

?????? ?? ??? (????? ??????)

19 ??????? 2015 ?????? (*)

„????????????? ?????????? — ??????? ?????? — ?????????????? ????? ??????????????
?????? ? ??????? ??????? ???????, ?? ??? ???????, ? ?????????????? ??????????????, ??
????? ???????, ??????? ?????????? ??????? ?? ??? — ?????????? ?????? ???
????????????? ? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??????? —
????? ?????????? — ??????????????, ?????????? ?? ?????????? — ?????????? ?? ??????? —
????? ?? ?????????? ??? — ?????????? ?????? — ?????? ?????? ?????? —
????????????? ?? ?????????? ?????????? — ?????? ?????? — ??????????“

?? ??? C?241/14

? ??????? ?????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ??? 267 ??? ??
Finanzgericht Baden-Württemberg (??? ?? ?????????? ??? ?????-??????????, ???????) ?
??? ?? 19 ??????? 2013 ?, ??????? ? ??? ?? 16 ??? 2014 ?, ? ??????? ?? ???????????
?? ???

Roman Bukovansky

?????

Finanzamt Lörrach,

????? (????? ??????),

?????? ?? ?: M. Illeši?, ??????????? ?? ?????? ??????, ?????????? ?????????? ??
?????????? ?? ??? ??????, C. Toader ? C. G. Fernlund (?????????), ????,

????????? ??????: P. Mengozzi,

?????????: K. Malacek, ????????????,

?????? ?????????? ? ?????????? ??? ?? ?????????????? ?? ? ?????????? ?????????? ?? 26
????????? 2015 ?,

???? ?? ?????? ??????????, ??????????:

- ?? ??? Bukovansky, ?? H. Hauswirth, Rechtsanwalt,
- ?? Finanzamt Lörrach, ?? D. Gress ? S. Parodi-Neef, ? ?????????? ?? ??????????????,
- ?? ?????????? ????????????, ?? T. Henze ? B. Beutler, ? ?????????? ??
???????????,
- ?? ?????????? ????????????, ?? A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F.
Sjövall, L. Swedenborg ? E. Karlsson, ? ?????????? ?? ????????????,
- ?? ?????????????? ?? ????????????, ?? M. Holt, ? ?????????? ??
???????????, ?????????? ?? S. Ford, barrister,

- ?? ?????????????? ???????, ?? R. Lyal ? M. Wasmeier, ? ?????????? ?? ??????????????,
????? ????. ??????? ?????????????? ?? ?????????? ???????, ?????????? ?? ??????????
????????? ?? 30 ????. 2015 ?,,

????????? ??????????

???????

1 ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? 21 ??? 1999
?. ? ?????????? ?????????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ??????, ??
????? ??????, ? ?????????? ?????? ??????????????, ?? ?????? ??????, ?????? ??????????
????????? ?? ??? (?? L 114, 2002 ?, ???. 6; ?????????? ??????? ?? ?????????? ???, 2007 ?,,
????? 11, ??? 74, ???. 97, ??????? ??-?????? „????????????? ?????? ?????? ??????????
????????? ?? ???“).

2 ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ??? ?????? ??? Bukovansky, ??????????
?????????, ? Finanzamt Lörrach (??????? ?????? ?????) ??????? ??????????, ? ?????? ???
????? ?????? ??????? ?? ??????? ?? ??? Bukovansky ? ?????????? ?? ???????, ??? ????
????? ? ?????????? ?????????????? ?? ?? ??????? ? ??????????.

?????? ??????

????????? ?? ????

3 ?? 21 ??? 1999 ?. ?????????????? ??????? ?? ?????? ?????? ???????, ?? ??? ???????, ?
????????????? ???????????, ?? ????, ?????????? ?????? ??????????????, ??? ?????? ??
????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ????. ??? ?????? ?????????????? ??
????????? ?? ????. ?? ?????????? ?? ??????? 2002/309/??, ??????? ?? ?????? ?? ?? ??????????
?? 4 ????. 2002 ????? (?? L 114, ???. 1; ?????????? ??????? ?? ?????????? ???, 2007 ?,
????? 11, ??? 27, ???. 25 ? ??????? ?? L 353, 31.12.2009 ?, ???. 71 ? ?? L 19, 23.1.2010 ?,
???. 11) ? ?????? ?? ??? 1 ??? 2002 ?.

4 ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ???
????????????? ?? ??????? ?? „?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??? ???? ??
?? ?? ?????????? ?? ??????????, ??????? ? ?????????? ?????????? ??????“.

5 ?? ?????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ???, ?????? ?? ??? 1,
????? ?) ?? ???, ? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????? ??????????? ?? ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????? ?? ?????? ?? ???, ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?? ??
????????????? ??????? ?? ??????? ?? ??????, ?????? ?? ???, ?????? ?? ?????????? ??
????????? ?? ?????????? ???????.

6 ?? ?????? ?? 2 ?? ??? ???????????, ??????? „?????????????“:
„?????? ?? ??? ?????????? ?? ??????, ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ??
????? ?????????? ?? ??????, ?? ?????? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????? I, II ? III ?? ?????????? ???????????, ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?? ??
????????????? ?? ?????????? [?????????????]“.

7 ?? 4 ?? ??????????????, ??????? „????? ?? ?????????? ? ?????? ??

????????????? ??????“, ????????:

„?????? ?? ?????????? ? ??????? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????????? [...] ?
????????????? ? ?????????????? ?? ?????????? !“.

8 ??????? ??? 15 ?? ?????????????? ??????? ?????????? ??????? ?? ???,
????????????? ? ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?? ???.

9 ??? 16 ?? ??????????????, ??????? „????????? ?? ?????????????????? ??
?????????“, ??? ??????? ??????????:

„1. ?? ?? ?? ?????????? ????, ?????????? ? ?????????? ??????????????, ??????????????
?? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ??????, ?? ?? ??????????, ?? ??????????
????????????? ?????????? ?, ?? ???, ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????????????
??????, ?? ??? ?? ??? ??????????, ?? ?????????? ?????????? ?????? ???.

2. ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????? ??
????????????? ?? ??????????, ????? ?? ?????? [????????? ??????] ?? ??? ??
????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?????????? [?????????] ??? ??
???? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????. ?? ?? ?? ??????????, ?? ??????????????
?????? ???????, ?????????? ???????, ?? ??????? ?? ??? ?? ?????????? ?? ???????,
?????? ?????????? ?? [????????? ??????]“.

10 ??? 21 ?? ??????????????, ??????? „????? ? ?????????? ?????????????? ????????
????????? ??????? ???????“, ?????????? ? ?????????? 1:

„????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ? [????????? —]?????? ??
????????????? ???????[...] ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ??????? ??
????????????? ?? ?????????? ??????????????. ??-????????? ?????????????? ?? ??????????????
????????????? ?? ??????? ?????????????? ?? „????????? ??????????“ ? ??????????????
?????? ?????????? ??????? ??????“.

11 ??? 7 ?? ?????????? | ??? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??? ??
????????? „????? ?????????? ???????“ ? ?????????? ? ?????????? 1:

„??? ?????????? ??????? ? ?????????? ?? ??? ?????????? ?? ??????, ??? ??????????
?? ?????????? ?? ??? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????? ???
?? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ?? ??????, ??? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??
????????? ???, ??? ??-????????? ??? ?? ??????“.

12 ??? 9 ?? ?????????? ?????????? ? ?????????? „?????????????“ ? ?????????? ?
????????? 1 ? 2:

„1. ??? ???, ??? ? ?????????? ?? ??? ?????????? ?? ??????, ?? ??? ?? ??????? ??
[????????? ??????????] ?? ??? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
????????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ???[?], ????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??
?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ??????, ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????????? [?????????????] ??? ?????????????? ?? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ???.
?????? ????

2. ??? ??? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????? ? ??? 3 ?? ??????????
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??
?????? ???, ??????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??????“.

?????????????

13 ?????????? ?? 11 ?????? 1971 ?. ????? ?????????????? ?????????????? ? ??????????
????????? ?????????? (Bundesgesetzblatt 1972 II, ????. 1022), ?????????? ? ?????????? ??
?????????????? ?? 12 ???? 2002 ?. (Bundesgesetzblatt 2003 II, ????. 67, ?????????? ??-??????
„????????-????????? ??????”, ? ?????????? ???????, ?????????? ? ??? ?? ??
????????? ??????? ??????? ??????? ??? ?????????? ? ?????? ?? ??????? ? ?????????? ? ???????????.

14 ????? 4 ?? ??????????-????????????? ?????????? ??????????:

„1. ?????????? ?? ??? ????? ??????? „?????? ???? ?? ?????? ?????????????? ???????“ ? ????
?????, ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ????.

[...]

4. ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ??? ??????????, ?????? ?????????? ???,
?????? ?? ??????????, ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ??????????????
????????? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????? ???
??????, ??? ??????, ??? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ??
????????? ??? ? ??? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ??
????????? ?????? ?? ??? ?????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ??
????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????. ?????????????? ?????????? ?????????? ??????????
?? ??? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ??????????
?? ?? ??????. ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ??????
????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??????????
????????? ?????????????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????? ??? ?????????? ?????? ??, ??????????
? ?????????????? ? ?????????????? ?? ??? ??????????, ?? ?????? ?? ?????????? ?????? (?)
????????? ?? ?????????????? ?????) ???????? ??? ?????? ?? ?????????? ??????????????
????? ??? ?????? ??? ?????????? ?????? ?????? ? ?????????? ??? ?????????? ?????? ??, ?????? ??
??? ?????????? ?? ??? ?????????? ?????? 6—22. ?????????????? ?? ??? ?????? ?????????? ?? ??
????????, ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ???, ?? ?? ??????????
??? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????? ?, ?????? ?????? ?????? ? ?????????? ??????????????
?? ?? ? ?????????? ??? ??????, ??? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????? ??
????????? ?? ?????????? ??? ?? ??? ??????.

5. ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??

[...]".

15 ???? 15 ?? ?????? ?????????? ????????????

„1. ??? ?? ?? ??????? ?????????????? ?? ??????? 15a—19, ???????, ??????? ? ???
?????? ???????????????, ??????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ???
?????? ?? ??????? ???????????????, ?? ??????? ? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ???????, ?????? ???
?????? ?? ??????? ? ??????? ?????????? ????????. ??? ??????? ?? ??????? ?? ?????? ???, ???
????????? ??????? ?????????????? ?? ?? ??????? ? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ???????.

2. ??????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? 1, ????????????????, ????????? ?? ??????
???? ?? ?????? ?????????? ??????? ?? ?????? ????? ? ?????? ?????????? ???????, ??
????? ??? ? ?????? ?????? ???????, ???:

a) ?????????????? ?????????? ? ??????? ??????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????????????
????? 183 ??? ?? ????? ?????????????????????? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ???????,

b) ?????????????????? ? ??????? ?? ?????????????? ??? ?? ????? ?? ??????????????, ??? ?? ???? ?? ???? ?? ???? ?? ???? ?? ???? ?? ?

c) ?????????????????? ?? ? ?? ??????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??????????
?????, ?????/????? ?????????????????? ?????????? ? ??????? ??????.

[...]

4. ??? ?? ?? ??????? ?????????????? ?? ??? 15a, ?????????????? ????, ????, ???? ? ?????? ??
?????? ?????????? ??????? ????, ?? ??????? ?????? ????, ????, ?? ?????????? ?????? ????, ??
??????, ???????, ???????, ?? ???????, ?? ?????????? ?? ?????????? ???????, ???????, ??
????????? ???????, ???????, ?? ??????? ?? ??????? ??????? ???? ?????? ?????? ?? ?????????? ??
????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?? ?? ? ?????????? ????, ?? ?? ??????? ?????? ????, ??
????? ????, ????, ???????, ???????, ?? ???????, ?? ??????? ?????????? ???????, ??
????????? ?? ???????, ?? ?????????? ?? ???????, ?? ??????? ?????????? ???????, ??

16 ????? 15a ?? ?????????? ??????? ??????:

„1. ??????????? ?? ?????????????? ?? ??? 15, ???????, ??????? ? ??? ???? ??????
??????????????, ??????? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????? ???, ??????? ??
????????? ? ?????????????? ?? ??????? ?? ??????????????. ??? ?????????????? ??????????????? ??
????????, ? ????? ?? ?????????? ??????????, ??? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????????
?????????????. ??? ????? ?? ??? ?? ?????????? 4,5 ??????? ?? ?????? ?????? ??
??????????????, ??? ?????????????????? ? ?????????????? ? ?????????? ??????????? ??
????????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ???????, ? ?????? ??????
????????????????? ????. ??? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??? 4,
????????? 4.

2. ?????????? ??????? ?? ??????? ?? ?????????? 1 ? ?????? ????, ?????? ???? ?? ??????
????????? ?? ??????, ?????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ? ?????? ?????????? ?????????? ??
????????? ? ?????? ?????? ?? ?????? ? ??????, ?????? ??????. ??? ?????? ?????? ?? ?? ??????
????????? ? ???????, ?????? ?????, ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ?? ?????????? ??????????
????? ??? ??? ?????? ??? ?????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ? ?????????? ??????
????? ?????? ?? 60 ??????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????? ??????.

3. ?????????????? ?? ???????, ?? ????? ?????????????? ?????????? ? ?????? ???, ?????—
?????????? ?? ??? 24 — ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ??????? 1 ??? ??
?????? ?????:

a. ??? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ???
????????? ? ?????????????? ? ??? 36 ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????
(„Einkommensteuergesetz“), ??? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??? 34c ?? ??? ?????;
????????? ?? ?????? ? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????;

[...]".

???????????? ?????

17 ?????????? ??? 1, ????????? 1 ?? ??????? ?? ?????? ?????? ??????????
(Einkommenssteuergesetz, ??????? ??-?????? „EStG“), ? ??????????? ?? ?? 20 ???????
2007 ?. ??????? (Bundesgesetzblatt 2007 I, ??. 3150), ??????????? ??? ? ??????????????
?? ??????? ??????????? ?? ??????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ??? ??
?????? ?????? ???????.

18 ??? 1, ????????? 4 ?? EStG ?????????:

„?????????? ???, ??? ?????? ??? ???????????????, ??? ?????????? ?????????????? ??
?????????? ?? ???????, ?? — ??? ??????? ?? ?????????? 2 ? 3 ? ?? ??? 1a —
?????????? ??????? ?????????? ?? ?????? ???????, ?????? ?????????? ??????? ??
????????? ? ??????? ?? ??????? ?? ??? 49“.

19 ??????? ??? 49 ?? EStG, ?????? ?? ?????? ?? ??????? ?????????????? ??????:

„1. ?????? ?? ??????? ? ??????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????? ?????????? ??
?????? ?????? ??????? (??? 1, ??????? 4) ??:

[...]

4. ??????? ?? ?????? ??? (??? 19), ????

a) ? ??? ? ??? ?????????? ??? ??????? ? ???????,

[...]

c) ??? ?????????????? ?? ??????? ??? ??????????, ?????????? ??? ??? ??
????????????? ?? ??????????, ?????????????? ?? ?????? ? ? ???????,

[...]“.

?????? ?? ??????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????

20 ??? Bukovsky, ????? ?????????? ?????????? ? ??? ?????? ???????????, ?????? ? ???????
?? 1969 ?. ?? ?? 2008 ?. ?? ?????? 1999 ?. ?? ??????? 2006 ?. ?? ?????? ? ???????,
?????? ? ?????? ?? ??????? ?????????? ?? ??????? Novartis. ?????? ??? ? ??????? ?
????? ??? ?????? ??????? ? ??????? ?? ?? ???????????, ?????????? ?????????? ???????.

21 ? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? 2006 ?. ??? Bukovsky ?
?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ? ?????? ?? ?????? ???????????,
Novartis Pharma Productions GmbH (???????? ??-?????? „W?GmbH“) ??? ??????? ?
????????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?? ??? Bukovsky ? ??????? ???????
? ??????? ?? ??? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ???????????, ?? ??? ?? 2012 ?.

22 ?? 1 ?????? 2008 ?. ??? Bukovsky ??????? ?????????????? ?? ? ???????????,
???? ?????????? ?? ?????? ?? W?GmbH ? ????????. ? ?????????? ?? ?? ??????????? ??
2008 ?. ?????? ???????, ?? ?? ???????, ??? ?????? ? ??? ?????????????? ?? ???????????,
?. ?? ?????? ?? ??????? 2008 ., ??????? ??? 15a, ??????? 1 ?? ?????????-
????????????? ??????? ?? ?????? ?????????? ?? W?GmbH ?????? ?? ??????????? ??
????????? ?? ?????? ?? ???????, ??? ?????????? ?????????? „? ?????? ??????“.

23 ?????? ?????????? ?????? ? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? 2008

? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????? ??????. ?? ?????, ?? ???? ?????? ?? ??? 1, ?????????? 4
? ??? 49, ??????? 1 ?? EStG ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? 2008 ?. ??? Bukovansky
?????? ?? ??????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??, ?????????? ??,
????????? ?? W?GmbH, ?????? ?? ?????????? ??? 4, ??????? 4 ?? ??????-
????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ??????.

24 ??? ?????? ?? Bukovansky ?????? ?????? ?? ?????????????? ???, ?????????? ??????
? ??????, ?? ??? ?????, ?????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??????, ?????????? ??
????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????, ?? ?????? — ?????? ??????, ?????? ??
Bukovansky ? ?????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ??????
?? ?????? 2008 ?. ??????.

25 ? ?????????? ??? Finanzgericht Baden-Württemberg (??? ?? ?????????? ???
?????-?????) ??? Bukovansky ?????? ???, ?? ?????????? ?????? ??
????—????? 2008 ?. ?? ?????? ?? W?GmbH ?????? ?? ?????? ?????????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????. ?????????? ??????
? ?????? ??? ?????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ??????.

26 ?????????? ?????????? ?????????, ?? ?????????? ??? 15a, ?????????? 1 ?? ??????????
????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????? 2008 ?.
????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ??? Bukovansky ? ?? ??????????, ?????? ??
????? ?, ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?? ??????.

27 ?? ?????? ??????, ?? ??? ?????? ?? Bukovansky ??? ?????????? ??????????, ??? ?
????????? ?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??, ??? 4,
????????? 4 ?? ?????????? ?????? ???, ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??, ?? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??, ?? ?????? ??
????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
Bukovansky ? ?? ?????? ?? ??????, ?????????? ?? ?????????? ?? ??????.

28 ?? ?????? ?? ??? ?????????? ?????? ?????????? ?? ??? 4, ?????????? 4 ??
?????????-????????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ??????????
????????? ?????? ?? ?????? ??-????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ??????, ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??, ?? ??????
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? 9, ?? ?????????? 1 ???
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??.

29 ?????? ?????????? ?????????? ??? 21, ?????? 1 ?? ?????????? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ??
?????????-????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??, ?????? ?? ?????? ??
????????? 4 ?? ??????????, ?? ?????? ?? ??? 15a, ?????? 1, ?????????? ?????? ??
?? ??????, ?? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????? ??

????????? ??????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ? ?????? ??? ??????????, ??????????? ??
?????? ?? ?????? ? ?????????? ?? ??????????????. ?? ?????? ?????? ??? ?????????? ??????
?? ?? ????????, ??? ?????????? ?? ??????????????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????,
????????? ?? ?????? ??????????.

30 ??? ??? ?????????????? Finanzgericht Baden-Württemberg (??? ?? ?????????? ???
?????-?????????) ?????? ?? ??? ?????????????? ?? ?? ?????? ?? ??? ?????? ??
????????? ????:

„?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??? — ? ??-
????????? ??????????, ??????? 1, 2, 21 ?? ??? ? ??????? 7 ? 9 ?? ?????????? | ??? ???
— ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ??????????, ?????? ?? ? ?????????? ?? ?????????? ?
?????????, ??? ?????????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ??????????
????????? ????????? „? ?????? ??????“ ?? ??????? ?? ??? 15?, ?????????? 1 ?? ??????????
????????? ??????, ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????? 4, ?????????? 4
?? ?????????-????????? ?????? ??? ?????? ?? ??? 15a, ?????????? 1, ??????????
????????? ?? ?????? ??????????“.

?? ?????????????? ??????

31 ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ???
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ?? ?????? ??????????, ?????????? ?? ???
2 ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ???? 9 ?? ?????????? | ???
???, ??? ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????????
?? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????????-????????????? ??????????, ?????????? ??????
????????????? ?? ?????? ? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????????????? ???
?? ?????????? ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? .?. ??????????
????????? ??????, ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????????????? ?? ??
????????? ??????, ?????? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??
????????? ??????, ?????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ??
????????? ??????, ?????? ?? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ??
????????? ?? ?????????? — ?????????? ??????????.

32 ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ??? ???? 1 ?? ?????????? | ??? ???
?? ??????????, ?? ??? ?????? ?? ?????? ?? ??? 7, ?????????? 1 ?? ?????????? | ??? ???
????????????? ?????? ? ?????????? ??? ?????????? ?? ??? ?????????? ?? ??? Bukovansky. ??????????
????????????? ? ?????????? ?? „????? ?????????? ?? ??????“ — ?????????? ??????????
?????????, ?????????? ?? ?????????? ?? „????? ?????????? ?? ??????“, ? ??????
????????????? ??????????????, ? ?????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??
„????? ?????????? ?? ??????“ — ?????????? ?????????? ??????????.

33 ??? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????? ?????? ?? ??????????????, ?????? ??
????????? ?? ?????? ?????????? ?? ??????, ? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
????? ???, ?????? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????,
????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??? (?. ? ??? ?????? ?????? ??????
Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, ?. 35). ?????????? ?????????? ?????????? ?? ???
????? ?? ?????? ?????????????? ??? „????? ?????????? ??????“ ?? ?????? ?? ??????????
?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ???, ?????? ?????? ?????? ??????????
?????????, ?? ?? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????? ??? ?????? ?????? ??
????? ?????? ?? ?????????? ?????????? ??? ?????? ??????.

34 ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????

?????????, ??????? ?????? ?????????????? ?????????????? ? ?????????? —????? ?? ????,
????? ?? ?? ??????, ?? ?????? ??? 21, ??????? 1 ?? ?????????????? ?????? ??
????????? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????? ?? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????? ??????.

35 ? ?????????? ? ???? ?? ?? ?????? ??? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????????
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??
?????????.

36 ? ??? ?????? ?? ?????? ?? ?? ???????, ?? ??? 9 ?? ?????????? | ??? ??????????????
?????? ?????????? ??????? ?? ???, ??????? „?????????????“, ?????????? ?
????????? 2 ??????? ???????, ?????? ??? ?? ?????????? ?? ?????????? ??? ? ?? ?????????? ??
????????? ??????? ??????? ??????? ??????? ??????? ?????????? ?????? ??? ?? ?????????? ??
????????? ???, ??????? ?? ???????, ? ?????????? ?? ??????? ??????????. ? ??? ????????
? ??????? ?? ?? ???????, ?? ?????? ? ??????????, ?? ? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????? ?? ?????? ??????????, ?????????? ?? ??? ??????????, ??? ?? ??? ?????? ?? ?????????? ??
?????????, ??? ?? ??????? ??????? ?? ?? ??????? ?????????? ?? ? ?????????? ?? ??????????
????????? ?? ?????? ???????, ???????, ?? ?? ??????? ?????????? (???. ? ??? ?????? ?????? ??
Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, ?. 33 ? ?????????? ???????, ???????, ????. 42 ? 43).

37 ? ???????????, ??? ?????? ? ?????????? ?????????????? ???????????, ??????? ??
????????? ?????? — ?????? ?? ???, ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
?????? ???????, ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ?? ???
???? ?? ??????? ?? ???????, ?????????? ?? ?????????? ?? ??????? ?? ???????, ?????? ??
??????????, ?? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????? ??
?????????? ?? ??????? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ??
???? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
???? ?????? (???. ?????? Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, ?. 30, Renneberg, C?527/06,
EU:C:2008:566 ?. 48—51, ?????? Imfeld ? Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, ?. 41 ? 42).

38 ??? ???, ?????? ? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ??????????, ???????
????? ??????? ??????, ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????, ????
????? ?? ?????????? ?????????? ??????????????, ??? ??????????????, ?????????? ??
?????????????, ?? ?? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????????? (?????? Gilly,
C?336/96, EU:C:1998:221, ?. 30). ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????
?????????? ??????? ?????????????? ?????, ?????????? ?????, ?????? ??????????
?????????? ??????????????, ?? ?????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????? ??????????.

39 ??? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ??
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ???????, ?????????? ?????? ??????????
??????, ?????? ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??????????????
?????? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????? ??????
??????, ??????? ?????? ?????? ?????? ?? ??????????.

40 ??? ?? ???????, ?? ??? 1, ??? ?) ? ?? ??? 16, ??????? 2 ?? ??????????
??????????, ??????? ?? ??? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
— ? ??? ?? ?????????? ?? ?????? ?? ?????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? —
????????? ?? ??????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
?????????? ??????, ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????? ??????????, ?????????? ??
????? ?????? ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ???.

41 ???????????, ??????? ??? 21 ?? ?????????????? ??????? ?????????? ??????????

?? ????? ??????????? ?? ??????? ?? ??????? ??????? ??????? ??????? ??????? —
?????? ?? ????, ? ??????????? ?? ??????????? ?? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ?? ??
?????????????. ??????????? ?? ??? ?? ??? ?? ??????, ??? ?? ??????????? ?? ?? ??
??????????, ?????????? ?? ??????? ?? ???????????, ?? ????? ?? ?? ?? (??.. ??
????????? ??????? TNT Express Nederland, C?533/08, EU:C:2010:243, ?. 51). ???????????
???? 21 ?? ?? ??? ?? ??????? ?? ???????, ?? ??????? ??????? — ?????? ?? ?? ??, ?
????????????? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ??
??????, ??? ?? ??? ??????????? ?? ??????????? ???????????, ??????????? ??????????? ??
?????????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ??????????? ???????, ????? ?? ?? 9,
????????? 2 ?? ??????????? | ??? ??????????? ??????????? ?? ??????? ???????.

42 ? ??????? ?? ??????? ??????????? ?? ???????, ?? ?? ??????? ??????? ?????? ?? ??
?????????? ?? ??????????? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?? ??????? ??? Bukovansky ?
????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ?? ???????, ? ??????????? ?????? —
????????? ??????????? ???????, ????? ??????????????? ???, ????? ??????? ?? ?? ??
???? ?? ???????.

43 ??? Bukovansky ??????, ?? ? ??? ??????? ??????? ?? ??????????? ???????????, ???
???? ?? ? ??????? ??????????? ??????????? ?? ?? ??????? ? ???????, ???????????
?????????? ??????? ?? ?? ??????? ? ??????? ?? ???????, ????? ??????????? ??
?????? ??????? ?? ?? ??????? ??? ??????????? ?? ??????????? ?? ?? ?? ??, ?.?
????????????? ???????????, ??, ????? ?? ??????? ???????, ??????????? ?? ??????????? ??
????????? ?? ???????, ?.?. ??????????? ??????????? ???????.

44 ? ??? ??????? ?? ??????? ?? ?? ???????, ?? ??? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?? ??????? ??
????????? ??????? ??????? ?? ???????-?????????? ??????? ?? ?? ?? ??
????????? ??????? ?? ?? ??????? ? ??????? ????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?? ?? ??, ?
?? ?? ?? ???????, ?? ???????, ? ????? ?? ??????? ??????????????? ???, ????? ?? ?? ??
????????? ?? ???????, ????? ?? ?? ?? -?????? ?? ???, ? ????? ?? ????? ??????? ?? ???????
(?????? Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, ?. 46).

45 ? ?????????? ??????? ?? ??????? ???????, ?? ?????????? ???????, ?? ??????? ??
Bukovansky ??????, ?? ? ???, ??????? ?? ??????????? ??????? ??????? ??????? ??
?????????? ??????? ?? ??????? ??????? ?? ??????? ??????? ?? ?? ?? ??
????????????? ??????? ??????? ????? ?? ??????? ????? ?? ?? ?? ??, ????? ?? ??
????????? ? ????? 37 ? 38 ?? ???????, ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ??????? ??
????????? ??????? ?? ???????, ? ????? ?? ??????????? ??????? ?? ?? ?? ??
????????????? ?? ??????? ???????, ??? ?? ??? ?? ?? ??????????? ??????? ?? ?? ??
?????????????.

46 ??? ???, ??? ?? ?? Bukovansky ?? ? ??????? ? ??-?????????????? ???????
?????????? ?? ??????????????????? ??? ? ??????????????? ? ???????, ??? ??????????? ??
?? ???????, ?? ? ??? ??????? ???????????, ??????????? ?? ??????? ???????, ??? ?? ??
?????? ? ??? 9, ??????? 2 ?? ??????? | ??? ??? ???????????.

47 ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ???????????, ?????????? ? ??? 2 ??
?????? ???????????, ?????? ?? ?? ???????, ?? ??? ?????? ?????????? ??? ???? ????
??????????????, ??????? ?? ????????????. ??? ?????? ??? 9 ?? ??????????? | ???
?????????????? ??????? ?????????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?? ???
?????? ? ??????? ?? ?????????? ??????? ?? ???????, ??? ?????????? ?? ?? ??? ???????
? ???, ?? ? ?????? ???????????, ?????? ? ? ?????? ? ?????????? ??? 2 (??. ??
?????? ? ?????? Werner, C112/91, EU:C:1993:27, ? . 19 ? 20 ? ?????????? ???????
??????).

48 ? ????? ?? ?????????? ?????? ??????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ??
?????????, ?? ?????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ??????????? ?? ? ???? ????
?????????? ? ??? 2 ?? ??????????? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ???? 9 ??
?????????? | ??? ???, ?????? ?? ?? ??????? ? ??????, ?? ??????? ?????????? ???????,
?? ??????? ?? ??????? ??????? ??????? ?????? ????? ??????????-????????? ???????,
????????? ????? ??????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
????????????????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ???
??????, ?.?. ?????????? ?????????? ???????, ?????????? ?????? ?????? ????? ? ??????????
????????????????? ?? ?? ?????????? ? ???????, ??? ?????????? ?????? ?????????? ??????????
?? ??? ?????? ?????? ?????? ?????????? ???????, ?????? ?????????? ?? ?????????? ??????????
?? ?????? ?? ?????????? ???????, ?????? ?? ?????? ?????????? ?????????? ??????????, ? ??????
?????? ?? ???????????, ? ?????????? ?????— ?????????? ?????????? ???????????.

? ? ????????

49 ? ????? ?? ???????????????, ?? ?? ??????? ?? ?????????? ?????????????? ???????????
???? ??????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ????? ???????????
??????????, ?????????? ?? ?????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????. ???????????,
????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ??? ???, ?????????? ?? ??? ???? ???? ???????
??????, ?? ??????? ?? ???????????.

? ? ?????????? ?????????? ?????? (????? ??????) ????:

? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ? ? ?????? ??????????, ???????????
? ??? 2 ?? ?????????? ?? 21 ??? 1999 ?. ? ?????????? ?????????????? ?????????? ????
????????????? ?????? ? ?????? ?????? ??????, ?? ??? ?????? ?????, ? ??????????????
?????????????, ?? ??? ?????? ??????, ?????? ?????????? ?????????? ?? ???, ? ? ??? 9
?? ?????????? | ??? ??? ?????? ??????????, ?????? ?? ?? ?????????? ?? ???????, ??
????????? ?????????? ?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??
????????? ?? 11 ?????? 1971 ?. ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ??????????
????????? ???????, ?????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ??????????
????????????????? ??? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????? ??????, ?.?. ?????????? ?????????? ???????, ?????????? ?????? ?????? ?????? ??????
????????? ?????????? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????? ??????????, ??? ??????????????
????????? ?????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????
????????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????
????????? ?????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????
????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????

??????

* ???? ?? ??????????????: ??????.