

# §7 НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Зорилэ Д. В.

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ СООТНОШЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО И ФИНАНСОВОГО НОРМОТВОРЧЕСТВА В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (ОПЫТ ВЕЙМАРСКОЙ РЕСПУБЛИКИ)

**Аннотация.** Предметом исследования является анализ опыта правового регулирования имперских налогов и иных государственных финансовых поступлений, накопленный в период активного государственного регулирования экономики и расширения государственного участия в хозяйственной деятельности в Веймарской республике в Германии (1919–1933 гг.). Особое внимание автором уделено соотношению финансовых полномочий различных ветвей власти (законодательной и исполнительной), различных органов исполнительной власти, а также различных уровней власти в условиях федеративного устройства Германской империи. Применен формально-догматический метод в сочетании с методом обращения к пограничным юридическим наукам — конституционного и финансового права. Сделан вывод, что в начале XX в. в Германии налоги как основной вид платежа в бюджет регулировались конституционным и налоговым законодательством. Законодатель пошел по пути придания конституции «гибкого» характера и ее дополнения с помощью финансового нормотворчества при регулировании государственных платежей различного вида.

**Ключевые слова:** имперские налоги, особые сборы, финансовое ведомство, распределение полномочий, законодательное регулирование, Веймарская республика, финансовые полномочия, экономика, государственное регулирование, налогообложение.

Основным источником пополнения государственного бюджета являются налоги, что, как правило, закрепляется на конституционном уровне. Ярким примером тому служит Конституция Германской империи 1919 г. (Веймарская),

закрепившая компетенции по законодательному регулированию и взиманию в основном именно налогов (ст. 8). Статья 8 Конституции установила: «Империя располагает законодательной властью в области налогов и прочих доходов, поскольку они целиком или частично взимаются для ее целей. Если империя отнесет к себе какие-нибудь налоги или прочие доходы, которыми раньше распоряжались области, то ей надлежит позаботиться о сохранении жизнеспособности областей». (RGBl.1919. S. 1383). Конституция в ст. 11 достаточно подробно определила содержание и условия законодательного регулирования в этой сфере: «Империя может в законодательном порядке устанавливать основные положения относительно допустимости и способа взимания в областях налогов, поскольку это необходимо для охраны общественно важных интересов или устранения 1) ущерба для доходов и торговых отношений империи, 2) двойного обложения, 3) чрезмерных и затрудняющих оборот сборов за пользование общественными путями сообщения и сооружениями 4) невыгодного обложения ввозимых товаров, по сравнению с продуктами внутреннего производства, в торговом обороте между областями и частями областей, или 5) ввозных премий» (RGBl. S. 1383). Согласно конституции сбором налогов управляет финансовое ведомство, сфера деятельности которого была определена ст. 83 конституции: «Пошлины и налоги на потребление (Verbrauchssteuern) находятся в управлении имперских властей. При имперском налоговом управлении должны быть предусмотрены учреждения для обеспечения областям охраны их особых интересов в области сельского хозяйства, торговли, ремесла и промышленности». (RGBl. 1919. S. 1383). Таким образом, под финансовой конституцией (Finanzverfassung) понималась прежде всего налоговая конституция (Steuerverfassung) <sup>[1, с. 7]</sup>.

Указанные статьи, закрепляя за властями компетенции в сфере налогообложения, одновременно провели разграничение этих

компетенций между уровнями власти федерального государства (имперским и уровнем земель), каковым являлась Веймарская республика. Вопрос распределения компетенций в налоговой сфере (в конечном счете распределения налоговых поступлений) между империей и ее субъектами, являлся одним из наиболее важных и острых, и принятие Веймарской конституции не поставило окончательную точку в его решении. Ряд финансовых законов, принятых вскоре после конституции, внес существенные изменения и дополнения в указанные нормы. Это происходило на основе ст. 76 Конституции 1919 г., которая предусматривала возможность изменения основного закона страны с помощью принятых рейхстагом законов: «Конституция может быть изменена в законодательном порядке. Однако постановления рейхстага об изменении конституции имеют силу только в том случае, если на заседании присутствуют 2/3 законного числа членов, и по крайней мере 2/3 присутствующих депутатов голосуют за изменение. Для постановлений рейхсрата об изменении конституции также необходимо большинство в 2/3 поданных голосов. Если по народной инициативе производится народное голосование об изменении конституции, то необходимо согласие большинства граждан, имеющих право голоса.

Если рейхстаг, вопреки протесту рейхсрата, постановил внести изменения в конституцию, то президент империи не имеет права обнародования этого закона, если рейхсрат в течение двух недель потребует народного голосования» (RGBl.1. S. 1383).

Закон об имперском финансовом управлении (Reichsfinanzverwaltung) 10 сентября 1919 г., по сути, изменил абз. 1 ст. 83 Конституции, отнеся к имперским налогам не только косвенные налоги (пошлины и налоги на потребление), но и все подати, которые могли взиматься в пользу империи. Абзац 1 § 1 Закона гласил: «Имперские налоги находятся в управлении имперских властей. Имперскими налогами считаются все платежи

(Abgaben), которые полностью или частично взимаются в пользу империи. (RGBl. S. 1591). Такой же подход закрепили § 1 (абз. 2 и 3) и § 8 Имперского положения о налогах и иных платежах (Reichsabgabenordnung, далее — ИПНП), принятого 13 декабря 1919 г. Абзац 2 § 1 ИПНП был принят в следующей формулировке: «Имперское положение о налогах и иных платежах распространяется только на налоги, которые полностью или частично взимаются в пользу империи. Имперское положение о налогах и иных платежах не действует, если в отдельных налоговых законах предусмотрено иное». § 8 ИПНП: «Налоги (в смысле абз. 2 § 1) находятся в управлении имперских властей (Finanzgebühren). Высшее руководство осуществляет имперский министр финансов. Под его руководством находятся финансовые ведомства земель (Landesfinanzämter) в качестве главных управлений (Oberbehörden) и находящиеся в их подчинении финансовые органы со своими вспомогательными подразделениями» (RGBl. S. 1993). Эти положения были реализованы в имперском налоговом законодательстве 20-х годов, которое предусматривало распределение основных прямых налогов между имперским центром и субъектами империи (Закон о налогах земель (Das Landessteuergesetz) 30 марта 1920 г. — RGBl. I. S. 402), в новой редакции — Закон о финансовом выравнивании между империей, землями, общинами (Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden с изменениями от 23 июня 1923 г (RGBl. I. S. 494), а также 27 апреля 1926 г. (RGBl. I. S. 203).

Другим важным аспектом регулирования налогообложения, наряду с распределением компетенций, являлась проблема легального определения самого понятия налога и его отграничения от иных платежей. Такое определение, ставшее классическим в теории налогообложения и не утратившее свою актуальность до настоящего времени, закрепило Имперское положение о налогах и иных платежах 1919 года.<sup>[2, с.19]</sup> Абзац 1 § 1

ИПНП гласил: «Налоги — это денежные выплаты, не являющиеся ответной услугой за какую-либо особую услугу, к которым публично-правовое сообщество обязывает всех лиц, располагающих таким фактическим обстоятельством, с которым закон связывает финансовое обязательство» (RGBl. I. S. 1993). Под определение понятия налога подпадают также такие платежи, как пошлины; сборы за особые услуги органов управления (besondere Inanspruchnahme der Verwaltung) и взносы (Vorzugslasten) им не охватываются.

Противопоставление налогов иным платежам имело не только теоретическое, но и практическое значение, которое отразилось на особенностях их законодательного регулирования. Во-первых, «конституционно-правовое предпочтение налогов в качестве основного источника пополнения бюджета, делает особые сборы (Sonderabgabe) „редким исключением« (в том значении, которое дано в абз. 1 § 1 ИПНП. — Д.З.). «Они нарушают принцип равномерности налоговой нагрузки всех лиц и налагают на плательщика наряду с общей налоговой обязанностью дополнительное бремя. Особое обременение одной группы должно быть оправдано наличием особого основания»<sup>[3, с. 7]</sup>. Такое „особое основание« содержала, например, ст. 88 Конституции 1919 г., которая регулировала основы почтового, телеграфного дела и телефонной связи: «Почтовое и телеграфное дело и телефонная связь являются исключительно предметом ведения империи. Знаки почтовой оплаты (Postwertzeichen) являются единообразными для всей империи. Имперское правительство с согласия рейхсрата издает предписания, которые устанавливают основные принципы и пошлины (Gebühren) для использования средств связи (Verkehrseinrichtungen). Оно может с согласия рейхсрата перенести это полномочие на имперского министра почты.

Для совещательного участия в решении вопросов почтовой, телеграфной и телефонной связи и тарифов имперское правитель-

ство с согласия рейхсрата учреждает совет» (RGBl.1/ S. 1383).

Особые сборы, в отличие от налогов, предполагают ответную услугу со стороны конкретного органа управления, финансовые поступления от них «остаются вне государственного бюджета, уходят от периодического парламентского контроля над бюджетом и таким образом нарушают принцип прозрачности бюджета (Haushaltsklarheit). Можно сказать, особые сборы финансируют „серую кассу«, которой орган исполнительной власти располагает в обход регулярного парламентского управления и контроля» [4, s. 8]. В частности, особые сборы вышли из-под действия ст. 85 Конституции 1919 г., которая предполагала в норме ежегодное установление доходов и расходов империи законодательными органами власти: „Все доходы и расходы империи должны быть ежегодно установлены и внесены в бюджетный план. Бюджетный план принимается в начале бюджетного года в виде закона. Расходы, как правило, устанавливаются на один год, в особых случаях они могут также устанавливаться на более длительное время. В целом в законе о бюджете недопустимы положения, которые выходят за пределы одного бюджетного года или не касаются доходов и расходов империи или ее органов управления.

Рейхстаг не может без согласия рейхсрата внести в проект бюджета новые расходы или повысить расходы» (RGBl. S. 1383).

Еще больший отход от контроля со стороны законодательной власти над финансовой деятельностью имперской почты предусмотрел Закон о финансах имперской почты 18 марта 1924 г., в § 15 закрепивший: «Управляющий совет (Verwaltungsrat) создается незамедлительно, и он незамедлительно начинает свою совещательную деятельность. Он должен определить бюджет на бюджетный год. В остальной части закон вступает в силу, независимо от положений § 13, с момента опубликования закона 1 апреля 1924 г. Од-

новременно теряют силу абз. 3 и 4 ст. 88 имперской конституции. С этого же времени положения ст. 85 по 87 имперской конституции действуют, поскольку место рейхсрата и рейхстага занимает Управляющий совет, и для получения кредитов и для установления обеспечительных мер не требует принятия имперского закона. Кроме того, теряют силу положения имперского регламента о бюджете (Reichshaushaltsordnung), поскольку они предполагают большее участие имперского министра финансов, чем это установлено в данном законе» (RGBl. S. 1591).

Закон о финансах имперской почты внес изменения сразу в несколько норм конституции 1919 г., существенно нарушив установленное ею соотношение компетенций в финансовой сфере. Закон о финансах имперской почты отменил абз. 3 и 4 ст. 88 конституции об участии правительства в регулировании финансовых вопросов этой службы. Кроме того, нормы этого закона расходились с нормами ст. 85 о принятии бюджета имперским законом (см. выше), ст. 86 конституции 1919 г. об ответственности имперского министра финансов за использование всех общеимперских доходов, установившей: «Об использовании всех общеимперских доходов имперский министр финансов представляет в текущем бюджетном году отчет рейхсрату и рейхстагу для снятия ответственности с правительства. Проверка отчета регулируется имперским законом» (RGBl.1. S. 1383). Таким образом, особые сборы в силу своей специфики уходили из-под контроля не только законодательных органов, но и из-под контроля ответственного ведомства исполнительной власти (имперского министерства финансов). Закон о финансах имперской почты вступал в коллизию также с ст. 87 Конституции 1919 г. о законодательном регулировании кредитования имперского бюджета, которая гласила: „С помощью кредитов могут быть получены денежные средства только в случае чрезвычайной необходимости и, как

правило, только для расходова на коммерческие цели (*werbenden Zwecken*). Получение кредитов, а также установление обеспечительной меры, обременяющей империю, может осуществляться только на основании имперского закона (RGBl. I. S. 1383).

Стремление власти сохранить контроль над финансовой сферой объясняет предпочтение налогов в качестве основного источника пополнения бюджета. «Налоговое финансирование — это правило».<sup>[5, с.202]</sup> Налоги «обеспечивают равенство налогообложения (*Abgabengleichheit*) в зависимости от индивидуальных возможностей (*individueller Leistungsfähigkeit*), а также независимость государственных финансов от своего плательщика (*Financier*) и справедливость и ясность оценок при распределении бюджетных средств»<sup>[6, с.8]</sup>. Как представляется, отчасти поэтому правовой статус сборов остается не до конца разработанным и до настоящего времени<sup>[7, с.64–69]</sup>. Тем не менее особые сборы как плата за определенную услугу государственного органа не только не отменяются

— их доля как дополнительного механизма правового регулирования государственных финансов растет по мере усиления государственного регулирования экономики и расширения государственного участия в экономической деятельности. «Если взимание налогов — это признак самого государства, необходимое условие его существования, то сбор — не более чем инструмент для эффективного осуществления функций государства»<sup>[8, с.65]</sup>. Эта тенденция наметилась и отчетливо проявилась в законодательстве периода Веймарской республики. Государственное регулирование экономики приводило к необходимости закрепления его основ на конституционном уровне, а более детальных, частных вопросов — на уровне обычного законодательства. Германский опыт правотворчества в начале XX в. пошел по пути придания конституции «гибкого» характера и активного ее дополнения с помощью финансового нормотворчества при регулировании вопросов взимания различного рода государственных платежей.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Kirchhof P. *Finanzverwaltung und Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 7.
2. *Налоги и налогообложение* / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. СПб., 2000. С. 19.
3. Kirchhof P. *Finanzverwaltung und Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 7.
4. Kirchhof P. *Finanzverwaltung und Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 8.
5. *Handbuch des Staatsrechts. Isensee/Kirchhof (Hrsg.). Band IY «Finanzverfassung — Bundesstaatliche Ordnung»*. Heidelberg, 1990. S. 202.
6. Kirchhof P. *Finanzverwaltung und Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 8.
7. Имыкшенова Е. А. *Налоговый платеж как источник доходов бюджета // Государство и право*. 2009. № 5. С. 64–69.
8. Имыкшенова Е. А. *Налоговый платеж как источник доходов бюджета // Государство и право*. 2009. № 5. С. 65.

**REFERENCES (TRANSLITERATED)**

1. Kirchhof R. Finanzverwaltungund Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysenund Prognosenim Spiegelvon Wissenschaftund Praxis. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 7.
2. Nalogi i nalogooblozhenie / Pod red. M. V. Romanovskogo, O. V. Vrublevskoi. SPb., 2000. С. 19.
3. Kirchhof R. Finanzverwaltungund Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysenund Prognosenim Spiegelvon Wissenschaftund Praxis. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 7.
4. Kirchhof R. Finanzverwaltungund Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysenund Prognosenim Spiegelvon Wissenschaftund Praxis. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 8.
5. Handbuch des Staatsrechts. Isensee/Kirchhof (Hrsg.). Band IY 'Finanzverfassung — Bundesstaatliche Ordnung'. Heidelberg, 1990. S. 202.
6. Kirchhof R. Finanzverwaltungund Grundgesetz // Perspektivender Finanzverwaltung. Ananalysenund Prognosenim Spiegelvon Wissenschaftund Praxis. H. Vogelgesang (Hrsg.). Koln, 1992. S. 8.
7. Imykshenova E. A. Nalogovyi platezh kak istochnik dokhodov byudzheta // Gosudarstvo i pravo. 2009. № 5. S. 64–69.
8. Imykshenova E. A. Nalogovyi platezh kak istochnik dokhodov byudzheta // Gosudarstvo i pravo. 2009. № 5. S. 65.