

Arrêt de la Cour
C-315/02

Anneliese Lenz

????

Finanzlandesdirektion für Tirol

[?????? ??? Verwaltungsgerichtshof (???????) ??? ??? ?????? ?????????????? ??????????]

«????????? ?????????? ??? ?????????? – ?????? ?????????????? ?????????? – ?????????????
????????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????: ?????????????? ?????????????? 25 % ??
????????????? ?????????????? ? ?????????????? ?????? ?? ?? ?????? ??? ?????????? ??????????????
????????????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????????? – ?????????????? ???
????????????????????????? ?? ?????? ??????? ??????: ?????????? ?????????????? ??????????????»

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

????????? ?????????????? ??? ?????????? – ?????????????? – ?????????????? ?????????????? ??????????
– ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? 25 % ? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ??????????
????? ?? ?????? – ?????????????????? ??? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????????????? –
????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??????? ?????? ??????
???????? – ??? ?????????????? – ?????????????????? – ??? ??????????????

(????????? ??, ?????? 73 B ??? 73 ? §§ 1 ??? 3 (??? ?????? 56 ?? ??? 58 §§ 1 ??? 3 ??))

??? ?????????? ?????????? ?????????? ??? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????? ??????????????????????
????????????? ?? ?????????????? ??? ??????? ??????? ?? ?????????????? ??????? ??? ?????????????????? ??????
?? ?????????????? 25 % ??? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????
????????????????? ??????????????, ?? ??????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ???
????????????????????????? ?? ?????? ??????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?????? ??????? ??????
????????????????? ?????? ??????? ??? ??????????????, ?????????????? ??? ?????? 73 ? ??? 73 ?,
????????????? 1 ??? 3, ??? ?????????? (???, ??????????????, ?????? 56 ?? ??? 58, ?????????????? 1 ???
3, ??.

??? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ?????? ??????????
????????????????? ??? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????
????????????????????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ??????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??????
?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ??????? ??????. ?????? ??????? ?????????????????? ??????????????
????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??????
??? ?????????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ?????????? ??????.

? ?????????? ?????? ??? ?????????????????????? ??? ?? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ??????????
?? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?????????? ??, ??? ??????????. ??????????, ??? ?? ?????????? ??????
????????????????? ???????, ??? ??????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????? ??? ??????? ??????????????
–??????? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????? ??????????????– ??? ??????? ??? ?????????? ?
????????? ?????? ??? ??????? ?????????? ? ??????????, ?? ?????????? ??? ?????????????? ??????????????
????? ?????? ??? ??????? ??????? ??????? ??? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ??????????
????????????????????? ?? ?????? ??????? ??????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ????

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

???????, ? ?????? ??? ????????????? ?????? ??? ?????? ?? ?????????? ?? ????????????? ??????
 ??????? ????????????? ??? ?????? ?? ?????????? ??? ?? ?????????????????? ??? ?????? ???
 ????????????? ???' ?????? ?? ??????????? ???????????.

?????? ???? ????????????? (????? ??????)
 ??? 15?? ???????? 2004(1)

???? ??????? C-315/02,
 ??? ????? ?? ????????????? ?????? ??? Verwaltungsgerichtshof (????????) ????? ?? ?????????????
 ???' ?????????? ?? ????????? 234 ??, ?? ??? ?????? ??????????, ??? ????????? ??? ?????? ???
 ?????????? ?????????? ??? ????????????? ?????????????? ?????????

???

? ?????? ?????????????? ?????????? ?? ????? ??? ?????????? ??? ??????? 73 ? ??? 73 ? ???
 ?????????? ?? (??? ?????? 56 ?? ??? 58 ??),

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

???????????? ???? P. Jann, ???????? ?????????, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta
??? K. Lenaerts (?????????), ?????????,
????????? ??????????????: A. Tizzano
?????????????: M.-F. Contet, ?????? ?????????? ?????????????,
???????????????? ?????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????:

– ? A. Lenz, ?????????????????? ??? ????? C. Huber ??? R. Leitner, Wirtschaftsprüfer ???
Steuerberater,
– ? ?????????? ?????????????, ?????????????????? ??? ??? H. Dossi,
– ? ???????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ??? J. Molde,
– ? ?????????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ????? G. de Bergues ??? P. Boussaroque,
– ? ?????????? ??? ?????????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ??? K. Manji, ??????????????????
??? ??? M. Hoskins, barrister,
– ? ?????????? ??? ?????????????? ??????????????, ?????????????????????? ??? ????? K. Gross ??? R. Lyal,
????? ???????? ??? ?????????????? ?????????????????? ??? A. Lenz, ?????????????????????? ??? ????? R.
Leitner ??? G. Toifl, Steuerberater, ??? ?????????????? ??????????????, ?????????????????????? ??? ??? M.
J. Bauer, ??? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????, ?????????????????????? ??? ??? Hoskins, ???
??? ?????????????, ?????????????????????? ??? ????? K. Gross ??? R. Lyal, ????? ?? ?????????????? ???
29?? ?????????????? 2004,

????? ???????? ??? ???????? ?????????????? ??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ????? ?? ??????????????
??? 25?? ?????????? 2004,

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

?????????

1 ?? ?????????? ??? 27?? ?????????????? 2002, ??? ?????????? ??? ?????????????? ????? 6 ??????????????
??? ?????? ??????, ?? Verwaltungsgerichtshof ?????????, ???' ?????????? ??? ???????? 234 ??, ?????
????????????????? ?????????????? ?? ????? ??? ?????????? ??? ???????? 73 ? ??? 73 ? ??? ?????????? ??
(??? ???????? 56 ?? ??? 58 ?? ?????????????????).

2 ?? ?????????????? ????? ?????????? ??? ?????????? ?????? ??? ???????? ?????????? ??? ??????????
????????????????? ? A. Lenz, ??? ?????????? ??? ???????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??
????????????? ???????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?????????? ?????????? ?? ??? ??????????
????????????????? ?? ?????????????.

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

3 ?? ?????????????? ?????????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ???
????????????????????? ??? ?????? ?????????????????????? ?????? ?????????? ?? ??? ??????????: ??? ?????????? ???
????????????, ??? ??? ???????? ??? ?????????????????????, ?? ?????? ?????????????????? 34 %, ??? ??? ??????????
??? ?????????? ??? ??? ?????????????????? ?? ??????????????, ???????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????
??? ?????????????? ? ??????????.

4 ?????? ???????? ?? ?????????????? ??? ??????????, ?? ?????????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ??? ??
????????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????????????????? ??? ??? ?????????? ? ??? ?? ?????????????.

14 ? A. Lenz, ????????? ???? ? ???????? ??? ????????????????? ????????? ??????????????
 ????????????? ???? ??? ????????????????? ???? ?? ????????????? ???? ????????????????????????? ???? ??????????
 ????????????? ???? ? ?????????? ????????????????? ???? ????????????? ???? ????????????????? ?? ?????? 73 B,
 ????????????? 1. ??? ??????????, ????????? ?????????? ????????? ???? Finanzlandesdirektion für Tirol. ?

??????? ???? ????????????? ? ???? ???? 16?? ????????? 1999, ???? ???? ?????? ? A. Lenz
?????? ?????????? ??????? ??? Verwaltungsgerichtshof.
15 ??? ??? ?????????? ?????? ?? Verwaltungsgerichtshof ?????????? ?? ????????????? ?
????????????? ??? ?? ?????????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??????????:
«1) ?????????????? ???? ?? ????? 73 ?, ????????????? 1, ?? ????????????? ?? ?? ????? 73 ?,
???????????? 1, ?????????? ?? ??? ??, ??? ????????????? 3, ??? ?????????? ?? (??? ????? 56,
???????????? 1, ?? ?????????? ?? ?? ????? 58, ????????????? 1, ?????????? ?? ??? ??, ???
???????????? 3, ??), ??? ?????????? ???? ???? ???? ????? 97, ????????????? 1 ??? 4, ???
Einkommensteuergesetz ??? 1988 (????????????? ?????? ???? ?????????????? ??????????????, ???
?????: EStG) ?? ????????????? ?? ?? ????? 37, ????????????? 1 ??? 4, ??? EStG ??? 1988, ? ??????
????????????? ??? ? ?????????????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ?????? ?? ??????????
?? ?? ?????????? ??' ???? ?? ???' ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ?? ??????????????
????????????? 25 % ? ?? ?? ?????????????? ??' ???? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?? ?? ?????
??? ?????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ?? ??????????, ??? ??
????????????? ??? ?????????? ?????????? ?????????????????? ?????? ?? ??? ?????? ?????????????? ???
?????? ??? ?? ?????????????? ??????????????;
2) ???? ?????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????? ?? ?????? ??? ?????? ??????????????
????????????????????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?? ?????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????
????????? ?????? ? ?? ?????? ??????, ??? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????????????? ??????????;
3) ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ??????????: ?????? ?? ?????????????? ???
????????????? ?????? ?? ?????? 73, ????????????? 1, ?????????? ?? (??? ????? 56, ????????????? 1, ??),
????? ??? ??? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ?????????? ??????????, ??? ?????????????? ??
????????????? ?????????? ?? ?????? ??? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ? ?? ?????? ??????
??? ?????? ?????? ??????????????????, ?? ??? ?????????????? ?????? ??????????????, ??? ??????
????????????? ? ?????????????? ??? ??????????????;»

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

16 ?? ?? ??? ?????? ?????????????? ??? ?????? ?? ??????????????????, ?? ?????? ?????????????? ??????
????? ?? ?????????? ?? ?????????????? ??? ????? 73 ?, ????????????? 1, ??? 73 ?, ????????????? 1 ??? 3,
??? ?????????? ? ?????????? ?????????? ?????? ???? ? ?????????? ???? ???? ???? ??????????
????????????? ?????????????? ?????????????? 25 % ? ?????????????? ???? ?? ?????? ??????????????
????????????? ??? ?? ?????????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ??? ?????????? ??????????????????
?' ???? ?? ?????? ??????, ??? ??? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????????????????????? ??? ??????????
??? ?? ?????????????? ? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ?? ??? ?? ?????
????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????? ??? ??????????
????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????????????? ?????.

17 ?????????? ??? ? ?????? ???? ???? ???? ???? ???? ???? ?????????????? ?????? ?????????? ??????
?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????? ??? ??????????????
????????????????? ?' ???? ?? ?????? ?????? ??? ???? ???? ???? ?????????? ??? ?????????? ?????????? ??
????? ?????? ??????, ? ?????????? ??? ?????????????????? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????? ??????
????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????? ??????

18 ??????, ?????? ?? ?????????? ??, ???? ?????????????????? ? A. Lenz ??? ? ?????????? ???
????????????? ??????????????, ??? ?????????????? ?????????? ???? ? ?????????? ???? ?????? ????
????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ???? ??? ?????? ??? ?????? 73 ?,
???????????? 1, ??? ??????????

19 ?????????????????? ??? ???? ???? ???? ??????????, ?????? ? ?????? ?????????????? ?????????? ????
????????????????? ??? ?????? ?????, ?? ?????? ???? ???? ???? ?? ??? ?????? ?????????? ??
????????????? ?????? (????????????? ??? 11?? ????????????? 1995, C?80/94, Wielockx, ???????? 1995,
?. ??2493, ?????? 16· ??? 16?? ????????? 2000, C?35/98, Verkooijen, ????????? 2000, ?. ??4071,
????? 32 ??? ??? 4?? ????????? 2004, C?334/02, ?????????? ???? ?????????, ????????? 2004, ?.
I?2229, ?????? 21).

20 ?? ?????????????? ?????????????????? ???? ??? ? ?????????? ?????????????? ?????????? ???? ??

?????????? ?? ?????????? ???? ?????????????????? ?? ?????????? ???? ?????????? ??
????????????? ?? ?????????? ???? ?? ?????????? ?????????????? ?? ???? ??????? ??????
????????????????, ? ?????????? ???? ???? ?? ?????????????? ???? ?????????????????? ??????? ??????????
?? ?????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ?? ?????????????????????
???? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????? ?????????????? 25 % ?? ????
????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ??????, ??? ?? ??????????????
???? ?? ?????????? ?? ?????????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????????????? ????? ??????
????????????? ?????????????? ?? ??????? ?? ??????? ?? 50 %.

21 ? ?? ???? ?????????? ???? ??????? ?????????????????? ?????????????? ?? ???? ?????????? ???
?????????? ?? ???? ???? ???? ?????????? ?????????? ??' ?????? ?????????? ?? ?????????????????? ??
????????????? ???? ???? ??????????. ?????????, ??????? ?? ?????????????? ?? ??????????? ??
????????????????????????? ?? ???? ??????? ?????? ?????? ?????????? ?????????? ??????????????
????????????????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ????? ?????????, ?
????? ?? ?????????????????????? ?? ???? ?????? ???? ?????????? ?????? ?? ???? ??????????????,
????????????? ??????????, ?????????? ?????????????? ?? ?? ???? ???? ?????? ?? ?????????? ?? ??????
????????????????????? ?' ???? ?? ??????? ?????? (??, ???' ?????? ?? ??????? ?????????????????????
????????????? Verkooijen, ?????? 35, ?? ?????????? ???? ?????????, ?????? 24).

22 ??? ?? ?????????????????? ?????????????? ?? ?? ?????????? ????? ? ?????????? ???? ?????? ????
????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ???'
????? ?? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?? ??????????.

23 ?????? ?????? ?? ?????????????? ?? ? ?????????????????? ?????? ???? ?????????? ?????????????? ???
????????????? ??????? ?? ?????????????????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ??????????.

24 ???????, ?????????????????????? ?? ???? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?? ??????????, «??
????????????? ?? ??????? 73 ? ?? ??????? ?? ?????????? ?? ??????? ?????? [...] ?? ??????????????
?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????????? ?????? ?????????????? ?? ??????? ?????????????? ??????
????????????????????? ?? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ?????? ?????? [...] ?? ???? ????
????? ?????????????????? ?? ?????????? ??????» ???? ?? ?????????? ?????? «?? ?????????????? ?? ??
????????????? ?????? ?? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ??
????????????????????? ??????????????».

25 ???? ?? ??????????????, ?? ???????, ?? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????
?????????????, ?? ?? ?????????? ???? ?????????????? ?????? ?? ?? ?????? ???? ?????? ?? ?????????? ??
????????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?????????????????????? ???? ?? ?? ?????????????? ?? ??????????
?? ?????????????????????? ?? ?????????? ?????????????????????? ?????? ?????????????? ??????

26 ???????, ?????????????????????? ?? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?? ?????????? ?? ?????? ??
????????????? ?? ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ??????? ??
????????????????? ??????????????, ?? ??????? ?? ??????? ???? ?? ??????? ???? ?????? ??????????????
????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????????? ?? ?????? ????
????? ?????????????? ?? ?????????? ???? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?? ???????, ?????????? ?
????????????? ?? ??????? 73 ?, ?????????????? 1, ?? ??????????, ?????? ?? ?? ?????????????? ??
????????????????? 3 ?? ??????? 73 ? ?? ?????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?? ???????
????????????? ?? ?????????????????? ???? ?????????????? 1 ?? ?????? ?????? «?? ?????????? ?? ?????????????
????? ???? ?????????????? ?????????????? ???? ?????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????
????????????????? ?? ?????????????? ?? ?? ?????????? ???? ?????????? ?? ?????? ?????? 73 ?».

27 ?????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?? ??????? ?????????????????? ?? ??????????????????
????? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????????????? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 3, ?? ??????????. ?? ?? ?????????????? ??????????, ????,
?? ?? ?? ??????? ?? ??????? ?????????????? ??????? ???? ? ??????? ?? ?????? ??????????
?????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????????????? ?? ??????????????????????
????? ?????????????? ?? ?????????? ?????????? ??????? ?? ?????? ?? ?????????????????????????? ?? ?????
?????? ??????, ?? ?????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ??????????
????????????????? ?? ?????????????, ??????? ? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ??
?? ?????? ?? ?????????????????? ?????????????? ? ?? ?????????????????????? ?? ?????????????????? ??????

?????? ?????????? ??? ????? ? ?????? ????????????? ??? ?????? ??? ???????????
????????????, ? ?????????????? ??? ?????????????? ??? ? ?????????????????????? ???
????????????? ?????? (????????? Verkooijen, ??., ????? 43· ??? 21?? ?????????? 2002, X
??? Y, C?436/00, ?????? 2002, ?. I?10829, ?????? 49 ??? 72, ??? ?????????? ??? ???????,
??., ????? 27). ?????? ??? ?? ?????????????????? ? ?????????????? ????????????? ??????
????????? ?????????? ????????????? ?? ?????????? ??? ?????? ?? ????????????? ?? ?????? ???
???????????? ??? ??? ?????????? ??? ?????? ??? ?????????? ? ?????? ???????.
28 ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????? ?????????? ??????????, ??????,
??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????? ??? ?????? ??????????????
????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????? ?????????? ?????? ?? ?????? ??? ??? ?????????? ??? ??
????? ??? ?????? ??????????. ??? ?????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????????????????? ?????? ???
?????????????, ?? ?????????????? ?????? ??? ?????? ?? ?????? ?? ?????????????? ??? ?????? ??? ???
????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????? ??????. ?????? ? ?????? ?????????????? ??????????
????????????????? ??? ??? ?? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ?????? ??
????????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????????????, ?????? ?? ?? ?????? 73 ?,
????????????? 1, ?????????? ??, ??? ?????????? (????????? ??? 14?? ?????????????? 1995,
Schumacker, C?279/93, ?????? 1995, ?. I?225, ?????? 30 ??? 34 ??? 37, ??? Verkooijen,
??., ????? 43).

29 ?????? ?????????? ?? ?????????? ??, ?????????? ?? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ?????????? ??,
??? ??????????, ? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ?????????? ?????????????? ????
????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ??? ??????????
????????????????? ?' ?????? ?? ?????? ?????? ? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ??????
????? ?????????? ?? ?????????????? ??? ??? ?????? ?? ?????????????????? ??????????????
30 ??? ?? ?????????????? ?????????? ??? ? ?????????? ?????????????? ?????????? ?????? ??
????????????? ?? ?????????????????, ??? ?????????????? ?????????, ??? ?????? ?????????????? ??? ??????
??? ?????????? ??? ?????????????? ??? ?? ?????????????? ??? ?????????? ?? ??? ?????? ?????????????, ??? ???
????? ?????? ??? ?????????????? ??? ?????? ??????????????
31 ?????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?????????????????????? ?????? ?????????? ??? ??? ??
????????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??????
?????????????. ?????????, ??? ?????? ??? ?????????????, ?? ?????????? ?????????????? ???' ??????
????? ??? ?????? ?????????? ??? ??? ?????????? –????? ?????????????? ??? ?????? ??????????????
????? ??? ??????????????
32 ??? ?? ?????? ??? ?????????????? ??????, ??? ?????? ?? ?????????? ?? ??????????????
????????????? ?????? ?????????????? ??? ?????? ??? ?????????? ? ?????? ??? ??? ??????
????????? ? ?????????, ?? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??????, ???
????????????? ?????????????? ?? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????? ?? ?????? ?????? ??????
????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ??? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????????? ?????
????? ?????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ???
????????? ?????????????????? ?' ?????? ?? ?????? ??????
33 ??????, ? ?????????? ?????????????? ??????, ??? ?????? ??? ?????? ??????????????
????????????? ?????????????? 25 % ? ??? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ?????????????
??? ?????????????? ?? ?????????? ??? ??? ??? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????????
????? ??????, ??? ?????????? ?? ?????????????? ?????????????? ?????? ??? ?????? ??? ?????? 73 ?,
????????????? 1, ?????????? ??, ??? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ?? ?????????? ???
????????????????????? ?????? ?????? ??? ?????? ??? ?????????????????????? ?? ?????? ?????? ??????
(?., ???' ??? ??? ?????, ?????????? ??? 27?? ?????? 1996, C?107/94, Asscher, ?????? 1996, ?.
I?3089, ?????? 41 ??? 49, ??? ??? 12?? ?????? 2003, C?234/01, Gerritse, ?????? 2003, ?.
I?5933, ?????? 47 ??? 54).

34 ?? ?????????????? ??? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ??????????????, ?????????,
??? ? ?????????? ?????????????? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ??? ??? ??????
????????????? ??? ?????? ??? ?????? ?????????????? ?????????????? (????????? ??? 28??

1992, C?204/90, Bachmann, 1992, ? I?249, ??? C?300/90
1992, ? I?305).
35
36
37
38
39
40
41

?????? ?????????? ?? ??????????????? ?? ??? ?????? ?????? ?????????? ?? ??????????,
?????????????? ????? ?? ??????????? ?????????????? ?????????, ??? ????????? ??
?????????????? ????? ????????? ?????????????? ?? ?? ?????? 73 ? ??? 73 ?, ????????????? 1 ??? 3, ???
?????????.

42 ??????, ????? ?? ?????????? ??, ??? ?? ?????????? ?? ?????????? ??
????????????????????? ????? ??????, ? ?????? ?????????????? ??????? ?? ?????????????? ??????
????? ?????????? ?????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????? ?????????? ???
?? ?????????????? ?????????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????????
?? ?????????? ?? ?????????????? ??????????????. ?? ?? ?????????? ?????, ?? ?????????? ?????????????
?? ?????????????????????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????????? ?????????? ?? ??????? ??
????????????????????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?????????????????? ??????
????????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ??????
????????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????? ??????

43 ?????? ?? ?????????????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????????? ?? ?????? ??
????????????? ?? ?????????????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ?????????????? ??
????? ?????????????? ?????? ?????????? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?????????????? ?????????????????
?? ?????? ?????? ?????, ????? ?? ?????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ??????????????
????????????? ??' 2,?? ?????? ??????????. ??????, ?? ?????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????? ??
????????????????????? ?? ?????????? ?????? ? ?????????? ?????? ?????? ??????. ?????????, ????? ?????? ??
????????????????? ?????????? ?? ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????????
?? ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ??????????
????????????????????? ?? ?????? ?????????? ??????, ?????? ?? ?????????????? ??, ?????? ?????? ?????????????,
?????? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ?????????????? ??
?????? ?? ?????????????????? ?????? ?????? ?????????????? ??????????????????, ?????? ?? ??
????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????????????? (???????? Verkoopijen, ??., ????? 61, ???
????????????????? ?????????????).

44 ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ?? ? ?????????????? ?????????????? ?????????
????????????????????? ?? ?? ?? ?????? ?????????????????? ?? ?????????????????????????????? ?? ??????????????
?????????.

45 ?????????, ?????????????????? ?? ?????? ?????????????? ?????? ?? ?? ?????? 73 ?, ?????????????? 1,
?????????? ??, ?? ??????????, ? ?????????????????????????? ?? ?????????????? ?????????? ?????? ??
????????????? ?? ?? ?????????????????? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??????????????
?? ?????????????????? ? ?????????? (??, ?????????? ?? 8?? ????????? 1999, Baxter ?., C-254/97,
???????? 1999, ? 2-4809, ????? 18 ?? ?? 26?? ?????????????? 2000, ?????????? ?????? ?????????,
C-478/98, ????????? 2000, ? 2-7587, ????? 39).

46 ??? ?????, ??????, ?? ?????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????? ??
????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?? ?????????????????????????? ?????
????????, ?????????? ?????????????????? ?? ? ?????????? ?????????????????? ?????????????? ??????????????
????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????????????? ?? ?????????? ?????? ?????? ?? ??????????????
????????????????????????????????? ?????? ?????????????????? ??????????.

47 ??? ?????, ?????????, ?? ?????????????? ?????? ?? ?????????????? 25 %, ?????? ?? ??????????
?? ?????? ?????????????????? ?????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????????? ?????? ??????
?????????. ??????, ?????? ?????????????? ? ?????????? ?????????????????? ?????? ?????????????? 33 ?? 34 ??
????????????? ??, ? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????????? ??' ?????? ?????????????? ?????? ?????.
?????????????????, ?? ?????? 97, ?????????????? 2, ?? EStG ?????? ?? ?????? ?????????????? ?? ?
????????????????? ?????? ?????? ?? ?????? ?????? ? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????? ??
«????????? ?????????? ?? ?????? ?? ??????????, ?????? ?????? ?????????????? ?? ?? ?????
????????????????? ?? ?????????????». ?? ?????????? ?????????? ?? ?????????????? ?????? ?????????
????????????? «????????? ?????????????», ?????? ?????? ?? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??
????????????????????? ?? ?????? ?????? ?????? ??????????.

48 ??????, ? ?????????????????? ?????? ?????? ?? ?????????????????????????? ?????????? ?? ??
????????????????????? ?????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????? ?????????????? ?? ?? ?????? ??
?? «????????? ??????????». ??????, ?? ?????? ?????????????????? ?????????????? ?? ?????? ?????? ??

?????????????? ?? ??????? ?? ??????? ?????????? ?????????? ??? ?????????? ????? ?????? ?
????????? ?????????? ??? ?????????? (???????? ?????????? ??? ?????????, ??., ????????? 29
??? 30).

49 ?????????????? ?????? ??? ?????????????????? ??? ??? ?????? ?????????????? ??????????
????????? ? ?????????? ??? ??? ?????????? ?????? ? ?????????? ????? ?????? ?????? ??
????????????? ?????? ?????? ?????????????????????? ?????????????? ?? ?????????? ?????? ?????????? ??
????????????? ?????????? ??? ?????????????????? ?????? ?? ?????????????? 25 % ??? ??? ?????????? ??????
????????????? ?? ?????????? ?????? ?? ?????? ?????????????? ??????????????, ?? ?????????? ??? ??????????
??? ?? ?????????????? ?? ?????????????? ??? ?????????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ??????????????
????????????????? ?????? ?????????? ?????? ?????????????????? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????? ???
?????? 73 ? ??? 73 ?, ?????????????? 1 ??? 3, ??? ??????????. ? ?????????? ?????????????? ??????
????????????????????? ?????????????? ?? ?????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ??? ??????????????????
????????????????????? ??? ?????????????????? ?????? ?????????????????????? ?????????????? ?? ??????????????
????? ?????????? ??? ?????????? ?? ?????????????????? ?? ?? ?????????? ??? ?? ?????????? ???
????????????????????? ?? ?????? ?????????? ?????? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????? ?? ?????????
?????????????.

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

50 ?? ?? ?????? ?????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????? ?? ? ?????????????? ?????????????? ? ??????
?????? ?????? ??????????????????, ?????????? ??????????, ??? ?????????? ?????????????? ?? ?????????????? ???
????????????????????????? ?? ?????? ?????????? ??????, ?? ?????????????? ?????????????? ?????????????? ???
????????? ?????? ??????????????, ?? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????? ? ?????????? ?????? ??????
????? ?????????, ?????????????? ??? ?????? 73 ?, ?????????????? 1, ??? ??????????

51 ? A. Lenz ??? ? ?????????? ?????????????? ?????????????? ?? ?????? ?? ?????????????? ???
????????????? ??????. ?????????? ??? ?????????? ??? ??? ?????? ?????????? ??? ??? ?????????? ???
????????? ?????? ?????? ?????? ?????? ?????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ??? ??????????????
????? ?????????.

52 ?????????, ?????????????????? ???, ???? ?????? ?????????????, ?? ?????????????? ??? ?????????? ??
????????????? ??? ?????????????????? ?????????????? ?????????? ?????????????????? ?????????? ?????? ?????????? ???
? ?????????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????? ??? ?????? ?????? ?????? ?? ??? ??????????????
????????????? ? ?? ?????????????????? ??? ?????????? ?????? ? ?????????? ?? ?????????? ?????? ??????
????????????? (????????????? ??? 16?? ?????????? 1992, C?83/91, Meilicke, ?????????? 1992, ?. ??4871,
?????? 25· ??? 13?? ?????????? 2000, C?36/99, Idéal tourisme, ?????????? 2000, ?. ??6049, ?????? 20
??? ??? 5?? ?????????????????? 2004, C?380/01, Schneider, ?????????? 2004, ?. ??1389, ?????? 22).

53 ?? ?????????????? ??? ?????????????? ? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????? ?? ??????????????
????????????????? ?????? ?????????? ??? ?????? ?????????? ??? ?????????????????? ?' ??? ?????? ??????. ?
????????????? ?????????????, ?????????? ??? ?? ?????????????? ?? ?????????? ?????????????????? ?? ??????
????? ?? ?????????, ?????????????????? ??? ? ?????????????? ?????????????? ??? ?????? ?????? ??? ?????? ???
????????????????? ?????????????????? ??? ?????????? ?????? ??? ?????????????? ?????????????? ?????? ?????? ???
????????????? ?? ?????????? ?????????????? ?????? ??? ?? ? ?????? ?????????????? ??????????????

54 ??? ??? ?????????? ?????? ?????????? ? ?????????? ??? ?????? ?????????.

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

55 ?? ?????? ??? ?????? ?????????????????? ? ?????????????, ? ?????????, ? ?????????? ??? ? ??????????????
????????????? ?????? ??? ? ?????????? ??? ?????????? ?????????????????? ??? ?????????????? ???
?????????????????. ?????????????? ??? ? ?????????????? ?????? ?????????? ??? ?????????? ??? ?????? ?????? ???
????????????? ?????????????????????? ??? ?????????? ?????????? ??? ?????????????? ?????????????????? ?' ????
????????????????? ?' ?????????????? ??? ??? ?????????????? ?????????.

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

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

????????????? ??? ??? ?????????????? ??? ??? ?????????? ?? Verwaltungsgerichtshof ?? ?????????? ???

27?? ????????? 2002, ??????????:

1) ??? ??????? ?? ?????? ?? ?????????? ????? ?????? ??????????????????
????????????? ?? ?????????? ????? ?????????? ?? ?????????? ?????? ?? ??????????????
?????? ?? ????????????? 25 % ??? ??? ?????????? ?????? ?????????????? ?? ?????????? ???
?? ?????? ?????????????? ?????????????, ?? ?????? ?? ?????????? ?? ?? ?????????????? ??
????????????? ?? ?????????????????????????? ?? ?????? ??????? ?????? ?????????????? ??????????????
????? ??????? ?????? ?????????????? ?????? ??????? ?? ??????????????, ?????????????? ??
?????? 73 ? ??? 73 ?, ????????????? 1 ??? 3, ??? ?????????? ?? (???, ??????????????, ??????
56 ?? ??? 58, ????????????? 1 ??? 3, ??).

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

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

????????????????? ?? ?????????? ?????????????? ??? ?????????????????? ????? 15 ????????? 2004.
? ??????????????

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

R. Grass

P. Jann

1 – ??????? ??????????????: ? ???????????.