

Waldemar Rzońca

Podstawy prawne niemieckiego systemu podatkowego

Niemieckie słowo „podatki” (*Steuern*) wywodzi się ze starowysokoniemieckiego słowa „*Stiura*”, oznaczającego pomoc, podporę, a używanego dawniej w znaczeniu: wsparcie, pomoc, subwencja (*Unters-tützung, Hilfe, Beihilfe*) [4]. Początków niemieckiego systemu podatkowego można upatrywać w czasach rzymskich, a za jedno z pierwszych „podatków” uznać można, opisywane przez rzymskiego pisarza Tacyta, „honorowe daniny” składane corocznie przez członków rodów germańskich na rzecz swoich książąt [4, s. 8]. Od tamtych zdarzeń minęło wiele czasu, z upływem którego na bazie owych danin wykształcił się potężny, sformalizowany i w znacznym stopniu zbiurokratyzowany niemiecki system podatkowy. W jego skład wchodzi obecnie ponad 40 różnego rodzaju podatków, stanowiących dla państwa niemieckiego podstawowe źródło finansowania wydatków publicznych.

Głównymi źródłami przepisów prawnych dotyczących niemieckiego systemu podatkowego są:

- ustawy podatkowe i rozporządzenia prawne,
- instrukcje administracyjne,
- wyroki sądów finansowych.

Ustawy podatkowe i rozporządzenia prawne

Ustawy są jedynymi aktami prawnymi, za pomocą których w Niemczech mogą być wprowadzane podatki. Uprawnienia do uchwalania ustaw podatkowych posiada federacja, a także poszczególne kraje niemieckie. Do przestrzegania ustaw, jako norm prawnych, zobowiązani są zarówno wszyscy obywatele, jak i władze administracyjne oraz sądownictwo. Wskutek podziału kompetencji ustawodawczych pomiędzy władze federalne i krajowe, wyróżnia się następujące rodzaje ustawodawstwa podatkowego:

- wyłączne ustawodawstwo federalne,
- ustawodawstwo konkurujące,
- wyłączne ustawodawstwo krajowe.

Zgodnie z konstytucją, federacji przysługuje wyłączne ustawodawstwo w zakresie ceł oraz monopolu skarbowych. Monopole skarbowe nie są wprawdzie podatkami w rozumieniu Ustawy Podatkowej, zostały jednakże włączone do ustawodawstwa podatkowego ze względu na to, iż w rzeczywistości stanowią szczególną formę opodatkowania konsumpcji. Jedynym monopolem skarbowym w Niemczech jest obecnie monopol spirytusowy (*Branntweinmonopol*).

W dziedzinach, w których federacja posiada wyłączne ustawodawstwo, poszczególne kraje mogą wydawać ustawy tylko wtedy, gdy zostały do tego upoważnione mocą odpowiedniej ustawy federalnej i tylko w takim zakresie, jaki określono w tej ustawie.

Ustawodawstwo konkurujące oznacza, że w danej dziedzinie prawo do wydawania ustaw posiada zarówno federacja, jak i poszczególne kraje. Obowiązuje przy tym zasada nadrzędności ustaw federalnych nad ustawami krajowymi. Innymi słowy można powiedzieć, że w przypadku ustawodawstwa konkurującego, poszczególne kraje są uprawnione do wydawania ustaw tak długo, jak długo federacja nie czyni użytku ze swojego prawa ustawodawczego (po uchwaleniu ustawy federalnej, odpowiednie ustawy krajowe tracą swoją moc). Ustawodawstwo konkurujące dotyczy wszystkich tych podatków (z wyjątkiem ceł i monopolu skarbowych), z których dochód w całości lub w części pozostaje w dyspozycji federacji oraz tych, w stosunku do których istnieje potrzeba regulacji w ustawodawstwie federalnym (art. 105, ustęp 2 konstytucji RFN). Ustawodawstwo konkurujące obejmuje wszystkie najważniejsze podatki, w tym między innymi podatek obrotowy, dochodowy, podatek od osób prawnych oraz podatek od przedsiębiorstw.

Do uchwalenia ustaw federalnych, dotyczących tych podatków, z których dochód w całości lub w części pozostaje w dyspozycji krajów lub gmin (związków gmin), wymagana jest zgoda Bundesratu.

Wyłącznym ustawodawstwem krajowym objęte są lokalne podatki od luksusu (*Aufwandsteuern*) oraz lokalne podatki konsumpcyjne (*Verbrauchssteuern*), pod warunkiem, że ani jedno, ani drugie nie są tego samego rodzaju, co podatki nałożone ustawami federalnymi. Uznaje się, że dwa podatki są tego samego rodzaju, jeżeli obydwa „wykorzystują to samo źródło gospodarczej zdolności wytwórczej” [3, s. 13]. Nie jest przy tym istotne, które fundusze podatki te zasilają (gminne, krajowe czy federalne).

Pod pojęciem podatków od luksusu (*Aufwandssteuern*) rozumie się te podatki, które zostały nałożone na określone rodzaje wydatków ludności, finansowanych z jej dochodów np. podatek od rozrywek, podatek od psów.

Niektóre kraje niemieckie przekazały – za pomocą odpowiednich ustaw – część swoich uprawnień

z zakresu wyłącznego ustawodawstwa podatkowego swoim gminom.

Wśród federalnych ustaw podatkowych, obowiązujących obecnie w Niemczech, wyróżnia się ustawy ogólne (*allgemeine Steuergesetze*) oraz ustawy szczegółowe (*Einzelsteuergesetze*). W ustawach ogólnych zawarte są przepisy odnoszące się bądź to do wszystkich rodzajów podatków, bądź też do większej ich liczby. W ustawach szczegółowych natomiast uregulowane są sprawy dotyczące tylko jednego podatku. W praktyce prawniczej obowiązuje zasada nadrzędności ustaw szczegółowych nad ustawami ogólnymi. Do głównych ustaw podatkowych o charakterze ogólnym zalicza się Ustawę Podatkową (*Abgabenordnung*) oraz Ustawę o Zasadach Podatkowej Wyceny Majątku (*Bewertungsgesetz*). Podobny charakter mają także: Ustawa o Doradztwie Podatkowym (*Steuerberatungsgesetz*), Ustawa o Administrowaniu Finansami (*Finanzverwaltungsgesetz*) oraz Ustawa o Sądach Finansowych (*Finanzgerichtsordnung*). Głównymi ustawami szczegółowymi są natomiast [1]: Ustawa o Podatku Dochodowym (*Einkommensteuergesetz*), Ustawa o Podatku Obrotowym (*Umsatzsteuergesetz*) oraz Ustawa o Podatku Majątkowym (*Vermögenssteuergesetz*).

Podstawową ustawą z zakresu podatków, zwaną także ustawą ramową lub zasadniczą, jest Ustawa Podatkowa (*Abgabenordnung*) z dnia 16.03.1976, wprowadzona w życie z dniem 1.01.1977. Jej poprzedniczką była Ustawa Podatkowa Rzeszy (*Reichsabgabenordnung*), opracowana w r. 1919 przez Enno Beckera i obowiązująca w Niemczech przez blisko 58 lat. Zarówno w Niemczech, jak i w innych krajach ustawę tę uznano za mistrzowskie osiągnięcie w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego [2].

Obecna Ustawa Podatkowa odnosi się do wszystkich rodzajów podatków, włącznie z cłami oraz podatkami ustalonymi w ramach EWG. Zdefiniowano w niej podstawowe terminy dotyczące podatków oraz przedstawiono przepisy tzw. ogólnego prawa podatkowego. Prawo to określa między innymi obowiązki władz finansowych oraz obowiązki podatnika w zakresie ustalania podstawy opodatkowania, precyzuje tryb ściągania podatków włącznie z terminami płatności i konsekwencjami niedotrzymania tych terminów, ustala zakres oraz tryb zewnętrznej kontroli finansowej u podatnika, a także określa zasady i tryb rozstrzygania sporów między podatnikiem a władzami finansowymi. Niemiecka Ustawa Podatkowa stała się podstawą do stworzenia w miarę racjonalnego sposobu postępowania przy nakładaniu i ściąganiu podatków oraz pozwoliła na zrównoważenie interesów społeczeństwa jako całości z interesami indywidualnego podatnika.

Drugim – obok ustaw – rodzajem norm prawnych, obowiązujących w niemieckim systemie podatkowym, są rozporządzenia wykonawcze do poszczególnych ustaw podatkowych (*Durchführungs-*

verordnungen), posiadające moc ustawy i zaliczane do grupy tzw. rozporządzeń prawnych (*Rechtsverordnungen*). Ich celem jest rozszerzenie oraz wyjaśnienie określonych ustaw podatkowych. Do wydawania rozporządzeń prawnych mogą być upoważnione następujące organy władzy wykonawczej: rząd federalny, minister federalny oraz rządy krajowe (lecz nie minister w rządzie krajowym). Przekazanie upoważnienia wyżej wymienionym organom odbywa się wyłącznie na mocy odpowiedniej ustawy, która musi szczegółowo określać cel oraz zakres przekazywanych pełnomocnictw. Do przestrzegania rozporządzeń prawnych zobowiązani są zarówno wszyscy obywatele państwa, jak i władze administracyjne oraz sądownictwo.

Rozporządzenia wykonawcze wydano między innymi w stosunku do następujących ustaw podatkowych: Ustawy o Zasadach Podatkowej Wyceny Majątku, Ustawy o Podatku Obrotowym, Ustawy o Podatku Dochodowym, Ustawy o Podatku od Osób Prawnych oraz Ustawy o Podatku od Przedsiębiorstw.

Instrukcje administracyjne

W rozumieniu niemieckiego prawodawstwa, instrukcje administracyjne (*Verwaltungsanweisungen*) są ogólnymi przepisami administracyjnymi, wydawanymi przez pewną władzę zwierzchnią i obowiązującymi podległą jej władzę niższego szczebla. Mają one wyłącznie charakter wewnętrzny. Ponieważ instrukcje nie są normami prawnymi, nie wiążą zatem swoimi postanowieniami ani obywateli, ani też sądownictwa. Wśród instrukcji administracyjnych, dotyczących podatków, można wyróżnić następujące trzy grupy:

- wytyczne do ustaw podatkowych (*Richtlinien zu den Steuergesetzen*),
- zarządzenia (*Erlasse*),
- rozporządzenia (*Verfügungen*).

Wytyczne są skierowane do właściwych władz finansowych i zawierają przepisy określające stosowanie ustaw podatkowych. Każda wytyczna odnosi się do jednej ustawy. Wszystkie ważniejsze ustawy podatkowe doczekały się opracowania odpowiednich wytycznych. Na mocy niemieckiej konstytucji, do wydawania ogólnych przepisów administracyjnych (w tym także wytycznych do ustaw podatkowych) uprawniony jest rząd federalny. Jeżeli wytyczna dotyczy podatków administrowanych przez krajowe władze finansowe lub gminy (związki gmin), to wydanie jej wymaga zgody Bundesratu. Choć wytyczne nie mają mocy ustawy, to są doskonałym źródłem informacji z dziedziny podatków [5, s. 39].

Drugim rodzajem instrukcji administracyjnych są zarządzenia (*Erlasse*). Dotyczą one przypadków specjalnych z zakresu prawa podatkowego i są traktowane jako pewna forma wskazówek (np. Zarządzenie w sprawie Traktowania Kosztów Badaw-

czych i Rozwojowych). Zarządzenia mogą być wydawane zarówno przez władze federalne, jak i przez władze krajowe. Jeżeli dotyczą one podatków zasilaających jednocześnie fundusze federalne i krajowe, to najczęściej są wydawane wspólną decyzją władz federalnych i krajowych.

Rozporządzenia (*Verfügungen*) są najbardziej specjalistyczną formą instrukcji administracyjnych. Najczęściej są one wydawane przez Główne Dyrekcje Finansowe (*Oberfinanzdirektionen*).

Wyroki sądów finansowych

Pod pojęciem sądów finansowych rozumie się sądy działające w dziedzinie prawa podatkowego. Sądownictwo finansowe zostało prawnie uregulowane w Ustawie o Sądach Finansowych (*Finanzgerichtsordnung*). Zgodnie z tą ustawą, sądy finansowe funkcjonują całkowicie niezależnie od administracji finansowej i służą ochronie prawnej podatnika przed krzywdzącymi go decyzjami administracyjnymi dotyczącymi podatków. Ustawa wyróżnia dwa rodzaje sądów:

- sądy finansowe działające na terenie poszczególnych krajów (*Finanzgerichte*), będące sądami pierwszej instancji i w dalszej części tej pracy zwane Krajowymi Sądami Finansowymi,
- Federalny Trybunał Finansowy (*Bundesfinanzhof*) z siedzibą w Monachium, będący sądem drugiej i zarazem ostatniej instancji.

W skład sądu pierwszej instancji wchodzi prezes sądu (*Präsident*), sędziowie przewodniczący oraz tzw. dalsi sędziowie. Przy sądach tych działają senaty, podejmujące decyzje w składzie: trzech sędziowie zawodowi i dwaj sędziowie honorowi. Właściwym dla rozstrzygnięcia danej sprawy jest Krajowy Sąd Finansowy, w okręgu którego ma siedzibę organ władzy finansowej, przeciwko któremu wniesiono powództwo.

Federalny Trybunał Finansowy, będący ostatnią instancją w niemieckim sądownictwie finansowym, ma strukturę podobną do struktury Krajowych Sądów Finansowych. Na czele Trybunału stoi prezes (*Präsident*), a w jego skład – oprócz prezesa – wchodzi tzw. sędziowie przewodniczący oraz dalsi sędziowie. Przy Trybunale działają senaty oraz tzw. Senat Wielki (*Großer Senat*). Senaty podejmują decyzje w składzie pięciu, a w niektórych przypadkach – trzech sędziów. W skład Senatu Wielkiego wchodzi sześciu sędziów oraz Prezes Trybunału.

Decyzje Senatu Wielkiego są nadrzędne w stosunku do decyzji pozostałych senatów.

Wyroki sądów finansowych nie mają mocy ustawy, ani też nie są wiążące w stosunku do żadnych innych przypadków poza tymi, które zostały za ich pomocą rozstrzygnięte. Mimo to spełniają one w dziedzinie podatków istotną rolę. Pozwalają bowiem na ściślejsze zdefiniowanie ogólnych pojęć zawartych w ustawach podatkowych oraz na zlikwidowanie wielu luk, znajdujących się w tych aktach prawnych. Wyroki sądów finansowych stanowią z reguły istotną wskazówkę dla władz administrujących podatkami przy rozstrzyganiu spraw z zakresu praktyki podatkowej, analogicznych lub zbliżonych do tych, które sądy już rozstrzygnęły. Wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, w której Federalny Trybunał Finansowy postanawia odstąpić od swojego dotychczasowego poglądu prawnego w sprawie konkretnego wyroku, który już zapadł. W takim przypadku Federalny Minister Finansów może wydać odpowiednie rozporządzenie (*Nichtanwendungserlaß*) informujące o tym, że wspomniany wyrok nie może być wykorzystany do podejmowania decyzji w żadnym innym przypadku poza tym, który sąd rozstrzygnął.

W praktyce administrowania podatkami, wyroki Federalnego Trybunału Finansowego są istotniejsze od wyroków Krajowych Sądów Finansowych. Wynika to stąd, że wyroki Trybunału są uznawane w całych Niemczech, podczas gdy wyroki sądów krajowych – na ogół tylko w tym kraju, który jest siedzibą danego sądu.

Waldemar Rzońca

BIBLIOGRAFIA

- [1] BORNHOFEN M., BUSCH E., *Steuerlehre 1*, 13. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden 1992.
- [2] LAMMERDING J., SUDAN A., BRAUEL H., *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetze*, 10. Auflage, Erich Fleischer Verlag, Achim 1988.
- [3] RAUSER H., RAUSER K.D., *Steuerlehre für Ausbildung und Praxis*, 18. Auflage, Winklers Verlag, Gebrüder Grimm, Darmstadt 1991.
- [4] *Unsere Steuern von A-Z*, 14. Auflage, Herausgeber: Bundesminister der Finanzen, Bonn 1992.
- [5] WÖHE G., *Die Steuern des Unternehmens*, Franz Vahlen Verlag, München 1992.

Autor – dr inż. – jest pracownikiem Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej.