

62020CJ0538

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

22 ????????? 2022 ?????? (*1)

„????????????? ?????????? — ??????? ?? ?????????????? — ??????? 49 ???? ? 54 ???? —
????????????? ?? ????????????????? ??????, ?????????? ???? ????????????????? ?????? ?? ??????????
????????? — ????????, ?????? ?? ? ?????????? ?? ????????????????? ?? ?? ????????? ?????????? ??
?????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?????????? ?????????? — ?????????? ??
?????????????“

?? ???? C?538/20

? ??????? ?????????????? ??????????, ?????????? ?? ?????????? ???? 267 ???? ??
Bundesfinanzhof (????????? ?????????? ??, ?????????) ? ??? ?? 6 ??????? 2019 ?, ?????????
? ???? ?? 21 ????????? 2020 ?, ? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????

Finanzamt B

?????

W AG,

??? ?????????? ??:

Bundesministerium der Justiz

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

???????? ?? ??: C. Lycourgos, ?????????????? ?? ???????, S. Rodin, J.?C. Bonichot (?????????),
L. S. Rossi ? O. Spineanu-Matei, ??????,

???????????? ?????????: A. M. Collins,

?????????: A. Calot Escobar,

???????? ????????????? ? ?????????? ???? ?? ?????????????????,

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

—

?? W AG, ?? P. Dodos, Rechtsanwalt,

—

?? ?????????????? ?????????????, ?? R. Kanitz ? J. Möller, ? ?????????? ?? ?????????????,

—

?? ?????????? ?????????????, ?? E. de Moustier ? E. Toutain, ? ?????????? ?? ?????????????,

—

?? ?????????????? ??????????????, ?? S. Hartikainen, A. Laine ? H. Leppo, ? ??????????? ??
????????????????,

—

?? ?????????????? ???????, ?? W. Roels ? V. Uher, ? ??????????? ?? ???????????????,

???? ???? ??????? ?????????????? ?? ??????????? ???????, ????????????? ? ??????????
?????????? ?? 10 ???? 2022 ?,

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

????????

1

????????????????? ??????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ??????? 49 ???? ? 54 ????.

2

????????????? ? ?????????? ? ??????? ?? ???? ????? Finanzamt B (???????? ??????? B,
?????????) ? W AG, ??????????? ??????????, ??????????? ? ?????????, ?? ????? ??????? ??
???????? ?? ??????? ?? ??????? ?? ?????????????????? ?? ????????? ?? ???? ??????????? ??????? ??
2007 ?. ? ???? ????????? ??????? ?????????, ??????????? ???? ????? ?? ??????????? ??????? ??
????????????? ?????????? ? ?????????????? ?????????, ?????? ????? ?? ??????????? ????????? ?
????????? ???? ??????? ???????.

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

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

3

???? 1 ?? Körperschaftsteuergesetz (?????? ?? ?????????????????? ??????) ? ????????????? ??,
???????????? ?? ?????? ? ?????????? ??????????????? (???????? ??-???????? „KStG“), ?????:

„1) ?????????? ??????????, ????????????? ?? ???? ? ??????????? ??????????, ?????? ????? ??
???????????? ?? ????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????, ?????????? ??
????????????????? ?????????? ? ?????????????????? ??????:

1. ?????????????? ?????????? (??-????????????? ?????????????????? ??????????, ??????????????
????????????, ?????????????????? ??????????? ? ??????, ?????????????? ? ?????????????? ??????????????);

[...]

2) ?????????????????? ?????????? ?????????? ? ?????????????????? ?????? ?? ??????? ?? ??????? ???????.

[...]“.

4

???? 8, ?????????? 2 ?? KStG ??????????, ?? ??????? ??????? ?? ??????????????????

????? ? ???? 43 [EO] ??? ????? ? ???? 48 [EO] (???????????? ???? 49 [????] ??? ????? ?
 ???? 54 [????]) ?? ?? ????????? ? ?????, ?? ?? ????????? ????????????????? ?? ??????
 ?????, ????? ????????? ?? ????? ????????? ?? ????????? ?? ????????????? ?? ??????
 ?????, ????????????? ?? ????? ????? ?? ????????? ????????? ? ????? ????????? ?????, ??
 ????????? ?? ?? ?? ?????????, ?? ?? ?? ?????, ? ????????? ????????????? ??
 ????????? ?? ?? ?? ?????, ????????????? ?? ?? ????????? ?? ????????? ?????, ? ????? ?
 ??????? ?? ????????? ?????????, ? ?? ????? ?????, ??? ????????? ??????? ?? ?????????
 ??????? ???? ???? ???? ? ???? ????? ?????????, ????? ???? ??????? ???? ??????????? ??

????? ?????? ? ??? ?????? ?????? („?????????“ ?????), ??? ??? ??????????
????????????????? ?????????? ?????????????? ? ?????????? ? ?????????? ??? ?????? ?
????????? ? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????? ????????? ?????????

2)

??? ?????????????? ?????????? ? ?????? ??????: ?????? ? ???? 43 [EO] ??? ?????? ? ???? 48
[EO] (????????????? ???? 49 [????] ??? ?????? ? ???? 54 [????]) ? ? ? ?????????? ? ??????, ?
? ?????????? ? ?????????? ?????????????? ? ?????????????? Gewerbesteuergezet (????? ? ??????
????? ?????????? ? ?????????????? ?????????), ?????? ?????????????? ? ?????? ?????????????? ?
????????? ? ?????????????? ? ?????????? ? ?????????????? ????????? „?????????????“ ?????? ? ????,
???????? ? ?????? ??????, ?????????????? ? ?????? ? ?????????????? ????????? ? ?????? ?????????
????????

3)

??? ?????????????? ?????????? ? ?????? ??????: ?????? ? ? ?????? ? ?????????????? ? ?????? ?
????????????? ?????????? ? ?????? ?????????? ?????? ? ? ?????? „?????????????“ ?????? ? ????,
???????? ? ?????? ??????, ??? ?????????????? ? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????????
????????????????? ? ?????? ? ? ?????????????? ?????????? ?????? ?????? ? ? ?????????????? ?????????,
? ?????? ?????????? ?????????????? ? ?????? ?????????????????? ?????????????? ?????????

4)

??? ?????????????????? ?????????? ? ?????? ? ?????? ??????: ?????? ? ? ? „?????????????“
?????? ? ???? , ?????? ? ?????? ??????, ?????? ?????? ? ?????? ?????????? ? ?????????????? ?
????????????? ? ??????????????, ? ?????? ?????? ? ?????????? ? ?????????????? ?????????, ?????
????????? ?????????????????????? ? ??????????, ? ?????? ? ?????????? ? ?????????????? ?????????, ?
?????? ???? ?????? ? ?????? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?????????

5)

??? ?????????????????? ?????????? ? ?????? ? ?????? ??????: ?????????????? ? ? ? ??????
????????????????? ? ?????????? ? ?????????????????????? „?????????????“ ?????? ? ?????????? ? ??????
??????, ?????? ?????????????? ???? ? ? ?????? ???? ?????????????? ???????, ? ?????? ? ?????????? ?
????????????? ?????????, ??? ?????????????? ? ?????? ???? ? ???? ?????????????“.

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

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

13

? ?????? ?????? ?????????????? ?????????????? ? ?????????? ???? ?????? ? ?????????? ????
????????? 49 ???? ? 54 ???? ?????? ? ? ? ?????????? ? ??????, ? ? ?????????? ?????????? ??????
? ?????????? ??????, ? ?????? ? ? ?????? ?????? ? ???? ?????????? ?????????? ? ???? ?
????????? ? ?????????????? ? ?????????? ?????????????????? ??????, ?????????? ? ?????? ??????
? ?????????? ????????? ? ?????? ?????????? ??????, ??? ?????????? ? ? ?????? ? ? ?????????? ?
????????????? ? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ??????, ? ?????? ?????????????? ?
?????? ???? , ? ? ?????????? ? ?????????????????? ? ? ?????? ?????????????? ?????????, ?????????
????? ???? ?????? ? ?????????????? ?????????.

14

???????? ?????????? ????????? ?? ???? ?????????????? ? ??????? 49 ???? ? 54 ????
???????? ?? ?????????????? ??????? ?? ?????????? ? ?????????????? ?
???????????????????? ?? ???? ????????? ??????? ?????????? ??? ?????????, ??????????
????????????? ??? ????????? ?????? ?? ????????? ? ????????? ?? ?????????????? ???? ????????? ?? ??
????????????? ?????????? ?? ? ?????? ????????? ??????? ?????????????? ??????? ??????????, ????
??? ????????????????????? (???????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock, C?650/16,
EU:C:2018:424, ?. 15).

15

????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????? ?? ?????, ?????????? ???
????????????? ?? ?????????????????, ???? ?? ??? ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????????? ?
????????????? ????????? ???????, ?? ???? ???? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ??????? ??
????????? ?? ?????????????? ????????????????????? ?? ???? ?????????? ??? ?? ?????????? ?
????????????????? ? ????????? ????????????????????? ?????????? ? ?????? ????????? ??????. ????
????????????????? ?? ? ???? ? ??????? ??????????, ?????????????? ? ???? ????????? ??????, ??????????
????????? ? ?????? ?????????? ??????? ???? ?????? ?? ?????????????? ?????????, ????????? ? ??????????????
???????? (?? ? ???? ??????? ????????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock, C?650/16,
EU:C:2018:424, ?. 16 ? 17 ? ?????????????? ????????? ??????????).

16

?? ???? ?? ?????????????????? ?????????????? ? ?????????????? ???? ? ?????, ?? ?? ??????? ?? ???? 1,
????????????? 1 ? 2 ?? KStG ?????????????? ? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ? ??????????
?????????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ?????? ?????? ??????? ?????? ??????. ????????? ????
????????????? ?????????????????? ?? ??????, ??????? ?????????????? ? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????????? ?
?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????? ????????? ?????????????? ?????? ?? ??????????????
????????? ? ?????????????????? ??????????, ?????????????, ?????? ? ?????????????? ???? ???? ?????? ??
????????????? ?????????, ?? ?????????? ?? ?????????????????? ??????? ?? ?????????? ?? ???? ?????????????? ?
????????????? ?????????????????? ??????, ??? ?? ?? ??????? ?????????????????? ?????? ????????? ??????? ?? ?
????? ?????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ??????, ??? ?????????? ?? ???? ??????????
?????????? ?? ?????????? ? ?????????????????? ??????????. ??????? ?? ??????? ?????????????? ? ?? ??????????,
?????? ?? ?????????????? ?????? ???? ?????? ?? ?????????????? ?????????.

17

? ???? ?????????? ??? ?????????????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?? ?????????
?? ?????????? ??????????????, ?????????? ?? ? ?????????????????????, ?? ?? ?????? ?? ?????????? ??
????????? ???? ??????????, ?????????????? ???? ?????? ?? ?????????????? ?????????? ? ??????? ?????????
?????????. ??? ???? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????? ??
????????????? ?????????, ?????????????? ? ?????? ?????????? ???????, ?? ?????????????? ?????????? ?
?????????????????, ?????? ???? ?? ?????????????? ??????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????
????????????????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ?????????? (?? ? ???? ??????? ?????????? ?? 12 ???
2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, ?. 18 ? 19 ? ?????????????? ??????????
?????????????).

18

?????? ??????? ? ????????????? ? ??????????? ??????? ?? ??????? ?? ???????????, ??????? ?? ??
???????????? ???????, ??? ??? ? ????????????? ? ?????????????? ?????????????? ?? ??? ????????? ? ?
?????????????????? ?? ????? ????????????? (?? ? ??? ? ?????? ????????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ?
Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, ?. 20 ? ??????????? ????????? ?????????).

19

?? ????????????? ?? ????? ???????, ?? ????????????? ?????? ????????????? ? ??????????????????
???????????? ??????? ?? ?? ?????????????, ????? ?? ?????? ??????? ?? ??????, ?????????????? ??
????????????????? ?????????????? ?????????????? (????????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock,
C?650/16, EU:C:2018:424, ?. 32 ? ????????????? ????????? ?????????).

20

?? ?? ??????? ?? ???????, ????????????? ?? ??????? ??????? ?? ??????????? ?? ?????????????? ??
?????????? ?????????? ??????????? ?? ????????????? ?? ??????????? — ??????? ?????, ?????????????? ?
?????? ?? ??????????? ?????????? ? ?????? ????????? ??????? ?? ????????? ?? ?? ????????? ?
????????????, ??????? ? ????? ?? ?????????????? ? ?????? ?? ??????????? ????????? ? ??????? ?????????
???????? (?? ? ??? ? ?????? ????????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock, C?650/16,
EU:C:2018:424, ?. 37 ? ????????????? ????????? ?????????).

21

?????????????? ? ?????????, ??????? ??????? ?????????????? ????????? ?????????????????????? ?????????????
????? ??? ??????????? ?????? ?? ????????????? ?????????? ?? ??????? ?? ?????????????? ?? ????????? ?????
?? ??????????????? ?????? ??? ??????? ? ????????? (?? ? ??? ? ?????? ????????? ?? 17 ??? 2014 ?,
Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, ?. 24 ? ?? 17 ?????????? 2015 ?, Timac Agro
Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, ?. 28).

22

?? ??????? ?? ?????, ??????? ?? ??????? ?? ??????????? ?? ????????????? ?? ??????????? ?????????
????????????? ?????????????? ???????, ?? ?????? ??????? ?????????????? ? ??????? ?????, ?? ? ??????????? ??
?????????????? ?????????????????? ?? ?? ??????? ?????????? ?????????????? ??????????? ?? ?????????????????????
?????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ? ?????? ?????????? ???????, ??????????????? ??
????????????? ?????????????? ? ??????? ??????? ?? ?????????????? ?????????? ?? ? ??????? ? ?????????????????? ??
????????????? ?????????????? ? ??????? ?? ?????????????? ?????????? ? ??????? ?????????? ???????, ????? ??
????????? ?????????? ?????????????????? ?? ?????????? ?????????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ???
????????????????? ?? ??????????? ?????????? ??????????? ?? ?????????????? ? ?????????????? ?? ??????????
????????????????? ?? ??????????? ?? ?????????????? ?? ??????????? ?????????????? (?? ? ??? ? ?????? ??????????
?? 17 ?????????? 2015 ?, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, ?. 65).

23

? ?????????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), ?? ?????? ??
????????????? ?????????????????? ??????????????, ?? ?? ?????????? ??? ??????? ????? ??????

24

?????? ?, ?? ? ??? ? ?????????? ??????? ???????, ?? ?? ??????? ?? ??????????, ?????????????? ??????
????????????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????, ?????? ? ??????????????? ?????????? ? ?????? ????????? ??
?????? ?????????? ?? ?? ??????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????????? ? ??????????????
????????, ? ?????? ? ?????????????????? ?????????????? ??, ?????????????????? ?? ?????????? ??????????????, ?????? ???

????? ????? ?? ????????? ???????, ?? ?? ????????? — ? ????? ?? ????? ??
????????????????? ?? ????????? ?????????? ?? ????? — ?? ?????????????? ?? ??????
????????? ? ????? ?? ?????????? ??????? ? ????? ?????????? ??????. ????? ?????, ??
????????????? ?????????? ?? ?????????? ? ?????????????? ????? ?? ?????????? ???????,
????????? ?????????? ??????, ?? ??????? ?? ????? ?????? ??? ?????? ?? ??????????, ?????
????? ?? ?????????? ??????? ? ?????????? ??????, ?????? ????? ? ??? ?????????? ?????
????????? ?? ?????? (???????? ?? 12 ??? 2018 ?, Bevola ? Jens W. Trock, C?650/16,
EU:C:2018:424, ?. 38 ? 39).

25

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

26

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

27

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

28

????????????????? ? ?????????? ??? ?????????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?? ??? ?? ??
????????? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????, ?????????????? ? ?????????
49 ??? ? 54 ???.

29

? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?? ?????????, ?? ???????
49 ??? ? 54 ??? ?????? ?? ?? ?????????? ? ??????, ?? ?????????? ?????????? ?????? ?? ?????????
??????, ?? ?????? ?? ?????? ?????? ?? ??? ?????????? ?????????? ?? ??? ?? ?????????? ??
????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????, ?????????? ??? ?????? ?????? ??
????????????? ?????????? ? ?????? ?????????? ??????, ? ?????? ?? ?? ?????? ?? ?????????? ??

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

?? ??????, ??????, ?????????? ? ?????? ??????

30

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

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

31

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

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

???????? 49 ? 54 ????

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

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

????????

(*1) ??? ? ? ??????????????????: ??????.