

# §5 НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Агеева А. Д.

## НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ СООТНОШЕНИЯ ПРАВА ЕС И ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ФРГ В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОМПАНИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

***Аннотация.** Предметом исследования являются проблемы сближения законодательств государств-членов Европейского союза (ЕС) в сфере прямого налогообложения. Объектом исследования являются механизмы, посредством которых происходит гармонизация в области налогообложения компаний и физических лиц, в частности рассмотрению подлежат позитивная и негативная интеграция в рамках ЕС. Позитивная интеграция предполагает создание общей для ЕС правовой базы на основании сближения позиций государств-членов по отдельным вопросам налоговой политики, в результате чего принимаются общие решения в форме Директив и Регламентов, обязательных для исполнения. Негативная интеграция имеет место в случаях, когда совместные решения государств-членов невозможны или недостаточны, и представляет собой установление запретов в актах первичного и вторичного права ЕС, а также в решениях Суда ЕС. В качестве основных методов научного познания использованы следующие: сравнительно-правовой и лингвистический методы, метод аналогии, а также такие общенаучные методы исследования как анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, формализация и другие. Научная новизна проведенного исследования состоит в том, что изучению подлежат уже опробованные и усовершенствованные наднациональные механизмы правового регулирования прямого налогообложения. Опыт ЕС может существенно ускорить развитие интеграции стран Евразийского экономического союза. Основные выводы состоят в том, что гармонизация законодательства требует практического применения в равной мере инструментов как позитивной, так и негативной интеграции. Имплементация наднациональных актов ЕС связана с проблемами лингвистического и концептуального характера, решить которые не представляется возможным без введения запретительных мер для государств-членов, соответствующих разъяснений органов ЕС и вмешательства Суда ЕС.*

**Ключевые слова:** налоговое право, европейское право, гармонизация, прямое налогообложение, имплементация, позитивная интеграция, негативная интеграция, Европейский Союз, Германия, Суд ЕС.

**Review.** *The subject of the research is the problems of approximation of legislation of the European Union (EU) member states in the sphere of direct taxation. The object of the research is the mechanisms of harmonization in the sphere of taxation of companies and physical entities, in particular, the researcher analyzes the cases of positive and negative integration of legislation within the territory of the EU. Positive integration is aimed at creating the EU common legal basis based on the rapprochement of the member states regarding particular issues of taxation policy which results in making coordinated solutions in the form of mandatory Directives and Regulations. Negative integration appears in cases when coordinated decisions of the member states are either impossible to be applied or insufficient and involves prohibitions in the form of the EU primary and secondary legal acts as well as decisions of the European Court of Justice. The main research methods used by the author are the following: comparative law and linguistic methods, analogy method as well as general scientific methods such as analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, formalisation and others. The scientific novelty of the research is caused by the fact that the author analyzes supra-national mechanisms of direct taxation legal regulation which have been already tried and improved by the member states. According to the author, the EU experience can be used by the Eurasian Economic Union member states. The main conclusion is that harmonization of legislation requires practical implementation of both positive and negative integration tools. Implementation of supra-national EU regulations is accompanied with linguistic and conceptual legal problems which can't be solved without introducing prohibitive measures for the member states as well as explanations of the EU authorities and interference of the European Court of Justice.*

**Keywords:** *negative integration, positive integration, implementation, direct taxation, harmonization, european law, tax law, European Union, Germany, European Court of Justice.*

Европейский Союз (далее – «ЕС») представляет собой проверенную на практике программу действий для развивающихся региональных объединений. Наличие уже опробованных и усовершенствованных наднациональных механизмов существенно ускорило развитие интеграции стран Евразийского экономического сообщества, а в дальнейшем данный опыт может быть использован государствами-участниками Евразийского экономического союза, в частности, при разработке общих налоговых политик. На практике особенно затруднительно сближение законодательств государств – членов регионального союза в сфере прямого налогообложения, поскольку при отсутствии постепенности требует от стран-членов существенного изменения в функционировании национальных налоговых систем.

В этой связи в рамках процесса гармонизации прямого налогообложения особенно

интересным представляется рассмотрение механизмов взаимодействия ЕС как наднационального образования и его государства-члена, например, Федеральной Республики Германия, обладающего суверенитетом, но действующего в рамках правового поля ЕС, посредством позитивной и негативной интеграции.

Позитивная интеграция предполагает создание общей для ЕС правовой базы на основании сближения позиций государств-членов по отдельным вопросам налоговой политики, в результате чего принимаются общие решения в форме Директив и Регламентов, обязательных для исполнения. По большей части, примером успешной позитивной интеграции является сфера косвенного налогообложения, тогда как прямые налоги (в отношении как компаний, так и физических лиц) урегулированы на уровне ЕС лишь в малой части.

Негативная интеграция имеет место в случаях, когда совместные решения государств-чле-

нов ЕС невозможны или недостаточны, и представляет собой установление запретов в актах первичного и вторичного права ЕС, а также в решениях Суда ЕС. Интеграция по вопросам прямого налогообложения в большинстве случаев в настоящий момент возможна именно благодаря негативной интеграции, в частности принятия Судом ЕС решений, запрещающих дискриминацию в налогообложении нерезидентов и доходов, полученных за границей [1].

### **Налогообложение компаний**

Основные директивы были приняты с изменением подхода к гармонизации: сближение законодательств государств-членов по отдельным направлениям вместо гармонизации общих вопросов прямого налогообложения. Рассмотрим некоторые из них.

1) Директива Совета ЕС 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [2].

Директива 90/435/ЕЭС решила основную проблему транснационального бизнеса – исключила двойное налогообложение в случаях, когда материнские и дочерние компании находятся в разных государствах-членах. Согласно данному акту государство материнской компании при получении последней прибыли от своей дочерней компании, находящейся в другом государстве ЕС, должно воздержаться от налогообложения такой прибыли либо вычесть сумму уже уплаченного «дочкой» налога, то есть предоставляется исключение или зачет. Возможно также освобождение от уплаты налога у источника прибыли дочерней компании, которая будет распределена в пользу материнской компании. Директива 90/435/ЕЭС была заменена Директивой 2003/123/ЕС [3], снизившей обязательную долю участия в капитале дочерней компании. Было также дополнено положение об избежании двойного налогообложения – теперь государство материнской компании должно учитывать не только распределенную прибыль прямой «дочки», но и дочерних предприятий последней.

В ФРГ налоговые отношения, связанные с выплатой дивидендов, регулируются Законом «О подоходном налоге» [4] и Законом «О на-

логе с корпораций» [5]. Дивиденды, выплачиваемые немецкими юридическими лицами (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и акционерные командитные общества), облагаются налогом у источника по ставке 25% дополнительно к солидарному налогу в 5,5%. Однако сумма налога, которым облагаются дивиденды, выплачиваемые компаниям-резидентам других государств-членов, значительно выше, чем в случае получения дивидендов резидентами ФРГ.

В случае выплаты дивидендов германским юридическим лицом компании-резиденту другого государства-члена налог, уплачиваемый на территории ФРГ, считается окончательной суммой обязательств иностранной компании по налогу на прибыль организаций в ФРГ и может быть снижен только в силу договора об избежании двойного налогообложения (за исключением случаев, когда деятельность ведется через постоянное представительство). Немецкое право не предусматривает положений, регулирующих корректировку налоговой базы для таких иностранных (не резидентов ФРГ) материнских компаний. Для сравнения: материнские компании-резиденты, получающие распределенную в виде дивидендов прибыль, до 2013 года уплачивали налог у источника в другом государстве-члене ЕС, но в дальнейшем зачитывали эту сумму при уплате налога на прибыль организации в ФРГ, а в случае превышения уплаченной суммы над суммой налога на прибыль организации – имели право на возврат излишне уплаченного налога. Таким образом, налог уплачивался лишь с 5% дохода, которые считались невычитаемыми расходами, по ставке 26,375%, а 95% суммы полученного дохода освобождалась от налогообложения [5]. Размер участия материнской компании в дочернем предприятии, выплачивающем дивиденды, не имел значения.

Вышеуказанные положения законодательства ФРГ приводили к дискриминации материнских компаний, являющихся резидентами в других государствах ЕС, странах Европейской экономической зоны и Европейской ассоциации свободной торговли, нарушая одну из основных свобод ЕС – свободу движения капитала. В связи с этим, Комиссия ЕС в июле 2007 направила

Правительству ФРГ официальный запрос [6] об устранении нарушений законодательства ЕС. Дело было передано в Европейский суд справедливости. В 2011 году Суд ЕС встал на сторону Еврокомиссии, указав на нарушение положениями законодательства ФРГ свободы движения капитала в ЕС (дело С-284/09). В соответствии с позицией Суда ЕС законодательство ФРГ было изменено в 2013 г. [7].

Стоит отметить, что Суд ЕС проводит достаточно последовательную политику толкования положений законодательства ЕС, и дело С-284/09 Комиссии ЕС против Германии не было исключением, являясь очередным в ряде рассматриваемых споров. Аналогичные решения были приняты в делах Денкавит С-170/05 и Амурта С-379/05, закрепивших принцип невзимания более высоких налогов с нерезидентов при распределении прибыли, чем предусмотрено для компаний-резидентов. В ноябре 2011 г. Директива 2003/123/ЕС была заменена путем принятия нового акта – Директивы 2011/96/ЕС, в которую к настоящему моменту также внесены изменения. Так, изменяющие Директивы 2014/86/ЕС и 2015/121/ЕС предписывают государствам-членам до 31 декабря 2015 года внести изменения в национальные законодательства для избежания ситуаций злоупотребления материнскими и дочерними компаниями, находящимися в разных государствах-членах, своим положением за счет несоответствия налогового регулирования в государствах их нахождения, то есть уклонения от уплаты налогов как таковых.

2) Директива Совета 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [8].

Директива 90/434/ЕЭС закрепляет перенос срока налогообложения прироста капитала от передаваемых активов при трансграничной реорганизации на момент фактического распоряжения такими активами (предоставляется налоговый кредит). По сути, устанавливается такой же налоговый режим, как тот, что предусмотрен в национальном праве большинства

государств-членов, однако распространяется на отношения, выходящие за рамки одной страны. Директива 90/434/ЕЭС была заменена Директивой 2005/19/ЕС [9], расширившей перечень допустимых организационно-правовых форм за счет распространения действия Директивы 90/434/ЕЭС на кооперативы, сберегательные банки, фонды, коммерческие ассоциации, а главное – на Европейскую компанию [10] и Европейский кооператив [11]. Таким образом, компаниям, ведущим, например, трансграничную деятельность через дочерние предприятия, дана возможность образовать единое юридическое лицо по праву ЕС, что существенно упростит административный аспект их деятельности.

В ФРГ Директива была имплементирована посредством Закона «О внесении изменений в налогообложение» от 25 февраля 1992 года [12], в развитие положений которого был издан Закон ФРГ «О преобразовании системы налогообложения» от 28 октября 1994 года [13], и Закона «О мерах по имплементации положений европейского права и о внесении изменений в налоговое законодательство» от 7 декабря 2006 года [14], внесшего изменения в Закон 1994 года. Противоречий и неясностей толкования положений европейского права в процессе имплементации не возникло, однако открытым остается вопрос о соотношении смысла используемых в ФРГ и ЕС терминов.

Так, несмотря на сохранение европейских формулировок, принятые положения не полностью соответствуют требованиям европейского права за счет разницы в интерпретации понятия «ценные бумаги». Статья 2 Директивы 90/434/ЕЭС не предусматривает каких-либо условий для совершения операций с ценными бумагами в процессе реорганизации предприятий; в то же время на национальном уровне в ст. 20 и ст. 23 Закона «О реорганизации» в случае передачи активов и обмена акциями речь идет о «новых ценных бумагах», то есть действует требование об обязательном увеличении уставного капитала, без осуществления которого на компанию не будет распространяться действие Директивы 90/434/ЕЭС. Таким образом, прямого противоречия между наднациональным правом и зако-

нодательством ФРГ нет, поскольку в Директиве понятие «ценные бумаги» отдельно не раскрывается и упоминается лишь в контексте других терминов, однако сам факт того, что право государств-членов вводить дополнительные ограничения по своему усмотрению не оговорено, кажется достаточным, чтобы посчитать положения права ФРГ не в полной мере соответствующими акту ЕС.

Следует заметить, что право государства отказать компаниям в применении налоговых льгот все же предусмотрено статьей 11 Директивы 90/434/ЕЭС, но лишь при условии, что операции по реорганизации направлены на уклонение от налогообложения. То есть стимулируется только действительное развитие бизнеса и создаются условия, в которых компании могли бы совершать указанные операции в реальных экономических целях, таких как реструктуризация и модернизация. Указанная формулировка имеет достаточно общий характер и по-разному имплементируется в государствах ЕС. Так, в ряде государств закреплено требование об обязательном владении компанией полученными активами в течение установленного в законодательстве срока: например, во Франции такое владение не должно быть меньше 7 лет [15].

Директива 2005/19/ЕС была заменена Директивой 2009/133/ЕС «Об общей системе налогообложения, применяемой к компаниям разных государств-членов, осуществляющим трансграничные операции по поглощению, разделению, частичному разделению, передаче активов и обмену акциями, а также к переносу зарегистрированного офиса Европейской компании и Европейского корпоративного общества между государствами-членами ЕС», кодифицировавшей первоначальный текст и все последующие изменения.

3) Директива 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществляется между зависимыми компаниями разных государств-членов [16].

Целью принятия Директивы 2003/49/ЕС стало исключение двойного налогообложения процентов и роялти в государствах-членах, а также устранение налогообложения таких выплат в случае, если они осуществляются между

ассоциированными компаниями, находящимися в разных государствах-членах ЕС и между их постоянными представительствами.

При трансформации положений Директивы 2003/49/ЕС в национальное право в подпункт «а» части 4 §50g Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц» было введено определение «проценты», не соответствующее, в части, тому, что предусмотрено статьей 2а Директивы. На европейском уровне понятие «проценты» включает доход от долговых требований любого вида вне зависимости от того, обеспечены ли они залогом недвижимости и подтверждают ли права на участие в прибыли должника, в то время как на уровне германского законодательства исключены долговые требования, подтверждающие права на участие в прибыли должника. Одностороннее сужение государством-членом сферы действия европейского акта при его имплементации нарушает «принцип верховенства» и «принцип прямого действия», являющиеся основополагающими в праве ЕС. Однако в данном случае такое право государства-члена предусмотрено в статье 4(1)(b) Директивы.

Упомянутые Директивы направлены на то, чтобы создать на всем пространстве ЕС условия для бизнеса не менее благоприятные, чем те, что предусмотрены в национальном праве. Их положения содействуют повышению эффективности функционирования внутреннего рынка – предприятия активно развиваются, создавая дочерние компании в государствах ЕС, не опасаясь двойного налогообложения, а в случае, когда для бизнеса необходима реструктуризация, компании имеют возможность ее провести. Снижается налоговая нагрузка на эффективно функционирующие компании. Также предотвращается утечка капитала из стран ЕС: стабильные и равные условия привлекают инвесторов.

### **Налогообложение физических лиц**

Особенностью налогообложения физических лиц в ЕС является тот факт, что взимание налогов с долгое время оставалось на усмотрение государств-членов (за исключением подоходного налога с физических лиц, работающих в аппарате ЕС), тогда как сближение законодательств го-

сударств-членов в отношении налогообложения компаний началось в 1990х годах.

В 2003 году была принята Директива Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [17], устанавливающая требование об обязательном направлении государством-членом ЕС уполномоченным органам других государств-членов информации о процентных доходах и накоплениях их резидентов в данном государстве-члене. Фактически, Директива 2003/48/ЕС обязала государства создать и обеспечить эффективное функционирование системы обмена такой информацией в качестве еще одного метода борьбы с уклонением от уплаты налогов. Процентные выплаты должны облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является физическое лицо, получающее доход от накопленных сбережений, кроме пенсионных и страховых выплат, однако у национальных властей нет законных методов, чтобы узнать о существовании накоплений своих граждан за рубежом и их размере без добровольного раскрытия сведений компетентными органами государства-накопления.

В ФРГ Директива 2003/48/ЕС была имплементирована посредством Закона «Об имплементации Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» от 26 января 2004 года [18]. То есть в действующие нормативные акты изменений не вносилось – был принят новый правовой акт, дословно воспринявший все положения Директивы. После имплементации данного акта не возникло противоречий или практических проблем применения его положений – ФРГ заинтересована в надлежащем выполнении всех требований Директивы 2003/48/ЕС, поскольку информационное сотрудничество в данной сфере предполагает повышение эффективности государственного контроля налогообложения.

Первый отчет об имплементации Директивы 2003/48/ЕС показал, что именно граждане ФРГ успешнее всего скрывали свои доходы от государства. Германия получила в первый год действия Директивы (с 01.01.2005 по 01.01.2006) 192,7 миллионов евро дохода, что почти на 80

миллионов евро больше, чем было получено Италией, занявшей второе место по величине доходов [19]. Данный пример отражает преимущества тесного сотрудничества государств в рамках интеграционного процесса.

С учетом результатов отчета об имплементации в 2014 году Директива 2003/48/ЕС была заменена Директивой 2014/48/ЕС [20], положения которой государствам-членам надлежит ввести в национальное законодательство до 01 января 2016 года. Директива 2014/48/ЕС направлена на борьбу с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством. Так, расширяется понятие бенефициарных владельцев: учитываются, помимо прочих, выплаты процентов в пользу юридических лиц и иных структур (фонды, трасты), которые находятся за пределами территории ЕС и не подлежат соответствующему эффективному налогообложению (подробный перечень приводится в Приложении 1 к Директиве 2014/48/ЕС); в понятие процентных выплат включаются, в том числе, выплаты, сделанные инвестиционными фондами и организациями коллективных инвестиций; действие Директивы 2014/48/ЕС также распространяется на иные финансовые инструменты, характеризующиеся правом требования денежных средств (например, ценные бумаги с фиксированной/гарантированной ставкой вознаграждения); и др.

Поскольку гармонизация правового регулирования налогообложения физических лиц, в частности, в сфере пенсионного страхования, началась сравнительно недавно, в случае возникновения противоречий национального и европейского права приоритетную роль играет именно негативная интеграция.

Так, предусмотренная §79-99 Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц» схема негосударственных пенсионных накоплений призвана стимулировать работников самостоятельно создавать резервы денежных средств на будущее, однако условия получения такой надбавки к государственной пенсии (нем. «Altersvorsorgezulage») предполагают:

- полную налоговую обязанность такого работника (§79);
- возможность приобретения жилого помещения за счет накопленных средств лишь

в случае нахождения недвижимости на территории ФРГ (§92а);

- обязанность физического лица возместить дополнительный доход, полученный в результате участия в системе негосударственных пенсионных накоплений, в случае прекращения его полной налоговой обязанности.

Нерезиденты подвергаются в данной ситуации дискриминации, так как не могут претендовать на подобную надбавку к пенсии, хотя платят взносы на социальное страхование в ФРГ, так как, несмотря на долгосрочное нахождение на территории ФРГ, для них могут действовать положения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Иностранцы также не могут приобрести недвижимость в собственность в ином государстве и вынуждены возвращать полученный доход в случае отъезда из ФРГ на долгосрочный период. Хотя последнее положение справедливо также и для граждан ФРГ, вышедших на пенсию в другом государстве-члене. По причине отсутствия какого-либо ответа от Правительства ФРГ на официальное письмо Комиссии ЕС от 19 декабря 2005 года дело было передано в Суд ЕС, признавший указанные положения дискриминационными и противоречащими основным правам и свободам, закрепленным в учредительных договорах и нормативных актах вторичного права.

В ФРГ был подготовлен соответствующий законопроект, изменяющий положения Закона «О налоге на доходы физических лиц» и издан Административный циркуляр [21] на время принятия и вступления в силу изменений, закрепляющий право не выплачивать полученный дополнительный доход в случае отъезда из ФРГ на постоянное место жительства в другое государство-член ЕС. В результате изменений, внесенных в §10а Закона ФРГ «О налоге на доходы физических лиц», право на заключение договоров на дополнительные выплаты по старости предоставляется лицам, застрахованным в государственной системе обязательного пенсионного страхования.

При отсутствии специального гармонизированного наднационального регулирования государства-члены ЕС должны исходить из общих принципов права ЕС и положений первичного

права. В качестве другого примера эффективности негативной интеграции при налогообложении физических лиц можно привести дело С 559/13 (Грюневальд, нем. «Grünwald»).

Так, 24 февраля 2015 года Суд ЕС вынес свое решение по вопросу Федерального финансового суда ФРГ. Суд указал, что государство-член ЕС должно позволять налогоплательщикам-нерезидентам, получающим доход от акций, которые были ранее переданы им родственниками путем дарения (преждевременное наследование), вычитать из суммы такого дохода размер аннуитетов, выплаченных родственнику, если право на вычет предоставлено налогоплательщику-резиденту. Г-н Грюневальд получил от своего отца 50% акций компании, учрежденной по праву ФРГ, и должен был вместе с братом (получившим остальные 50%) выплачивать своим родителям аннуитеты, предусмотренные договором о передаче акций. Сам г-н Грюневальд не являлся резидентом ФРГ, проживал в другом государстве-члене ЕС, поэтому ему было отказано в учете уплачиваемых аннуитетов при расчете налога с дохода, полученного от владения акциями (параграф 50 Закона о подоходном налоге [4]). Судом ЕС было выявлено противоречие законодательства ФРГ статье 63 Договора о функционировании ЕС, которая предусматривает запрет любых ограничений на перемещение капиталов между государствами-членами, в отношении нерезидентов и ФРГ имела место явная дискриминация.

Таким образом, особенностью соотношения национального и наднационального права в сфере налогообложения физических лиц является широкое поле вопросов, пока оставленных на усмотрение государств-членов. Государства имеют право самостоятельно выбирать системы налогообложения процентов, пенсий, дивидендов и иных видов доходов физических лиц, но лишь в той мере, в которой они не нарушают основные принципы и свободы ЕС.

\*\*\*\*\*

В качестве основного вывода представляется целесообразным подчеркнуть, что принятие директив о прямых налогах представляет собой яркий пример нежелания государств-членов пе-

редавать на наднациональный уровень больший объем вопросов, чем минимально необходимо для целей ликвидации барьеров для функционирования единого внутреннего рынка ЕС и реализации свободы движения лиц, товаров, услуг и капиталов. При этом часто директивы допускают исключения для отдельных государств-членов, положения, что, безусловно, снижает эффективность принятия общих мер.

Несмотря на прямое действие Директив как актов вторичного права, их имплементация не всегда является залогом равноправного положения нерезидентов и резидентов. Директивы принимаются по достаточно узким вопросам,

так как принять более общее регулирование не представляется возможным ввиду нежелания государств-членов унифицировать свои налоговые системы, даже если предположить, что такая унификация возможна. Важная роль в интеграционном процессе и в исследовании соотношения национального и европейского права отводится Суду ЕС, который посредством толкования положений актов ЕС в рамках преюдициальной процедуры формирует общеевропейскую правоприменительную практику, что способствует устранению противоречий между национальными правовыми системами и европейским правовым регулированием.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – VI, с. 224.
2. Директива Совета ЕС 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов [англ. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] / Официальный журнал L 225, 20.08.1990 – с. 6 – 9.
3. Директива Совета ЕС 2003/123/ЕС от 22 декабря 2003 г. изменяющая Директиву 90/435/ЕЭС об общей системе налогообложения применяемой к материнским и дочерним компаниям различных государств-членов [англ. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] / Официальный журнал L 007, 13.01.2004 – с. 41 – 44.
4. Закон «О подоходном налоге» [немец. Einkommensteuergesetz] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 2003 I – с. 179.
5. Закон «О налоге с корпораций» [немец. Das Körperschaftsteuergesetz] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 2002 I – с. 4144.
6. Пресс-релиз Европейской Комиссии IP/07/1152 от 23.07.2007 [Электронный ресурс]: <http://europa.eu> – доступ свободный.
7. Закон «Об имплементации решения Суда ЕС от 20 октября 2011 г. в деле C-284/09» [немец. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 29.03.2013 I – с. 561.
8. Директива Совета 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] / Официальный журнал L 225, 20/08/1990 – с. 1 – 5.
9. Директива 2005/19/ЕС от 17 февраля 2005 г. изменяющая Директиву 90/434/ЕЭС от 23 июля 1990 года об общей системе налогообложения компаний разных государств-членов, осуществляющих трансграничные операции по поглощению, разделению, передаче активов и обмену акциями [англ. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] / Официальный журнал L 58/19, 04.03.2005.



10. Регламент Совета (ЕС) № 2157/2001 от 8 октября 2001 г. о статуте Европейской компании [англ. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company] / Официальный журнал L 294.
11. Регламент Совета (ЕС) № 1435/2003 от 22 июля 2003 года о статуте Европейского кооперативного общества [англ. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society] / Официальный журнал L 207, 18.8.2003 – с. 1–24.
12. Закон «О внесении изменений в налогообложение» от 25 февраля 1992 г. [немец. Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1992] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 1992 – с. 297.
13. Закон ФРГ «О преобразовании системы налогообложения» от 28 октября 1994 г. [немец. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 2003 I – с. 738.
14. Закон «О мерах по имплементации положений европейского права и о внесении изменений в налоговое законодательство» от 7 декабря 2006 г. [немец. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften] / Вестник федерального законодательства ФРГ – 2006 – с. 2782.
15. Налоговое законодательство 2012: Закон «Об оценке имущества, подлежащего обложению налогом», Положение о порядке взимания налогов, Закон «О судопроизводстве в финансовых судах» [немец. Steuergesetze 2012: Mit Bewertungsgesetz, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung] / Регенсбург: Вальхалла, 2012 – §22, с. 420.
16. Директива 2003/49/ЕС об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществляется между зависимыми компаниями разных государств-членов [англ. Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States] / Официальный журнал L 157/53, 26.06.2003 – с. 49 – 54.
17. Директива Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments] / Официальный журнал L 157/38, 26.06.2003.
18. Закон «Об имплементации Директивы Совета ЕС 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» от 26 января 2004 года [немец. Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen vom 26.01.2004] / Вестник федерального законодательства ФРГ – часть I №5, 12.02.2004 – с. 128.
19. Отчет Европейской комиссии Совету ЕС COM(2008) 552 в соответствии со ст. 18 Директивы Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Report from the Commission to the Council COM(2008) 552 in accordance with Article 18 of Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] от 15 сентября 2008 г. / [Электронный ресурс]: <http://ec.europa.eu> – доступ свободный.
20. Директива 2014/48/ЕС от 24 марта 2014 г. изменяющая Директиву Совета 2003/48/ЕС о налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов [англ. Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] / Официальный журнал L 111, 15.04.2014 – с. 50–78.
21. Письмо Федерального министерства финансов ФРГ от 13 ноября 2009 г. [немец. BMF-Schreiben vom 13. November 2009], IV C 3 – S 2222/07/10009.

### REFERENCES

1. Tolstopyatenko G.P. Evropeiskoe nalogovoe pravo: sravnitel'no-pravovoe issledovanie / G. P. Tolstopyatenko. – М.: NORMA, 2001. – VI, s. 224.
2. Direktiva Soveta ES 90/435/EES ot 23 iyulya 1990 g. ob obshchei sisteme nalogooblozheniya, primenimoi k materinskim i dochernim kompaniyam raznykh gosudarstv-chlenov [англ. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of

- parent companies and subsidiaries of different Member States] / Ofitsial'nyi zhurnal L 225, 20.08.1990 – s. 6 – 9.
3. Direktiva Soveta ES 2003/123/ES ot 22 dekabrya 2003 g. izmenyayushchaya Direktivu 90/453/EES ob obshchei sisteme nalogooblozheniya primenyaemoi k materinskim i dochernim kompaniyam razlichnykh gosudarstv-chlenov [angl. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States] / Ofitsial'nyi zhurnal L 007, 13.01.2004 – s. 41 – 44.
  4. Zakon «O podokhodnom naloge» [nemets. Einkommensteuergesetz] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 2003 I – s. 179.
  5. Zakon «O naloge s korporatsii» [nemets. Das Körperschaftsteuergesetz] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 2002 I – s. 4144.
  6. Press-reliz Evropeiskoi Komissii IP/07/1152 ot 23.07.2007 [Elektronnyi resurs]: <http://europa.eu> – dostup svobodnyi.
  7. Zakon «Ob implementatsii resheniya Suda ES ot 20 oktyabrya 2011 g. v dele C-284/09» [nemets. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 29.03.2013 I – s. 561.
  8. Direktiva Soveta 90/434/EES ot 23 iyulya 1990 goda ob obshchei sisteme nalogooblozheniya kompanii raznykh gosudarstv-chlenov, osushchestvlyayushchikh transgranichnye operatsii po pogloshcheniyu, razdeleniyu, peredache aktivov i obmenu aktsiyami [angl. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] / Ofitsial'nyi zhurnal L 225, 20/08/1990 – s. 1 – 5.
  9. Direktiva 2005/19/EC ot 17 fevralya 2005 g. izmenyayushchaya Direktivu 90/434/EES ot 23 iyulya 1990 goda ob obshchei sisteme nalogooblozheniya kompanii raznykh gosudarstv-chlenov, osushchestvlyayushchikh transgranichnye operatsii po pogloshcheniyu, razdeleniyu, peredache aktivov i obmenu aktsiyami [angl. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States] / Ofitsial'nyi zhurnal L 58/19, 04.03.2005.
  10. Reglament Soveta (ES) № 2157/2001 ot 8 oktyabrya 2001 g. o statute Evropeiskoi kompanii [angl. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company] / Ofitsial'nyi zhurnal L 294.
  11. Reglament Soveta (EC) № 1435/2003 ot 22 iyulya 2003 goda o statute Evropeiskogo kooperativnogo obshchestva [angl. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society] / Ofitsial'nyi zhurnal L 207, 18.8.2003 – s. 1–24.
  12. Zakon «O vnesenii izmenenii v nalogooblozhenie» ot 25 fevralya 1992 g. [nemets. Steueränderungsgesetz vom 25. Februar 1992] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 1992 – s. 297.
  13. Zakon FRG «O preobrazovanii sistemy nalogooblozheniya» ot 28 oktyabrya 1994 g. [nemets. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 2003 I – s. 738.
  14. Zakon «O merakh po implementatsii polozhenii evropeiskogo prava i o vnesenii izmenenii v nalogovoe zakonodatel'stvo» ot 7 dekabrya 2006 g. [nemets. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – 2006 – s. 2782.
  15. Nalogovoe zakonodatel'stvo 2012: Zakon «Ob otsenke imushchestva, podlezhashchego oblozheniyu nalogom», Polozhenie o poryadke vzimaniya nalogov, Zakon «O sudoproizvodstve v finansovykh sudakh» [nemets. Steuergesetze 2012: Mit Bewertungsgesetz, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung] / Regensburg: Val'khalla, 2012 – §22, s. 420.
  16. Direktiva 2003/49/ES ob obshchei sisteme nalogooblozheniya protsentov i royalti, vyplata kotorykh osushchestvlena mezhdru zavisimymi kompaniyami raznykh gosudarstv-chlenov [angl. Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments

made between associated companies of different Member States] / Ofitsial'nyi zhurnal L 157/53, 26.06.2003 – s. 49 – 54.

17. Direktiva Soveta 2003/48/ES o nalogooblozhenii dokhoda ot nakopleniya sberezhonii v forme vyplaty protsentov [angl. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments] / Ofitsial'nyi zhurnal L 157/38, 26.06.2003.
18. Zakon «Ob implementatsii Direktivy Soveta ES 2003/48/ES o nalogooblozhenii dokhoda ot nakopleniya sberezhonii v forme vyplaty protsentov» ot 26 yanvarya 2004 goda [nemets. Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen vom 26.01.2004] / Vestnik federal'nogo zakonodatel'stva FRG – chast' I №5, 12.02.2004 – s. 128.
19. Otchet Evropeiskoi komissii Sovetu ES COM(2008) 552 v sootvetstvii so st. 18 Direktivy Soveta 2003/48/ES o nalogooblozhenii dokhoda ot nakopleniya sberezhonii v forme vyplaty protsentov [angl. Report from the Commission to the Council COM(2008) 552 in accordance with Article 18 of Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] ot 15 sentyabrya 2008 g. / [Elektronnyi resurs]: <http://ec.europa.eu> – dostup svobodnyi.
20. Direktiva 2014/48/ES ot 24 marta 2014 g. izmenyayushchaya Direktivu Soveta 2003/48/ES o nalogooblozhenii dokhoda ot nakopleniya sberezhonii v forme vyplaty protsentov [angl. Council Directive 2014/48/EU of 24 March 2014 amending Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments] / Ofitsial'nyi zhurnal L 111, 15.04.2014 – s. 50–78.
21. Pis'mo Federal'nogo ministerstva finansov FRG ot 13 noyabrya 2009 g. [nemets. BMF-Schreiben vom 13. November 2009], IV C 3 – S 2222/07/10009.