АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО, ФИНАНСОВОЕ ПРАВО, ИНФОРМАЦИОННОЕ ПРАВО

ПРАВОВЫЕ ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В АВСТРИИ

ЖУРАВЛЕВА Оксана Олеговна, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: ozhura@gmail.com

Российская Федерация активно участвует в различных интеграционных процессах, в результате которых могут формироваться надгосударственные институты и появляться новые наднациональные уровни правового регулирования. Это обстоятельство обуславливает необходимость проведения ревизии сложившегося ранее и закреплённого в национальном законодательстве баланса интересов различных публичных субъектов в связи с принятыми государством новыми обязательствами. Опыт Австрийской Республики может рассматриваться в качестве одного из примеров участия федеративного государства в региональных интеграционных процессах, сопровождающихся формированием наднационального регулирования. Существенный интерес представляют изменения, произошедшие в правовом регулировании налоговой системы данного государства, затронувшие базовые принципы, в том числе распределение компетенции между федерацией, землями и общинами. Исследование опыта участия государств с федеративным устройством в региональных интеграционных объединениях представляется актуальным с точки зрения необходимости подготовки и принятия научно обоснованных решений об участии Российской Федерации в аналогичного рода образованиях, выработки стратегии построения интегрированного пространства с учетом рисков и проблем, которые могут встречаться на этом пути. В статье проанализированы результаты научных исследований, законодательство в налоговой сфере, практика его применения, динамика изменений и перспективы. Методологическую основу исследования составило применение научных методов исторического анализа и сопоставления, обобщения и сравнительного правоведения. Выявлены основные правовые принципы налогообложения в Австрии, проанализированы особенности источников их закрепления, осуществлено их сопоставление с законодательством других современных государств. Исследовано влияние внутренних и внешних факторов на механизмы их реализации. Сделан вывод об изменении механизмов реализации принципов федерализма и справедливости, отмечены тенденции усиления роли федерального регулирования в налогообложении и унификации процедур налогообложения, смены экономической модели, лежащей в основе соответствующих правовых механизмов при реализации принципов справедливости и социального государства.

Ключевые слова: гармонизация, Европейский Союз, Австрия, принципы регулирования налоговой системы, налоговая реформа, правовая система.

LEGAL PRINCIPLES OF THE AUSTRIAN TAX SYSTEM'S REGULATION

O. O. ZHURAVLEVA, leading research fellow of the financial, tax and budget legislation department of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: ozhura@gmail.com

According to the Concept of the Foreign Policy of the Russian Federation, the establishment of the Eurasian Economic Union is a priority for Russia. It is necessary to take into account the experience of other federal states through the integration model's creation. Austria is a federal state like the Russian Federation. The analysis of the Austrian experience in tax regulation including the implementation of supranational regulation rules in the national legislation may help to plan successful strategies. The article is focused on the legal basis for taxation in Austria. The subject of the research is the legal principles of taxation regulation, its dynamics, system and sources of tax legislation. The author concludes that 2015/2016 tax reform will change the implementation mechanisms of principles of federalism and justice. The research identifies tendencies for strengthening the role of federal regulation in taxation, harmonization of taxation procedures, revision of the economic model of taxation of physical persons' incomes.

Keywords: harmonization, EU, Austria, principles of the tax system regulation, tax reform, legal system.

DOI: 10.12737/17105

Российская Федерация активно участвует в различных интеграционных процессах, в результате которых могут формироваться надгосударственные институты и появляться новые наднациональные уровни правового регулирования. Интеграция требует ревизии сложившегося ранее и закреплённого в национальном законодательстве баланса интересов различных публичных субъектов в связи с принятыми государством новыми обязательствами и изменяющимся глобальным контекстом. Опыт Австрийской Республики может рассматриваться как один из примеров участия федеративного государства в региональных интеграционных процессах, сопровождающихся формированием наднационального регулирования. Существенный интерес представляют изменения, произошедшие в правовом регулировании налоговой системы данного государства, затронувшие базовые принципы, в том числе принцип федерализма.

Исследование опыта участия государств с федеративным устройством в региональных интеграционных объединениях представляется актуальным с точки зрения необходимости подготовки и принятия научно обоснованных решений об участии Российской Федерации в аналогичных образованиях, выработки стратегии построения интегрированного пространства с учетом рисков и проблем, которые могут встречаться на этом пути.

С применением научных методов исторического анализа и сопоставления, обобщения и сравнительного правоведения в статье изложены результаты анализа научных исследований, законодательства в налоговой сфере, динамики его изменений и перспективы, практики правоприменения.

В финансовой науке термин «публичные платежи» (*Abgabe*) охватывает три вида публичных платежей: налоги (*Steuer*), сборы (*Beitrag*) и пошлины (*Gebuehr*). В законодательстве Австрии встречаются все три термина, при этом конкретное наименование публичного платежа не всегда отражает его правовую природу. В конституционном законодательстве термин «публичные платежи» используется более часто, чем понятие «налоги», но оба термина не определены в конституционных законах ни локально, ни универсально. Анализ практики Конституционного суда Австрийской Республики (решения 3670/1960, 3961/1961, 12843/1991, 10451/1985, 15174/1998) позволяет сделать следующий вывод: квалификация денежного предоставления в качестве «публичного платежа» в конституционно-правовом смысле возможна, прежде всего если установление денежного предоставления, его размера отнесено к компетенции публичного субъекта¹.

¹ См.: Решение Конституционного суда Австрийской Республики от 28 февраля 2002 г. № B1408/01 (*Entscheidungstext VfGH Erkenntnis 28.02.2002 B 1408/01*). URL: http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vfgh&Dokumentnummer=JFT_09979772_01B01408_00 (дата обращения: 14.09.2015).

В то же время в некоторых федеральных законах при установлении границ правового регулирования и действия соответствующих правовых режимов введены локальные определения публичных платежей. Например, аналогичный режим правового регулирования налогов и сборов режим применяется в отношении обязательных взносов по социальному страхованию и таможенных платежей, если иное не установлено таможенным законодательством (§ 3 Федерального положения о налогах, сборах и пошлинах²).

Национальные конституции современных государств закрепляют базовые принципы построения налоговых систем. Но в отличие от большинства государств в Австрии сохраняется множественность источников конституционного законодательства, причем в их число входят не только положения федеральных конституционных законов, но и отдельные положения обычных законов³. В силу указанных обстоятельств в российской литературе признается условным⁴ наименование одного из источников — Федерального конституционного закона от 10 ноября 1920 г.⁵ «Конституцией Австрийской Республики». Однако далее для удобства изложения под Конституцией Австрии будет пониматься указанный акт, а не их совокупность. Соответственно основополагающие принципы правового регулирования налогообложения закреплены не в одном акте, а в нескольких конституционных актах.

Конституционный статус источника законодательства предполагает его большую стабильность, но в австрийской правовой системе действует «облегченный порядок внесения изменений и дополнений»⁶, причем соответствующие нормы закреплены в ст. 44 Конституции Австрии. Это обстоятельство позволило достаточно гибко адаптировать конституционные акты к происходящим изменениям, в том числе обусловленным участием в европейской интеграции. Вступление в ЕС затронуло прежде все-

² См.: Федеральный закон «Об общих положениях и процессе администрируемых финансовыми органами Федерации, земель и общин налогов, сборов и пошлин» (Федеральное положение о налогах, сборах и пошлинах) (*Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung — BAO)* // BGBl. Nr. 194/1961).

³ См.: Невинский В. В. Австрия. Вводная статья // Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. и со вступ. ст. Л. А. Окунькова. М., 1997. С. 7.

⁴ См.: Лексин И. В. Соглашение в системе австрийского федерализма // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 9. С. 29.

⁵ См.: *Bundes-Verfassungsgesetz* // BGBl. Nr. 1/1930.

⁶ Невинский В. В. Указ. соч. С. 7.

го принцип федерализма, в том числе конституционную автономию земель, а также механизмы его реализации. В результате потребовалось урегулировать в национальном законодательстве вопросы взаимодействия Федерации и земель с ЕС, согласовать с положениями наднационального регулирования их полномочия, определить юридическую силу Хартии Европейского Союза как источника правового регулирования.

В отличие от Российской Федерации основная часть правового регулирования налогообложения, касающаяся распределения полномочий в указанной сфере, закреплена в Федеральном конституционном законе о финансах⁷ (иногда называемом в отечественной литературе Конституционным законом о финансах⁸ (далее — ФКЗ «О финансах»). В Конституции Австрии можно выделить только общие правовые принципы, которые реализуются и при налогообложении (социального и правового государства, федерализма, законности, справедливости, равенства (ст. 2, 4, 7, 10, 18)). В то же время такой традиционный для современных государств принцип, как неприкосновенность частной собственности, закреплён в ином акте, приравненном по своей юридической силе к конституционному — Государственному основному закону от 21 декабря 1867 г. об общих правах граждан королевств и земель, представленных в Рейхсрате (Имперском совете)⁹ (далее — Основной закон об общих правах).

Отечественные исследователи отмечают, что «справедливость, определенность и законность налогообложения во многих странах совпадают или, во всяком случае, содержат в своей основе сходную налоговую идеологию. Различия же в большей степени касаются текстовой редакции соответствующих правовых норм и уровня их законодательного установления»¹⁰. Данное утверждение применимо и к правовым принципам регулирования налогообложения Австрийской Республики. Кроме того, стоит добавить, что могут отличаться и механизмы реализации перечисленных принципов, их иерархическое положение в системе, наблюдаться определенная вре-

менная динамика, связанная со сменой правовых циклов. Рассмотрим кратко содержание и особенности реализации некоторых из правовых принципов регулирования налогообложения.

Австрийские ученые отмечают, что одна из основных целей налогообложения — это реализация *принципа равенства*. В соответствии со ст. 7 Конституции Австрии (аналогичное положение закреплено в ст. 2 Основного закона об общих правах) все граждане Федерации равны перед законом. Особо подчеркивается гендерный аспект равенства, а также запрет дискриминации людей с ограниченными возможностями. В налогообложении принцип равенства означает, в частности, то, что «законодатель, осуществляя правовое регулирование в сфере налогообложения, в отсутствие достаточных оснований обязан не делать равных неравными, а неравных не уравнивать»¹¹. Финансовый суд в своих актах отмечает, что данный принцип предполагает не только запрет не обоснованной действительными различиями и неоправданной дифференциации в правовом регулировании, но и требует осуществления различного регулирования с учетом конкретных обстоятельств¹².

Исходя из принципа социального государства, в Австрии осуществляется значительное перераспределение доходов, в том числе посредством налогов. Как следствие, реализуется *принцип справедливости*. В то же время *принцип справедливости налогообложения* реализован законодателем не в полной мере. Экспертами налоговое бремя работающих лиц в Австрии оценивается как значительное. Так, по результатам исследования, проведенного ОЭСР, Австрия находится на втором месте после Бельгии среди государств-участников по размеру налогового бремени¹³. Значение соответствующего показателя составляет 49,4% по сравнению со средним значением по государствам — членам ОЭСР — 36%, что обусловлено налогообложением даже незначительных по своему размеру доходов от трудовой деятельности.

В целях реализации принципа справедливости, а также стимулирования экономического роста и борьбы с бедностью в Австрии существует потребность в снижении налогового бремени на работающих граждан, в особенности на лиц с низким уровнем трудовых доходов.

Кроме того, налоговое законодательство Австрии и ее налоговая система остаются на сегодняшний день сложными и недостаточно прозрачными. Несмотря

⁷ См.: Федеральный конституционный закон «О регулировании отношений между Федерацией и иными территориальными образованиями в сфере финансов» (Bundesverfassungsgesetz über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften. 21.01.1948. (Finanzverfassungsgesetz 1948) // BGBl. Nr. 45/1948).

⁸ См.: Vanistendael F. Legal Framework for Taxation // Thurnoyi V. Tax Law Design and Drafting. Vol. 1: International Monetary Fund. 1996. P. 16.

⁹ См.: Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder // RGBl. Nr. 142/1867.

¹⁰ Кучеров И. И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление // Финансовое право. 2009. № 3. С. 21.

¹¹ Tumpel M. Steuern kompakt 2015: Eine Einführung in die Steuerlehre. 2015. S. 19.

¹² См.: Berufungsentscheidung des UFSL vom 18.07.2011, RV/0844-L/11. URL: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=els1&stammNr=54500&fassungsNr=1#> (дата обращения: 14.09.2015).

¹³ См.: Taxing Wages: Country note for Austria. URL: <http://www.oecd.org/austria/taxingwages-austria.htm>. (дата обращения: 14.09.2015).

на произошедшие в конституционном законодательстве изменения, налоговое законодательство, как и во многих государствах — членах ЕС, остается некодифицированным¹⁴, причем на всех трех уровнях (федеральном, земель и общин). В настоящее время действует около 60 публичных платежей, включая налоги. Причем закрытый перечень налогов и сборов, взимаемых в Австрии, не закреплён ни в одном из источников ее налогового законодательства.

Повышение эффективности и конкурентоспособности налоговой системы не может быть осуществлено без унификации правового регулирования в налоговой сфере, сокращения действующих налогов, сборов и пошлин, гармонизации системы обязательных взносов на социальное страхование и налогов, создания благоприятных условий для начала и последующего осуществления предпринимательской деятельности. Учитывая рекомендации международных экспертов и современные вызовы, в Австрии с 1 января 2016 г. начнет осуществляться налоговая реформа¹⁵. Изменения охватят не только налоговый блок, но и блок социального страхования, коснутся 20 федеральных законов в сфере налогообложения.

¹⁴ См.: Журавлева О. О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии // Финансовое право. 2002. № 3. С. 63.

¹⁵ См. Федеральный закон «О внесении изменений в законы “О налоге на доходы 1988”, “О налоге на юридических лиц 1988”, “О налоге, уплачиваемом при реорганизации», “О налоге на добавленную стоимость 1994”, “Об азартных играх”, “О налоге на приобретение земельного участка 1987”, “О сборе за первичную регистрацию импортного транспортного средства”, “Положение о налогах, сборах и пошлинах”, “О финансовых штрафах”, “О налоге на нефтепродукты 1995”, “О возмещении при экспорте”, “О финансовом выравнивании 2008”, “О фонде развития науки и технологий”, “Основы социального страхования”, “О профессиональном социальном страховании”, “О социальном страховании крестьян”, “О страховании от несчастных случаев и медицинском страховании публичных служащих”, “О страховании от безработицы 1977”, “О финансировании мер по реализации политики в сфере занятости”, “О структуре фондов больничных касс”» (Закон «О налоговой реформе 2015/2016») (Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Glücksspielgesetz, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Normverbrauchsabgabengesetz, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Ausfuhrerstattungsgesetz, das Finanzausgleichsgesetz 2008, das FTE-Nationalstiftungsgesetz, das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz, Gewerbliche Sozialversicherungsgesetz, das Bauern-Sozialversicherungsgesetz, das Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz, das Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977, das Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz und das Krankenkassen-Strukturfondsgesetz geändert werden (Steuerreformgesetz 2015/2016 — StRefG 2015/2016) // BGBl. I. Nr. 118/2015).

В соответствии с пояснительной запиской к законопроекту о налоговой реформе ее основными целями декларируются: 1) снижение налогового бремени на граждан, которые являются плательщиками налогов на доходы и на заработную плату; 2) структурная переработка и упрощение налогового законодательства; 3) поддержка научно-исследовательской деятельности; 4) усиление конъюнктуры и поддержка предпринимательства; 5) повышение превенции и пресечение мошеннических и налоговых схем; 6) консолидация и обеспечение поступлений в бюджет; 7) снижение выбросов диоксида углерода в результате расширения промышленного использования транспортных средств с электродвигателями.

Приведенный перечень свидетельствует о комплексном подходе австрийского законодателя к реформированию налоговой системы. Достижение перечисленных целей станет возможным в результате реализации таких мероприятий, как обновление шкалы ставок налога на доходы физических лиц. Предусматривается увеличение групп доходов с четырех до семи. Причем в отношении каждой из них будут применяться дифференцированные ставки. Их диапазон составит от нуля (годовой доход меньше 11 тыс. евро) до 55% (годовой доход свыше 1 млн евро). Введение максимальной ставки будет носить временный характер — с 2016 по 2020 г. Изменяются также размеры учитываемых при налогообложении компенсаций и доплат работникам, проживающим в другой местности. Будут удвоены вычеты на детей, установлено возмещение (возврат излишне уплаченных налогов) сумм социального страхования для наемных работников и пенсионеров. Не облагаемые налогами суммы взносов работников в капитал предприятий повышаются. Кроме того, предусматривается ограничение максимальной суммы прочих расходов по налогу на доходы (страховые премии, взносы в пенсионные кассы, создание жилых помещений и их реконструкция), учитываемых в налоговых целях в период с 2016 по 2020 г., а с 2021 г. устанавливается их полный запрет. Существенно меняется налогообложение недвижимости.

Особое внимание в австрийской налогово-правовой науке уделяется принципу налогообложения в соответствии с масштабом экономической способности к уплате, который широко известен не только в австрийской¹⁶, но и в немецкой науке¹⁷. Данный принцип имеет экономическое происхождение¹⁸ и, как отмечают немецкие ученые, является фундаменталь-

¹⁶ См.: Beiser R. Steuern. Ein systematischer Grundriss. Wien. Facultas Auflage: 12, überarb. 2014. S. 26.

¹⁷ См.: Weber-Grellet H. Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. 2001. S. 147.

¹⁸ См.: Beiser R. Op. cit.

ным¹⁹. Австрийские ученые отмечают существенные различия между принципом налогообложения в соответствии с масштабом экономической способности к уплате и принципом перераспределения доходов в социальном государстве²⁰. Первый из них позволяет законодателю обоснованно выбирать налоговую базу при налогообложении доходов.

Принцип законности налогообложения закреплён в законодательстве многих зарубежных государств как непосредственно, так и косвенно (вытекает из иных конституционных положений)²¹. Австрия может быть отнесена к группе государств, в конституциях которых данный принцип закреплён непосредственно, поскольку предусматривается, что общее государственное управление может осуществляться только на основе закона (абз. 1 ст. 18 Конституции Австрии), запрещено внесение временными постановлениями президента Австрийской Республики изменений в положения федеральных конституционных законов или установление длительного финансового обременения для Федерации, земель и общин либо финансовых обязанностей граждан Федерации. При этом в конституционном законодательстве Австрии отсутствуют прямой запрет на ретроактивность и требование правовой определенности в отношении налогов. ФКЗ «О финансах» предусматривает, что налоги и сборы должны взиматься только на основе закона с учетом специальных положений названного Закона, касающихся возможности делегирования полномочий одним публичным субъектом другому (§ 5).

Участие в ЕС также наложило различные в зависимости от вида налога ограничения на полномочия австрийских законодателей в налоговой сфере. Так, в отношении прямых налогов Договор о функционировании Европейского Союза²² не предусматривает гармонизации (ст. 114), в то же время она закреплена применительно к косвенным налогам (ст. 113). Однако в любом случае при национальном налогообложении должны гарантироваться основные свободы ЕС (свободы движения товаров, свободы передвижения физических лиц и их проживания, свободы движения услуг, свободы движения капиталов и платежей), а также запрет на оказание государственной поддержки (ст. 107). Соответственно, для национальных законодателей применительно как к прямым,

так и к косвенным налогам запрещается формальная и материальная дискриминация²³. Таким образом, участие в региональных интеграционных объединениях актуализирует вопрос, касающийся соотношения новых обязательств и ранее принятых в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения. В свете этого продолжаются научные дискуссии о влиянии соглашений об избежании двойного налогообложения на основные свободы ЕС²⁴.

Принцип федерализма предполагает наличие полномочий в сфере правового регулирования налогообложения у различных субъектов. Статья 2 Конституции предусматривает, что Австрия является федерацией, образованной девятью самостоятельными землями. Кроме того, общины являются самостоятельными экономическими единицами, имеющими право в рамках, установленных федеральными и законами земель, приобретать любое имущество, владеть, распоряжаться им, заниматься предпринимательской деятельностью, а также в рамках финансового устройства определять свой бюджет и взимать налоги, сборы и иные обязательные платежи (абз. 2 ст. 116).

Конституцией Австрии к ведению Федерации относится законодательство в области федеральных финансов, особенно публичных налогов и сборов, которые полностью или частично взимаются Федерацией, и его исполнение (ч. 1 ст. 10). Как уже было отмечено, полномочия Федерации и земель в области налогообложения регулируются ФКЗ «О финансах». При этом Федерация, земли и общины в процессе осуществления бюджета должны стремиться к балансу в достижении таких целей, как денежно-финансовая стабильность, рост, взвешенный торговый баланс, полная занятость. Австрийские исследователи отмечают преобладание полномочий в финансовой сфере у Федерации и незначительность таковых у земель²⁵.

Для целей распределения компетенции в сфере правового регулирования налогов и сборов законодатель разделяет налоги и сборы на несколько основных групп и несколько вспомогательных подгрупп (§ 6). В зависимости от бюджета, в доход которого поступают налоги и сборы, в качестве их основных групп предусмотрены: 1) поступающие исключительно в один бюджет и 2) поступающие в бюджеты нескольких публичных субъектов. В последней группе с учетом характера распределения полномочий по установлению таких публичных платежей меж-

¹⁹ См.: *Tipke K. Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Westdeutscher Verlag, 2000. S. 30.

²⁰ См.: *Doralt W. [Hrsg.] Probleme des Steuerbilanzrechts*. Koeln. O. Schmidt. 1991. S. 232.

²¹ См.: *Vanistendael F. Op. cit.* S. 16.

²² См.: *Konsolidierte Fassungen des Vertrags ueber die Europaeische Union und des Vertrags ueber die Arbeitsweise der Europaeischen Union 2012/C 326/01 // Amtsblatt der Europaeischen Union*, C 326, 26. Oktober 2012. S. 1. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=de> (дата обращения: 14.09.2015).

²³ См.: *Beiser R. Op. cit.* S. 24.

²⁴ См.: *Kofler G. Austrian National Report*, in: Xenopoulos, X. L. (Eds.): *Direct Tax Freedoms: Origin and Scope of the Problem; National and Community Responses and Solution*, FIDE. 2006. National Report. P. 78.

²⁵ См.: *Koefler G. Chapter 8. Austria // Tax Aspects of Fiscal Federalism: A Comparative Analysis*. by G. Bizzioli (Author, Editor), C. Sacchetto (Editor). IBDF. 2011. S. 338.

ду различными публичными субъектами выделяют следующие подгруппы: 1) общие налоги и сборы публичного субъекта одного вида (Федерации, земли), поступления от которых разделяются между бюджетами такого субъекта и публичных субъектов иного вида (земель, общин соответственно); 2) дополнительные налоги и сборы, являющиеся дополнениями публичных субъектов (земель (общин)) к налогам и сборам публичного субъекта иного вида (Федерации, земли); 3) налоги и сборы с тем же объектом обложения, как у публичного субъекта иного вида. Следует отметить, что в общем случае австрийское законодательство допускает одновременное взимание двух и более (в том числе схожих) публичных платежей, включая налоги и сборы из перечисленных выше основных групп и вспомогательных подгрупп с одним и тем же объектом налогообложения. Однако при этом установлены определенные ограничения, направленные на сохранение единства экономического пространства Федерации, которое предусмотрено в ст. 4 Конституции Австрии.

Так, наряду с федеральными дополнительными к ним налоги и сборы земель (общин) или налоги и сборы земель (общин), имеющие тот же самый объект обложения, взимаются только в случае закрепления соответствующих полномочий в федеральном законодательстве. Кроме того, ФКЗ «О финансах» предусматривает, что не должны взиматься налоги и сборы земель (общин), которые нарушают единство товарного, экономического и таможенного пространства или действие которых создает между отдельными территориями таможенные ограничения или прочие барьеры для свободного обращения. Недопустимыми признаются косвенные налоги и сборы, устанавливаемые землями и (или) общинами, которые затрагивают также потребление вне сферы действия такого налога или сбора, либо не полностью охватывают общее потребление в сфере действия такого налога или сбора. Указанные ограничения не распространяются на налоги и сборы, применяемые к возмездным поставкам, если полномочия соответствующих публичных субъектов по их установлению закреплены в федеральном законодательстве.

Исходя из установленной законодателем классификации, федеральное законодательство регулирует федеральные налоги и сборы, в том числе исключительно федеральные, общие федеральные и дополнительные к федеральным налоги и сборы, а также налоги и сборы с тем же объектом обложения, которые взимаются Федерацией (абз. 1 § 7 ФКЗ «О финансах»), включая вид и размер разделяемых между Федерацией и землями (общинами) федеральных налогов и сборов. Передача федеральным законодателем налогов и сборов исключительно землям (общинам) должна осуществляться так, чтобы правила взимания и управления ими, включая распределение их между землями и общинами, оставались в компе-

тенции Федерации полностью или по крайней мере применительно к основным положениям ст. 12 и 15 Конституции. Федеральный законодатель может передать весь доход от федеральных налогов в части определенных видов налогов и сборов в бюджеты общин. В остальном федеральное законодательство может регулировать налоги и сборы земель и общин с целью предотвращения чрезмерных обременений, согласования налогов и сборов с положениями международных договоров в налоговой сфере, предотвращения ухудшения оборота или экономических связей с другими государствами или между землями и территориями, чрезмерного или затрудняющего оборот обременения использования публичных транспортных путей и учреждений в связи с введением налогов и сборов, а также с целью предотвращения ухудшения федеральных финансов. Для достижения перечисленных целей федеральное законодательство может предусматривать принятие необходимых базовых предписаний.

Законодательство земель может уполномочить общины взимать определенные налоги и сборы на основании решений о представительстве общин. Соответствующие законы земель должны устанавливать существенные элементы таких налогов и сборов, в особенности их допустимый максимальный размер. Налоги и сборы, поступающие исключительно в бюджет земель, дополнительные к федеральным, а также налоги и сборы с аналогичным как у федеральных объектом обложения регулируются законодательством земель с учетом положений ФКЗ «О финансах» (абз. 1 § 8). Законодательство земель может предусматривать зачисление поступлений от таких налогов и сборов в доход земель, общин, распределять их между землей и общинами. При осуществлении указанного регулирования законодательство земель может учитывать не только финансовое положение земель, но и необходимость поддержания финансовых основ существования общин.

С учетом наличия полномочий земель в сфере правового регулирования налогообложения на уровне конституционного акта закреплена механизм согласования интересов земель и Федерации по вопросам налогообложения. Законодательные решения представительных органов земель, касающиеся налогов и сборов общин и земель, немедленно после их опубликования сообщаются в федеральную канцелярию председателем представительного органа земли (ч. 1 § 9 ФКЗ «О финансах»). В связи с тем, что законодательное решение земли может создавать угрозу интересам Федерации, федеральное правительство наделяется правом возражения против законодательного решения земли по вопросам налогов и сборов в течение восьми недель со дня получения законодательного решения федеральной канцелярией (ч. 2 § 9 ФКЗ «О финансах»). Законодательно урегулированы процедура преодоления возражения, а также про-

цедура разрешения специальной совместной комиссией Национального совета и Бундесрата вопроса о сохранении в силе возражения федерального правительства при повторном голосовании земли за принятое решение.

Предусмотрена также процедура приведения в соответствие решений общин, противоречащих положениям федерального законодательства. Если решение о списании налогов или сборов, принятое согласно делегированию полномочий общинам, которое должно вступить в силу без специального указания законодательства земли, противоречит законодательству, то федеральный министр финансов может потребовать от правительства земли принятия решения по данному вопросу. В случае непринятия решения правительством земли в течение одного месяца после поступления указанного требования федеральный министр финансов может обратиться по данному вопросу в Конституционный суд.

В отличие от России все публичные субъекты Австрии, включая земли и общины, обладают полномочиями по сбору налогов. В связи с принятием в 2008 г. Закона о бюджетном выравнивании были внесены изменения в ФКЗ «О финансах»²⁶. Таким образом, законодательная компетенция земель и общин в части регулирования налогового процесса была передана Федерации. До конца 2009 г. Федерация должна была выпустить отдельное положение о налогах и сборах для указанных субъектов или закрепить специальные требования применительно к землям в уже действовавшем Федеральном положении о налогах, сборах и пошлинах. Австрийский законодатель выбрал второй путь. С 1 января 2010 г. в соответствии с изменениями, внесенными в ФКЗ «О финансах», Федеральное положение о налогах, сборах и пошлинах» распространяет свое действие не только на Федерацию, но и на земли и общины, поскольку большинство положений регулирует общие вопросы и процесс обложения налогами и сборами, администрируемыми налоговыми органами Федерации, земель и общин (§ 7).

По общему правилу предусматривается самостоятельное исчисление, взимание и принудительное взыскание налогов и сборов финансовыми органами соответствующего публичного субъекта. Если федеральным законодательством не установлено иное, то федеральные налоги и сборы исчисляются, взимаются и принудительно взыскиваются органами федерального финансового управления (§ 11 ФКЗ «О финансах»). Меру, в которой иные органы должны оказы-

вать содействие, определяет законодательство о налогах и сборах. В отсутствие специального регулирования в федеральном законодательстве применительно к взимаемым для целей земель (общин) дополнительным к федеральным налогам и сборам общий процесс исчисления и взимания, включая предъявление требования и списания, должен реализовываться исходя из базовых положений, установленных применительно к основному налогу или сбору предписаниями органов федерального финансового управления.

Прочие налоги и сборы земель и общин должны в основном исчисляться и взиматься с учетом положений абз. 3 § 7 ФКЗ «О финансах» органами соответствующего субъекта (публичного образования), для целей которого они устанавливаются. Законодательство земли определяет меру, в которой исчисляются и взимаются земельные налоги и сборы органами общин, объединений общин, а также налоги и сборы общин — органами земель (объединений общин). Если законодательство земли предписывает передачу полномочий по исчислению и взиманию таких платежей федеральным органам, то должно быть получено согласие федерального правительства на взаимодействие (абз. 2 ст. 97 Конституции Австрии). Для этого соответствующее законодательное решение земли немедленно после его принятия представительным органом сообщается губернатором земли в федеральную канцелярию. Согласие считается полученным, если федеральное правительство в течение восьми недель после дня, в который законодательное решение было получено федеральной канцелярией, не сообщило губернатору земли, что запрос о согласовании содействия федеральных органов отклоняется. До истечения указанного срока опубликование этого законодательного решения может быть осуществлено, только если федеральное правительство прямо выразит согласие.

Содействие иных органов является возмездным и также урегулировано на законодательном уровне.

Итак, можно сделать вывод, что для Австрии характерна множественность источников закрепления правовых принципов регулирования налогообложения. Результаты анализа конституционного законодательства свидетельствуют, что, как и в большинстве современных государств, основными правовыми принципами налогообложения в Австрии являются: законность, справедливость, равенство. Специфическим принципом Австрии как федерального государства является федерализм. Механизмы реализации правовых принципов регулирования налогообложения в Австрии определяются действием не только внутренних, но и внешних факторов. Участие Австрии в интеграционных процессах в рамках ЕС привело к ограничению принципа налогового суверенитета, а также налоговой автономии земель и общин. В отношении налогового суверенитета в большей мере это затронуло косвенные налоги, в мень-

²⁶ См.: Федеральный закон «О регулировании финансовых компенсаций на период с 2008 по 2013 год и прочих финансово-правовых положениях» (Закон о финансовом выравнивании 2008) (Bundesgesetz, mit dem der Finanzausgleich für die Jahre 2008 bis 2013 geregelt wird und sonstige finanzausgleichsrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Finanzausgleichsgesetz 2008 — FAG 2008) // BGBl. I Nr. 103/2007).

шей — прямые. Правовые принципы регулирования налогообложения в Австрии в части распределения полномочий между Федерацией и землями подверглись существенной трансформации в связи с вступлением в ЕС, наблюдается усиление роли федерального регулирования налоговых процедур, которое охватывает не только федеральные публичные платежи, но и платежи, взимаемые землями и община-

ми. Вследствие этого происходит унификация процедур налогообложения.

В части механизмов реализации таких принципов, как справедливость, отмечается смена экономической модели, лежащей в основе соответствующих правовых механизмов: временное повышенное налогообложение «сверхбольших» доходов и большая дифференциация шагов прогрессии.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Beiser R. Steuern. Ein systematischer Grundriss. Wien. Facultas Auflage: 12, überarb. 2014.
- Doralt W. [Hrsg.] Probleme des Steuerbilanzrechts. Koeln. O. Schmidt. 1991.
- Koeffler G. Chapter 8. Austria // Tax Aspects of Fiscal Federalism: A Comparative Analysis. by G. Bizioli (Author, Editor), C. Sacchetto (Editor). IBDF. 2011.
- Kofler G. Austrian National Report, in Xenopoulos, X. L. (Eds.): Direct Tax Freedoms: Origin and Scope of the Problem; National and Community Responses and Solution, FIDE. 2006. National Report.
- Tipke K. Besteuerungsmoral und Steuermoral, Westdeutscher Verlag, 2000.
- Tumpel M. Steuern kompakt 2015: Eine Einfuehrung in die Steuerlehre. 2015.
- Vanistendael F. Legal Framework for Taxation // Thurnoyi V. Tax Law Design and Drafting. Vol. 1: International Monetary Fund. 1996.
- Weber-Grellet H. Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. 2001.
- Журавлева О. О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии // Финансовое право. 2002. № 3.
- Кучеров И. И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление // Финансовое право. 2009. № 3.
- Лексин И. В. Соглашение в системе австрийского федерализма // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 9.
- Невинский В. В. Австрия. Вводная статья // Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. и со вступ. ст. Л. А. Окунькова. М., 1997.

REFERENCES

- Beiser R. Steuern. Ein systematischer Grundriss. Wien. Facultas Auflage: 12, überarb. 2014.
- Doralt W. [Hrsg.] Probleme des Steuerbilanzrechts. Koeln. O. Schmidt. 1991.
- Koeffler G. Chapter 8. Austria. Tax Aspects of Fiscal Federalism: A Comparative Analysis. by G. Bizioli (Author, Editor), C. Sacchetto (Editor). IBDF. 2011.
- Kofler G. Austrian National Report, in Xenopoulos, X. L. (Eds.): Direct Tax Freedoms: Origin and Scope of the Problem; National and Community Responses and Solution, FIDE. 2006. National Report.
- Tipke K. Besteuerungsmoral und Steuermoral, Westdeutscher Verlag, 2000.
- Tumpel M. Steuern kompakt 2015: Eine Einfuehrung in die Steuerlehre. 2015.
- Vanistendael F. Legal Framework for Taxation. Thurnoyi V. Tax Law Design and Drafting. Vol. 1: International Monetary Fund. 1996.
- Weber-Grellet H. Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. 2001.
- Zhuravleva O. O. Pravovoe regulirovanie federal'nykh nalogov v Avstrii. Finansovoe pravo. 2002. No. 3.
- Kuchеров I. I. Sostav printsipov nalogooblozheniya i ikh pravovoe zakreplenie. Finansovoe pravo. 2009. No. 3.
- Leksin I. V. Soglashenie v sisteme avstriyskogo federalizma. Konstitutsionnoe i munitsipal'noe pravo. 2007. No. 9.
- Nevinskiy V. V. Avstriya. Vvodnaya stat'ya. Konstitutsii gosudarstv Evropeyskogo Soyuza / pod obshch. red. i so vstup. st. L. A. Okun'kova. M., 1997.