2015 – 17120 = CED 263251.

⁸³ Corte di Cassazione, Urt. v. 30.10.2015 – 43809 (unveröffentlicht); *Corucci* (Fn. 5), S. 310.

⁸⁴ Vgl. Art. 64 Abs. 1 D.P.R. (Präsidialdekret) Nr. 600 v. 29.9.1973: „Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.“, vgl. den deutschen Steuerentrichtungspflichtigen im Sinne des § 33 AO.

⁸⁵ Die strafrechtliche Verantwortlichkeit trifft im Rahmen der neuen Vorschrift (Abs. 1^{bis}) wie schon im Rahmen des bisherigen Tatbestands nach herrschender Rspr. auch den faktischen Geschäftsführer, nicht nur den eingetragenen, vgl.

wurde der Anwendungsbereich des Straftatbestands (mit Rückwirkung, s.o.) im Herbst 2015 durch die Erhöhung der Strafbarkeitsschwelle verkleinert: Strafbar ist das tatbestandliche Verhalten nur noch dann, wenn die im obigen Sinn nicht abgeführte – nicht die hinterzogene – Steuer pro Veranlagungszeitraum 150.000 EUR – statt bisher 50.000 EUR – übersteigt.⁹⁰

g) *Unterlassung der Abführung geschuldeter Mehrwertsteuer („Omesso versamento di IVA“), Art. 10^{ter}*

Neu formuliert – und erheblich gemildert – wurde der Art. 10^{bis} vergleichbare Art. 10^{ter} Legislativdekret Nr. 74/2000, der die Nichtabführung von ausweislich steuerlicher Erklärungen geschuldeter Mehrwertsteuer (IVA) unter Strafe stellt. Zu bestrafen mit sechs Monaten bis zwei Jahren Freiheitsstrafe ist nach der Neufassung derjenige, der innerhalb der Frist für die Vorauszahlung für den darauffolgenden Besteuerungszeitraum die ausweislich seiner Jahressteuererklärung geschuldete Mehrwertsteuer nicht abführt, wenn die nicht abgeführte Mehrwertsteuer pro Besteuerungszeitraum 250.000 EUR (Strafbarkeitsschwelle) übersteigt. Art. 10^{ter} alter Fassung sah aufgrund des darin enthaltenen Verweises auf Art. 10^{bis} alter Fassung noch eine Strafbarkeitsschwelle von nur 50.000 EUR vor. Der Anwendungsbereich des Straftatbestands wurde mithin erheblich (wiederum auch rückwirkend) reduziert. Die übrigen Änderungen haben keine inhaltlichen Veränderungen mit sich gebracht, sondern dienen dazu, den Tatbestand unter Loslösung von der Verweistchnik aus sich heraus verständlich zu formulieren.⁹¹

h) *Kompensation der Steuerschuld mit unberechtigten Forderungen gegen den Fiskus („Indebita compensazione“), Art. 10^{quater}*

Neu formuliert – ebenfalls unter Aufgabe der Verweisung auf Art. 10^{bis} – wurde auch Art. 10^{quater} („Indebita compensazione“). Nach Art. 10^{quater} Abs. 1 wird mit sechs Monaten bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe bestraft, wer die geschuldete Steuer nicht abführt, indem er unter Verwendung von ihm nicht zustehenden Forderungen („crediti non spettanti“)⁹² gegenüber der Finanzverwaltung im Sinne des Art. 17 des Legislativdekrets Nr. 241/1997 seine Steuerschuld ausgleicht, d.h. der Sache nach mit ihm nicht zustehenden Forderungen aufrechnet. Die Strafbarkeitsschwelle ist überschritten, wenn die geltend gemachten, nicht bestehenden Forderungen gegenüber der Finanzverwaltung 50.000 EUR pro Jahr überschreiten. Nach Art. 10^{quater} Abs. 2 wird strenger, nämlich mit Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten bis zu

sechs Jahren bestraft, wer dasselbe tatbestandliche Verhalten im Hinblick auf nicht existierende Forderungen („crediti inesistenti“) – bzgl. derer die konstitutiven Voraussetzungen nicht bestehen – gegenüber der Finanzverwaltung an den Tag legt.⁹³ In der letztgenannten Vorschrift liegt eine erhebliche Verschärfung, da in Art. 10^{quater} a.F. zwischen nicht zustehenden und nicht existierenden Forderungen im Hinblick auf die Rechtsfolge nicht differenziert wurde und für beide nur ein Strafraum von sechs Monaten bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe vorgesehen war.

II. Fazit und Ausblick

Die Novellierung des italienischen Steuerstrafrechts durch das Legislativdekret Nr. 158/2015 zum 22.10.2015 wirkt uneinheitlich und zeigt durchaus gegenläufige Tendenzen des italienischen Gesetzgebers bzgl. der strafrechtlichen Verfolgung von steuerlichen Unregelmäßigkeiten, die wohl vor dem Hintergrund der Finanzkrise zu sehen sind. Der italienische Staat möchte in Zeiten wirtschaftlicher Not ersichtlich den „ehrlichen“ Steuerpflichtigen, die ihren Erklärungs- und Abführungspflichten nicht genügen können, nicht oder nur äußersten Falles – bei besonders hohen Steuerschäden – mit dem scharfen Schwert des Strafrechts drohen. Nachvollziehbar erscheint dies aus deutscher Sicht insbesondere bzgl. der Abführung korrekt erklärter Steuern, weshalb etwa die Erhöhung von Strafbarkeitsschwellen der Art. 10^{bis} und 10^{ter} gerechtfertigt erscheint. Nicht so leicht verständlich ist aus deutscher Sicht – im Hinblick auf die hiezulande bestehende Strafbarkeit ab dem ersten Euro – hingegen, dass der einfache, unserem § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vergleichbare Steuerhinterziehungstatbestand des Art. 4 durch die Reform von 2015 praktische Bedeutung nur noch in (eindeutigen) Fällen der Steuerhinterziehung großen Ausmaßes – jedenfalls in erheblich sechsstelligem Ausmaß – behalten wird. Aus transalpiner Perspektive übermäßig großzügig erscheint auch die Entkriminalisierung aller Fälle der (willkürlichen, bewusst zu Unrecht erfolgenden) gewinnmindernden Geltendmachung von Kosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Rahmen des Art. 4. Im Ausgangspunkt zu billigen sind die Reformansätze bzgl. der Erweiterung und Stärkung des Steuerbetrugstatbestands des Art. 3, allerdings wirken diese wenig konsequent und nicht weitgehend genug. Es ist nicht ersichtlich, warum Art. 3 – anders als der nach seinem (Handlungs-) Unrechtsgehalt vergleichbare Art. 2 – weiterhin Strafbarkeitsschwellen bzgl. des Erfolgsunrechts vorsehen muss. Potentiell vielversprechend – im Sinne eines besseren Steuervollzugs und eines steuerlichen Mehrergebnisses – könnte hingegen der Ansatz des Gesetzgebers sein, in Gestalt des Art. 13 erstmals strafbefreiende Vorschriften für den Fall der Nacherklärung und Nachzahlung von Steuern in den Fällen des Art. 4 und eingeschränkt des Unterlassungstatbestands des Art. 5 vorzusehen. Bislang kann die Vorschrift ihre nacherklärungsfördernde Wirkung allerdings wohl schon deshalb nicht optimal entfalten, weil im Bereich des Art. 4 vielfach ein geringes strafrechtliches Risiko besteht, für die relevanten und in der Praxis nicht immer leicht abzugrenzenden

⁹⁰ *Cernuto/D’Arcangelo* (Fn. 89), S. 382.

⁹¹ *Cernuto/D’Arcangelo* (Fn. 89), S. 383 ff.

⁹² Hierbei kann es sich um solche betreffend dieselbe oder eine andere Steuer handeln, die Forderungen können auch objektiv existent sein; sofern sie dem Steuerpflichtigen zum Tatzeitpunkt nicht zustehen, ist die Strafbarkeit dennoch gegeben, vgl. Corte di Cassazione, Urt. v. 16.1.2015 – 15236 = CED 263051; Urt. v. 11.11.2010 – 42462 = Cassazione penale 2011, 4460.

⁹³ *Cernuto/D’Arcangelo* (Fn. 89), S. 389.

Hinterziehungstatbestände (Art. 2, 3 und 5) entweder keine oder nur eine sehr eingeschränkte strafbefreiende Wirkung besteht. Im Übrigen macht sich der italienische Gesetzgeber derzeit (bis zum 31.7.2017) mit der nur zeitweilig anwendbaren „Voluntary Disclosure“-Prozedur selbst Konkurrenz, die für alle auch unter Art. 13 fallenden Fälle die bei weitem günstigere und vor allem weiterreichende strafbefreiende Regelung ist.

Insgesamt muss schließlich die Frage aufgeworfen werden, ob das italienische Steuerstrafrecht im reformierten Gewand den strengen Anforderungen gerecht wird, die der EuGH in der Rechtssache Taricco bzgl. der effizienten und effektiven Strafverfolgung durch „Verhängung von wirksamen und abschreckenden Sanktionen in einer beträchtlichen Anzahl von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichteten schweren Betrugsfällen“ (vgl. Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV) aufgestellt hat.⁹⁴ Laut dem EuGH soll es sogar erforderlich sein, dass Italien „erforderlichenfalls die Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet lässt“ (fallbezogen konkret Verjährungsvorschriften), die die Wirkung hätten, Italien „an der Erfüllung der [...] durch Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV auferlegten Verpflichtungen zu hindern“. Diese Rspr. könnte zukünftig auch die Frage aufwerfen, ob insbesondere überkomplexe tatbestandliche Einschränkungen des Art. 3 des Dekrets europarechtlich zu rechtfertigen sind.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der italienische Gesetzgeber auf dem Weg zu einem konsistenten und effektiven Steuerstrafrecht wenn nicht einen Schritt voran und zwei zurück gegangen ist, so doch bestenfalls zwei Schritte voran und einen zurück.

⁹⁴ EuGH NZWiSt 2015, 390 m. Anm. *Bülte*; der Gerichtshof stellt hier die Disapplikation der kurzen italienischen absoluten Verjährungsfristen (vgl. Art. 158, 160 CP) für Straftaten nach Art. 2 ff. des Dekrets bei der Umsatzsteuerhinterziehung in den Raum.