

УДК 347.99.075.1:336.22](430)(091)(045)

Паславська Наталя Тарасівна –

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка

Nataliia T. Paslavska –

candidate of juridical sciences,
associate professor of administrative and financial law,
Ivan Franko National University of Lviv
(1 Universytetska Street, Lviv, 79000, Ukraine)

Становлення сучасної фінансової юстиції Німеччини

Статтю присвячено аналізу вирішальних етапів у становленні фінансової юстиції Федеративної Республіки Німеччина (далі ФРН). На конкретних прикладах простежено зміну вектору в податковому праві на користь платників податків у рішеннях органів фінансової юстиції. Дослідження еволюції фінансової юстиції ФРН є надзвичайно важливим та надає можливість оцінити доцільність створення в Україні фінансових судів та використати досвід правового регулювання вирішення податкових спорів.

Ключові слова: фінансова юстиція, податкове право, фінансові суди, податкові спори, ФРН.

Статья посвящена анализу решающих этапов в становлении финансовой юстиции Федеративной Республики Германия (далее ФРГ). На конкретных примерах прослеживается изменение вектора в налоговом праве в пользу налогоплательщиков в решениях органов финансовой юстиции. Исследование эволюции финансовой юстиции ФРГ является чрезвычайно важным и позволяет оценить целесообразность создания в Украине финансовых судов и использовать опыт правового регулирования разрешения налоговых споров.

Ключевые слова: финансовая юстиция, налоговое право, финансовые суды, налоговые споры, ФРГ.

N.T. Paslavska Formation of Modern Financial Justice in Germany

The article deals with an analysis of the decisive stages in the formation of the financial justice of the Federal Republic of Germany (hereinafter Germany). Specific examples show a change in the vector in tax law in favor of taxpayers in the decisions of financial justice bodies.

On its way to European integration, the Ukrainian state is forced to overcome numerous difficulties. The military conflict in Donbas, the economic crisis caused by the pandemic, and the unstable political situation complicate European integration efforts. However, no less important is the resolution of many financial disputes.

That is why the experience of forming the Federal Financial Court of Germany is important for the Ukrainian financial justice, which is in its infancy and can take advantage of the theoretical and practical achievements of its European neighbors.

The study of the evolution of financial justice in Germany is extremely important and provides an opportunity to assess the feasibility of establishing financial courts in Ukraine and use the experience of legal regulation of tax disputes.

A significant contribution to the harmonization of tax and constitutional law was the new vision of the problem of judicial review of the fairness of decisions of fiscal authorities, which arose at the beginning of the Federal Finance Court. Referring to the well-known authors of tax law, the Federal Financial Court spoke out against the provisions of the then current regulations on fees, guided by the requirement to guarantee the constitutional protection of the fundamental fairness of tax administrative powers.

In this sense, Ukraine has all the necessary conditions for the implementation of reforms not only in the tax system, but also for the creation of a higher specialized financial court, which would control, among other things, the compliance of such reforms with the law. The experience of the Federal Republic of Germany and its

federal and state financial courts shows that these processes should take place on a balanced theoretical basis, using the experience of leading democracies, with a specific justification of their expediency and tasks and with the support of the general public.

Keywords: *financial justice, tax law, financial courts, tax disputes, Germany.*

Постановка проблеми. На шляху до євроінтеграції Українська держава вимушена долати численні труднощі. Воєнний конфлікт на Донбасі, економічна криза, викликана пандемією, нестабільна політична ситуація ускладнюють євроінтеграційні потуги. Однак не менш важливим питанням є вирішення багатьох фінансових суперечок. Як ретельно б не працювала законодавча база, яка регулює український ринок, специфіка фінансових відносин передбачає постійне виникнення юридичних прецедентів, які вимушено ускладнюють судове діловодство. Працівники ж наявних судів, зазвичай, не мають додаткової фінансової кваліфікації, потрібної для чіткого розуміння конфліктної ситуації і винесення об'єктивних рішень. На жаль, українські судді не мають послідовно налагодженої системи інформаційного обміну з закордонними колегами з розвинених країн, де процесуальний досвід розгляду фінансових суперечок значно глибший і має довші традиції. Ідея формування спеціального судового органу, який займається виключно фінансовими питаннями, далеко не нова. Суттєвий досвід у цьому напрямку має Німеччина, яка з властивою їй громадянам педантичністю вирішила кардинально змінити судову систему ще в 1918 році, коли був створений Імперський фінансовий суд, який проіснував аж до закінчення Другої світової війни. Післявоєнне відновлення економіки ФРН та стрімкий розвиток фінансового ринку цієї країни спонукали владу до відродження окремого судового органу, що спеціалізується на фінансовій сфері. Тож, у 1950 році було створено систему фінансових судів, представлену сьогодні в кожному німецькому регіоні і очолювану Федеральним фінансовим судом у Мюнхені, який є одним з найвищих органів правосуддя Німеччини. Мабуть, саме німецька система фінансових судів найконсервативніша порівняно з аналогічними системами інших країн. Її юрисдикція обмежена розглядом податкових спорів і справ, пов'язаних з митними зборами. Щодо відшкодувань грошового збитку і кримінального провадження по економічних

злочинах, компетенція фінансових судів ФРН на ці ділянки не поширюється. Водночас німецькі фінансові суди вважаються одними з технічно найрозвинутіших світі, а, до прикладу, повноцінне інформування про діловодство і рішення в віддаленому онлайн-режимі є в них звичною практикою. Цікавий і той факт, що з усього потоку розглянутих у ФРН оскаржень податкових вимог (близько 2 млн заяв на рік) у фінансову гілку німецької юстиції потрапляє не більше 5%, тобто обсяг фактичного діловодства зовсім незначний. Але з огляду на те, що остаточні рішення Федерального фінансового суду Німеччини, зазвичай, мають складний прецедентний характер і часто слугують безпосередніми сигналами до подальших законодавчих змін, роль цього органу в державному регулюванні економіки надзвичайно важлива. Саме тому досвід формування Федерального фінансового суду ФРН важливий для української фінансової юстиції, яка перебуває у стані становлення і може скористатись теоретичними і практичними надбаннями своїх європейських сусідів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці становлення сучасної фінансової юстиції Німеччини в українській фаховій літературі майже не приділялось належної уваги. Цю тему згадують лише в поодиноких підручниках з податкових систем зарубіжних держав (напр. В. Андрущенко). Натомість німецькі дослідники торкалися питань історичних передумов становлення та розвитку фінансової юстиції Німеччини з меншим акцентом на теоретичних засадах цього процесу (напр. M. Erzberger, S. Bach, M. Kloepfer, F. Kirchhof, K. Stern, M. Buggeln, L. Döpking, M. Spörer, M. Hacker, K. Epstein, H.-P. Ullmann, H. James, R. Banken, J. Muscheid, G. Schmolderstein.).

Невирішені раніше проблеми. Для української фінансової юстиції важливо скористатися готовими зразками творення та реформування фінансових інституцій у провідних державах світу, простежити, які конкретно рішення яких органів влади сприяли

їхній еволюції і мали вирішальне значення для становлення фінансової юстиції. У цьому сенсі досвід ФРН з її налагодженою системою фінансового судочинства міг би стати прикладом для наслідування в Україні і запобігти можливим помилкам у формуванні української фінансової юстиції.

Мета дослідження полягає в аналізі вирішальних кроків становлення сучасної фінансової юстиції ФРН, які кардинально вплинули на її подальше функціонування.

Виклад основного матеріалу. Початок діяльності вищого спеціалізованого фінансового суду ФРН у 1950 році припав на час історичного повороту у сфері податкового права. Під тиском фінансової скрути у Німецькій імперії внаслідок поразки у війні широко запланована та динамічно втілювана податкова реформа призвела до швидкого створення матеріального та формального податкового права, яке через свою всеосяжність пронизало наскрізь соціальне та економічне життя громадян. Застосування судами вимушенонедосконалих податкових законів з радикальними наслідками було особливо ускладнене, оскільки тодішнє систематичне дослідження та поняттєве тлумачення податкового права досягли певної зрілості лише у небагатьох традиційних ділянках [1, с. 155]¹. Роль вищого спеціалізованого суду у процесі становлення і розвитку німецького податкового права можна проілюструвати на кількох показових прикладах.

1. Першим проблемним питанням із самого початку було визначення місця податкового права щодо приватного права. Контroversійність вирішення питання коливалася від тези про те, що податкове право через свою прив'язку до сформованих на базі приватного права економічних стосунків є похідним від приватного, до вчення про абсолютну незалежність податкового права від приватноправових інститутів [2, с. 208]². Поступова зміна питання пов'язана із процесом удосконалення застосування вищими судами

припису, що під час тлумачення податкових законів слід зважати на їхню мету, їхнє економічне значення та розвиток відносин [3, с. 925]³. Така особлива для німецького права кодифікація, чітка позиція законодавця проти юриспруденції понять та конструктивізму, призвели до розвитку культивованого як характерна особливість податкового права економічного підходу, за допомогою якого виправдовували наростаюче теоретичне та практичне здобуття податковим правом незалежності, а шляхом термінологічної самодисципліни та звернення до ідеї єдності правової системи нове судочинство було звільнено від перебільшень, пов'язаних із вільним тлумаченням права. Подолана абсолютизація самостійності податкового права базувалася на взаємодії різноманітних течій, серед яких найбільший вплив мали наступні: свідомо емансипація щодо ще наявного верховенства приватноправових методології та термінології [4]⁴, сформованих у податковій судовій практиці Імперського суду та Вищого адміністративного суду, форсоване самоусвідомлення податкового права як галузі публічного права з акцентуванням на тому, що його мета відрізняється від мети приватного права, зростаюче наголошення соціальної думки як антитези до постулату приватної автономії, що виникає із податкового права, а також певний *in dubio pro fisco*-прагматизм з огляду на фінансову скруту в державі та моральні злидні громадян [5, с. 429; 433]⁵.

Юриспруденція за інтересами (тобто, юриспруденція мирного вирішення конфлікту інтересів) Імперського фінансового суду, яка трактувала реальний стан справ без огляду на формальне юридичне представлення і переймала приватноправові поняття та структури лише у виняткових випадках у приватноправовому сенсі, сигналізувала тривожне послаблення податкових вимог, необхідних із погляду правової держави. На противагу цьому у новітньому судочинстві Федеральногоного

¹Waldecker L. Das Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin. *Finanzarchiv*, 1917. Bd. 35. S. 155–177.

²von Wallis. Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht // *Gedenkschrift für Armin Spitaler*, 1965, S. 208.

³Ця нова, позитивістську норму § 4 Податкового кодексу Рейху 1918 року було перейнято в § 1 Закону про податкове коригування 1934 року. *Regierungsblatt* 1, S. 925.

⁴Esser K.-Z.. Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Diss. Würzburg, 1966.

⁵Becker E. *Steuer und Wirtschaft*, 1931. Sp. 429, 433.

фінансового суду Німеччини завдяки конституційно-судовим імпульсам простежується тенденція в інтересах єдності правової системи і правової безпеки громадян змінювати функції правовідносин, детермінованих приватним правом, лише за особливих умов і з метою досягнення податково-правових цілей [6, с. 77]⁶. Зісхвальним обмеженням економічного підходу, який перетворився на податковий фетиш, до його цілком обґрунтованої ділянки застосування в рамках загального права, федеральні судді водночас піддали критичному аналізу теорію типізації [7]⁷, яка базується на мотивах адміністративної доцільності, а попередня версія якої надто наголошувала на рівномірності оподаткування за рахунок одиничних судових рішень. Нова чутливість рішень суду вищої інстанції до конкретного фактажу та її догматична відкритість до приватного права без відмови від публічно-правової якості податкового права ініціювали судову владу, концепція якої мала на меті справедливе врівноваження суперечливих цілей та інтересів [8]⁸. Вивільнення податкового права з його попередньої ізоляції, схвальне з державно-правових та правознавчих причин, виявилось також у намаганнях суду створити методологію, яка б орієнтувалась на герменевтичних принципах загальної теорії [9]⁹.

2. Характерним для стрімких змін податкового права під впливом вищої юрисдикції є також нове бачення публічно-правових стосунків між податковими кредиторами та боржниками. На відміну від теорії держави, для якої держава та закон є позитивною реалізацією ідеального цілого, яке сприяє подоланню реальних протиріч між загальним та окремим випадками у вищій єдності, питання щодо суб'єктивно публічного права у плюралістичному індустріальному суспільстві стоїть дуже гостро у тому сенсі, як принцип *misera plebs contribuens* може бути правильним щодо держави із податковим

законодавством, яка здійснює економічну та соціальну політику. Наша публічна свідомість дуже віддалена від духу того часу, який, довіряючи турботливій милості всемогутнього очільника держави щодо своїх підданих, дивився на платників податків як на обмежених суб'єктів, для задоволення яких потрібно безперешкодне стягнення податків.

Ключовим поняттям для визначення змісту відносин між державою, яка стягує податки, та громадянами-платниками податків є правовий інститут загального податкового нагляду, нормованого § 209 Податкового законодавства ФРН (10)¹⁰. Первинне тлумачення нагляду як публічно-правових відносин у значенні обмеження свободи дій платників податків на користь загального блага (11)¹¹ розвинулося всупереч державно-правовим застереженням А. Гензеля [12]¹² у подальшій судовій практиці Імперського фінансового суду до твердження, що нагадувало тоталітарне, яке полягало в тому, що податковий нагляд можна здійснювати без жодних обмежень та незалежно від наявності обґрунтованого приводу [13]¹³. Такий екстремальний виклад, затверджений низкою документів, який закріпився у повоєнній судовій практиці, було поставлено під сумнів визначним рішенням Великого сенату Федерального фінансового суду щодо спірного питання загального пред'явлення протоколів наглядових рад та правлінь акціонерних товариств на користь платника податків [14]¹⁴. Чіткий поворот від позиції Імперського фінансового суду обґрунтовують поряд із передовими ідеями Федерального фінансового суду державно-правовими, законо-системними та тексто-інтерпретативними аргументами. Покликаючись на Бюлера-Штрікродта [15, с. 355]¹⁵, судочинство здійснює Федеральний фінансовий суд, а податкове право, для якого характерні претензії на владу, не створило тим не менше виключно підпорядковані відносини, а натомість податково-правові відносини. Колись використане вперше у вищій судовій практиці

⁶Eckardt W. Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. Steuerberater-Jahrbuch, 1961/62. S. 77–141.

⁷Wennrich E. Die typisierende Betrachtungsweise. *Dissertation*. Köln, 1962. 130 S.

⁸BFH IV 213/60 S v. 5. 6. 1964.

⁹Напр. BFH-Entscheidung IV 26/62 S v. 21. 2. 1964.

¹⁰Abgabenordnung. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html

¹¹Reichsfinanzhofs-Urteile des Großen Senats. D 1/34 v. 9. 4. 1934, 36 S. 28, 32.

¹²StW 1932, Sp. 1371.

¹³RFH IV A 17/36 v. 24. 4. 1936.

¹⁴BFH GrS 5/67 v. 13. 2. 1968.

¹⁵Bühler O., Strickroth G. Steuerrecht. Bd. 1. Wiesbaden: Gabler, 1960. 688 S.

поняття податкових правовідносин як свідомої антитези до додержавницького розуміння фінансової влади могло б після подальшого структурного та функціонального роз'яснення суттєво підтримувати податкову систему на важливій «ділянці фронту».

3. Визначний для сучасної правової культури процес цільової інтеграції податкового права у загальну юриспруденцію та систему загального правового порядку проявив себе найвизначніше у новій архітектурі конституційного та податкового права, принципи побудови яких у позитивній дійсності нерідко були віддалені від естетики попередньо встановленої гармонії. Суттєвою підставою для конституційного оновлення податкового права є конституційна вимога про прив'язку до основоположних прав усіх законодавчих, адміністративних та судових вищих державних актів, яка виходить за межі вимог Веймарської конституції. Подібно до зростаючої кількості досліджень у фаховій літературі про широкі та багат шарові проблемні ділянки на перетині конституційного та податкового права, Федеральний фінансовий суд також взяв на себе нове велике завдання зі зростаючою чутливістю до Основного закону.

Деякі приклади можуть проілюструвати конституційноправову лінію вищого податкового суду.

а) Значним внеском у гармонізацію податкового та конституційного права було нове бачення проблемисудовогоперегляду справедливості рішень фіскальних органів, яке виникло ще на початку діяльності Федерального фінансового суду [16]¹⁶. Посилаючись на відомих авторів податкового права, Федеральний фінансовий суд висловився проти норм чинного тоді положення про збори, керуючись вимогою гарантування конституційного захисту фундаментальної справедливості податкових адміністративних повноважень.

Такий напрям мав би забезпечувати постійний вплив на подальший розвиток податкового процесуального права. Окрім цього він зробив свій внесок до зняття психологічної напруги у податково-правових відносинах між державою та громадянами.

б) Федеральний фінансовий суд розглядає делікатне питання допустимості широкого тлумачення податкового закону на користь платників податків крізь призму принципів правової держави та рівності, як це чітко видно під час перевірки рішень у справах щодо обов'язкового податку на торгівлю холдингових компаній, які виникли з розподілу бізнесу. Вихідним пунктом є конституційно-правова теза, що податкове право у тій мірі залежить від диктату законодавця, наскільки це зумовлено ідеєю первинного рішення закону про оподаткування певних справ/фактів. У своїх намаганнях реалізувати об'єктивну волю законодавця Федеральний фінансовий суд проводить різницю між конституційно сумнівним розширенням складу податкового злочину через квазінормативні правові принципи на підставі творчої інтерпретації з одного боку та конституційно допустимою юдикативною конкретизацією невизначених податкових понять та загальних пунктів з іншого. Справедливо, що сенат заперечує порушення принципу правової держави щодо перевищення компетенції судового тлумачення, якщо вищий федеральний суд розвиває стабільні правові принципи в інтересах рівноправного застосування законів. Однак, теза про те, що податкові суди уповноважені, викладати податкові закони не лише вузько, а й широко, аж до можливої межі формулювання, є доволі небезпечною, що, як виглядає, вважає і сам сенат, коли він чітко закликає до обережності суду у разі широкого тлумачення на шкоду платнику податків.

в) Федеральний фінансовий суд, схоже, визначає межі повноважень судової влади щодо законодавчої влади при застосуванні позитивного стандарту тлумачення розвитку ситуації, з урахуванням принцип поділу державної влади на три гілки за формулою *in dubio pro lege*. Такий погляд на роль суддів, який відповідає верховенству закону у демократичній правовій державі, відбиває принцип *judicial self-restraint* (судову самообмеженість) у разі прийняття скасування норми з ненормативних причин, оскільки суди, які зобов'язані законодавством, не можуть ігнорувати або змінювати невідповідні або незадовільні норми.

¹⁶ BFH GrS 1/51 S v. 17. 4. 1951.

г) Важливим підтвердженням свідомості податкового правосуддя у правовій державі є визнання недійсним Положення про встановлення середніх ставок для визначення прибутку від сільського та лісового господарства, яке опирається на статтю 3 Основного закону ФРН. Цікавим є те, що суд посилається на принципи правової безпеки та захисту довіри, тим самим використовуючи визнане нечинним положення як нормативну підставу для обґрунтування свого рішення, але незважаючи на цей недолік, рішення є нормативною базою для решти учасників правовідносин. Варте схвалення твердження федеральних суддів про те, що подальше використання Положення про встановлення середніх ставок для визначення прибутку від сільського та лісового господарства суперечить принципу рівномірності оподаткування, який випливає з ідеї загальної рівності, оскільки воно призводить до довільно різного оподаткування через прив'язку до єдиних показників, які різко суперечать дійсності. Правильною є також думка, що Федеральний фінансовий суд має право та обов'язок перевіряти у межах власної компетенції конституційність передконституційного та постконституційного законодавства, оскільки Федеральний конституційний суд може розглянути питання лише в разі офіційних законів. Логічним буде висновок, що неконституційне Положення про встановлення середніх ставок не може бути правовою базою для вирішення спорів. Той факт, що Федеральний фінансовий суд після цього висновку використовує у спорах положення, визнане нечинним можна, очевидно, пояснити неправильним розумінням сутності інцидентної перевірки відповідність конституції та

значення вищих судових вироків у податкових справах. Хоча принципи правової визначеності та захисту законних сподівань, що для обґрунтування цього рішення, аналогічно введенню в дію законів про збільшення податків, також можуть бути цінностями високого рангу, тим не менш *delegata* (з погляду діючого закону) подальше використання положення, визнаного неконституційним, виключено, тому що таке судочинство насправді є позитивною правотворчою діяльністю поза роллю суддів.

Висновки. «Навіть найвизначнішим державним мужам податкові реформи вдавались лише в часи найбільших економічних криз або найбільшого національного піднесення [17, с. 328]¹⁷» – писав у 1990 році Густав Шмоллер, провідний німецький фахівець із фінансового права. В Україні в цьому сенсі склались усі необхідні умови для впровадження реформ не лише в системі оподаткування, але й для створення вищого спеціалізованого фінансового суду, який би контролював посеред іншого і відповідність таких реформ законодавству. Досвід Федеративної Республіки Німеччина та її федерального і земельних фінансових судів засвідчує, що ці процеси мають відбуватися на виважених теоретичних засадах, із задіянням досвіду провідних демократичних держав, із конкретним обґрунтуванням їхньої доцільності і завдань та за підтримки широкого кола населення.

Для подальшого дослідження цікавим могло б стати дослідження правових основ діяльності, завдань та організації Федерального фінансового суду ФРН.

Список використаних джерел:

1. Waldecker L. Das Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin. *Finanzarchiv*, 1917. Bd. 35. S. 155–177.
2. Wallis H. v. Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht. *Gedenkschrift für Armin Spitaler*, 1965. S. 207–222.
3. Das Steueranpassungsgesetz *Reichsgesetzblatt*, 1934.1.S. 925.

¹⁷Schmoller G. Grundriss der Allgemeinen Volkswirtschaftslehre. Erster Teil. 2. Auflage. München, Leipzig: Duncker & Humblot, S. 328.

4. Esser K.-Z. Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. *Dissertation*. Würzburg, 1966.
5. Becker E. *Steuer und Wirtschaft*, 1931. Sp. 429, 433.
6. Eckardt W. Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. *Steuerberater-Jahrbuch*, 1961/62. S. 77–141.
7. Wennrich E. Die typisierende Betrachtungsweise. *Dissertation*. Köln, 1962. 130 S.
8. Bundesfinanzhofs-*Urteil* IV 213/60 S v. 5. 6. 1964.
9. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* IV 26/62 S v. 21. 2. 1964.
10. Abgabenordnung 1977. § 209. URL:https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html.
11. Reichsfinanzhofs-*Urteile* des Großen Senats. D 1/34 v. 9. 4. 1934, 36 S. 28, 32.
12. *Steuer und Wirtschaft*, 1932. Sp. 1371.
13. Reichsfinanzhofs-*Urteile* IV A 17/36 v. 24. 4. 1936.
14. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* GrS 5/67 v. 13. 2. 1968.
15. Bühler O., Strickroth G. *Steuerrecht*. Bd. 1. Wiesbaden: Gabler, 1960. 688 S.
16. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* GrS 1/51 S v. 17. 4. 1951.
17. Schmoller G. *Grundriss der Allgemeinen Volkswirtschaftslehre*. 1. Teil. 2. Auflage. München, Leipzig: Duncker & Humblot. 560 S.

References:

1. Waldecker L. Das Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin. *Finanzarchiv*, 1917. Bd. 35. S. 155–177.
2. Wallis H. v. Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht. *Gedenkschrift für Armin Spitaler*, 1965. S. 207–222.
3. Das Steueranpassungsgesetz *Reichsgesetzblatt*, 1934.1.S. 925.
4. Esser K.-Z. Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. *Dissertation*. Würzburg, 1966.
5. Becker E. *Steuer und Wirtschaft*, 1931. Sp. 429, 433.
6. Eckardt W. Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung. *Steuerberater-Jahrbuch*, 1961/62. S. 77–141.
7. Wennrich E. Die typisierende Betrachtungsweise. *Dissertation*. Köln, 1962. 130 S.
8. Bundesfinanzhofs-*Urteil* IV 213/60 S v. 5. 6. 1964.
9. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* IV 26/62 S v. 21. 2. 1964.
10. Abgabenordnung 1977. § 209. URL:https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html.
11. Reichsfinanzhofs-*Urteile* des Großen Senats. D 1/34 v. 9. 4. 1934, 36 S. 28, 32.
12. *Steuer und Wirtschaft*, 1932. Sp. 1371.
13. Reichsfinanzhofs-*Urteile* IV A 17/36 v. 24. 4. 1936.
14. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* GrS 5/67 v. 13. 2. 1968.
15. Bühler O., Strickroth G. *Steuerrecht*. Bd. 1. Wiesbaden: Gabler, 1960. 688 S.
16. Bundesfinanzhofs-*Entscheidung* GrS 1/51 S v. 17. 4. 1951.
17. Schmoller G. *Grundriss der Allgemeinen Volkswirtschaftslehre*. 1. Teil. 2. Auflage. München, Leipzig: Duncker & Humblot. 560 S.