

П.А. Захарьин

ФИСКАЛЬНАЯ СОЦИОЛОГИЯ И НАЛОГОВАЯ КУЛЬТУРА ГЕРМАНИИ

Статья посвящена теоретическим особенностям изучения налогообложения в фискальной социологии. Рассматриваются концепции национальной налоговой культуры, этики и налоговой солидарности. В качестве примера приводятся результаты исследований налоговой культуры Германии в XX в.

Ключевые слова: *налоговая культура, налоговая этика, фискальная социология, налоговая солидарность, налоговый культурный шок, камералистика.*

Keywords: *tax culture, tax moral, fiscal sociology, tax compliance, tax culture shocks, cameral sciences.*

В последние годы появляется все больше исследований, посвященных воздействию социальных норм и ценностей на экономическое поведение людей. Одной из областей, в которой преодоление модели «гемункула экономического» особенно актуально, является соблюдение налогового законодательства и сама налоговая система в целом, поскольку в течение последних ста лет мы наблюдаем устойчивый рост не только абсолютного, но и относительного уровня налогообложения (Норре 2006). Эффект налогообложения на общество стал более значительным, чем когда-либо, т. к. налоговые доходы с 1900 г. во многих западных странах увеличились с 10 % до 40 % национального продукта (Campbell 1993: 165). Кроме того, идея о том, что мобильность капитала и конкуренция налоговых зон способствуют снижению налоговых ставок, не оправдалась (Campbell 2004). И если экономическая наука скорее объясняет, какие последствия будут от введения системы налогообложения или от ее изменения (Хоппе 2002), то на вопрос о природе данного явления могут ответить социология, история и психология.

Экономическая или юридическая науки, изучающие налогообложение, с трудом могут объяснить тот факт, что долгое время в Европе налоговая система существовала на основе социальной структуры общества: существовала как податная часть населения, так и часть, освобожденная от налогов из-за своего социального положения. Еще Алексис Токвиль в работе «Старый порядок и революция» заметил социальную обусловленность системы налогообложения: в XVIII в. в Англии налоговые привилегии имели бедняки, в то время как во Франции от налогов были освобождены богатые граждане. Таким образом, современному налогообложению предшествовала система перераспределения на основе не только рациональности, но и социально-этических принципов.

Такой мультидисциплинарный подход к налогообложению не является новым. Можно выделить два основных направления научного анализа хозяйственной деятельности — классическая экономическая традиция, сосредоточившаяся на экономическом формализованном подходе, и альтернативная традиция (которую можно еще обозначить как «*Staatswissenschaften*», или «общественно-политические науки») (Backhaus 2002), развивавшаяся главным образом в Центральной Европе и включавшая в себя более широкий круг политических и социальных вопросов.

В английской школе либеральной экономики государство исчезло как субъект экономической деятельности: для Адама Смита государство не являлось частью производственного процесса (Blomert 2001: 10). В Германии, напротив, начиная с 1723 г.*, экономика изучалась в контексте камеральных и политических наук, в том числе права. В сущности, камеральные науки представляли собой экономику и государственные финансы, встроенные в широкий подход социальной политики, в котором государство и его институты рассматривались как главный источник инициативы. Такая организация обучения и исследования объясняет, почему литература по экономике и государственным финансам на всем протяжении XIX в. носила весьма мультидисциплинарный и интердисциплинарный характер, естественно, с современной точки зрения. Это можно видеть и в работах таких авторов как В. Зомбарт, Й. Шумпетер или М. Вебер, которые хотя и являются пионерами в социологии, сами себя социологами как таковыми не считали (Backhaus 2002: 57).

Метод фискальной социологии, развивающейся в русле континентальной традиции, по мнению Юлиуса Ландмана (J. Landmann), заклю-

* Дата основания королем Пруссии Фридрихом Вильгельмом I двух кафедр камеральных наук в университетах городов Халле и Франкфурта на Одере.

чается в акцентировании внимания на исторических и процессуальных аспектах, принимая во внимание финансовые интересы и бремя основных социальных групп (учитывая, что не все социальные группы фактически осознают свое налоговое бремя) (Blomert 2001: 13). Социология финансов смотрит на борьбу за власть между разными группами, их различные способы формулирования интересов и противоположные обвинения, их различные отношения к государству. Она изучает налоговую практику разных социальных слоев (например, специфические способы экономии и ухода за стариками), пытаясь типологизировать групповые интересы и их изменения в условиях институциональной динамики и политического управления.

С развитием глобализации, международной координации и столкновением различных культур и различных систем налогообложения изучение национальных особенностей хозяйственной культуры является очень насущной темой для исследований. Особенно после того, как Евросоюз стал принимать более определенные формы и развивающаяся европейская конституция стала более осязаемой (Backhaus 2002: 60).

Биргер Нерре отмечает, что в XX в. стали модными так называемые налоговые миссии, т. е. экспертные комиссии, укомплектованные иностранными специалистами по налогообложению (Nerré 2008). Результат их работы — оценка успешного правоприменения и предлагаемые реформы — в среднем не очень удовлетворительный. Первую документально подтвержденную налоговую миссию на Кубу в 1931 г. возглавляли профессора Колумбийского университета. Сложно назвать ее успешной, т. к. кубинское правительство публично сожгло все копии доклада, составленные на испанском, сразу после их опубликования. Так или иначе, но американский образ налогообложения не был совместим с кубинской налоговой действительностью или с кубинской налоговой культурой.

Некоторые авторы делают акцент на так называемой налоговой этике (tax moral) и отмечают различия между странами в зависимости от соблюдения в них налогового законодательства и особенностей налоговой солидарности (tax compliance) в них, а также неспособность стандартных экономических моделей объяснить эти различия (Alm, Torgler 2006). Бено Торглер считает, что вопрос о налоговой этике — это скорее вопрос не о том, почему люди вообще обманывают, а о том, почему люди не обманывают так сильно, как могли бы (Torgler 2003a).

По мнению Нерре, «классическое» понимание налоговой культуры в определенной стране включало в себя прежде всего создателей налоговой системы (Nerré 2008). Налогоплательщики не рассматривались как часть «налоговой культуры». Впервые понятие «налоговой культуры» было использовано более 80 лет назад, когда Й. Шумпетер использовал

этот термин в своей знаменитой статье «Экономика и социология подоходного налога»* (Nerré 2001a). Более поздние толкования термина «налоговая культура», в частности в 1960-е гг. Кельнской школой налоговой психологии, наоборот, поставили либо исключительно налогоплательщиков, либо связи между ними и налоговыми органами в центре своей аргументации (Schmölders 1970). Такой подход к анализу взаимодействия лишь двух групп интересов является слишком ограниченным, поскольку эволюционный процесс налоговой системы, а также национальной культуры остается без рассмотрения. Культурные факторы непрерывно сопровождаются процессом модификации и корректируются изнутри и извне. Следовательно, сама культура есть явление динамических взаимодействий. Они укоренены в национальных исторических событиях (в смысле «исторической укорененности» Грановеттера) (Грановеттер 2002).

Нерре дает следующее определение налоговой культуры: это специфическая для каждой страны совокупность всех соответствующих формальных и неформальных институтов, связанных с национальной налоговой системой и ее практической реализацией, которые исторически являются встроенными в культуру страны, включая зависимости и связи, вызванные их постоянным взаимодействием (Nerré 2008: 155). Соответственно налоговая культура является более широким понятием, чем культура налогообложения «culture of taxation» или культура уплаты налогов «tax-paying culture».

Во время трансформационных процессов политическая культура любой страны подвержена более или менее серьезным изменениям. По мнению Нерре, в таких случаях может возникнуть «налоговый культурный шок» (tax culture shocks) (Ibid). Термин «культурный шок» был применен в 1960 г. антропологом Обергом Калерво (Kalervo Oberg) и заключается в (неожиданных) негативных реакциях отдельных лиц на модели поведения в чужой культуре, в результате которых возникает чувство незащищенности, отсутствие понимания или беспокойства. Прежде всего, отдельные примеры шока в налоговой культуре становятся все более и более распространенным в ходе сегодняшней глобализации: например, провал НДС в Японии после Второй мировой войны (Nerré 2005).

Особый интерес представляет исследование налоговой этики и культуры в Германии, т. к. это уникальный случай и естественный эксперимент (Torgler 2003a) по изменению налоговой политики: с одной стороны железного занавеса господствовал западный капитализм, а на другой стороне — восточный социализм. Налоговая культура в двух частях Гер-

* См.: (Schumpeter 1929: 380–385).

мании развивалась в совершенно разных направлениях. В западной части была введена «современная» и ориентированная на рынок система налогообложения (например, в том числе система самоисчисления налогов «self-assessment»), а в восточной части — косвенные и скрытые «налоги» (хотя не являлись налогами в полном смысле слова с точки зрения западной практики) (Nerré, Pallas 2004). Тем не менее, когда дело дошло до политического и экономического объединения, то западная налоговая система была сразу полностью принята в Восточной части (так называемые Новые земли — «Neue Länder»). По сравнению с другим опытом в различных странах с переходной экономикой, как, например, России и других стран СНГ (Nerré 2001b), введение совершенно новой и ориентированной на рынок системы налогообложения во враждебных коммунистической / социалистической системах хозяйства в Восточной Германии прошло очень гладко (Nerré, Pallas 2004). А. Окенфельс и Й. Вайман сообщают, что, согласно общему убеждению, восточные немцы более склонны к кооперации и совместной деятельности и менее эгоистичны, чем западные немцы. По их мнению, социалистический строй создал социальную дилемму: «Индивидуальные усилия для расширения производства не увенчались успехом и потому не являются рациональными. Каждый человек должен был разработать стратегии для преодоления возникающего дефицита» (Ockenfels, Weimann 1999: 285).

А. Муммерт и Ф. Шнейдер сообщают о значительно более низкой доли неофициального труда в Восточной Германии, чем в Западной (Mummert, Schneider 2002). Авторы указывают, что жизнь в тоталитарном государстве в течение многих лет привела к глубокому доверию к власти. Люди постепенно соглашались с нормами, которые они были вынуждены соблюдать в течение многих лет. После того, как нормы укореняются в сознании, человек чувствует себя виноватым, когда не действует в соответствии с ними. Результаты исследования показывают эффект инфорсmenta социальных норм. Восточные немцы в большей степени отрицательно относились к теневой экономической деятельности.

Исследование Б. Торглера и его коллег показывает, что после объединения население Восточной Германии характеризовалось более высоким уровнем налоговой солидарности, чем население Западной (Torgler 2003b; Feld, Torgler 2007). В то же время на протяжении 1990-х гг. наблюдается тенденция к выравниванию этого показателя — налоговая солидарность восточных немцев постепенно снижается, причем в первую очередь за счет более молодого поколения, однако разница все еще существует. В некоторой степени она может объясняться тем фактом, что период с 1991 по 1995 г. около 440 млрд. долл. США были переведены с запада на восток. Западные немцы должны были платить высокие на-

логи, которые могли негативно повлиять на их налоговую солидарность. И сегодня население Западной Германии платит дополнительный налог, направленный на помощь восточной части (так называемый Solidaritätszuschlag).

До 1918 г. в Германской империи не было прямого контроля над источниками налоговых поступлений, их приносили лишь незначительные доходы от федеральных земель (так называемые *Matrikularbeiträge* — матрикулярные взносы, взносы отдельных земель на покрытие общегосударственных расходов в 1871–1917 гг. (Ullmann 2005)). С момента своего создания 22 декабря 1919 г. государственные правила о взыскании налогов, сборов и пошлин (*Reichsabgabenordnung*) были основой для любого налогообложения в Германии, в том числе и в период разделения. Налоговый кодекс — «*Abgabenordnung*»* (АО) претерпел лишь незначительные изменения и дополнения (в течение нескольких лет только нацисты значительно изменили АО, но эти изменения были отменены после Второй мировой войны). Реформа фискальной системы Маттиаса Эрцбергера (министр финансов в 1919–1920 гг.) не смогла справиться с высокими темпами инфляции и доля налоговых поступлений к ВВП значительно снизилась (явление, которое получило название эффекта Оливера-Танзи**).

По мнению Р. Фосса (Voß 1995), в зависимости от целей можно выделить три различных периода налогообложения в Третьем рейхе. В начале гитлеровского режима налоговая политика была больше направлена на повышение доходов граждан и снижение социальной напряженности и использовалась в качестве средства для создания новых рабочих мест и снижения безработицы. В результате средний уровень безработицы с 1932 по 1934 г. был сокращен в два раза (Nerré, Pallas 2004: 11).

Так называемая первая налоговая реформа в октябре 1934 г. была направлена на корректировку налоговой системы в соответствии с политической идеологией национал-социализма. Снижение налогов, дополнительные пособия или освобождения от уплаты налогов должны были

* *Abgabenordnung* (АО) состоит из общих правил, которые действительны для всех налогов (в этом смысле он является «общим законом о налогообложении»). Он разделен на девять подразделов и включает в себя юридические определения «налога», «субъектов налогообложения» и т. д. АО содержит основные общие процедуры для всех действий, связанных с практикой налогообложения, в том числе оценки, аудита, штрафов, правила бухгалтерского учета и т. д.

** Эффект Оливера-Танзи — сознательное затягивание налогоплательщиками сроков внесения налоговых платежей в госбюджет в условиях повышения уровня инфляции.

способствовать экономическому процветанию и увеличению производства для подготовке к войне (Ullmann 2005: 141). Налоговая реформа в сентябре 1939 г. ввела дополнительный военный налог на подоходный налог с населения, и в последующие годы войны наблюдалось дальнейшее повышение налогов (Nerré, Pallas 2004: 11).

После Второй мировой войны западногерманская налоговая система поддерживала сочетание сравнительно высоких номинальных ставок и большого числа исключений, направленных на снижение налоговой базы. Налоговые ставки на подоходный налог с населения и налога на прибыль значительно выросли: НДФЛ ставки выросли больше, чем на 90 %, ставка налога на прибыль первоначально были установлена на уровне 50 %, но потом последовательно увеличилась до 60 % в 1951 г. (Nerré, Pallas 2004: 11): немецкие налогоплательщики были обложены налогом значительно тяжелее, чем до войны. После периода восстановления, в середине 1960-х, налоговая политика обратилась к кейнсианскому управлению спросом и перераспределением доходов и во время экономического кризиса в начале 1980-х гг. доля государственных расходов значительно возросла.

Не стоит забывать и о свойственной немцам «мании к регулированию». Во многом сложность налогового законодательства Германии искусственно поддерживалась для обеспечения существования лобби налоговых консультантов (Steuerberater) (Ibid).

Что касается Восточной Германии, то после Второй мировой войны первой легитимной администрацией, возобновившей функции сбора налогов, были правительства городов. Они взимали налоги в соответствии со старым немецким налоговым законодательством, а также взяли под свой контроль источники дохода, которые принадлежали местному самоуправлению, федеральным землям, а также федеральному правительству (Ibid). Государственная финансовая система ГДР была гораздо более всеобъемлющей, чем системы с рыночной экономикой: важнейшим инструментом для управления финансовой системой был государственный бюджет (Staatshaushaltsplan), который был частью экономического планирования. Все финансовые потоки находились под влиянием плана выпуска. Большая часть общественных благ, таких как образование и здравоохранение, также финансировались из бюджета. Основная часть доходов государственного бюджета была получена от налогов на то, что называлось «принадлежащим людям» сектором экономики (Volkseigene Wirtschaft [VEW]). Этот термин относится к государственным предприятиям и комбинатам. Сборы состояли из чистых трансфертов прибыли (Nettogewinnabführung [NGA]), налогов на производство и других видов платежей от таких народных секторов.

Налог на доходы вводится в отношении кооперативных и частных предприятий, а также на физических лиц. Главной его характеристикой было то, что налоговые ставки были дифференцированы в зависимости от социальной группы получателя дохода. Эти налоги были прогрессивными, ставки зависели от источника и размера доходов. Самозанятые лица облагались налогом по гораздо более высоким ставкам, чем лица, которые были приняты на работу на государственные предприятия (Nerré, Pallas 2004). Во многом это объясняет то, почему в 1990-е гг. самозанятые в Восточной Европе в гораздо меньшей степени готовы были проявлять налоговую солидарность, если сравнить со всеми остальными восточными немцами, в то время как в Западной Германии различия в типе занятости не влияли на согласие платить налоги (Torgler 2003).

Налоговую систему Восточной Германии кратко можно охарактеризовать следующим образом: во-первых, преобладание косвенных, т. е. «скрытых» от населения налогов; во-вторых, высокая степень сложности; в-третьих, конфискационный характер налогов, подавлявший частную деятельность; в-четвертых, доля налогов и сборов по сравнению с ВВП, составлявшая по крайней мере 5 %; в-пятых, отсутствие общественного обсуждения вопросов налогообложения (Nerré, Pallas 2004).

После объединения в качестве плана налогового законодательства была использована и система Западной Германии, поскольку ее налоговая система была ориентирована на рынок и уже приведена в соответствие с законодательством ЕС (Nerré 2001b). Хотя в начале 1990 г. были обсуждены идеи введения новой налоговой системы в ГДР, которые могут быть перенесены и на Западную Германию после унификации, или специальной системы, которая должна была привлечь капитал в восстанавливающуюся Восточную Германию, политическая реальность не дала возможности реализовать такие предложения. Предприятия, «принадлежащие людям», были преобразованы в общества с ограниченной ответственностью или акционерные общества. Налоговая реформа в ГДР была быстрой и краткосрочной (Nerré, Pallas 2004).

Подводя итоги, можно отметить, что интерес к изучению региональной специфики и влияния социополитических норм и институтов на налогообложение обуславливается постоянно возрастающей ролью налогов в жизни общества и процессом европейской консолидации. Некоторые авторы отмечают различия между странами в так называемой налоговой этике и солидарности, например, между романскими и северо-европейскими странами. Кроме того, культурные различия есть не только между странами, но и внутри самих стран. Столкновение совершенно разнообразных налоговых систем и налоговых культур Востока и Запада в Германии после 1990 г. должно было привести к серьезным

культурным потрясениям на макроуровне, однако такого шока не возникло. По мнению Б. Нерре, существовало общее культурное наследие, оставшееся от Веймарской республики (например, *Reichsabgabenordnung* были основой для налогообложения не только на западе, но и в восточной части Германии). Однако, скорее всего это не было причиной успеха реализации западной налоговой системы, потому что в 1990 г. налоговые системы и налоговые культуры Западной и Восточной Германии выглядели довольно различно. Еще одно возможное объяснение может заключаться в том факте, что налогообложение было лишь одним из элементов рыночных преобразований, и другие выгоды от объединения, как например, инфраструктура, свобода передвижения, доступ к широкому спектру западных товаров и продукции, свобода слова и т. д., могли перевесить негативные последствия.

Литература

Грановеттер М. Экономическое действие и социальная структура: проблема укорененности // Экономическая социология. 2002. Т. 3. № 3. С. 44–58.

Хоппе Г.-Г. Экономическая и социологическая теория налогообложения // Отечественные записки. 2002. №4–5 [<http://www.strana-oz.ru/?numid=5&article=267>].

Alm J., Torgler B. Culture differences and tax moral in the United States and in Europe // Journal of economic psychology. 2006. Vol. 27. Issue 2.

Backhaus J. Fiscal sociology: What for? // American Journal of Economics and Sociology. 2002. Vol. 61. Pp. 55–77.

Blomert R. Sociology of Finance — Old and new perspectives // Economic Sociology. European Electronic Newsletter. 2001. Vol. 2. No. 2. Pp. 9–15.

Campbell J. The State and Fiscal Sociology // Annual Review of Sociology. 1993. Vol. 19. Pp. 163–185.

Campbell J. Fiscal Sociology in an Age of Globalization: Comparing Tax Regimes in Advanced Capitalist Countries // Institutional Change and Globalization. 2004.

Feld L.P., Torgler B. Tax Morale after the Reunification of Germany: Results from a Quasi-Natural Experiment // CREMA Working Paper Series. 2007-03. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA).

Hoppe H. The Sociology of Taxation // Mises Daily. 2006. February 25.

Mummert A., Schneider F. The German Shadow Economy: Parted in a United Germany? // FinanzArchiv. 2002. No 58.

Nerré B. The Concept of Tax Culture, University of Hamburg, Germany. Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8–10, 2001a.

Nerré B. The Role of Tax Culture in Transformation Processes — The Case of Russia. // ASPE Working Paper. 2001b. No 03. (September). St. Petersburg, Russia. [<http://www.aspe.spb.ru/WP103Abstract.htm>, 2001].

Nerré B. The Japanese Post-War Tax Culture Shock Reconsidered. Paper accepted for presentation at the 2005 Tax History Conference “Historical Perspectives on Tax Law and Policy” organized by Tax Analyst, the UCLA School of Law, and the

Cambridge University Centre for Tax Law. UCLA, Los Angeles, CA, USA, July 17–19, 2005.

Nerré B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice // *Economic Analysis and Policy*. 2008. Vol. 38. No 1. Pp. 153–167.

Nerré B., Pallas C. The German Reunification Revisited: First Insights From A Tax-Cultural Perspective // *Diskussionsschriften aus dem Institut für Finanzwissenschaft der Universität Hamburg*. 2004. Nr. 71.

Ockenfels A., Weimann J. Types and Patterns: An Experimental East-West-German Comparison of Cooperation and Solidarity // *Journal of Public Economics*. 1999. No 71. Pp. 275–287.

Schmölders G. Survey Research in Public Finance: A Behavioral Approach to Fiscal Theory // *Public Finance*. 1970. No 25. Pp. 300–306.

Schumpeter J.A. *Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer* // *Der Deutsche Volkswirt*. 1929. Vol. 4. Pp. 380–385.

Torgler B. Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. Dissertation zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, Basel, den 11. Juli 2003a.

Torgler B. Does Culture Matter? Tax Morale in an East-West-German Comparison // *FinanzArchiv*. 2003b. No 4. Pp. 504–528.

Ullmann H. *Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen*. München: Beck, 2005.

Voß R. *Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus*. München: Beck, 1995.