

Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии

 **М. Штебер**

профессор Кильского университета им. Кристиана Альбрехта, управляющий директор Института торгового и налогового права, заведующий кафедрой гражданского и гражданско-процессуального права, немецкого и международного налогового права, а также коммерческого и торгового права, доктор права. Адрес: 24118, Германия, Киль, Лейбништрассе, 6. E-mail: mstoeber@law.uni-kiel.de

 **Аннотация**

Конституция Германии, именуемая Основным Законом, содержит каталог основополагающих прав и свобод человека. Зафиксированные в данном каталоге права рассматриваются как «непосредственно действующее право» и являются обязательными для всех институтов власти, и, в частности, для ее законодательной ветви. Непосредственным образом фундаментальные права затрагивают также и налоговое законодательство, отличающееся особым уровнем воздействия на правовую и экономическую жизнь общества. Указанная специфика данной отрасли права нашла отражение в решениях Федерального Конституционного Суда Германии, в которых была отмечена необходимость строгого соответствия налогового законодательства зафиксированным в Конституции основополагающим правам. Особое внимание в данном вопросе Суд уделяет защите как конституционно закрепленного права на равенство (принцип взимания налогов в соответствии с состоятельностью, принцип объективного и субъективного нетто-налогообложения), так и ряда иных основных прав (права собственности, защита семьи и брака). Наряду с этим все законы, содержащие нормы налогового права, должны соответствовать требованиям, вытекающим из принципа правового государства, также закрепленного в Основном законе Германии. К данным требованиям можно отнести как обязательность процедуры парламентского одобрения налоговых законов, так и обеспечение надлежащего уровня правовой определенности внедряемого закона, равно как и запрет обратной силы налоговых законов. В данной статье рассмотрена общая структура немецкого налогового права и его источников, а также система налоговых органов Германии. Кроме этого, исследуется классификация взимаемых налогов по объекту налогообложения, по способу взимания и по категориям налогоплательщиков. На основе анализа массива практики Федерального Конституционного Суда, Высшего Финансового суда и судов общей юрисдикции детально раскрыто значение основных прав и принципа правового государства для немецкого налогового права в части налогообложения физических лиц.

 **Ключевые слова**

права человека, Основной закон, налоговая система германии, Федеральный Конституционный Суд, подоходный налог, налог на прибыль, принцип субъективного нетто-налогообложения, принцип объективного нетто-налогообложения

Библиографическое описание: Штебер М. Значение основополагающих прав человека для налогового права Германии // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2017. № 4. С. 216–231.

JEL: K34; УДК: 342

DOI: 10.17323/2072-8166.2017.4.216.231

Введение и общие положения

Как и большинство государств, Германия взимает налоги с физических и юридических лиц, находящихся в пределах ее юрисдикции. Немецкое налоговое право предусматривает различные виды налогов, которые дифференцируются по типу объекта налогообложения, равно как и по критерию субъекта, т.е. адресата налогового регулирования.

Важнейшим объектом налогообложения является доход. Под доходом понимаются все средства, которые налогоплательщик приобрел в результате экономической деятельности, например, заработная плата рабочего или прибыль предпринимателя¹. В зависимости от субъекта налогообложения в Германии принято выделять подоходный налог и налог на прибыль организаций. Подоходный налог уплачивают только физические лица². Этот же налог уплачивают те физические лица, которые являются участниками хозяйственных товариществ, например, открытого торгового товарищества или товарищества на вере. Необходимо отметить, что хозяйственные товарищества обладают правоспособностью по немецкому гражданскому праву³. В то же время налоговое право не рассматривает хозяйственные товарищества в качестве полноценных субъектов налоговых отношений и, как следствие, налогообложению подлежат только отдельные члены этих товариществ⁴. Вопросы налогообложения физических лиц регламентированы в Законе о подоходном налоге (Einkommensteuergesetz).

Налог на прибыль организаций уплачивают, в свою очередь, только юридические лица, прежде всего акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, а также некоммерческие организации — фонды и партнерства⁵. Эти юридические лица обладают правоспособностью не только по гражданскому, но и по налоговому праву. Налог на прибыль организаций урегулирован в Законе о корпоративном налогообложении (Körperschaftsteuergesetz) и по функциональному назначению аналогичен российскому налогу на прибыль организаций. Относительно ряда вопросов общего характера в отношении юридических лиц также применимы нормы Закона о подоходном налоге⁶. В свою очередь Закон о корпоративном налогообложении регламентирует правила специального характера, которые частично видоизменяют положения Закона о подоходном налоге.

В отношении коммерческих юридических лиц помимо налога на прибыль организаций также взимается промысловый налог. Этот вид налога урегулирован в Законе о промысловом налоге. Объектом данного налога является любая коммерческая деятельность на территории ФРГ вне зависимости от правовой формы субъекта, осуществляющего эту деятельность⁷. Согласно традиционной точке зрения немецкой литературы, деятельность самозанятых граждан, например, врачей или адвокатов, не может квалифицироваться в качестве коммерческой, и, следовательно, не подпадает под критерии объекта промыслового налога⁸.

¹ Birk D., Desens M., Tappe H. Steuerrecht. 19. Aufl. München. 2016. Rn. 102; Fehrenbacher O. Steuerrecht. 6. Aufl. Baden-Baden, 2016. § 2 Rn. 27.

² § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes.

³ § 124 des Handelsgesetzbuchs.

⁴ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 1102; Fehrenbacher O. Op. cit. § 3 Rn. 2.

⁵ § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes.

⁶ § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes.

⁷ § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuerengesetzes.

⁸ Tipke K., Lang J. Steuerrecht. 22. Aufl. Köln. 2015. § 8 Rn. 424; Fehrenbacher O. Op. cit. § 2. Rn. 177.

Вышеназванные виды налогов взимаются непосредственно с налогоплательщика, в связи с чем именуются *прямыми* налогами.

Другой важной категорией налогов в немецком налоговом праве является налог на торговый оборот (или налог на добавленную стоимость — НДС), основные нормы которого закреплены в Законе о НДС. Объектом этого налога является оборот, сформировавшийся в результате реализации товаров или услуг предприятием либо индивидуальным предпринимателем⁹. К примеру, объектом налогообложения в договоре поставки товаров считается установленная продавцом цена. Другим примером может служить договор о возмездном оказании услуг, где в качестве налогооблагаемой базы выступает вознаграждение за такие услуги. Размер ставки немецкого НДС составляет, как правило, 19% уплачиваемой суммы¹⁰.

Субъектом налогообложения при взимании НДС является, как правило, предприниматель, реализующий товары или оказывающий услуги¹¹. Так как при взимании НДС экономическое бремя несет не предприниматель как субъект, подлежащий налогообложению, в данном случае речь идет о *непрямом* налоге. При последующей перепродаже товара предпринимателю оставляется возможность исключить подлежащий уплате НДС¹². Для этого предприниматель обязан указать в направляемой финансовому органу декларации сумму НДС, заявленную в фактурном счете, а также данные контрагента. Таким образом, его экономическая деятельность не обременяется дополнительно налогом на добавленную стоимость¹³. Данный феномен, именуемый немецкими учеными *Allphasen-Netto-Besteuerung*, олицетворяет собой основополагающее отличие немецкого НДС от российского аналога. Целью данного типа налогообложения является уменьшение экономического бремени, которую несет конечный потребитель, путем пресечения повышения цен на товар вследствие его многократной продажи между предпринимателями. В условиях открытой торговли внутри ЕС данный постулат приобретает особое практическое значение для общей системы европейского НДС и способствует поддержанию европейского рынка товарооборотов на должном конкурентоспособном уровне.

Праве Европейского союза (в частности, директивы ЕС) о прямых налогах содержит лишь фрагментарные положения. Отдельного законодательного акта, регулирующего такой вид налогообложения на территории всего ЕС, не существует. В свою очередь, в отношении НДС была издана специальная директива ЕС, которая путем унификации законодательств стран-членов в области взимания непрямых налогов выработала единые правила налогообложения и способствовала созданию единой системы европейского НДС¹⁴.

Подлежащие уплате налоги доводятся до сведения налогоплательщиков посредством налоговых уведомлений, составляемых в соответствующих органах¹⁵. Если гражданин считает предъявленные к оплате суммы необоснованными, он вправе обжаловать налоговое уведомление в установленном законом порядке¹⁶. На первой стадии жалоба

⁹ § 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes.

¹⁰ § 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes.

¹¹ § 2, § 13a Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes.

¹² § 15 des Umsatzsteuergesetzes.

¹³ *Tipke K., Lang J.* Op. cit. § 17. Rn. 10; *Fehrenbacher O.* Op. cit. § 7. Rn. 3.

¹⁴ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Abl. EU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006, 1.

¹⁵ § 155 Abs. 1 der Abgabenordnung.

¹⁶ § 347 bis § 367 der Abgabenordnung.

рассматривается налоговым органом, решение которого на второй стадии может быть обжаловано в суде. В Германии существует отдельная система судов, рассматривающих налоговые споры — финансовые суды. Их высшей инстанцией является Федеральный финансовый суд в Мюнхене.

Обязательный характер норм о защите прав человека для налогового права

Конституция Германии (Основной Закон 1949 года) содержит в ст. 1–19 перечень основополагающих прав человека и гражданина. В этом перечне речь идет о свободах и гарантиях равенства, которые должны соблюдаться в демократическом правовом государстве и которые, по общему правилу, не подлежат ограничению¹⁷. Права человека имеют в первую очередь защитную функцию: опираясь на положения об этих правах индивид может защитить себя от неправомерных действий государства и его органов¹⁸. Это закреплено в ст. 1 п. 3 Основного Закона: «Нижеприведенные основные права человека обязательны для законодательной, исполнительной и судебной властей государства как непосредственно действующее право».

Такое же обязательное значение имеют основополагающие права и для налогового права, причем здесь они играют особенно важную роль, так как налогообложение является обременением индивида, который обязан отказываться от части своего дохода или имущества в пользу государства. Следовательно, ограничивается его свобода распоряжаться по своему усмотрению своими доходами и своим имуществом. Это ограничение обосновывается исходя из категории всеобщего блага. Государство должно обладать достаточным объемом средств, чтобы финансировать поддержание государственного порядка. Государство финансирует в интересах всего общества школы, суды, университеты, полицию, вооруженные силы и т.д. С целью финансирования этих общественных благ государство взимает налоги.

В то же время налогообложение физических лиц ограничено требованиями соблюдения прав человека. При издании законов, связанных с налогообложением, государство непосредственно связано требованиями ст. 1 п. 3 Основного Закона. Налоговое уведомление, изданное на основе закона, нарушающего положения Конституции о правах и свободах, может быть обжаловано в финансовом суде, а в случае отрицательного решения — в Федеральном Конституционном Суде (далее — ФКС)¹⁹. Конституционный Суд вправе признать соответствующий закон недействительным и отменить основанные на этом законе судебные и административные решения.

Для налогового права наибольшее значение имеет конституционная норма о равенстве всех перед законом (ст. 3 п. 1). Также важную роль играют положения о защите брака и семьи (ст. 6 п. 1) и о праве собственности (ст. 14). Кроме того, исходя из положений о свободе действий индивида (ст. 2 п.1) и о правовом государстве (ст. 20 п. 3), Федеральный Конституционный Суд обосновывает, что в отношении налогообложения индивид обладает правом на соблюдение законности при предъявлении ему налоговых

¹⁷ *Hömig D., Wolff H.* Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. 11. Aufl. Baden-Baden, 2016. Rn. 3; *Jarass H., Pieroth B.* Kommentar zum Grundgesetz. 14. Aufl. München, 2016. Vorbemerkung vor Art. 1 Rn. 3 ff.; *Kingreen T., Poscher R.* Grundrechte, Staatsrecht II. 32. Aufl. Heidelberg, 2016. 43 f. § 6 Rn. 357 f.

¹⁸ *Hömig D., Wolff H.* Op. cit. Rn. 3; *Jarass H., Pieroth B.* Op. cit. Vorbemerkung vor Art. 1 Rn. 3; *Kingreen T., Poscher R.* Op. cit. § 4 Rn. 81, § 5 Rn. 124 ff.

¹⁹ Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a des Grundgesetzes.

требований, на соблюдение требования о правовой определенности и запрета обратной силы закона. Содержание этих конституционных гарантий является предметом рассмотрения в настоящей статье.

Равенство всех перед законом (ст. 3 п. 1)

1. Принцип взимания налогов в соответствии с экономической состоятельностью

Фундаментальное значение имеет в немецком налоговом праве норма о равенстве всех перед законом (ст. 3 п. 1). В области налогового права отсюда проистекает требование, чтобы граждане с равным уровнем доходов облагались налогами также равным образом. В этом отношении говорят о «горизонтальной справедливости налогообложения»²⁰. В то же время из положений ст. 3 п. 1 следует вывод, что различные ситуации должны квалифицироваться разным образом. Следовательно, граждане с низким уровнем доходов не могут облагаться в абсолютном выражении таким же налоговым бременем, что и граждане с высоким уровнем доходов. В этом отношении говорят о «вертикальной справедливости налогообложения»²¹. Из общих положений ст. 3 п. 1. ФКС выводит принцип налогообложения в соответствии с экономической состоятельностью²². Этот принцип имеет особенно большое значение при налогообложении полученных доходов, т.е. в отношении подоходного налога физического лица, налога на прибыль организаций и промыслового налога. Налоговое бремя должно соответствовать экономической состоятельности субъекта налогообложения: чем меньше доход налогоплательщика, тем меньше в абсолютном выражении должна быть сумма налога.

Ст. 3 п. 1 Основного Закона не требует, однако, у налоговых органов подробно проверять экономическую состоятельность каждого налогоплательщика и соизмерять с ней сумму налога, — настолько сильная привязка к конкретным случаям сделала бы применение налогового законодательства, в особенности когда речь идет о небольших денежных суммах, крайне затрудненным. В то же время в отношении налогового права действует принцип простоты и эффективности правоприменения, вытекающий из принципа правового государства (ст. 20)²³. Правовое государство может функционировать только тогда, когда право и его применение являются максимально простыми и эффективными. В соответствии с этим законодатель может прибегать к обобщенному регулированию, чтобы избежать излишних трудностей в применении налогового законодательства²⁴.

Из этой возможности законодатель исходил, например, при оценке расходов работника на проезд к месту работы и обратно на собственном транспортном средстве. Эти расходы, как связанные непосредственно с трудовой деятельностью, работник может

²⁰ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 192; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3 Rn. 13.

²¹ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 192; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3 Rn. 13.

²² BVerfG, Urteil vom 3. November 1982 — 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (351); BVerfG, Beschluss vom 22. Februar 1984 — 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); BVerfG, Beschluss vom 29. Mai 1990 — 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (86); BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 — 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135); BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 — 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (46 f.); Kirchhof P., Sohn H., Mellinghoff R. Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Heidelberg, 2016. § 1 Rn. A 142 ff.

²³ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 172, 218; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3. Rn. 13.

²⁴ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 172, 218; Fehrenbacher O. Op. cit. § 2. Rn. 10; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3 Rn. 13.

вычесть из своих облагаемых налогом доходов. Учитывая небольшой в среднем размер таких расходов, было бы весьма нецелесообразно подсчитывать эти расходы в каждом случае. Необходимо было бы устанавливать стоимость топлива на данный момент и оценивать износ автомобиля каждого производителя. Поэтому законодательно установлено, что расходы на передвижение к месту работы и обратно на собственном автомобиле составляют 30 евроцентов за километр пути; это так называемая усредненная величина дорожных расходов (нем. *Entfernungspauschale*²⁵. *Налогоплательщик имеет право вычестть транспортные расходы из налогооблагаемого дохода только в таком размере.*

*Подобные обобщения не противоречат ст. 3 п. 1 Основного Закона только если установленная законодателем фиксированная сумма является реалистической, т.е. соответствует обычным расходам такого рода*²⁶. В случае с усредненным расходом на дорогу к рабочему месту и обратно это является сомнительным, так как стоимость бензина в Германии в последние годы значительно возросла, тогда как усредненная сумма расходов осталась прежней.

2. Принцип объективного нетто-налогообложения

Особым случаем проявления принципа налогообложения в соответствии с экономической состоятельностью является принцип объективного нетто-налогообложения. Степень экономической состоятельности налогоплательщика определяется в первую очередь объемом доходов, которые он получает в результате экономической деятельности. В случае с работником имеет значение размер вознаграждения, которое он получает в результате своей несамостоятельной трудовой деятельности. В случае с самостоятельным предпринимателем в расчет принимается прибыль, получаемая им в результате деятельности на рынке в качестве поставщика товаров или услуг.

В то же время налогоплательщик должен нести и определенные расходы, чтобы вести приносящую доход деятельность. Работник должен добираться до места работы на собственном автомобиле или на общественном транспорте; предприниматель, производящий товары, несет расходы на приобретение и ремонт оборудования, заработную плату работников, закупку сырья. Самозанятые специалисты, такие как врачи или адвокаты, также несут расходы, связанные с их трудовой деятельностью (на аренду помещения, на приобретение и обслуживание медицинского оборудования).

Все эти расходы, направленные только на то, чтобы обеспечить налогоплательщику деятельность на рынке, уменьшают экономическую состоятельность налогоплательщика — после их вычета в его распоряжении остается только часть совокупного дохода. Фактическая экономическая состоятельность, таким образом, определяется не по сумме совокупного дохода, а по сумме, остающейся после вычета всех необходимых расходов (нетто-сумма). В немецком налоговом праве действует принцип, согласно которому только нетто-сумма подлежит обложению прямыми налогами²⁷. Этот принцип носит название «принцип объективного нетто-налогообложения» (*das objektive Nettoprinzip*). Он является следствием принципа налогообложения в соответствии с экономической состоятельностью.

²⁵ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes.

²⁶ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 172, 218; Fehrenbacher O. Op. cit. § 2 Rn. 12; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3 Rn. 13.

²⁷ BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1990 — 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 (236 f.); BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 — 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 62; Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 615; Schneider S. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips // Beihefter zu DStR 34/2009. 87 (88).

Однако среди немецких исследователей нет единого мнения о том, является ли объективное нетто-налогообложение, как и принцип налогообложения в соответствии с экономической состоятельностью, прямым следствием ст. 3 п. 1 Основного Закона, а, следовательно, принципом конституционного уровня, или же речь идет об обычном законодательном принципе, непосредственно не обеспеченным конституционно-правовой защитой²⁸. В отношении данного казуса позиция ФКС до сих пор не ясна²⁹.

Общепризнанным является факт, что законодатель может отклоняться от принципа объективного нетто-налогообложения только при серьезных к тому основаниях³⁰. ФКС делает этот вывод также исходя из толкования ст. 3 п. 1, на основе которого, по мнению Суда, следует принцип последовательности. Требование равного налогообложения означает, что законодатель должен последовательно реализовывать принятое о налогообложении граждан решение соответствующим образом. Поэтому законодатель не может отклоняться от принципа объективного нетто-налогообложения без серьезных к тому оснований³¹.

3. Решение ФКС от 9.12.2008 по делу об усредненной сумме транспортных расходов

Примером отступления от принципа объективного нетто-налогообложения является внесение изменений в § 9 Закона о подоходном налоге, вступивших в силу с 1 января 2007 г. Как было сказано, работник, пользующийся личным транспортным средством для проезда к месту работы и обратно, имеет право на вычет данных транспортных расходов из своего налогооблагаемого дохода в размере 30 евроцентов на каждый километр.

Это правило было изменено в 2006 г.: с 1 января 2007 г. данные транспортные расходы стали вычитать из налогооблагаемого дохода только начиная с 21 км пути от места жительства работника до его рабочего места; расходы на первые 20 км должны были с тех пор облагаться налогом на общих основаниях. Внося это изменение, законодатель рассчитывал расширить налоговую базу государства и увеличить налоговые поступления в бюджет. Однако ФКС в решении от 9.12.2008 пришел к выводу, что такое изменение § 9 Закона о налоге на доходы противоречит Конституции³². Для отказа в изъятии из сферы налогообложения расходов на проезд в пределах первых 20 км от дома до рабочего места не было должных оснований. В особенности, по мнению кон-

²⁸ *Englisch J.* Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips. Beihefter zu DStR 34/2009. 92 (96); *Hey J.* Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip. Beihefter zu DStR 34/2009. 109 (110); *Wernsmann R.* Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip // Beihefter zu DStR 34/2009. 101.

²⁹ BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1990 — 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 (237); BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 — 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47 f.); BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 63.

³⁰ BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 — 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48); BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 63; BVerfG, Beschluss vom 12. Oktober 2010 — 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rn. 58; *Musil A., Volmering B.* Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke // DB 2008. 12 (14); *Schneider S.* Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips // Beihefter zu DStR. 34/2009. 87 (90 f.); ferner BVerfG, Beschluss vom 21. Juli 2010 — 1 BvR 611/07, BVerfGE 126, 400, Rn. 80.

³¹ BVerfG, Beschluss vom 23. Januar 1990 — 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 (237); BVerfG, Beschluss vom 30. September 1998 — 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96 f.); BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 — 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48); BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 63; *Englisch J.* Op. cit. 92 (96 ff.); *Goebel S., Eilinghoff K.* (Nicht-)Konformität der Zinsschranke mit dem Grundgesetz und Europarecht? // DStZ 2010. S. 550,555; *Hey J.* Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip // BB 2007. S.1303–1304.

³² BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

ституционных судей, цель увеличения налоговых поступлений не является сама по себе основанием для отступления от принципа объективного нетто-налогообложения³³. Суд признал изменения, внесенные в § 9 Закона о подоходном налоге, несоответствующими ст. 3 п. 1 Конституции и обязал законодателя вернуться к прежней норме, согласно которой налоговые изъятия для транспортных расходов работников были возможны уже с первого километра пути³⁴.

4. Принцип субъективного нетто-налогообложения

Выше был рассмотрен принцип объективного нетто-налогообложения, в соответствии с которым из облагаемого налогом дохода гражданина или прибыли юридического лица вычитаются расходы, непосредственно связанные с его экономической деятельностью и являющиеся необходимыми, чтобы иметь возможность получать доход. Эти расходы уменьшают объективную экономическую состоятельность налогоплательщика.

Но существуют также расходы, которые налогоплательщик обязан производить для того, чтобы обеспечить потребности себя и своей семьи. Средства, направляемые на эти расходы, также не находятся в его свободном распоряжении и уменьшают его субъективную экономическую состоятельность. Принцип равенства, закрепленный в ст. 3 п. 1 Конституции, требует осуществлять налогообложение в соответствии с индивидуальной экономической состоятельностью, поэтому эти расходы должны быть исключены, по крайней мере, в определенном объеме из облагаемой налогом суммы доходов. Принцип, в соответствии с которым расходы на обеспечение базовых потребностей налогоплательщика исключаются из налогооблагаемого дохода, именуется принципом субъективного нетто-налогообложения³⁵.

В соответствии с практикой ФКС прожиточный минимум должен полностью исключаться из налогооблагаемой суммы доходов³⁶. Под прожиточным минимумом понимается минимальная сумма, в которой нуждается гражданин Германии для того, чтобы иметь условия для достойного человеческого существования. Вывод о том, что сумма прожиточного минимума не должна облагаться налогом следует, во-первых, из принципа равенства в соответствии со ст. 3 п. 1 Конституции³⁷. Кроме того, этот вывод основывается на положении ст. 1 п. 1, в соответствии с которым государство обязано уважать и защищать достоинство человека³⁸. На основании этой нормы государство не может отчуждать у индивида средства, которые требуются последнему для поддержания минимального достойного уровня жизни. Наконец, ФКС основывает вывод об освобождении прожиточного минимума от налогообложения на ст. 20 п. 1 Основного Закона, в соответствии с которым Германия является демократическим и социальным федеративным государством³⁹. Как социальное государство ФРГ обязана обеспечить

³³ BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 — 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (241).

³⁴ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes.

³⁵ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 189 f.; Fehrenbacher O. Op. cit. § 2 Rn. 6 f.

³⁶ BVerfG, Urteil vom 9. Februar 2010 — 1 BvL 1/09, BVerfGE 125, 175 (222 ff.).

³⁷ BVerfG, Beschluss vom 17. Oktober 1984 — 1 BvR 527/80, BVerfGE 68, 143 (152); BVerfG, Beschluss vom 29. Mai 1990 — 1 BvL 20/86, BVerfGE 82, 60 (86).

³⁸ BVerfG, Beschluss vom 29. Mai 1990 — 1 BvL 20/86, BVerfGE 82, 60 (85); BVerfG, Urteil vom 30. Juni 2009 — 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 (363); BVerfG, Urteil vom 9. Februar 2010 — 1 BvL 1/09, BVerfGE 125, 175 (222 ff.).

³⁹ BVerfG, Beschluss vom 29. Mai 1990 — 1 BvL 20/86, BVerfGE 82, 60 (85); BVerfG, Urteil vom 30. Juni 2009 — 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267 (363); BVerfG, Urteil vom 9. Februar 2010 — 1 BvL 1/09, BVerfGE 125, 175 (222 ff.).

своим гражданам минимальный достойный уровень жизни и не ухудшать его взиманием налогов с суммы прожиточного минимума.

Таким образом, остающийся после всех обязательных выплат годовой доход гражданина освобождается от подоходного налога в пределах суммы базового необлагаемого налогом дохода (нем. *Grundfreibetrag*)⁴⁰. Эта сумма индексируется ежегодно в соответствии с состоянием экономики. В 2017 г. данная сумма составляет 8820 евро годового дохода. Налогообложению подвергаются, таким образом, только доходы гражданина, превышающие эту сумму.

Защита брака и семьи в соответствии с ст. 6 п. 1 Основного Закона

1. Вычеты из налогооблагаемой базы, связанные с расходами на детей, и применение единого налогообложения к супругам

Согласно ст. 6 п. 1 Основного закона брак и семья находятся под защитой государства. Это требование распространяется и на налогово-правовое регулирование. Ст. 6 п. 1 запрещает ставить лиц, находящихся в браке, в налогово-правовом отношении в худшее положение, чем лиц, не находящихся в браке⁴¹. В рамках принципа субъективно-нетто-налогообложения на основании ст. 6 п. 1 Конституции для определения налога, подлежащего взиманию, должны также учитываться расходы налогоплательщика на содержание семьи и иных лиц, находящихся на его иждивении, так как данные средства также не находятся в его свободном распоряжении⁴².

Расходы налогоплательщика на содержание и обучение своих детей уменьшают в определенном размере (нем. *Kinderfreibetrag* — необлагаемая налогом сумма расходов на содержание ребенка) подлежащий налогообложению доход⁴³. Налогоплательщики, не обладающие постоянным доходом, доход которых меньше установленного прожиточного минимума, которые не могут в полном объеме использовать установленную сумму на содержание ребенка, получают детское пособие (нем. *Kindergeld*), выплачиваемое ежемесячно и не зависящее от размера основного дохода⁴⁴.

На основании конституционной нормы о защите брака и семьи лицо, состоящее в браке, не может ставиться в налогово-правовом отношении в худшие условия исходя из того, что только один супруг занимается оплачиваемой трудовой деятельностью, а другой ведет домашнее хозяйство, как предусмотрено в традиционных брачных отношениях. Закон о подоходном налоге оставляет налогоплательщикам, состоящим в браке, возможность применения единого налогообложения супружеских пар (нем. *Ehegatten-Splittling*)⁴⁵. Эта возможность означает, что доходы обоих супругов суммируются, и супружеская пара рассматривается как один-единственный налогоплательщик. Получившаяся сумма общего дохода супругов при расчете суммы подоходного налога делится на два, определенный таким образом размер подоходного налога удваивается. В данном случае налоговая нагрузка вследствие действующей в Германии прогрессивной шкалы

⁴⁰ § 32a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes.

⁴¹ Birk D., Desens M., Tappe H. Op. cit. Rn. 199; Tipke K., Lang J. Op. cit. § 3 Rn. 162.

⁴² Ibidem.

⁴³ § 32 des Einkommensteuergesetzes.

⁴⁴ § 62 bis § 78 des Einkommensteuergesetzes.

⁴⁵ § 26, 26b, 32a Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes.

налогообложения получается значительно меньшей, чем если бы работающий и неработающий супруги облагались бы налогами по отдельности⁴⁶. Если, однако, оба супруга трудоустроены и получают приблизительно одинаковую заработную плату, то система единого налогообложения почти не дает им преимуществ.

2. Решение ФКС от 7.05.2013 по делу о применении правила о едином подоходном налогообложении к однополым бракам

Долгое время спорным оставался вопрос, обязывает ли законодателя ст. 6 п. 1 Основного Закона не допускать дискриминации состоящих в браке налогоплательщиков, или на этой норме должно основываться привилегированное положение брака по отношению к другим предусмотренным законом формам совместной жизни⁴⁷. В рамках этой дискуссии речь шла в основном о соотношении налоговых гарантий, положенных традиционному браку и однополым гражданским партнерствам. В законодательстве Германии с 2001 г. предусмотрено право лиц одного пола заключать так называемые зарегистрированные гражданские партнерства (*Eingetragene Lebenspartnerschaft*), которые, прежде всего в частноправовом отношении, во многом приравнены с тех пор к традиционным бракам⁴⁸. В то же время в отношении налогообложения однополым партнерствам долгое время не полагалось таких гарантий, которыми пользовались супруги в традиционном браке (прежде всего это касалось единого подоходного налогообложения)⁴⁹.

В решении от 7.05.2013 ФКС признал такое положение не соответствующим требованиям ст. 3 п. 1 Основного Закона⁵⁰. По мнению Суда, норма ст. 6 п. 1, защищающая брак и семью, не может использоваться в качестве основания дискриминации гражданских партнерств. Смысл данной нормы, по мнению Суда, в том, чтобы поставить в привилегированное положение брак по отношению к другим формам совместной жизни, которые по своему содержанию и цели существенно отличаются от традиционного брака. Однополое гражданское партнерство по своей сущности близко к институту брака: и то, и другое являются длительной и устойчивой формой совместной жизни; содержательных различий между этими формами весьма мало⁵¹. Это касается в первую очередь

⁴⁶ § 32a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes.

⁴⁷ Запрет привилегированного положения отстаивают: *Braun J.* Gleichgeschlechtliche Partnerschaft und Ehe. Reflexionen über den Sinn einer überkommenen Institution // ZRP 2001. 14 (18); *Burgi M.* Schützt das Grundgesetz die Ehe vor der Konkurrenz anderer Lebensgemeinschaften? / Der Staat 2000. 487 (501 f.); *Campanhausen A.* Verfassungsgarantie und sozialer Wandel // VVDStRL 45 (1987). 7 (20 f.); *Dietlein J.* Der Schutz nichtehelicher Lebensgemeinschaften in den Verfassungen und Verfassungsentwürfen der neuen Bundesländer — Zu den bundesverfassungsrechtlichen Grenzen landesstaatlicher Grundrechtssetzung // DtZ 1993. 136 (140 f.); *Kirchhof D.* Ehe und Familie als Grundlage einer freiheitlichen Gesellschaft. Stimmen der Zeit 1999. 507 (508); *Krings G.* Die „eingetragene Lebenspartnerschaft“ für gleichgeschlechtliche Paare — Der Gesetzgeber zwischen Schutzabstandsgebot und Gleichheitssatz // ZRP 2000. 409 (411); *Merten D.* Eheleiche und nichteheliche Lebensgemeinschaften unter dem Grundgesetz / Freiheit und Eigentum. Festschrift für Walter Leisner, 1999. 615 (631); *Pauly W.* Sperrwirkungen des verfassungsrechtlichen Ehebegriffs // NJW 1997. 1955 (1956); *Scholz R., Uhle A.* „Eingetragene Lebenspartnerschaft“ und Grundgesetz. NJW 2001 // NJW 2001. 393 (397 f.). Запрет привилегированного положения отрицают: *Beck V.* Gleichstellung durch Öffnung der Ehe // FPR 2010. 220 (225 f.); *Stüber S.* Vom Gebot, die Ehe zu fördern // FPR 2006. 117 (118).

⁴⁸ Gesetz über die eingetragene Lebenspartnerschaft vom 16. Februar 2001, BGBl. I 2001, 266.

⁴⁹ Однополые браки, полностью приравненные в правовом отношении к традиционным, были легализованы в Германии на основании Закона, принятого Бундестагом 30 июня 2017 г., который вступил в силу 1 октября 2017 г. (*прим. пер.*).

⁵⁰ BVerfG, Beschluss vom 7. Mai 2013 — 2 BvR 909/06, NJW 2013, 2257.

⁵¹ BVerfG, Beschluss vom 7. Mai 2013 — 2 BvR 909/06, NJW 2013, 2257, Rn. 90.

объема взаимных прав и обязанностей. Таким образом, по мнению суда, для отказа партнерствам в равных с браком налоговых гарантиях не было должных оснований.

На основании этого конституционные судьи признали неконституционными положения Закона о налоге на доходы и призвал законодателя привести регулирование в этой сфере в соответствие с Основным Законом. В 2013 г. в Закон были внесены необходимые изменения, и граждане, состоящие в однополых партнерствах, получили возможность использовать систему единого подоходного налогообложения наравне с супругами в традиционном браке⁵².

Право собственности в соответствии с ст. 14 п. 1 Основного Закона

Согласно последним решениям ФКС, взимание налогов является также обременением для права собственности, закрепленного в ст. 14 п. 1 Конституции, если налогами облагается приобретение собственности⁵³. Это относится ко всем прямым налогам. Такие налоги связаны с вещными и обязательственными правами, доступ к которым имел налогоплательщик в текущем финансовом году, и соотносятся таким образом с правами и гарантиями, находящимися под защитой ст. 14 п. 1 Основного Закона⁵⁴.

В течение долгого периода Второй Сенат ФКС, исходя из принципа защиты права собственности, стоял на позиции необходимости установления предела налогообложения. Одним из сторонников данной идеи являлся тогдашний судья Второго Сената профессор П. Кирххоф, являющийся в настоящее время профессором налогового права в отставке Гейдельбергского университета. Он придерживался мнения, что из трактовки ст. 14 п. 2 Конституции проистекает предел налогообложения граждан. Согласно указанной норме, собственность каждого гражданина должна быть *в равной степени* использована как для его собственных нужд, так и для службы обществу благому⁵⁵. Исходя из того, что использование собственности должно служить *также в равной степени* и общему благу, П. Кирххоф делает вывод, что государство вправе отчуждать в виде налогов у гражданина максимум половину его доходов⁵⁶.

Однако в решении от 18.01.2006 Второй Сенат ФКС отказался от данной правовой позиции⁵⁷. В деле, по которому было вынесено соответствующее решение, налогоплательщик безуспешно пытался обжаловать в финансовом суде налоговое уведомление, в котором сумма подоходного налога и налога на прибыль организаций вкуче составляли 60% полученного им в финансовом году дохода (в совокупности более 300 тыс. евро). Последующая жалоба данного налогоплательщика, поданная в ФКС, была оставлена последним без удовлетворения.

Ст. 14 п. 1 защищает право гражданина использовать свою собственность в личных целях. В то же время ст. 14 п. 2 устанавливает, что собственность должна служить и всеобщему благу. Как постановил Второй Сенат ФКС в цитированном выше решении от

⁵² § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes.

⁵³ BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 — 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111).

⁵⁴ BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 — 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 f.).

⁵⁵ *Kirchhof P. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuerrecht // DSStJG 24 (2001)/ 9 (16); Kirchhof P. Handbuch des Staatsrechts, Band V. 3. Auflage 2007. § 118 Rn. 126 f.*

⁵⁶ BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 — 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138).

⁵⁷ BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 — 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97

18.01.2006, отклоняясь от своей прежней позиции, из положений ст. 14 Основного закона не следует, что государство имеет право отчуждать в виде налогов не более половины совокупного дохода гражданина. Указанная норма требует лишь от законодателя при установлении налогов учитывать баланс между индивидуальными правами собственника и общественной функцией собственности. При этом свобода усмотрения законодателя весьма велика. Должно быть только гарантировано, что у налогоплательщика после исполнения всех налоговых обязательств останется в свободном распоряжении значительная часть полученных им в результате экономической деятельности средств.

Уровень реализации данного механизма целиком и полностью зависит от размера доходов. При высоких показателях дохода в распоряжении налогоплательщика остается значительная часть средств так же в случае с высокой налоговой ставкой. В связи с этим при подлежащем налогообложению доходе в 300 тыс. евро в год даже процентная ставка 60% являлась, по мнению ФКС, соразмерной⁵⁸.

Свобода действий в соответствии со ст. 2 п. 1 Основного закона

1. Значение свободы действий в налоговом праве

Как и для всех законов, для налогового законодательства являются обязывающими положения ст. 20 п. 3 Основного закона, устанавливающие принцип правового государства. В соответствии с этой нормой законодательство подчинено конституционному порядку, а исполнительная и судебная власти подчинены законодательству. Из требований указанной статьи Федеральный Конституционный Суд выводит принцип законности налогообложения, принцип правовой определенности и запрет обратной силы закона.

Строго говоря, в отношении указанных принципов речь идет о совершенно объективных требованиях, которые должны соблюдать в своей деятельности государственные органы. Исследуемые принципы основываются на определенных субъективных правах граждан⁵⁹. В то же время ФКС выделяет право гражданина на соблюдение государством принципов, зафиксированных в ст. 20 п. 3 Основного Закона, исходя из принципа свободы действия (нем. *allgemeine Handlungsfreiheit*), закрепленного в ст. 2 п. 1 Конституции⁶⁰. Согласно данной норме, каждый индивид имеет право на свободное выражение своей личности, если только это не затрагивает прав других лиц и не противоречит законному порядку и принципам морали и нравственности. Из этого положения ФКС делает вывод, что гражданин не должен принимать те действия государства в налоговой сфере, которые не соответствуют общим принципам, закрепленным в ст. 20 п. 3 Основного Закона.

2. Принцип законности налогообложения

В соответствии со ст. 20 п. 3 Конституции, исполнительная власть и правосудие связаны нормами закона. К исполнительной власти относятся и налоговые органы, в особенности финансовые службы (нем. *Finanzamt*). На основании названной конституционной нормы формулируется принцип законности налогообложения: любое налоговое обременение в отношении граждан должно иметь в качестве основы принятый парла-

⁵⁸ BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 — 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114 f.).

⁵⁹ BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992 — 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153 (169); Birk D., *Desens M., Tappe H.* Op. cit. Rn. 172.

⁶⁰ BVerfG, Entscheidung vom 24. Juli 1957 — 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (92); BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 — 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (108).

ментом (Бундестагом) закон⁶¹. Если налогоплательщику предъявлен к уплате налог, не основанный на действующем законе, он вправе обжаловать уведомление в финансовой службе, а при отклонении жалобы — обратиться в ФКС.

Если какое-либо правоотношение не урегулировано прямо нормами налогового права, но имеются нормы, регулирующие сходное правоотношение, возникает вопрос: может ли применяться налоговое законодательство по аналогии или это исключено на основании принципа законности налогообложения. По общему правилу, применение налогового законодательства по аналогии, связанное с ухудшением положения налогоплательщика, не допускается⁶². Федеральный финансовый суд допускает применение налогового законодательства по аналогии не в пользу налогоплательщика только в виде исключения — если очевидно, что законодатель по смыслу и цели толкуемой нормы имел в виду и такое правоотношение, с которым имеет дело суд при рассмотрении данного спорного вопроса⁶³.

3. Принцип правовой определенности и ясности правовой нормы

Также из принципа правового государства исходит принцип правовой определенности. Закон, содержащий нормы налогового права, должен быть по своему содержанию, цели, предмету и сфере применения настолько ясным, чтобы налогоплательщик на основании его текста мог составить однозначное понятие, следуют ли и в каком объеме для него обязанности уплаты налогов в соответствии с этим законом⁶⁴. Налогоплательщик должен иметь данные о налоговом обременении, которое ему предстоит нести с тем, чтобы выделить средства, необходимые для выполнения всех платежей. С этой целью законодатель должен формулировать налогово-правовые нормы максимально ясно, точно и однозначно⁶⁵. На соблюдение принципа правовой определенности гражданин также имеет субъективное право, которое вытекает из принципа свободы действий.

Федеральный финансовый суд Германии обнаружил противоречие принципу правовой определенности, в частности, в ст. 3 п. 2 Закона о подоходном налоге в редакции последнего, которая действовала до 2003 г.⁶⁶ Смысл этой нормы был в установлении минимального налогообложения высоких доходов путем ограничения взаимозачета доходов и расходов разных типов. По мнению финансовых судей, данное положение вследствие нечеткой и противоречивой формулировки и бессистемности его структу-

⁶¹ BVerfG, Urteil vom 24. Januar 1962 — 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328); BVerfG, Urteil vom 5. November 2014 — 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 33; *Birk D., Desens M., Tappe H.* Op. cit. Rn. 172; *Fehrenbacher O.* Op. cit. § 1 Rn. 7.

⁶² BVerfG, Urteil vom 24. Januar 1962 — 1 BvR 332/60, BVerfGE 13, 318 (328 f.); BVerfG, Beschluss vom 30. Januar 1985 — 1 BvR 279/83, NJW 1985, 1891; BFH, Urteil vom 26. Januar 1977 — VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283 (287); BFH, Urteil vom 18. Februar 1977 — VI R 177/75, BStBl. II 1977, 524 (525); BFH, Urteil vom 26. April 1978 — I R 97/76, BStBl. II 1978, 628 (630).

⁶³ BFH, Urteil vom 20. Oktober 1983 — IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224); BFH, Urteil vom 24. März 1992 — VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956 (957); BFH, Urteil vom 25. Februar 1997 — VII R 15/96, BStBl. II 1998, 2 (6).

⁶⁴ BVerfG, Urteil vom 14. Dezember 1965 — 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); BVerfG, Beschluss vom 28. Februar 1973 — 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365); BVerfG, Beschluss vom 12. Oktober 1978 — 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); BVerfG, Beschluss vom 23. Oktober 1986 — 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388 (400); BVerfG, Beschluss vom 17. Juli 2003 — 2 BvL 1/99, BVerfGE 108, 186 (235); BFH, Beschluss vom 6. September 2006 — XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169).

⁶⁵ BVerfG, Beschluss vom 10. Oktober 1961 — 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (160); BVerfG, Beschluss vom 10. November 1998 — 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (243); BVerfG, Beschluss vom 11. August 2008 — 2 BvL 5/03, BVerfGK 14, 135 (143).

⁶⁶ Urteil vom 6. September 2006 — XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167 (169 ff.).

ры было трудно понимать даже специалистам, что противоречило принципу ясности правовой нормы и, следовательно, не являлось конституционным.

4. Запрет обратной силы закона

Из принципа правового государства ФКС также вывел так называемый «принцип обеспечения доверия»⁶⁷. В правовом государстве гражданин должен быть уверен, что конституция и действующие законы соблюдаются государственными институтами. Правовое регулирование может быть изменено только законом, принятым надлежащим образом законодательным органом. С принципом обеспечения доверия несовместимо, к примеру, положение, когда механизм применения права изменяется, несмотря на то, что действующие законы остаются прежними. Также несовместима с указанным принципом ситуация, когда правоотношение, существовавшее к определенному моменту времени, было подвержено изменениям в связи с обратной силой нового закона. Из принципа правового государства следует принцип запрета обратной силы закона как особый случай принципа обеспечения доверия⁶⁸. По общему правилу закон не может регулировать другим образом правоотношение, которое имело место в прошлом и к настоящему моменту завершилось.

Это применимо и к налоговому законодательству. Если в течение определенного периода (финансового года) налогоплательщик в соответствии с действующим законодательством не имел налоговых обязательств, то по истечении данного финансового года законодательство не может быть изменено в сторону отягощения налоговых отношений путем добавления новых обязательств к уже завершеному финансовому периоду⁶⁹. Это привело бы к ситуации, при которой налогоплательщик, уверенный в заранее определенных правилах налогообложения, терпит существенные убытки в связи с необходимостью выплаты дополнительных материальных средств.

Если в конкретном правоотношении обосновывается необходимость уплаты налогов на основании закона, которому придана обратная сила, то данное требование противоречит принципу обеспечения доверия. Создание подобного рода искусственных налоговых обязательств с использованием обратной силы закона недопустимо и несовместимо с конституционным принципом правового государства. Против такого закона, а также против основанного на нем судебного или административного решения гражданин может обратиться с жалобой в ФКС.

Заключение

Роль и значение основополагающих прав человека в немецком налоговом праве незыблемы и неоспоримы. Их конституционное происхождение накладывает на законодателя огромную ответственность в деле рационального и повсеместного внедрения оных в различные сферы налогового права. Несмотря на то, что указанные права явля-

⁶⁷ BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 — 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (271); BVerfG, Beschluss vom 8. Juni 1977 — 2 BvR 499/74, BVerfGE 45, 142 (168).

⁶⁸ BVerfG, Urteil vom 14. Juli 1981 — 1 BvL 28/77, BVerfGE 57, 361 (391); BVerfG, Beschluss vom 28. November 1984 — BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (307); BVerfG, Beschluss vom 21. Juli 2010 — 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369 (391); BVerfG, Beschluss vom 10. Oktober 2012 — 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 41.

⁶⁹ BVerfG, Beschluss vom 14. Mai 1986 — 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242 ff.); BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010 — 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (16 ff.); BVerfG, Beschluss 10. Oktober 2012 — 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 41 ff.

ются по своей материально-правовой форме обособленными и независимыми друг от друга, их практическое значение заключается в обособленном функциональном характере, придающем германской системе налогообложения социальные черты. С учетом данного факта основной задачей законодателя в обозримом будущем будет являться дальнейшая модернизация национальной налоговой системы с учетом современных веяний, а также имплементация европейских и международных постулатов с соблюдением закрепленных в налоговом праве основополагающих прав человека.

Пер. с нем. В.С. Беззубцева



Библиография

- Beck V. Gleichstellung durch Öffnung der Ehe. Frankfurt am Main, 2010. 220 S.
- Birk D., Desens M., Tappe H. *Steuerrecht*. München, 2016. 517 S.
- Englich J. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips // Beihefter zu DStR. 2009. Heft 34. S. 92–100.
- Fehrenbacher O. *Steuerrecht*. 6. Auflage. Baden-Baden, 2016. 387 S.
- Goebel S., Eilinghoff K. (Nicht-)Konformität der Zinsschranke mit dem Grundgesetz und Europarecht? // DStZ. 2010. S. 550–562.
- Hey J. Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip // Beihefter zu DStR. 2009. Heft 34. S. 109–116.
- Tipke K. Das Nettoprinzip—Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips // Betriebsberater. 2007. S. 1525–1533.
- Hömig D., Wolff H. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. 11. Auflage. Baden-Baden, 2016. 972 S.
- Isensee J., Kirchhof P. *Handbuch des Staatsrechts*. Band V. Heidelberg, 2007. 1622 S.
- Jarass H., Pieroth B. *Kommentar zum Grundgesetz*. München, 2016. 1386 S.
- Kingreen T., Poscher R. *Grundrechte, Staatsrecht II*. 32. Auflage. Heidelberg, 2016. 380 S.
- Kirchhof P., Söhn H., Mellinshoff R. *Kommentar zum Einkommensteuergesetz* Heidelberg, 2016. 1200 S.
- Schneider S. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips // Beihefter zu DStR. 2009. Heft 34. S. 87–91.
- Tipke K., Lang J. *Steuerrecht*. 22. Auflage. Köln, 2015. 1564 S.
- Wernsmann R. Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip // Beihefter zu DStR. 2009. Heft 34. S. 101 — 105.
-

The Significance of Fundamental Human Rights for German Tax Law



Michael Stöber

Professor, Christian Albrecht University of Kiel, Managing Director, Institute of Trade and Tax Law; Head, Department of Civil Law and Civil Procedure Law, German and International Tax Law, Commercial and Trade Law, LL.D. Address: 6 Leibnizstraße, Kiel 24118, Germany. E-mail: mstoeber@law.uni-kiel.de



Abstract

The Constitution of the Federal Republic of Germany referred to as the Fundamental Law contains the catalogue of basic human rights. The rights specified in this catalogue of law is considered as im-