

Gerritse: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit!

2003/
ZfSO
504
S. 266

1. Art 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 49 EG) steht einer nationalen einkommensteuerrechtlichen Regelung wie der vorliegenden nicht entgegen, nach der die Einkünfte eines Gebietsansässigen und die Einkünfte eines Gebietsfremden insofern unterschiedlich besteuert werden, als der Gebietsansässige einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag unterworfen wird, während für den Gebietsfremden ein Pauschalsatz gilt.

2. Dieser Artikel steht allerdings einer nationalen Regelung wie der vorliegenden entgegen, nach der die Einkünfte eines Gebietsansässigen und die Einkünfte eines Gebietsfremden insofern unterschiedlich besteuert werden, als beim Gebietsansässigen nach Abzug seiner Betriebsausgaben die Nettoeinkünfte und beim Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte ohne solchen Abzug besteuert werden.

Schlussanträge des Generalanwalts Philippe Léger vom 13. 3. 2003, C-234/01, Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord (Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Berlin)

1. Die gesetzlichen Bestimmungen über die Besteuerung beschränkt StPfl in Deutschland – aber auch in Österreich – bergen zahlreiche europarechtliche Problemfelder in sich. So wurde in Deutschland im Hinblick auf das Urteil in der Rs Asscher¹⁾ zB bezweifelt, ob der bei Veranlagung beschränkt StPfl anzuwendende Mindeststeuersatz von 25 % gem § 50 Abs 3 dEStG europarechtskonform ist²⁾. In Österreich dreht sich die aktuelle Diskussion etwa um die in manchen Fällen zwingende Abgeltungswirkung der 20%igen Abzugssteuer gem § 99 EStG³⁾ oder die Vorschriften zur Veranlagung beschränkt StPfl⁴⁾.

2. Ausgangsverhalt

Die vom FG Berlin⁵⁾ vorgelegte Rs Gerritse betrifft das deutsche Pendant zu § 99 EStG⁶⁾ und hat somit auch entscheidende Bedeutung für Österreich. Der deutsche Ausgangsfall lässt sich kurz folgendermaßen skizzieren⁷⁾: Der in den Niederlanden ansässige StPfl erzielte 1996 in Deutschland als selbstständig tätiger Schlagzeuger ein Honorar von ca 6.008 DM, wovon gem § 50a Abs 4 Satz 1 Nr 1 iVm Satz 2 dEStG 1996 eine 25%ige Steuer zzgl Solidaritätszuschlag einbehalten wurde, wobei der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben etc (hier 968 DM) nicht zulässig war. Diese Steuer entfaltet Abgeltungswirkung; ein zuvor grundsätzlich nicht vorgesehenes Erstattungsverfahren wurde rückwirkend per 31. 12. 1995 eingefügt (§ 50 Abs 5 Satz 4 Nr 3 dEStG 1997), fand jedoch im Streitfall deshalb keine Anwendung, weil diese Bestimmung voraussetzt, dass Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen⁸⁾; auch ein Veranlagungsverfahren

nach dem deutschen Pendant zu § 1 Abs 4 EStG war aufgrund hoher Auslandseinkünfte (ca 55.000 DM in den Niederlanden und Belgien) nicht möglich⁹⁾. Problematisch war also die europarechtliche Zulässigkeit der 25%igen Pauschalbesteuerung der Bruttoeinnahmen mit Abgeltungswirkung.

3. Grundfreibetrag, pauschaler Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der GA hielt zunächst fest, dass nicht die Niederlassungsfreiheit des Art 43 EG, sondern aufgrund des vorübergehenden Charakters der Tätigkeit des StPfl die Dienstleistungsfreiheit des Art 49 EG betroffen ist¹⁰⁾, und untergliederte sodann seine Analyse in zwei Bereiche. Er untersuchte zunächst den pauschalen Steuersatz von 25 % und prüfte in einem zweiten Schritt die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, differenzierte also zwischen Steuersatz und Bemessungsgrundlage¹¹⁾:

a. Der GA hielt zunächst fest, dass die Situation des StPfl nicht mit jener eines Gebietsansässigen in Deutschland vergleichbar sei, was eine Ungleichbehandlung durch Anwendung unterschiedlicher Vorschriften rechtfertigen könne. Diese Ungleichbehandlung dürfe aber den freien Dienstleistungsverkehr nicht beeinträchtigen und den StPfl nicht benachteiligen. Vorweg prüfte der GA auch die Frage, ob der StPfl den Grundfreibetrag gem § 32a Abs 1 Satz 2 Nr 1 dEStG, der der Sicherung des Existenzminimums dient¹²⁾, in Anspruch nehmen kann, und verneinte diese¹³⁾; der GA folgert dies aus der stRsp des EuGH, wonach es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates und nicht des Tätigkeitsstaates ist, die Erhaltung des Existenzminimums zu sichern¹⁴⁾.

1) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher.

2) Siehe etwa BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Düsseldorf 18. 8. 2000, 17 V 2163/00 A, EFG 2001, 26; dBMF, BStBl 2001 I 594; Dautzenberg, DB 1996, 2248; Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 13; Kramer, RfW 1996, 954; Kaefer/Saß, DB 1995, 642; Saß, DB 1996, 1608; de Weerth, RfW 1997, 484; Waterkamp-Faupel, FR 1996, 670; Saß, FR 1998, 4; Fehrenbacher, BB 2001, 1774; Schaumburg, IntStR² (1998) 175; Jacobs, Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 220.

3) Zu verfassungsrechtlichen Bedenken aufgrund der Abweichung vom objektiven Nettoprinzip etwa Beiser, Steuern 132; siehe für Deutschland zB Schaumburg, IntStR² (1998) 172; dazu auch FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar.

4) Ausführliche Kritik zum Besteuerungsnachweis gem § 102 Abs 1 Z 3 EStG jüngst bei Lang/W. Loukota, SWI 2003, 67 ff; weiters Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 247 f.

5) FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar.

6) Dazu sogleich unten Pkt XX.

7) Siehe auch Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 2 ff; weiters zB Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 244 ff.

8) Keine europarechtlichen Bedenken gegen den 25%igen Steuerabzug nach § 50a Abs 4 EStG in BFH 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864, wenn – wie in § 50 Abs 5 Satz 4 Nr 3 dEStG 1997 vorgesehen – ein Erstattungsverfahren möglich ist und keine Anhaltspunkte für einen tatsächlich niedrigeren Steuersatz im Falle der Veranlagung bestehen; generell keine Bedenken bei FG Hamburg 29. 10. 2001, II 271/01.

9) Die Vorlagefrage des FG Berlin nach der Vereinbarkeit einer Besteuerung der Bruttoeinnahmen mit 25 % zzgl dem Solidaritätszuschlag mit der Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG war entsprechend unter dem Vorbehalt formuliert, dass der StPfl „keine Möglichkeit hat, die gezahlten Abgaben im Wege eines Erstattungsantrags oder eines Antrags auf Steuerveranlagung ganz oder teilweise zurückzuerlangen“.

10) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 15 ff uHa EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, Gebhard – Tz 39; ebenso bereits Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 80 f.

11) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 21 ff und Tz 39 ff.

12) Siehe zB BVerfG 25. 9. 1992, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 mwN.

13) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 32; krit Grams/Molenaar, IStR 2003, 268 f, mit dem Argument, dass der Grundfreibetrag unselbstständiger Teil der ESt-Tabelle sei; siehe auch Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 94 f.

14) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 31 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 18; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 41; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, Gilly – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen – Tz 21; EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413 – Tz 32; zuletzt EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 96 ff; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

b. Sodann verwies der GA auf das Asscher-Urteil¹⁵⁾, in dem der EuGH festgestellt habe, dass „*einem Gebietsfremden jedenfalls dann kein höherer Steuersatz abverlangt werden könne als einem Gebietsansässigen, wenn sein im Tätigkeitsstaat erzieltetes Einkommen in seinem Wohnsitzstaat in die Steuerprogression fiel*“. Diese beiden Voraussetzungen seien erfüllt: Zum einen berücksichtigten die Niederlande die deutschen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts¹⁶⁾, zum anderen würde die Anwendung des progressiven deutschen Tarifs auf die *Nettoeinkünfte* im konkreten Fall zu einem durchschnittlichen Steuersatz führen, der höher als 25 % wäre¹⁷⁾. Damit sei der StPfl nicht benachteiligt und es liege daher kein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor¹⁸⁾. Hier ist zunächst zu bemerken, dass der Rsp des EuGH bisher wohl eine andere Argumentationslogik zugrunde lag: In der Rs Asscher¹⁹⁾ zog der EuGH nämlich den abkommensrechtlich vorgesehenen Progressionsvorbehalt im Wohnsitzstaat als Argument dafür heran, dass der StPfl „*nicht der Anwendung der Progressionsbestimmung*“ im Ansässigkeitsstaat entgehen könne und sich daher in einer vergleichbaren Situation mit gebietsansässigen StPfl befinde²⁰⁾. Ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde stellte daher im Asscher-Fall eine mittelbare Diskriminierung dar, da unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet wurden²¹⁾. Allerdings wird von der hA aus dem Asscher-Urteil zu Recht ganz allgemein abgeleitet, dass benachteiligende differenzierte Steuersätze bei beschränkter bzw unbeschränkter StPfl nur mehr dann haltbar seien, wenn sie gerechtfertigt werden können²²⁾. Die Schumacker-Doktrin, wonach Gebietsansässige und Gebietsfremde idR nicht vergleichbar sind²³⁾, betrifft somit – wie auch die nach-

folgende Rsp zeigt – im Wesentlichen nur die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des StPfl²⁴⁾, für diesen Bereich wurde sie allerdings jüngst im de Groot-Fall²⁵⁾ bestätigt.

c. Obzwar die konkrete Berechnung in den Schlussanträgen nicht offen gelegt wurde, sind die Ausführungen des GA wohl dahin gehend zu verstehen, dass für die Frage der Benachteiligung im Bereich des Steuersatzes jener durchschnittliche Satz, der sich tarifmäßig – ohne Grundfreibetrag – auf die in Deutschland erzielten Nettoeinkünfte ergibt, mit dem 25%igen Steuersatz des § 50a Abs 4 Satz 1 Nr 1 iVm Satz 2 dEStG 1996 zu vergleichen ist. Implizit nimmt der GA damit allerdings seinen nächsten Argumentationsschritt vorweg. In diesem zweiten Schritt widmet sich der GA der Bemessungsgrundlage²⁶⁾: Er führt aus, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Tätigkeitsstaat, dem vom DBA das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, den StPfl gegenüber Gebietsansässigen, die der gleichen Tätigkeit nachgehen, benachteilige, da diese iH ihrer Nettoeinkünfte besteuert würden²⁷⁾. Dies sei – worauf auch das FG Berlin in seinem Vorlagebeschluss hingewiesen hat²⁸⁾ – nicht durch die Kohärenz des Steuersystems zu rechtfertigen²⁹⁾. Der GA argumentierte hier knapp, dass die Besteuerung mit dem Pauschalsatz von 25 % keineswegs bedeute, dass die Steuer auch auf die Bruttoeinnahmen zu erheben sei.

d. Die beiden Argumentationsschritte des GA – Zulässigkeit des pauschalen Steuersatzes, aber nur auf eine Nettogröße – können wohl nur als Einheit verstanden werden³⁰⁾: Im Ergebnis vergleicht der GA nämlich die Belastung der Nettoeinkünfte mit dem pauschalen Steuersatz von 25 % – hier im Ergebnis ca 1.260 DM – mit der tarifmäßigen Steuerbelastung ohne Grundfreibetrag – hier im Ergebnis 1.337 DM³¹⁾, was dem von der Kommission errechneten durchschnittlichen Steuersatz von ca 26,5 % auf die Nettoeinkünfte iHv ca 5.040 DM entspricht.

4. Folgerungen

Folgt das Urteil in der Rs Gerritse tendenziell den Schlussanträgen, wird es auch einschneidende Auswirkungen auf die Besteuerung beschränkter StPfl in Österreich haben. Sofern diesen nämlich nicht die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG offen steht, scheinen jene Fälle

15) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 35 ff, insb 45 ff.

16) Im niederländisch-deutschen Abkommen in Form eines Bemessungsgrundlagenvorbehalts: Die Niederlande sind berechtigt, das Welteinkommen zu besteuern und auch die Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat; von der so errechneten Steuer bringen die Niederlande den Teil der Steuer zum Abzug, der auf die Einkünfte entfällt, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat (siehe FG Düsseldorf 18. 8. 2000, 17 V 2163/00 A, EFG 2001, 26; zum niederländischen Progressionsvorbehalt siehe auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 96 ff; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN).

17) Nach den – in den Schlussanträgen nicht dargelegten – Berechnungen der Kommission hätte sich bei Herrn Gerritse ausgehend von seinen Nettoeinkünften und dem progressiven Tarif ein durchschnittlicher Steuersatz von 26,5 % ergeben.

18) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 25 ff. Der GA hatte daher nicht explizit auf das Argument einzugehen, der beschränkt StPfl werde durch den pauschalen Steuersatz von 25 % insofern begünstigt, als sein Welteinkommen keine Progressionswirkung in Deutschland entfalte; siehe dazu aber – eine mögliche Rechtfertigung verneinend – FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443; siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598.

19) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 35 ff, insb 45 ff.

20) Siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar; Fehrenbacher, BB 2001, 1775 f; verfehlte Interpretation des Asscher-Sachverhalts bei FG Hamburg 29. 10. 2001, II 271/01.

21) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 34 f; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 19; siehe auch EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 21 ff.

22) So zB Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 896 f, 901 ff; Dautzenberg, DB 1996, 2248; Kramer, RfW 1996, 951; Saß, DB 1996, 1608; Waterkamp-Faupel, FR 1996, 670; Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 13; jüngst Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 246; aA FG Hamburg 29. 10. 2001, II 271/01.

23) Dazu kritisch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 900 f.

24) Siehe auch Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 82 f; Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 246.

25) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 96 ff; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

26) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 39 ff.

27) Zust Grams/Molenaar, IStR 2003, 267; vgl auch Lang/W. Loukota, SWI 2003, 72; dies lässt sich bereits aus EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 48 ff, ableiten; siehe auch Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 84; ausf Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 894.

28) FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar.

29) Siehe aber auch die umfangreichen Überlegungen von Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 86 ff; weiters Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 247 mwN.

30) Insoweit wohl zu Unrecht kritisch Grams/Molenaar, IStR 2003, 267 f.

31) Das vorliegende FG Berlin (28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443) hat errechnet, dass die veranlagte ESt bei Herrn Gerritse – unter Außerachtlassung des Grundfreibetrags – 1.337 DM betrage und ihm daher im Ergebnis eine Erstattung zustünde; siehe dazu auch Grams/Molenaar, IStR 2003, 267 f.

bedenklich, in denen der Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen für beschränkt StPfl zwingend eine Abgeltungswirkung ohne Veranlagungsoption zur Folge hat. Lässt man Kapitalerträge außer Betracht³²⁾, so sticht hier der Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ins Auge. Bei diesen Einkünften ist – sofern das jeweilige DBA Österreich das Besteuerungsrecht zuweist – vom Schuldner der Einkünfte ein 20%iger Steuerabzug vom vollen Betrag der Einnahmen vorzunehmen, ohne dass dem beschränkt StPfl eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung seiner Aufwendungen offen stünde (§ 102 Abs 4 EStG). Die vom GA wohl als europarechtskonform empfundene Lösung, nämlich eine abgeltende Besteuerung der Nettoeinkünfte mit 20 % (also mit einem Steuersatz, der bereits pauschal Aufwendungen berücksichtigt), würde freilich den durch das Abzugssteuersystem des § 99 EStG angestrebten Vereinfachungseffekt untergraben und bei entsprechend hohen Einkünften auch zu einer – sachlich kaum rechtfertigbaren – Besserstellung beschränkt StPfl führen. Eine Lösungsmöglichkeit wäre

32) Siehe dazu *Tumpel*, Harmonisierung (1994) 399. Überlegt werden könnte hier, ob der 25%ige Steuerabzug nach §§ 93 ff iVm § 98 Z 5 EStG bei Kapitalerträgen, für die idR ebenfalls keine Veranlagungsmöglichkeit besteht (§ 102 Abs 4 EStG), gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, da dieser zu einer den Nettoertrag der Anlage übersteigenden Besteuerung führen könnte; hat nämlich die Kapitalanlage nur eine geringe Ertragsspanne, so kann dies dazu führen, dass im Ansässigkeitsstaat nicht genügend Steuersubstrat zur Anrechnung der österreichischen Quellensteuer vom Bruttobetrag besteht. Hier wird man allerdings zu beachten haben, dass auch unbeschränkt stpfl natürliche Personen der Endbesteuerung nach § 97 EStG unterliegen und auch bei diesen bei der Veranlagung gem § 97 Abs 4 EStG eine Bruttobesteuerung erfolgt.

wohl, dem beschränkt StPfl die Möglichkeit einer Veranlagung – ohne Berücksichtigung der das Existenzminimum erhaltenden Tarifbestimmungen³³⁾ – zu eröffnen³⁴⁾, wobei sich wesentliche Anhaltspunkte für deren europarechtskonforme Ausgestaltung zB dem De Groot-Urteil³⁵⁾ entnehmen lassen. Offen wäre bei einem solchen System freilich die Frage, ob und auf welche Weise ein Steuerabzug nach § 99 EStG – als auf die endgültige Steuerschuld anzurechnende – Vorauszahlung beibehalten werden könnte³⁶⁾; ein Steuerabzug von Bruttobeträgen würde wohl aufgrund des Liquiditätsnachteils einen rechtfertigungsbedürftigen Verstoß gegen die jeweils anwendbare Grundfreiheit darstellen³⁷⁾, zumal unbeschränkt StPfl ihre ESt-Vorauszahlungen auf Basis einer Nettogröße entrichten und Anpassungen an ein zu erwartendes Jahresergebnis vornehmen können.

33) Zu diesen allgemein etwa *Kristen*, SWK 1996, A 242; *Doralt*, EStG⁵, § 33 Tz 27; siehe auch § 102 Abs 3 EStG.

34) Siehe auch FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm *Grams/Molenaar*; *Dautzenberg*, DB 1996, 2249; *Cordewener* in *Lang* (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 93; *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 249.

35) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 99 ff; dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

36) Diese Frage stellt sich allerdings schon derzeit etwa in den Fällen des § 99 Abs 1 Z 1, § 100 iVm § 102 Abs 1 EStG.

37) Siehe dazu etwa EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft* – Tz 54; weiters etwa *Cordewener* in *Lang* (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 83; *Grams/Molenaar*, IStR 2003, 267; *Dautzenberg*, BB 2001, 2141; *Saß*, FR 2001, 1040; siehe auch BFH 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl 2003 II 189.