

Секция «Юриспруденция»

Доктрина злоупотребления правом в немецком налоговом законодательстве

Бельтюкова Анастасия Аркадьевна

Аспирант

Государственный университет - Высшая школа экономики, Права, Москва, Россия

E-mail: wikialist@gmail.com

В налоговых юрисдикциях применяются два основных способа противодействия злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков – включение в основные акты налогового законодательства специальных положений общего характера, устанавливающих нормативные границы правомерного поведения налогоплательщика (statutory general anti-avoidance rules), либо применение по усмотрению суда доктрин злоупотребления правом в налоговой сфере при оценке спорных ситуаций, в которых не очевидны наличие деловой цели в деятельности налогоплательщика и соответствие ее экономического содержания избранной юридической форме (judicial general anti-avoidance doctrines).

Долгое время Германия занимала промежуточную позицию. Предыдущая редакция (утратившая силу с 1 января 2008 года) статьи 42 Закона о сборах ФРГ (Abgabenordnung) от 16 марта 1976 года, носящая название «Злоупотребление инструментами налогового планирования», имела следующий вид: «Не допускается использование прав с целью злоупотребления, когда такое их использование позволяет пренебрегать положениями налогового законодательства. В случае выявления факта злоупотребления правом действия налогоплательщика должны оцениваться исходя из действительной деловой цели, на достижение которой они были направлены».

Ограничившись рамочной формулировкой, законодатель открыл дорогу формированию обширной судебной практики. Однако едва ли в его намерения входило наделение суда безраздельными полномочиями в определении случаев и обстоятельств злоупотребления правом в налоговой сфере. Косвенно это можно наблюдать в тексте одной из первых редакций проекта Ежегодного закона о налогах 2008 (Jahressteuergesetz 2008): «В противном случае изобретательный налогоплательщик окажется в более выгодном положении, чем тот, кто использует общепринятые правовые средства, хотя бы каждый из них достиг одинакового результата предпринимательской деятельности» [3]. В последующих редакциях законопроекта этот отрывок был исключен. Тем не менее, его смысл дезавуировал общий замысел законодателя сделать предметом правового регулирования такие схемы налогового планирования, которые хотя и не противоречат закону, но характеризуются индивидуальностью, новаторством. Взятие подобного подхода за основу национальной концепции борьбы с налоговыми злоупотреблениями могло бы привести к непредсказуемым последствиям, по крайней мере, с точки зрения обеспечения конституционных прав плательщиков налогов. Конституционный суд ФРГ неоднократно высказывался в пользу того, что налогоплательщики вправе облекать свою деятельность в такую правовую форму, которая позволяет снижать налоговую нагрузку [1]. Позитивное налоговое право является «производной (под)отраслью права» – его объектом выступают отношения, возникновению которых предшествовало участие субъектов налогового права в частноправовых отношениях. Отсюда невозможно исключительно налоговыми предписаниями постановить не признавать для целей

налогообложения последствий законной предпринимательской деятельности, регулируемой гражданским правом с его основополагающим принципом свободы договора.

Таким образом, следствием внесения таких поправок стало бы то, что явления злоупотребления правом имели место каждый раз, когда налогоплательщик получал налоговую выгоду в результате применения «не признанных общепотребительными юридическими конструкциями» без представления налоговому органу достаточных на то экономических оснований, за исключением преследования цели экономии на налогах. Если факт злоупотребления был доказан, законопроект предусматривал возможность «вступления в переговоры» с налоговым органом – процедуру, ранее не известную немецкой налоговой системе и по своей сути противоречащую принципу равенства налогообложения (Kessler W. 2008, p. 151).

Как уже было отмечено, проект закона в такой редакции не был вынесен на рассмотрение парламента. Опубликованный в официальном печатном издании 20 декабря 2007 года Ежегодный закон о налогах 2008 установил, что «злоупотребление имеет место только в тех случаях, если налогоплательщик избирает для оформления сделок недопустимые юридические конструкции, то есть такие, которые создают для него или третьего лица не предусмотренные законом налоговые преимущества». Новый порядок вступил в силу с 1 января 2008 года. Впервые законодателем были очерчены правовые границы злоупотребления, хотя какие именно юридические конструкции считать «недопустимыми» для целей законного налогового планирования однозначно не определено (что, однако, побуждает обратиться за разъяснениями к «судейскому праву»).

Внося ясность в позицию законодателя, Федеральный налоговый суд (Bundesfinanzhof) установил, что к «недопустимой» может быть отнесена такая юридическая форма сделки, которую стороны не избрали бы для достижения определенного экономического результата, будь они независимыми друг от друга и действующими исключительно в своем интересе. В целом, по мнению Федерального налогового суда, такие конструкции являются «громоздкими, запутанными и искусственными» (Rektzigel S. 2009, p. 210).

В целом, новые правила законного налогового планирования в ФРГ можно свести к трем ключевым положениям:

1) применение недопустимых инструментов налогового планирования образует факт злоупотребления правом;

2) подозрения налогового органа в злоупотреблении правом признаются несостоятельными, если налогоплательщик в их опровержение представит доказательства, что избранная форма сделки является обоснованной с точки зрения действительной деловой цели, на которую такая сделка была направлена (за исключением цели налоговой экономии);

3) нормы ст. 42 Закона о сборах ФРГ не применяются, если существует специальное положение, препятствующее злоупотреблению (принцип *lex specialis*).

Литература

1. Лесова А.М., Безбородов Н.Ю. Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии // Налоговед, 2006. No. 7.
2. Рекцигель Ш. Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам

II Междунар. науч.-практ. конф. 21-22 ноября 2008 г., Москва: сборник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2009. С. 210.

3. Kessler W., Eicke R. Closer to Heaven? New German Tax Planning Opportunities // Tax Notes International, May 8, 2006, p. 501.
4. Kessler W., Eicke R. Germany's New GAAR – “Generally Accepted Antiabuse Rule”? // Tax Notes International, January 14, 2008, p. 151.