

Зорилэ Д. В.

РАЗВИТИЕ ПОЛОЖЕНИЙ «ОБЩЕЙ ЧАСТИ» НАЛОГОВОГО ПРАВА ГЕРМАНИИ В 20-Е — 70-Е ГОДЫ XX ВЕКА

***Аннотация.** Автором в данной статье анализируется трансформация положений «общей части» налогового права, закрепленных в Имперском положении о налогах и иных платежах 1919 г. и развитых в Положении о налогах и иных платежах 1977 г., а также их соответствие конституционному законодательству Германии. Пересмотр концептуальных подходов в налогообложении, эволюция основных понятий налогового права, вопросов процедуры налогообложения, обжалования неправомερных действий финансовых органов, регулирования налоговых правонарушений исследуются с историко-правовых позиций. Автором избран метод сравнительного правоведения в его диахронном аспекте (с точки зрения эволюции законодательства) в сочетании с историческим методом анализа социально-экономических условий развития налогового права. Использование также формально-юридического метода продиктовано высоким качеством юридической техники исследуемых нормативных актов. Последовательно проводится идея о преимственности «общей части» налогового законодательства Германии в сочетании с гибким подходом к его совершенствованию под воздействием экономических факторов, которые привели в 60-е годы к переосмыслению роли налогового права в регулировании общественных отношений. Дополнительными катализаторами указанных процессов явились изменения в административном и уголовном праве, а также усложнение и увеличения объема текущего налогового законодательства. Автор выдвигает тезис о том, что усиление публично-правовых начал, отразившееся на положениях «общей части» налогового права 70-х годов, являлось производной от более широкого процесса — усиления роли государства в регулировании общественных отношений.*

***Ключевые слова:** концептуальные подходы, налогообложение, процедурные вопросы налогообложения, обжалование неправомερных действий, финансовые органы, налоговые правонарушения, законодательство Германии, судебная практика, Федеральный конституционный суд, нормативизм.*

Налоговое законодательство Германии не является кодифицированным, что на всем протяжении XX века вело к постоянному нарастанию объема текущего нормативного материала, и как

неизбежное следствие, к несогласованности положений различных законов с одной стороны, и чрезмерному усилению влияния судебной практики — с другой. Это влекло за собой большую неопределенность и боль-

шую уязвимость налогоплательщика перед законом и судьей¹. Такое положение было подкреплено решением Федерального конституционного суда 1973 года, в соответствии с которым за судами признавалось право расширенно толковать закон. Свое решение ФКС обосновывал ч. 3 ст. 20 Основного закона ФРГ 1949 г., гласящей: «Законодательство связано конституционным строем, исполнительная власть и правосудие — законом и правом»². Положение интерпретировалось в духе отхода от нормативизма в том смысле, что право — это не просто сумма писаных правил, но еще и определенные идеи, общие принципы, лежащие за пределами текстов нормативных актов и дающие суду основание для изменения законов³. Известный исследователь налогового права профессор Кельнского университета К. Типке в 1975 году писал: «Идеальным было бы создать большую и полную кодификацию, кодекс, который содержал бы общую и особенную часть, куда вошли бы все почти 50 ныне действующих налогов»⁴.

Отсутствие кодификации было отчасти компенсировано (и, на наш взгляд, во многом объяснялось) наличием двух основополагающих документов — главы 10 «Финансы» Основного закона ФРГ, заложившей основы налоговых взаимоотношений между различными субъектами федерации, и Положением о налогах и иных платежах 1977 г. Этот документ германские правоведы нередко называют частичной кодификацией — в силу его большой значимости и широкого круга ре-

гулируемых отношений⁵. Применить к ПНП термин «кодификация» дает основание также и факт его длительного срока действия. Первый вариант Положения о налогах и иных платежах (Имперское положение о налогах и иных платежах) был разработан в 1919 году в ходе реформы министра финансов Веймарской республики М. Эрцбергера и действовал до 1 января 1977 года. Факт свидетельствует о глубокой преемственности германского (в данном случае, налогового) права и основывается на положении п. 1 ст. 123 Основного закона, гласящем: «Право, возникшее до созыва Бундестага, продолжает действовать, поскольку оно не противоречит Основному закону»⁶. Длительное действие Положения о налогах и иных платежах свидетельствует и о большей консервативности общей части налогового права по сравнению с особенной частью, регулирующей отдельные виды налогов и не претерпевшей кодификации. Наличие документа содержащего общие, применимые ко всем налогам положениям, придает всей отрасли стабильность и устойчивость.

Проект ИПНП 1919 г. был разработан цивилистом и членом Высшего административного суда земли Нижняя Саксония Э. Бекером всего за полгода⁷, затем принят законодательным органом — Национальным собранием (Веймарским), что дает основание считать его законом, а не подзаконным нормативным актом⁸. В 1929 году Чрезвычайное постановление

¹ G. Rose, Planungssicherheit im Steuerrecht — ein unerfüllbarer Wunschtraum в *Perspektiven der Finanzverwaltung Analysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*, Köln, 1992, с. 132–145

² Федеративная республика Германия. Конституция и законодательные акты, Москва, 1991 г., с. 33

³ В. М. Шумилов, Введение в правовую систему ФРГ, Москва — Бремен, 2001 г., с. 33

⁴ К. Tipke, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, *Juristenzeitung*, № 18, 1975, с. 559

⁵ Положение о налогах и иных платежах (далее по тексту ПНП) содержит общие правила налогообложения, применяемые ко всем или большинству налогов (общая часть налогового права), регулирует процедуру налогообложения и обжалования спорных вопросов (административная и процессуальная часть налогового права), содержит нормы о налоговых правонарушениях.

⁶ «Федеративная республика Германия. Конституция и законодательные акты», Москва, 1991 г. с. 85

⁷ Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln, 1998, с. 23–24

⁸ K Tipke, *Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977*, *Juristenzeitung* № 22 1976, с. 703–706

имперского президента внесло в текст ИПНП существенные изменения¹. Период Третьего рейха связан с принятием нескольких нормативных правовых актов, внесших изменения в положения ИПНП².

К 1949 году, за тридцать лет действия ИПНП и последующих сопутствующих нормативных правовых актов, изменений и дополнений накопилось столь много, а потребность в едином документе была столь велика, что в предисловии к указанному ранее изданию ИПНП 1949 года отмечалось: «Как только будет найдено решение вопроса о налоговых полномочиях на уровне [оккупационных — примеч. ЗДВ] зон, о юрисдикции по налоговым правонарушениям, ... настоятельно необходимо разработать новое Положение о налогах и иных плтежах для регулирования общей части налогового права»³. На тот момент законодатель оставил в силе прежние документы, ограничившись лишь новыми дополняющими нормативными правовыми актами, наиболее значимым из которых явился принятый в 1951 году Закон об административно-финансовом управлении⁴.

Предпринятые в 60-е годы попытки глубокого переосмысления роли налогового права в регулировании общественных отношений, изменения в административном и уголовном праве, усложнение и увеличение объема текущего налогового законодатель-

ства не могли не затронуть и такой основополагающий документ, как ИПНП 1919 г. Вопрос о необходимости кодификации общей части налогового права в послевоенный период впервые подробно обсуждался на 43 Съезде германских юристов, проходившем в Мюнхене в 1960 году⁵. В 1963 году бундестаг поручил правительству разработать новый проект Положения, который должен был вобрать в себя все положения общей части налогового права, рассредоточенные к тому времени в различных законах и подзаконных нормативных актах, которыми «оброс» ИПНП 1919 года. Следовало воссоздать лежавшую в основе разработки ИПНП концепцию единого всеобъемлющего «закона-остова» (*Mantelgesetz*), устранить таким образом повторы и противоречия в законах, регулирующих отдельные виды налогов.

В ходе реформы конца 60-х — начала 70-х годов ставилась задача усовершенствовать структуру, или в терминологии германских правоведов систематику закона, а также найти оптимальное соотношение между двумя основными принципами налогового права — принципом обеспечения правопорядка и принципом равномерности налогообложения⁶. Концепция законодателя заключалась в упрочении правового положения налогоплательщика за счет применения принципов правового государства и усиления публично-правовых начал в процедуре

¹ Новое издание документа, датированное 22 мая 1931 года, вышло с новой нумерацией параграфов, в результате чего с данного момента ИПНП публиковалось с их двойной нумерацией.

² Закон об упорядочении налогообложения 16 октября 1934 года, Закон об ответственности за просрочку уплаты налогов 24 декабря 1934 года, Указ об упрощении правил администрирования 28 августа 1939 года и Приказ 22 июля 1942 года.

³ *Reichsabgabenordnung, Band 7 der Steuergesetzsammlung mit Steueranpassungsgesetz* 16. Okt. 1934, *Steuersaumnisgesetz* 24. Dez. 1934, Berlin, 1949 с. 15

⁴ Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Köln, 1998, с. 23

⁵ Goutier K., *Die Aenderung der Steuerverwaltungsakten nach der AO 1977*, Frankfurt/Main, Bern, 1983 с. 1

⁶ Планировалось, что новый закон станет частью намеченной большой налоговой реформы и вступит в силу в начале 1974 года. Однако из-за досрочного роспуска шестого созыва бундестага законопроект не был рассмотрен в назначенные сроки. Между тем Финансовый комитет бундестага и специально созданный им подкомитет тщательно доработали правительственный вариант, после чего он был представлен на рассмотрение седьмого созыва бундестага, принят лишь 16 марта 1976 года и вступил в силу 1 января 1977 года. — K. Tipke *Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977*, *Juristenzeitung*, № 22, 1976 г. с. 704

налогообложения, ее ускорении и упрощении¹. Представляется, что стремление к усилению публично-правовых начал являлось производной от более широкого процесса — усиления роли государства в регулировании общественных отношений, что нашло и прямое отражение в некоторых положениях ПНП 1977 г.² ПНП представляет собой интереснейший документ, который заслуживает всеобъемлющего исследования, однако в рамках настоящей статьи остановимся лишь на тех новациях, которые отразили эту основную идею законодателя.

Особое внимание законодатель уделил улучшению структуры закона, стремясь к тому, чтобы отдельные части Положения и порядок их расположения максимально соответствовали основным этапам реальной процедуры налогообложения³. Это должно было сделать закон более ясным и удобным для применения налогоплательщиком. Несмотря на компилятивный характер документа, вобравшего в себя многочисленные источники, последняя задача нашла, по мнению правоведов, удачное воплощение. Положение о налогах и иных платежах 1977 г. приобрело более сложную по сравнению с ИПНП 1919 г. структуру⁴, оно содержит

определение основных понятий налогового права, структуру налоговых органов (I часть), часть II — определение налоговой повинности и круга налоговых правоотношений, возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиком, части III — VII — процедура налогообложения и процесс досудебного обжалования неправомερных действий налоговых органов, часть VIII — налоговые правонарушения, часть IX — переходные положения.

После 2-й мировой войны границы налогообложения (то есть, вмешательства государства в частную собственность) путем толкования выводились из п.1 ст. 14 Основного закона ФРГ, провозгласившей гарантии собственности в широком смысле: «Собственность и право наследования гарантируются. Их содержание и пределы устанавливаются законами»⁵. Применительно к налоговому праву гарантии права собственности конкретизируются в принципах законности и равномерности налогообложения. Эти принципы были закреплены не в Основном законе ФРГ, что стало обычной конституционной практикой многих развитых государств. Так, принцип равномерности налогообложения и принцип распределения налогов между всеми гражданами сообразно их состоянию были декларированы в ст. 134 Веймарской конституции, принцип законности (*nullum tributum sine lege*) — в ст. 134 Веймарской конституции⁶. Эти принципы нашли свое отражение в Положении о налогах и иных

¹ Германские правоведы отмечают также существенное влияние цивилистики на налоговое право, что отразилось на некоторых институтах и принципах последнего. Такое влияние на протяжении истории периодически усиливалось и ослабевало, уступая место более тесному взаимодействию налогового права с административным. — Avenarius H., *Die Rechtsordnung der BRD*, Berlin, 1995; Urbas H., *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Frankfurt/Main, 1987; Tipke K\ Lang J., *Steuerrecht*, Köln, 1998

² GBl, 1, 1963, с. 613

³ O. Mollinger, *Abgabenordnung 1977*, Stuttgart — Wiesbaden, 1977, с. 38

⁴ Структура ИПНП 1919 г.: Вводные положения (*Einleitende Vorschriften*) § 1–7; Часть первая: финансовые органы (*Behörden*) § 8–50; Часть вторая: процедура налогообложения (*Besteuerung*) § 51–354; Часть третья: (судебный процесс) (*Strafrecht\Strafverfahren (gerichtliches Verfahren)*) § 355–444; Переходные и заключительные положения (*Übergangs-und Schlussvorschriften*) § 444–463.

⁵ Федеративная республика Германия Конституция и законодательные акты. М., 1991, с. 31

⁶ Аналогичные принципы вслед за ст. 13 Декларации прав человека и гражданина Франции 1789 года закрепили также п. 3, 4 ст. 133 Конституции Испании 1978 года, ст. 84, 85 Конституции Японии 1947 года, принцип прогрессивности налогообложения — ч.2. 2 ст. 53 конституции Итальянской республики 1947 года, принцип запрета налоговых привилегий — в ч. 1 ст. 112 конституции Бельгии. — Конституции зарубежных государств, М., 1997 г.

платежах 1977 года — в §§ 3, 38 и в § 85. Закрепление основных принципов налогообложения не в конституции страны, а в Положении о налогах и иных платежах явилось дополнительным признанием высокого статуса, придаваемого документу.

Проявившаяся в начале 60-х годов и устойчиво внедрявшаяся в налоговую теорию и практику в конце 60-х — начале 70-х (то есть, в период наиболее активной работы над проектом ПНП) теория использования налогов в качестве инструмента экономического регулирования повлекла изменение легального определения основного понятия налогового права — понятия налога. Оно было закреплено в абз.1 § 3 ПНП: «Налоги — это денежные выплаты, не являющиеся ответной услугой за какую-либо особую услугу, к которым правовое общество обязывает всех лиц, располагающих таким фактическим обстоятельством, с которым закон связывает финансовые обязательства». Данная часть определения была практически дословно перенесена из § 1 ИПНП. Однако будучи разработанным в начале XX века известным правоведом Отто Майером¹, это определение не могло содержать указания на функцию государственного экономического регулирования, поскольку последняя еще не получила широкого развития на практике и тем более теоретического обоснования. Поэтому прежняя дефиниция была дополнена небольшим, но существенным положением: «Получение доходов может быть побочной целью»².

С одной стороны, это дополнение признало, что в высокоразвитом индустриальном обществе налоги стали одним из инструментов активной экономической и социальной политики, а с другой — закрепило обязательность фискальной функции налога, что в толковании германских правоведов приобрело следующий смысл: «Понятие налога

не соблюдено, если выплата нацелена исключительно на экономическое «удушение» субъекта. Таким образом, запрет на «удушающие» налоги корреспондирует с определением налога»³. Нефискальная функция налогов как инструмента финансовой политики государства, впервые была обозначена в Законе о стабилизации общеэкономического развития 1967 года и еще до него на протяжении почти двух десятилетий активно воплощалась в текущем законодательстве без согласования с легальной дефиницией налогов. Представляется, что в этом пункте разработка ПНП 1977 г. как минимум на десятилетие отставала от практики экономического регулирования. Отсутствие отвечающего потребностям времени определения налогов порождало многочисленные споры: «В последнее десятилетие появилось много литературы по государственному праву, в которой исследуется вопрос о совместимости практики экономического регулирования с помощью налогов с приведенным в § 1 ИПНП 1919 г. определением налогов (предполагающим лишь функцию пополнения бюджета). Этот вопрос важен, поскольку почти все исходят из того, что содержащееся в ст. 105 Основного закона распределение полномочий основывается на определении понятия налога, данном в § 1 ИПНП, « — писал К. Типке в 1975 году»⁴. Ставился вопрос о конституционности прежнего определения налогов, который и разрешился с принятием ПНП 1977 года. Легальное определение налогов имело и практическое значение, оно было необходимо для разграничения таких понятий, как налог, пошлина и сбор, что требовалось для определения сферы применения ст. 105–108 Основного закона и самого Положения о налогах и иных платежах, регулирующих взимание налогов.

³ Tipke/Lang, там же, с.49

⁴ К. Tipke, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, Juristenzeitung, № 18, 1975, с. 560

¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 1998, с.48

² BGBl, 1, 1976, с. 620

ПНП 1977 года продолжило начатую в ИПНП 1919 года практику разработки понятийного аппарата налогового права, дополнив его новациями. Так, подробное регулирование в Положении 1977 года нашел институт налоговой повинности, в основе которого лежит цель максимально обеспечить налоговые поступления для государства¹. Эта цель достигалась прежде всего за счет расширения круга субъектов налоговой повинности, разделяющейся на основную (налогоплательщик) и дополнительную (иные лица, обязанные к уплате налога)². Вторым способом усиления эффективности процесса налогообложения явилось более четкое закрепление обязанностей граждан содействовать финансово-административным органам, к которым ПНП 1977 года отнес обязанность налогоплательщика полно и правдиво сообщать необходимые данные (§ 90 ПНП), право финансовых органов требовать у третьих лиц предоставления сведений³. Обязанность содействовать финансовым органам была возложена на налогоплательщика также в рамках особой контрольной процедуры финансового ведомства, названной в ПНП 1977 процедурой внешнего контроля или внешней ревизией (*Aussenprüfung*, § 200 ПНП). В рамках данной процедуры публично-правовые начала были усилены с помощью прямого законо-

дательного закрепления условий и оснований ее проведения, ее содержания и формы (§ § 193–207 ПНП, пятая часть «Внешняя ревизия»), в то время как по ИПНП 1919 года она проводилась на основании административного акта самого финансового ведомства⁴. Потребность в более подробном урегулировании процедуры контроля за деятельностью налогоплательщика (в первую очередь предпринимательской) объяснялась усложнением хозяйственных связей и их нормативного регулирования, в том числе изменениями системы налогов⁵.

Право государства на взыскание налогов корреспондирует с правами налогоплательщика, которые также нашли более подробное отражение в новом документе. В процедуре внешней ревизии налогоплательщик обрел право получить от финансового органа, ее проводившего, письменное уведомление о том, каким образом будут истолкованы с точки зрения налогового права установленные в ходе ревизии обстоятельства. Условием уведомления служит значимость этих сведений для дальнейших действий налогоплательщика (§ 204 ПНП). Наиболее важной мерой в обеспечении прав налогоплательщика явилось более четкое закрепление в ПНП 1977 года обязанности финансовых органов соблюдать тайну относительно полученной информации о налогоплательщике⁶. Кроме того, в рамках процесса усиления публично-правовых начал в налоговом праве произошло

¹ Piper H., *Steuerschuld und Steuerhaftung*, Bad-Harburg, 1964, с. 46

² В число лиц, несущих обязанности по налоговым правоотношениям, вошли налоговый поручитель (его статус отдельно регулируется § 69 и последующими), работодатель (в случае налога на заработную плату), а также лицо, «обязанное подать декларацию, лицо, ведущее бухгалтерский учет и иные записи, а также лицо, выполняющее иные возложенные на него законом обязанности» (§ 33 часть 2, Отношения по поводу налоговой повинности). — *BGBI*, 1, 1976 с. 625

³ например, поставщика и получателя товара (§ 93 ПНП), включая право требовать письменные показания, в том числе в помещении финансового ведомства (пп. 5, 6 § 93 ПНП).

⁴ Процедура называлась финансовая ревизия предприятия — *Betriebsprüfung*.

⁵ В частности, реформа 1969 года налога с оборота и его трансформация в налог на добавленную стоимость (см. гл. 4 § 2), который при всей своей эффективности требует значительного усиления контрольных функций со стороны финансовых органов. Подробнее см.: Н. А. Попонова, *Контроль за уплатой налогов на предприятиях ФРГ*, *Финансы* № 2 1993, с. 70–74

⁶ § 30 ПНП («Налоговая тайна») не только прямо обязал к этому служащих финансовых ведомств (ч. 1 § 30), но и подробно описал, какие действия считаются нарушением налоговой тайны (ч. 2 § 30).

ужесточение ответственности за разглашение налоговой тайны, за которое до двух лет было продлено тюремное заключение (по § 401 ИПНП 1919 года — до 1 года)¹. В 1974 году соответствующий отдельный параграф был включен в Уголовный кодекс ФРГ (§ 355 УК «Нарушение налоговой тайны»).

Известный специалист по финансам А. Гензель еще в 20-е годы XX века указывал, что существенная гарантия прав налогоплательщика заключается в упорядочении процедуры налогообложения, поскольку при этом налогоплательщик имеет возможность эффективно защитить свои права перед финансовым органом уже в ходе самой этой процедуры, которая в обычном случае и исчерпывает налоговые правоотношения². Следуя этой логике законодатель в ПНП 1977 года четко разграничил процедуру налогообложения на две фазы: 1) реализация прав требования по определению размера подлежащего к уплате налога (часть четвертая, § § 155–157 ПНП) и 2) реализация прав требования по процедуре взимания налога (часть пятая, § § 224–226 ПНП)³.

К моменту разработки и принятия ПНП возникла необходимость привести в соответствие процессуальную часть налогового права с положениями общей (процессуальной) части административного права (за исключением положений, требовавших специаль-

ного регулирования). Непосредственным поводом к тому послужила практически одновременная разработка Федерального административно-процессуального закона, слушания по которому проходили в бундестаге примерно в тот же период, что и по ПНП. Характерно, что Федеральный административно-процессуальный закон, принятый 29 мая 1976 года, явился первым в Германии комплексным законом в этой области, то есть кодификация процессуальной (в германской терминологии — общей) части административного права состоялась более чем на полвека позже кодификации общей части налогового права, регулирующей сходные процессуальные положения. Главным образом по настоянию комитета по внутренним делам бундестага многие положения нового варианта ПНП были приведены в соответствие с Федеральным административно-процессуальным законом, поскольку он регулировал все сферы административного управления, отдельным случаем которого считается финансово-административная сфера⁴.

По предложению финансового комитета бундестага в ПНП было дословно заимствовано легальное определение одного из основных понятий административного права — понятия административного акта (*Verwaltungsakt* — решение административного органа), а также связанные с ним положения. § 35 Федерального административно-процессуального закона (далее по тексту ФАПЗ) и § 118 ПНП 1977 года включили идентичное определение административного акта⁵. Термин заменил собой закрепленные в ИПНП 1919 года термины распоряжение

¹ Pfaff P., *Kommentar zum Steuergeheimniss*, Berlin, 1974, с. 2

² Цит. по: Mosbauer НН., *Der Streitgegenstand im Steuerprozess*, Berlin, 1975, с. 19

³ Согласно К. Типке, это деление было заимствовано из австрийского Положения о налогах и сборах. Непосредственное практическое значение такое разграничение получало для установления срока давности для предъявления требований, причем по первой процедуре он составил четыре года, то есть был сокращен (§ § 169 ПНП и следующие), в то время как по второй процедуре он был сохранен прежним — пять лет (§ § 228 ПНП и следующие). — Tipke К., *Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der AO 1977*, *Juristenzeitung* № 22 1976, с. 705

⁴ Goutier K., *Die Aenderung der Steuerverwaltungsakten nach der AO 1977*, Frankfurt/Main, Bern, 1983, с. 1

⁵ «Административный акт — это любое постановление решение или иное властное действие, которое предпринимает административный орган для индивидуального регулирования в области публичного права, направленное на непосредственное внешнее правовое воздействие»-BGBI 1976 641

(Verfuegung), налогово-административный акт (Steuerwaltungsakt) ¹.

Как отмечает К. Готье, стремление к унификации административного и налогового права привело к включению в ПНП положений, не имеющих практического значения для налогообложения (некоторые условия ничтожности административного акта — пп. 2, 3, 4 § 125 ПНП), а также таких, которые не только не применимы к большинству административных актов, издаваемых финансовыми органами, но и несмотря на свою ограниченную применимость, представляют большую сложность как для теории, так и для практики налогообложения (§ 130, п. а § 131 ПНП и § § 48, 49 ФАПЗ — об отзыве и отмене административного акта). К. Типке заметил: нормы § 130 и § 131, характерные скорее для полицейского права (Polizeirecht), не отразили в достаточной степени специфики отрасли налогового права, поскольку не применимы к административным актам, содержанием которых являются денежные суммы — таким как налоговая декларация, извещение налогового органа ². Именно в этих положениях особенно сильно проявилось влияние комитета бундестага по внутренним делам ³.

Наибольшие сложности, связанные с осуществленной унификацией положений административного и налогового права, принесла отмена положений ИПНП

1919 года о возможности расширения и сужения предмета регулирования административного акта, что гораздо чаще бывает необходимо в процедуре налогообложения, чем простая отмена или отзыв ошибочных актов. Отсутствие этих норм в ПНП 1977 года существенно ограничило возможности изменения административных актов в интересах налогоплательщика. Это представляется существенным упущением, тем более что учению об отзыве, исправлении, прочих юридически значимых действиях с административными актами всегда придавалось большое значение как в целом в теории германского права, так и в налоговой теории в частности. ИПНП 1919 года содержал стройную систему норм, регулирующих положения об ошибочных административных актах, их четкую классификацию и систему исправлений, которая в большей степени учитывала особенности процедуры налогообложения ⁴.

Таким образом, стремление к унификации административного и налогового законодательства, нацеленное на достижение правового единообразия как неотъемлемого атрибута правового государства, в некоторых случаях шло вразрез со спецификой налогового права и в ущерб защите прав налогоплательщика, интересы которого и призвано охранять правовое государство. Однако, как отмечают некоторые специалисты, например О. Меллингер, важная задача, стоявшая перед законодателем — достижения компромисса между оптимизацией процедуры налогообложения и обеспечения прав граждан и — в более широком смысле — правопорядка в этом процессе была в целом решена положительно

¹ § 120 ПНП и § 36 ФАПЗ урегулировали также условия издания дополнительного постановления; § 121 ПНП и § 39 ФАПЗ — условия издания письменных актов; § 122 ПНП и § 41 ФАПЗ — условия ознакомления с содержанием административного акта; § 124 ПНП и § 43 ФАПЗ — условия действительности административного акта; § 125 ПНП и § 44 ФАПЗ — условия его ничтожности; § § 126, 127 ПНП и § § 45, 46 ФАПЗ — условия исправления и последствия формальных ошибок, допущенных в административных актах и так далее.

² Tipke K., Neukodifikation des allgemeinen Steuerrechts in der AO 1977, № 22 1976, с. 705–706

³ Goutier K., op. Cit., с. 4–5

⁴ Она основывалась на теоретических разработках Корманна (до Первой мировой войны) и В. Йеллинека (труд «Административное право», выдержавший несколько изданий — в 1928, 1929, 1931, 1934, 1950 годах). Подробнее см.: Goutier K., Die Aenderung der Steuerwaltungsakten nach der AO 1977, Frnkfurt/Main, Bern, 1983, с. 57 и далее.

но¹. С этим отчасти соглашаются и другие авторы, в частности, К. Типке².

Специфика германского налогового права проявилась в наличии в Германии судов финансовой юрисдикции, задачу единого регулирования которых определил п. 6 ст. 108 Основного закона: «Финансовая юрисдикция регулируется на единых началах федеральным законом»³. Принятое бундестагом Положение о финансовых судах 6 октября 1965 года⁴ наряду с Положением о налогах и иных платежах 1977 г. имело силу закона⁵. Положение о финансовых судах, отменило нормы ИПНП 1919 года об организации и деятельности финансовых судов. Тем самым было покончено с многолетней практикой нарушения принципа разделения властей (исполнительной и судебной) в финансовой сфере, так как в ИПНП 1919 года «... задачи управления и отправления правосудия были тесно взаимно переплетены, по крайней мере не были с должной четкостью противопоставлены друг другу»⁶ и «разработанное в ИПНП особое финансовое судопроизводство рассматривалось как своего рода расширенная административная процедура, в которой не было четкой границы между завершением процедуры налогообложения

и возбуждением процедуры финансового судопроизводства»⁷.

В эту расширенную административную процедуру включалось и досудебное обжалование неправомерных действий финансовых органов. В ПНП 1977 года процедура досудебного обжалования неправомерных действий финансовых органов была сохранена, но отделена от судебного рассмотрения дела (часть седьмая ПНП, Внесудебное производство), она предусматривала два способа досудебной защиты прав налогоплательщика — претензия (Einspruch — § 348 ПНП) и жалоба (Beschwerde — § 349 ПНП)⁸. Новацией явился принцип бесплатности предварительного обжалования, который призван способствовать оптимальному взаимодействию налогоплательщика и финансового ведомства и лучшей правовой защите налогоплательщика.

ПНП 1977 года регулирует также положения, касающиеся расследования налоговых правонарушений (Steuerfahndung). Правовед Д. Теске в своем основательном труде⁹ доказала: в рамках данной процедуры законодателю не удалось решить задачу четкого разделения исполнительной и судебной власти, чем были нарушены права налогоплательщика. В подтверждение этого тезиса Д. Теске приводит, в частности, существенный, на наш взгляд, аргумент, что расследование налоговых правонарушений, так же как и процедура налогообложения, возложена на сотрудников финансовых органов. Один

¹ Moellinger O., AO 1977, Stuttgart, 1977, с. 38

² Tipke K \Lang O., Das Steuerrecht, Köln, 1998, с. 27

³ Федеративная республика Германии Конституция и законодательные акты, М., 1991, с. 74

⁴ Положение о финансовых судах 6 октября 1965 года в полном объеме урегулировало вопросы судостроительства, предметную и территориальную подсудность финансовых судов, а также статус судей, которые были приравнены к судьям судов общей юрисдикции. — BGBl, I, S. 1477

⁵ Положение о финансовых судах 6 октября 1965 года заимствовало терминологию, структуру (двухступенчатую) системы судов административной юрисдикции, закрепленную в Положении об административных судах 21 января 1960 года. — BGBl, I, S. 17

⁶ Hoffman-Folkersamb P., Geschichte und Perspektiven des Rechtsbehelfsverfahrens auf dem Gebiet des Steuerrechts in Deutschland, Frankfurt/Main, 1991, с. 19

⁷ Moessbauer HH, Der Streitgegenstand im Steuerprozess, Berlin, 1975, с. 8–9

⁸ Претензионное производство, как и предварительное административное производство в административном праве, являются важной обязательной ступенью досудебного рассмотрения дела, сходство наблюдается также в сроке обжалования, который составляет 1 месяц. Подробнее см.: А. Р. Юлдашев, Финансовые суды в Германии М., 2000, с. 46–47

⁹ D. Teske, Die Abgrenzung der Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des § 393 AO de lege lata und de lege ferenda, Köln, 1987

и тот же сотрудник объединил в своем лице два процессуальных лица — сотрудника финансового ведомства и следователя. Это не позволило в должной мере соблюсти принцип уголовного права о запрете самооговора, поскольку сотрудник финансового ведомства

к моменту возбуждения следствия уже проинформирован налогоплательщиком о существенных обстоятельствах в ходе процедуры установления размера налога. Автором были предложены заслуживающие внимания варианты усовершенствования законодательства.

Библиография

1. Федеративная республика Германия. Конституция и законодательные акты», Москва, 1991 г.
2. Н. А. Попонова, Контроль за уплатой налогов на предприятиях ФРГ, Финансы № 2 1993, с. 70–74
3. В. М. Шумилов. Введение в правовую систему ФРГ. Москва-Бремен, 2001 г.
4. Юлдашев Р. Л. Финансовые суды в Германии, М., 2000, с.24
5. Goutier K., Die Aenderung der Steuerverwaltungsakten nach der AO 1977, FrankfurtMain, Bern, 1983
6. Hoffman-Folkersamb P., Geschichte und Perspektiven des Rechtsbehelfsverfahrens auf dem Gebiet des Steuerrechts in Deutschland, FrankfurtMain, 1991, с. 19
7. Moessbauer HH, Der Streitgegenstand im Steuerprozess, Berlin, 1975, с. 8–9
8. Moellinger O., AO 1977, Stuttgart, 1977, с. 38
9. Pfaff P., Kommentar zum Steuergeheimniss, Berlin, 1974
10. Piper H., Steuerschild und Steuerhaftung, Bad-Harburg, 1964, с. 46
11. Rose G., Planungssicherheit im Steuerrecht—ein unerfullbarer Wunschtraum в Perspektiven der Finanzverwaltung Analysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis, Koln, 1992
12. Tipke K., Lang J., Steuerrecht, Koln, 1998
13. Tipke K., Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, Juristenzeitung, № 18, 1975, с. 559
14. Tipke K., Neukodifikation des allgemeinen Steuerrechts in der AO 1977, Juristenzeitung, № 22 1976, с. 705–706

References (transliterated)

1. Federativnaya respublika Germaniya. Konstitutsiya i zakonodatel'nye akty», Moskva, 1991 g.
2. N. A. Poponova, Kontrol» za uplatoi nalogov na predpriyatikh FRG, Finansy № 2 1993, s. 70–74
3. V. M. Shumilov. Vvedenie v pravovuyu sistemu FRG. Moskva-Bremen, 2001 g.
4. Yuldashev R. L. Finansovye sudy v Germanii, M., 2000, s.24
5. Goutier K., Die Aenderung der Steuerverwaltungsakten nach der AO 1977, FrankfurtMain, Bern, 1983
6. Hoffman-Folkersamb P., Geschichte und Perspektiven des Rechtsbehelfsverfahrens auf dem Gebiet des Steuerrechts in Deutschland, FrankfurtMain, 1991, с. 19
7. Moessbauer HH, Der Streitgegenstand im Steuerprozess, Berlin, 1975, с. 8–9
8. Moellinger O., AO 1977, Stuttgart, 1977, с. 38
9. Pfaff P., Kommentar zum Steuergeheimniss, Berlin, 1974
10. Piper H., Steuerschild und Steuerhaftung, Bad-Harburg, 1964, с. 46
11. Rose G., Planungssicherheit im Steuerrecht—ein unerfullbarer Wunschtraum v Perspektiven der Finanzverwaltung Analysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis, Koln, 1992

12. Tipke K., Lang J., Steuerrecht, Koln, 1998
13. Tipke K., Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, Juristenzeitung, № 18, 1975, с. 559
14. Tipke K., Neukodifikation des allgemeinen Steuerrechts in der AO 1977, Juristenzeitung, № 22 1976, с. 705–706