
Datum: 10.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1169/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1210.7K1169.99.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, inwieweit die vom Kläger im ersten Halbjahr des Streitjahrs in den Vereinigten Staaten erzielten Einkünfte im Rahmen des sogenannten Progressionsvorbehalts bei der Einkommenbesteuerung der Kläger zu berücksichtigen sind.

3 Der Kläger wurde im Streitjahre 1997 von seinem Arbeitgeber, der Firma, zum 01.07.1997 aus den Vereinigten Staaten nach Deutschland versetzt und zog am 25.06.1997 mit seiner Familie nach Deutschland. Im Zeitraum vom 01.01.1997 bis 30.06.1997 erzielte der Kläger in den Vereinigten Staaten ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H.v. unstreitig DM. Er erzielte desweiteren sonstige Einkünfte in Form eines Spekulationsgewinns aus einem Hausverkauf i.H.v. DM.

4 Diese Einkünfte, abzüglich geschätzter Werbungskosten i.H.v. 1.000 DM bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für die Zeit seiner Tätigkeit in den Vereinigten Staaten, unterwarf der Beklagte im Rahmen des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 04.09.1998 dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

5 Gegen diesen Einkommensteuerbescheid legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein und machten geltend, dass die vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland erzielten ausländischen Einkünfte i.H.v. insgesamt DM nicht in die Berechnung des Steuersatzes im Wege des Progressionsvorbehalts mit einbezogen werden dürften.

6 Mit Einspruchsentscheidung vom 29. Januar 1999 wurde der Einspruch der Kläger als unbegründet zurückgewiesen.

Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage machen die Kläger geltend, dass es für die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Streitfall an dem Anknüpfungspunkt der Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland im Zeitraum noch nicht bestehender unbeschränkter Steuerpflicht fehle. In diesem Zeitraum sei der Kläger unstreitig in den USA ansässig gewesen und die betreffenden Einkünfte hätten ebenso ihre Quelle unstreitig in den Vereinigten Staaten. Die Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG verstoße insoweit gegen höherrangig zu bewertendes internationales Recht. Gemäß Artikel 23 A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens dürften ausschließlich Einkünfte im Ansässigkeitsstaat bei der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden, die nach den Doppelbesteuerungsabkommen von der Besteuerung dort auszunehmen seien, weil das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet werde. Anders ausgedrückt bedeute dies, dass nur dann eine Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt erfolgen dürfe, wenn für die im Zeitraum der Alleinansässigkeit in einem Staat außerhalb Deutschlands erzielten Einkünfte eine materielle Steuernorm eine Steuerpflicht in Deutschland bestimme und erst dadurch eine Konfliktlage geschaffen werde, die über die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommensnormen zu lösen sei. Dies sei aber gerade nicht der Fall. Die im Zeitraum noch nicht bestehender unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland erzielten ausländischen Einkünfte aus der im Ausland ausgeübten Tätigkeit seien weder unter § 49 EStG zu subsumieren noch sei eine andere Vorschrift ersichtlich, die überhaupt eine Steuerbarkeit in Deutschland begründen könne. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte dieses Zeitraums stehe danach allein dem ausländischen Ansässigkeitsstaat zu.

Stehe somit aber das Besteuerungsrecht allein dem Ansässigkeitsstaat zu, so könnten die Einkünfte nicht in Deutschland dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Denn dem Progressionsvorbehalt im Hinblick auf die hier streitigen ausländischen Einkünfte komme konstitutive Wirkung zu. Deshalb dürften aber ausländische Einkünfte nur unter den vertraglichen Bedingungen des Doppelbesteuerungsabkommens berücksichtigt werden.

8

Dieses gelte insbesondere dann, wenn man - wie der Bundesfinanzhof - die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt im Abkommen selbst sehe. Würden ausländische Einkünfte der deutschen Besteuerung unterliegen, würden sie sich betragsmäßig beim zu versteuernden Einkommen und beim sogenannten Steuersatzeinkommen auswirken. Würde eine Doppelbesteuerungsabkommensfreistellung mit Progressionsvorbehalt eingreifen, was hier nicht der Fall sei, so würde diese zwar die erste Wirkung (Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen) nicht aber die zweite Wirkung (Auswirkung auf das Steuersatzeinkommen) aufheben. Bei § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG werde zwar ebenfalls die erste Wirkung erzielt, aber zusätzlich das Steuersatzeinkommen um nichtsteuerbare Einkünfte erhöht. Dadurch würden beim Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b EStG Einkünfte berücksichtigt, die nicht der deutschen Besteuerung unterlägen. Wegen § 1 Abs. 4 EStG seien sie nicht Bestandteil der steuerbaren Einkünfte.

9

Somit sei Artikel 15 i.V.m. Artikel 23 OECD-Musterabkommen dahin zu verstehen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht, auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürften, wenn die betreffende Person zur Zeit der Erzielung der Einkünfte im besteuerten Staat (hier Deutschland) weder ansässig sei, noch dort tätig geworden sei.

10

Die Regelungen der §§ 2 Abs. 7 und 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG würden somit gegen DBA-Recht verstoßen, wenn bei nur zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht außerhalb dieser Zeit erzielte ausländische Einkünfte beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt würden. Es liege damit ein Fall des sogenannten "treaty overriding" vor, d.h. die nationale Regelung des

11

Progressionsvorbehalts sei weitergehend, als dies nach internationalem Abkommensrecht zulässig sei. Anders ausgedrückt, sei der nationale Progressionsvorbehalt durch den vorrangigen Progressionsvorbehalt des Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt auf solche Einkünfte, die in der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland erzielt würden und aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei zu stellen seien. Deshalb dürften die hier streitigen Einkünfte nicht in den Progressionsvorbehalt miteinbezogen werden.

Die Kläger regen weiterhin an, dass das Gericht im Streitfall eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gemäß Artikel 100 Abs. 1 Grundgesetz darüber einhole, ob die gesetzliche Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG verfassungsgemäß sei. Sie vertreten hierzu die Auffassung, dass das erkennende Gericht an einer solchen Vorlage wegen Verfassungswidrigkeit auch nicht vor dem Hintergrund der beiden Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 19.12.2001 I R 63/00 und 15.05.2002 12

I R 40/01, in denen der Bundesfinanzhof die Verfassungsgemäßheit der Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG festgestellt habe, gehindert sei. 13

In der Sache vertreten sie den Standpunkt, dass die vom BFH vertretene Auffassung, es sei der Bundesrepublik Deutschland nicht verwehrt, den Progressionsvorbehalt auf DBA-befreite Einkünfte zu erheben, solange das betreffende DBA dies nicht verbiete, zwar grundsätzlich richtig sei. Entscheidend sei jedoch, inwieweit dieses Verständnis des DBA-Progressionsvorbehalts auch durch § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG in das Gesetz Eingang gefunden habe. Der Wortlaut des § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG decke diese Aussage jedenfalls nicht. 14

Nach dem klaren Wortlaut und dem aus der Gesetzgebungsgeschichte erkennbaren Willen des Gesetzgebers solle der Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG nur insoweit greifen, als dies in einschlägigen DBA vorgesehen sei. Die Bezugnahme auf den im DBA vorgesehenen Progressionsvorbehalt bewirke mithin, dass er nur insoweit eingreifen könne, wie dies im betreffenden DBA selbst geregelt sei. Die DBA räumten jedoch dem Progressionsvorbehalt nach ihrem Wortlaut nur bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person ein, so Artikel 23 Abs. 2 DBA/USA. Angesichts dieser Rechtslage sei eine gesetzliche Änderung des Wortlauts von § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG erforderlich, soweit der Progressionsvorbehalt tatsächlich unabhängig von der jeweiligen Regelung im DBA angewendet werden solle. 15

Desweiteren sei darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof in seinen vorgenannten Entscheidungen seine Rechtsprechung hinsichtlich der Nummern 2 und 3 des § 32 b Abs. 1 EStG grundlegend ändere, soweit er es nunmehr als ausreichend ansehe, dass der Progressionsvorbehalt immer dann Anwendung finden könne, wenn das einschlägige DBA kein ausdrückliches Verbot der Anwendung des Progressionsvorbehalts vorsehe. 16

Dies bedeute nämlich gleichzeitig, dass für die Zeit vor Ergehen der vorgenannten Urteile die Anwendung des Progressionsvorbehalts ausgeschlossen gewesen sei. Soweit nichtansässige unbeschränkt Steuerpflichtige für die Zeit vor dem Ergehen der BFH-Entscheidungen nicht mehr zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden könnten, werde der Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung nach Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes durch die neuere Rechtsprechung des BFH zu § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht beseitigt. Eine rückwirkende Erfassung DBA-befreiter Einkünfte bei nicht in Deutschland Ansässigen, verbiete sich jedoch gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO, wonach Steuerbescheide nicht zu Ungunsten der Steuerpflichtigen geändert werden dürften, wenn sich die 17

Rechtsprechung eines Obersten Gerichtshofes des Bundes geändert habe, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden sei. Insoweit verbleibe es für die Vergangenheit dabei, dass Nr. 2 des § 32 b Abs. 1 EStG bei wörtlicher Auslegung gegen DBA-Recht und Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstoße, weil die Regelung willkürlich gleichheitswidrig und damit verfassungswidrig sei. Denn wenn es für ganzjährig unbeschränkt, aber nichtansässige Steuerpflichtige für die Vergangenheit wegen § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht zum Progressionsvorbehalt komme, seien diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligt, die wegen Beendigung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht dennoch dem Progressionsvorbehalt nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG unterliegen würden. Für die Vergangenheit verbleibe es somit dabei, dass es zu völlig unsinnigen Ungleichbehandlungen nach Nr. 2 der Vorschrift komme, weil bei wörtlicher Auslegung der Progressionsvorbehalt selbst in solchen Fällen anzuwenden sei, in denen überhaupt keine Steuerpflicht mehr oder noch nicht bestehe, also noch nicht einmal eine beschränkte Steuerpflicht, während diejenigen Steuerpflichtigen, die unbeschränkt steuerpflichtig aber nicht ansässig seien, dem Progressionsvorbehalt für die Zeit vor dem Urteilsspruch entgehen, was einem Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Artikel 3 Grundgesetz bzw. gegen die innere Sachgesetzlichkeit der Regelung gleichkomme. Wegen des Änderungsverbots nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO komme es insoweit zu einem Erhebungsdefizit nach § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Vergangenheit, als die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Nichtansässigen hinsichtlich ihrer DBA-befreiten Einkünfte nicht nachgeholt werden könne. Wenn aber bereits ein strukturelles Erhebungsdefizit als verfassungswidrig anzusehen sei, so müsse dies umsomehr gelten, wenn, wie im Streitfall, die Erhebung sogar gesetzlich in § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO rückwirkend untersagt sei und damit die Ungleichbehandlung gegenüber den Fällen des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG eintrete.

Im übrigen bezeichne der BFH eine unterschiedliche Behandlung der ganzjährig beschränkt Steuerpflichtigen, die keinem Progressionsvorbehalt unterliegen, und den nur zeitweilig beschränkt Steuerpflichtigen nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG, auf die der Progressionsvorbehalt angewendet werde, als verfassungskonform. Denn bei ganzjährig beschränkt Steuerpflichtigen könne die Anwendung des Progressionsvorbehalts aus Praktikabilitätsgründen unterbleiben, obgleich dieser grundsätzlich bei allen Steuerpflichtigen, gleichgültig ob unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtig, entsprechend der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, angewendet werden sollte. Mit der akzeptierten Ungleichbehandlung aus Praktikabilitätsgründen sei offensichtlich gemeint, dass es schwierig sei, nicht der deutschen Besteuerung unterliegende Einkünfte ganzjährig beschränkt Steuerpflichtiger zu ermitteln. Die Akzeptanz der Ungleichbehandlung aus Praktikabilitätsgründen halte jedoch einer näheren Überprüfung nicht stand. Es sei nicht erkennbar, warum es bei einem Steuerpflichtigen, der das ganze Jahr nur beschränkt steuerpflichtig sei, schwieriger sein sollte, seine nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte zu ermitteln, als bei einem Steuerpflichtigen, der z.B. nur 11 Monate beschränkt und 1 Monat unbeschränkt steuerpflichtig sei. 18

Die Ungleichbehandlung gegenüber ganzjährig beschränkt Steuerpflichtigen könne weiterhin auch deshalb nicht aus Gründen der Praktikabilität als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen werden, weil zumindest für den Bereich des EG-Vertrages weitgehende Ermittlungsmöglichkeiten nach der EG-Amtshilferichtlinie zur Verfügung stünden. 19

Darüber hinaus verstoße § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG auch gegen Artikel 39 EG-Vertrag - Arbeitnehmerfreizügigkeit -, Artikel 43 EG-Vertrag - Niederlassungsfreiheit - sowie gegen Artikel 49 des EG-Vertrages - Dienstleistungsfreiheit -. Der Schutzbereich dieser Grundfreiheiten sei relativ weit ausgestaltet und verbiete auch jede indirekte und versteckte 20

Diskriminierung. Selbst wenn ein nur hinreichend enger Bezug zum Gemeinschaftsgebiet vorliege, wie etwa die Staatsangehörigkeit, sei die Freizügigkeit des Arbeitnehmers als Grundfreiheit zu beachten. Da Artikel 24 DBA/USA vorsehe, dass US-Staatsbürger nicht schlechter behandelt werden dürften als Deutsche, sei die EU-Rechtswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG auch im Streitfall entscheidungserheblich. Denn wenn § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Deutsche wegen der Verfassungswidrigkeit und des Verstoßes gegen die EU-Grundrechte nicht angewendet werden dürfe, so müsse dies auch für US-Staatsbürger gelten.

Die Kläger beantragen,

21

1. das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht zur Klärung der Frage vorzulegen, ob § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG verfassungsgemäß ist, 2. das Verfahren auszusetzen und dem EuGH zur Klärung der Frage vorzulegen, ob § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Artikel 39, 43 und 49 des EG-Vertrages vereinbar ist,

In der Sache beantragen die Kläger,

23

3. die Einkommensteuer 1997 unter Nichtanwendung des Progressionsvorbehalts gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG hinsichtlich der vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland dem US-Besteuerungsrecht unterliegenden Einkünfte i.H.v. DM herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

25

die Klage abzuweisen.

26

Er stellt maßgeblich darauf ab, dass, soweit ein Steuerpflichtiger nicht während des gesamten Kalenderjahres unbeschränkt steuerpflichtig sei, z.B. wegen des Zuzugs oder Wegzugs aus Deutschland, ausländische Einkünfte, die im betroffenen Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlägen, ab dem Veranlagungszeitraum 1996 im Rahmen des Progressionsvorbehalts mit zu berücksichtigen seien. Dies gelte unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG bezogen habe und damit beschränkt steuerpflichtig oder mangels inländischer Einkünfte nicht steuerpflichtig sei. Die Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG diene der Gleichheit der Besteuerung. Vergleichsgruppe seien die Personen, die während des gesamten Veranlagungszeitraums unbeschränkt steuerpflichtig seien. Da auch bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht der jahresbezogene Einkommensteuertarif anzuwenden sei und die Jahresfrei- bzw. Jahreshöchstbeträge in voller Höhe zu gewähren seien, sei es geboten, denjenigen Steuersatz anzuwenden, der die weltweite Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtige. Der Einwand, § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG verstoße gegen das DBA-Recht, sei jedenfalls nicht stichhaltig. Die DBA-Regelungen würden als Spezialgesetze den nationalen Bestimmungen nur insoweit vorgehen, als nicht noch speziellere Vorschriften anzuwenden seien. Dem Gesetzgeber stehe es insoweit frei, durch eine nationale Bestimmung Vorbehalte oder Einschränkungen zur Anwendung bestimmter Abkommensvorschriften zu erlassen. Die Vorschrift des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG ordne die Anwendung des Progressionsvorbehalts unabhängig von den DBA-Regelungen an und stelle somit eine vorrangig zu beachtende Vorschrift dar.

27

Entscheidungsgründe

28
29

Die Klage ist nicht begründet.	30
Der Beklagte hat zu Recht die vom Kläger im ersten Halbjahr des Streitjahres in den Vereinigten Staaten erzielten Einkünfte gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG in die Steuersatzberechnung für das Streitjahr mit einbezogen. Die hiergegen seitens der Kläger erhobenen Einwendungen sind letztlich nicht durchgreifend.	31
I. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG sind im Streitfall gegeben.	32
1. Nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer unter anderem dann ein besonderer Steuersatz im Sinne des § 32 b Abs. 2 EStG anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben. Diese Regelung gilt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 S. 3 EStG geregelten Fälle. Wie sich aus dem Wort "einschließlich" ableiten lässt, erfasst die Regelung nicht nur die in § 2 Abs. 7 S. 3 EStG geregelte Situation, in der ein Steuerpflichtiger in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkt steuerpflichtig ist und in einem anderen Teil beschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielt. Die Regelung greift vielmehr ihrem Wortlaut nach auch dann ein, wenn in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine in der Bundesrepublik zu besteuern den Einkünfte anfallen (so die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. Urteile vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, BFH/NV 2002, 584; bestätigt im Urteil vom 15. Mai 2002 I R 40/01, BStBl II 2002, 660).	33
2. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs, denen sich der erkennende Senat für den vorliegenden Streitfall anschließt, bedeutet dies, dass die vom Kläger im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.1997 in den Vereinigten Staaten erzielten Einkünfte, mit denen der Kläger mangels Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland im Inland weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig gewesen ist, mit in die Berechnung des Steuersatzes gemäß § 32 b Abs. 2 EStG einzubeziehen sind. Die Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst mithin auch solche Einkünfte, die mangels Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland weder der unbeschränkten Steuerpflicht noch, mangels Inlandsbezug der Einkunftsquelle, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG auf die vom Kläger im ersten Halbjahr des Streitjahres in den USA erzielten Einkünfte durch den Beklagten ist daher rechtlich nicht zu beanstanden.	34
II. Das vorgenannte Gesetzesverständnis des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt auch keinen Verstoß gegen höherrangig zu bewertendes internationales Recht im Sinne des Völkervertragsrechts dar. Insbesondere ist insoweit kein Verstoß gegen das DBA-USA im Sinne eines sogenannten "treaty overriding" gegeben. Die nationale Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG enthält insoweit keinen weitergehenden Anwendungsbereich, als dies nach den völkervertragsrechtlichen Regelungen des DBA-USA gestattet ist. Die diesbezüglichen Einwendungen der Kläger sind letztlich nicht durchgreifend.	35
1. Insbesondere für das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich festgestellt, dass § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG unabhängig davon anzuwenden sei, ob das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Vereinigten Staaten und der Bundesrepublik Deutschland ausdrücklich der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeits- oder Quellenstaat ein Besteuerungsrecht mit Progressionsvorbehalt einräume. Entscheidend sei	36

danach allein, dass Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe a S. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten keine anderweitige Regelung enthalte. Angesichts dieser Rechtslage entscheide sich allein nach dem deutschen innerstaatlichen Recht, ob ein Progressionsvorbehalt anzuwenden sei. Die Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens könne der nationalen gesetzlichen Regelung des Progressionsvorbehalts i.S.d. § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG nur dann entgegenstehen, wenn das betreffende einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die ausländischen Einkünfte ausdrücklich verbiete. Insoweit setze die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nicht voraus, dass das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung des Progressionsvorbehalts ausdrücklich positiv erlaube (so der Bundesfinanzhof in der Entscheidung vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, a.a.O.; bestätigt im Urteil vom 15. Mai 2002 I R 40/01, a.a.O.)

2. Mit diesem Gesetzesverständnis zu § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG, das der erkennende Senat für zutreffend hält, trägt der Bundesfinanzhof der allgemein anerkannten Vorstellung Rechnung, dass die Doppelbesteuerungsabkommen keine innerstaatlichen Besteuerungsansprüche begründen wollen, sondern vielmehr nur solche, die nach innerstaatlichem Recht bestehen, in der Form von Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen einschränken wollen. Danach ist es nicht Aufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen zu regeln, mit welchem Steuersatz Ansässigkeits- und/oder Quellenstaat Einkünfte besteuern, die jeweils nur einem von ihnen zur Besteuerung zugewiesen sind. Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen vielmehr die sich aus den jeweiligen innerstaatlichen Recht ergebenden Besteuerungsrechte zweier Staaten, die in der Person eines Steuerpflichtigen aufgrund gemeinsamer Anknüpfungspunkte - Ansässigkeit oder Inlandsquelle - entstehen, aufeinander abstimmen und Doppelbesteuerungen tunlichst vermeiden (vgl. hierzu nur Wassermeyer, IStR 2002, 289; Mössner, IStR 2002, 242; grundlegend zur Zielsetzung und Struktur der Doppelbesteuerungsabkommen Frotscher, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage 2001, S. 23, 83 ff., 98 ff.). Hat man daher die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen untechnisch gesprochen als Kollisionsregelungen zu verstehen und nicht als Rechtsquellen zur Begründung von Besteuerungsrechten oder zur Bestimmung des Steuersatzeinkommens des jeweiligen Staates, so wird erkennbar, dass die nunmehr unter ausdrücklicher Aufgabe der früheren Rechtsprechung vom Bundesfinanzhof vertretene Position, wonach § 32 b einen Progressionsvorbehalt in den Fällen der Nr. 2 und Nr. 3 konstitutiv begründe und die jeweiligen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen insoweit nur deklaratorisch Wirkung haben, aus diesem Verständnis des Rechtscharakters der Doppelbesteuerungsabkommen gerechtfertigt ist. 37

Dem steht auch nicht entgegen, dass das Bundesverfassungsgericht in einem Beschluss vom 10.03.1971 (Z BvL 3/68, BStBl II 1973, 431) ausgeführt hat, dass die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht sich auf sämtliche Einkünfte mit Ausnahme derjenigen erstrecke, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Einkommensteuer befreit seien. Die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens befreiten Einkünfte seien der inländischen Einkommensbesteuerung entzogen. Sie würden insoweit als nicht vorhanden gelten. Sehe das Doppelbesteuerungsabkommen keinen Progressionsvorbehalt vor, so seien die befreiten Einkünfte auch nicht zwecks Anwendung eines höheren Einkommensteuersatzes heranzuziehen. Denn diese Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist vor Einfügung des § 32 b EStG im Rahmen des Einkommensteuerreformgesetzes 1974 vom 05.08.1974 (BGBl I 1974, 1769) ergangen. Vor Einfügung dieser gesetzlichen Regelung zur Anwendung des Progressionsvorbehalts auf ausländische Einkünfte im Rahmen des § 32 b EStG gab es für die Anwendung eines 38

besonderen Steuersatzes auf von der deutschen Einkommensteuer befreite ausländische Einkünfte als Rechtsquelle nur das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen selbst. Mit der Aufnahme der vorgenannten gesetzlichen Regelung in das Einkommensteuergesetz hat jedoch der inländische deutsche Gesetzgeber selbst eine gesetzliche Regelung zur Anwendung des Progressionsvorbehalts geschaffen, die zugleich die Rechtsgrundlage dafür bildet, von der deutschen Einkommensteuer befreite ausländische Einkünfte im Rahmen der Anwendung eines besonderen Steuersatzes i.S.d. § 32 b Abs. 2 EStG heranzuziehen.

Eine Kollision dieser gesetzlichen Regelung des § 32 b EStG mit den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens könnte sich nur dann ergeben, soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich die Einbeziehung steuerbefreiter ausländischer Einkünfte in den nationalen Progressionsvorbehalt untersagen würde. 39

Abgesehen davon, dass das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten eine solche Verbotsregelung nicht enthält, würde sich zudem die Frage stellen, inwieweit ein Doppelbesteuerungsabkommens überhaupt Regelungen hinsichtlich solcher Einkünfte enthält, für die ohnehin nur ein Staat ein Besteuerungsrecht beansprucht. Die Verteilungs- und Zuteilungsregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen sowie des weiteren die Vermeidungsregelungen bzw. Methodenartikel enthalten Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, d.h. zur Vermeidung der Kollision von Besteuerungsrechten. Beansprucht ein Staat jedoch mangels eines Anknüpfungspunktes, d.h. mangels einer Ansässigkeit oder eines Inlandsbezuges, gar kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der betreffenden Einkünfte, so stellt sich die Frage, inwieweit das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich dieser Einkünfte überhaupt eine Regelung treffen will. 40

So beansprucht die Bundesrepublik Deutschland für diejenigen Einkünfte, die der Steuerpflichtige ohne inländische Ansässigkeit und ohne inländischen Bezug erzielt, gar kein Besteuerungsrecht. Schon aus diesem Grunde erscheint es fraglich, inwieweit die Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG überhaupt Berührungspunkte mit dem im Streitfall einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten aufweist. 41

III. Die Einbeziehung der vom Kläger im 1. Halbjahr des Streitjahres in den Vereinigten Staaten erzielten Einkünfte in den Progressionsvorbehalt gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG unterliegt auch keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. 42

1. Der Bundesfinanzhof hat hierzu in seinem Urteil vom 19. Dezember 2001 (I R 63/00, a.a.O.) ausgeführt, dass die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts dem Prinzip der Besteuerung eines jeden nach seiner Leistungsfähigkeit entspreche. Dies gelte jedenfalls für unbeschränkt steuerpflichtige Personen. Deren im Inland steuerpflichtige Einkünfte sollten nach dem Steuersatz besteuert werden, der für das Welteinkommen anzuwenden sei. Ob insoweit der Gesetzgeber bei Schaffung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG über das von ihm selbst gesteckte Ziel hinausgegangen sei, der Gesetzgeber praktisch nur den Fall vor Augen gehabt habe, in dem ein zunächst unbeschränkt Steuerpflichtiger unter Hinterlassung einer inländischen Einkunftsquelle ins Ausland verziehe, könne insoweit dahinstehen. Jedenfalls entspreche die Besteuerung der inländischen Einkünfte mit einem dem Welteinkommen entsprechenden Steuersatz dem Grundgedanken des Progressionsvorbehalts. 43

Unter Berücksichtigung der sich aus § 2 Abs. 7 S. 3 EStG in seiner bis zum Veranlagungszeitraum 1995 geltenden Fassung ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf Progressionsvorteile, die sich aus der Notwendigkeit zweier Veranlagungen, einmal für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht und einmal für den 44

Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht, ergeben, habe der Gesetzgeber § 2 Abs. 7 S. 3 EStG geändert und dabei auch § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG neu in das Gesetz eingefügt. Der Gesetzgeber habe damit dem Bedenken Rechnung getragen, dass sich unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit daraus ergeben, dass der anzuwendende Steuersatz nur noch einem Teil des Jahreseinkommens und damit im Verhältnis zu einem ganzjährig unbeschränkt Steuerpflichtigen zu niedrig bemessen werde. Diese Bedenken seien jedoch nicht nur in denjenigen Fällen gegeben, in denen der Steuerpflichtige außerhalb des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erziele. Die Bedenken würden vielmehr gleichermaßen auch dann gelten, wenn vor Beginn oder nach Ende der unbeschränkten Steuerpflicht keine inländischen Einkünfte mehr anfielen. Gerade dies sei letztlich der Grund dafür, dass der Gesetzgeber den Progressionsvorbehalt nicht auf die Fälle des § 2 Abs. 7 S. 3 EStG beschränkte, sondern auf den gesamten Bereich der zeitweise unbeschränkten Steuerpflicht, einschließlich jener Fälle erstrecke, in denen keine beschränkte Steuerpflicht bestehe. Angesichts dessen bestehe für die Annahme keine Grundlage, dass der Wortlaut des Gesetzes die Absichten des Gesetzgebers nicht zutreffend widerspiegele. Hieraus würden sich auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken rechtfertigen lassen. Dies gelte insbesondere auch für die teilweise herangezogene Vergleichsgruppe der ganzjährig sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in einem anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden Staat als nur in dem anderen Staat ansässig gelten würden. Insoweit weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass entsprechend seiner Auslegung auch im Falle einer Doppelansässigkeit der Progressionsvorbehalt, in diesem Fall gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG, zur Geltung kommen würde. Diese Vorschrift, also § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG, knüpfe nämlich nicht an das Bestehen oder Nichtbestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder an dessen Ausgestaltung an, sondern ergreife alle Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht. Somit gelte der Progressionsvorbehalt auch für die Fälle der sogenannten Doppelansässigkeit, so dass sich eine Ungleichbehandlung zu Lasten der Gruppe der nur zeitweise unbeschränkt steuerpflichtigen Person gegenüber der Gruppe der Doppelansässigen nicht gegeben sei.

Weiterhin sei auch keine Schlechterstellung der zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtigen gegenüber denjenigen Personen gegeben, die während eines Kalenderjahres ausschließlich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielt hätten. Die Behandlung der nur beschränkt Steuerpflichtigen sei als Vergleichsmaßstab danach schon deshalb untauglich, weil zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ein grundlegender Unterschied bestehe. Bei der beschränkten Steuerpflicht gehe es um eine isolierte Besteuerung einzelner inländischer Einkünfte, bei der die im Ausland gegebenen Verhältnisse des Steuerpflichtigen weitgehend außer Betracht bleiben würden. Speziell der Gedanke einer Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit spiele dabei keine hervorgehobene Rolle. Gerade dieser Gedanke präge aber die Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger und sei gerade Grund für die Regelung in § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG (so der Bundesfinanzhof in der Entscheidung vom 19. Dezember 2001, I R 63/00, a.a.O.).

45

2. Lässt sich damit eine signifikante Ungleichbehandlung der Gruppe der zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtigen gegenüber den in einem Kalenderjahr ausschließlich beschränkt Steuerpflichtigen bzw. gegenüber den doppelansässigen Steuerpflichtigen nicht überzeugend darstellen und ist auch keine weitere Vergleichsgruppe ersichtlich, gegenüber der die vom Bundesfinanzhof vertretene Auslegung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG zu einer effektiven Ungleichbehandlung führt, so sind die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Kläger, jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Sinne

46

Die Einbeziehung derjenigen ausländischen Einkünfte, die in Zeiträumen erzielt werden, in denen weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Steuerpflicht innerhalb der Bundesrepublik Deutschland besteht, in den Progressionsvorbehalt des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG verstößt aber auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaatsprinzips, in der Ausprägung des Vorbehalts des Gesetzes, gegen verfassungsrechtliche Grundprinzipien. 47

Soweit die Kläger hierzu gestützt auf entsprechende Stellungnahmen im Fachschrifttum (vgl. Achter, IStR 2002, 73; Sabatschus, IStR 2002, 623; unentschieden dagegen wohl Andresen, IStR 2002, 627) geltend gemacht haben, die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Interpretation der Vorschriften des § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG werde vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, insoweit habe vielmehr eine Gesetzesänderung durch den Gesetzgeber erfolgen müssen, so kann der erkennende Senat diesem Rechtsstandpunkt nicht folgen. Die Argumentation der Kläger baut insoweit darauf auf, daß die vom BFH nunmehr vorgenommene Auslegung des § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG wegen Verstoßes gegen den Vorbehalt des Gesetzes unzulässig sei, aus diesem Grunde die Vergleichsgruppe der Doppelansässigen vom deutschen Progressionsvorbehalt i.S.d. § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht erfaßt werden könne und mithin die Erfassung der zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtigen durch den Progressionsvorbehalt i.S.d. § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG sehr wohl eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung bewirke. Nur aufgrund einer verfassungsrechtlich nicht haltbaren Einbeziehung der Doppelansässigen unter den deutschen Progressionsvorbehalt i.S.d. § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG gelinge es dem BFH die ansonsten entstehende verfassungsrechtlich unzulässige, weil nicht sachlich gerechtfertigte, Ungleichbehandlung - Schlechterstellung - der zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG mit der vergleichbaren Gruppe der Doppelansässigen zu vermeiden und seine fehlerhafte Interpretation der Nr. 2 des § 32 b Abs. 1 EStG zu halten. Diese Argumentation ist nach Auffassung des erkennenden Senats aber nicht durchgreifend. 48

Der Wortlaut des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst die Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht, "einschließlich" der in § 2 Abs. 7 S. 3 EStG geregelten Fälle, also derjenigen Fälle, in denen neben einer zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht auch eine zeitweise beschränkte Steuerpflicht im Kalenderjahr gegeben ist. Die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Interpretation der Vorschrift dahingehend, dass sowohl nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift, als auch nach dem Wortlaut, so wie er bereits in dem Begriff "einschließlich" zum Ausdruck kommt, auch diejenigen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt mit einbezogen werden sollen, die in Zeiträumen, in denen weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Steuerpflicht besteht, erzielt werden, unterliegt insoweit keinen Bedenken. Weder nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift noch nach ihrem Wortlaut lässt sich eine solche Auslegung der Vorschrift ausschließen. Die vom Bundesfinanzhof praktizierte Auslegung stellt insoweit einfachgesetzliche Rechtsanwendung dar und berührt keine verfassungsrechtlichen Grundprinzipien. 49

Gleiches gilt für die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Auslegung der Vorschrift des § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Soweit der Bundesfinanzhof diesbezüglich nunmehr, in geänderter Rechtsprechung, die Auffassung vertritt, dass auch in Fällen der Doppelansässigkeit die betreffenden Einkünfte mit in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind und nur eine ausdrückliche Verbotsregelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen dem entgegenstehen könne, so handelt es sich dabei ebenfalls um eine einfachgesetzliche Rechtsanwendung, die nach Auffassung der Kläger zwar sachlich unzutreffend sein mag. Für einen Verstoß gegen den Vorbehalt des Gesetzes fehlt es insoweit aber an jeglichem 50

Anhaltspunkt.

- Soweit es die Kläger letztlich als einen Verfassungsverstoß werten, dass der Bundesfinanzhof seine in den vorgenannten Entscheidungen eingeleitete Rechtsprechungsänderung mit rückwirkender Kraft ausstattet, so greifen auch die hiergegen gerichteten verfassungsrechtliche Bedenken letztlich nicht durch. 51
- Der Bundesfinanzhof erachtet in ständiger Rechtsprechung die rechtsverschärfende Änderung seiner Rechtsprechung mit rückwirkender Kraft als zulässig (vgl. Rechtsprechungsnachweise bei Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Auflage 2002, § 4 Rdn. 182). Eine dem entgegenstehende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts existiert demgegenüber nicht. 52
- Der Bundesfinanzhof weist insoweit darauf hin, dass er im Rahmen seiner Urteile kein neues Recht schaffe, sondern lediglich mit Wirkung gegenüber den Verfahrensbeteiligten die bestehende Rechtslage zugrunde lege und den betreffenden streitigen Einzelfall entscheide. Ein Verbot einer Rechtsprechungsänderung mit rückwirkender Kraft würde demgegenüber zu einer Erstarrung der Rechtsprechung führen und eine notwendige Rechtsfortbildung partiell unterbinden. Zudem zeige auch § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO, dass die Rückwirkung einer steuerverschärfenden Rechtsprechung zulässig sei (ausführlich hierzu die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751 (757)). 53
- Hieraus ergibt sich, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Rückwirkung einer steuerverschärfenden Rechtsprechungsänderung durch den Bundesfinanzhof im Streitfall keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einbeziehung der betreffenden ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt erhoben werden können. 54
3. Im Hinblick darauf, dass im Streitfall gegen die gesetzliche Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, war das Verfahren nicht dem Bundesverfassungsgericht gemäß Artikel 100 Abs. 1 des Grundgesetzes vorzulegen. 55
- IV. Auch soweit die Kläger letztlich eine Europarechtswidrigkeit der Einbeziehung ausländischer Einkünfte, die in Zeiträumen erzielt werden, in denen weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik Deutschland besteht, geltend machen, ist ihr Rechtsstandpunkt nicht zutreffend. 56
- Die Rechtslage verstößt insoweit weder gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne Artikel 39 des EG-Vertrages, noch gegen die Niederlassungsfreiheit im Sinne Artikel 43 des EG-Vertrages, noch gegen die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Artikels 49 des EG-Vertrages. 57
1. Der Bundesfinanzhof hat sich im Rahmen seiner Entscheidung vom 15. Mai 2002 (I R 40/01, a.a.O.) ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit die Einbeziehung steuerbefreiter ausländischer Einkünfte in den Progressionsvorbehalt gegen das europäische Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne Artikel 39 des EG-Vertrages verstößt. Der Bundesfinanzhof ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass insoweit kein Verstoß gegen europäisches Gemeinschaftsrecht feststellbar ist. Diese Feststellung des Bundesfinanzhofs bezogen auf das Recht der Arbeitnehmerfreizügigkeit gilt gleichfalls für die Niederlassungsfreiheit im Sinne Artikel 43 des EG-Vertrages sowie Dienstleistungsfreiheit im Sinne Artikel 49 des EG-Vertrages. 58
- Grundsätzlich sollen die vorgenannten im europäischen Gemeinschaftsrecht durch den EG-Vertrag abgesicherten Grundfreiheiten die EU-Bürger unter anderem auch davor schützen, 59

dass sie nicht durch steuerrechtliche Vorschriften daran gehindert werden, von einem EU-Mitgliedsstaat in einem anderen Mitgliedsstaat überzusiedeln, insbesondere nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass ein Umzug von einem in einen anderen Staat der Gemeinschaft zu nachteiligen steuerlichen Folgen führt (vgl. mit Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH, Geiger, Kommentar zum EUV/EGV, 3. Auflage 2000, Artikel 39 EG-Vertrag Rdn. 15 sowie Artikel 43 EG-Vertrag Rdn. 14).

Diesbezüglich hat der Bundesfinanzhof in der genannten Entscheidung vom 15. Mai 2002 (I R 40/01, a.a.O.) darauf hingewiesen, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf das in Deutschland zu versteuernde Einkommen nicht dazu führe, dass dieses Einkommen sowohl in Deutschland als auch in dem betreffenden anderen Staat besteuert werde. Der steuerliche Zugriff Deutschlands beschränke sich vielmehr auf diejenigen Einkünfte, die der betreffende Steuerpflichtige vor seinem Wegzug bzw. Zuzug erzielt habe, während für die im Ausland erzielten Einkünfte ausschließlich der betreffende Staat steuerberechtigt sei. Eine umzugsbedingte Mehrbelastung ein- und derselben Einkünfte, die mit der Garantie der Freizügigkeit nicht vereinbar sei, würde daher durch den Progressionsvorbehalt nicht entstehen.

60

Der Progressionsvorbehalt auf der Grundlage der Anwendung des § 32 b EStG führe aber auch nicht dazu, dass die in Deutschland besteuerten Einkünfte des betreffenden Steuerpflichtigen in Folge des Zuzugs oder Wegzugs einem höheren Steuersatz unterworfen würden als demjenigen, dem sie bei einer Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland unterliegen würden. Wäre nämlich der betreffende Steuerpflichtige während des gesamten Streitjahres ausschließlich in Deutschland wohnhaft gewesen, so wäre sein gesamtes Jahreseinkommen der deutschen Einkommensteuer unterworfen und zwar nach dem hierfür vorgesehenen tariflichen Steuersatz. Dies sei jedoch derjenige Steuersatz, der im Wegzugs- oder Zuzugsfall auf die von Deutschland besteuerten Einkünfte angewandt werde. Auch insoweit könne mithin durch die Anwendung des Progressionsvorbehalts kein wegzugsbedingter Nachteil entstehen.

61

Der Bundesfinanzhof weist desweiteren darauf hin, dass die Anwendung des erhöhten Steuersatzes sich nicht aus der Tatsache des Zuzugs oder des Wegzugs ergebe, sondern allein aus der Tatsache der Erzielung weiterer Einkünfte nach dem Wegzug bzw. Zuzugs. Hätte der betreffende Steuerpflichtige im Ausland sowohl im Fall des Zuzugs als auch im Fall des Wegzugs keine weitergehenden Einkünfte erzielt, wären seine in der Bundesrepublik Deutschland erzielten Einkünfte allein mit demjenigen Steuersatz besteuert worden, der sich allein unter Zugrundelegung der in Deutschland erzielten Einkünfte ergeben würde. Das gleiche Ergebnis hätte sich jedoch auch eingestellt, wenn der betreffende Steuerpflichtige weder zugezogen noch weggezogen wäre und auch in der Bundesrepublik Deutschland keine weitergehenden Einkünfte erzielt hätte (so der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 15. Mai 2002 I R 40/01, a.a.O.).

62

2. Unabhängig von der Frage, inwieweit im Streitfall die Rechtsgrundsätze der Freizügigkeit gemäß dem Europäischen Gemeinschaftsrecht im Rahmen der Artikel 39, 43 und 49 des EG-Vertrages auf die Kläger als US-Staatsbürger anwendbar sind, ob insoweit Artikel 3 GG oder Artikel 24 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten insoweit eine Gleichbehandlung mit den EU-Staatsbürgern gebietet, ist mithin festzustellen, dass ein Verstoß gegen die genannten Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechtes im Streitfall nicht gegeben ist.

63

Die Kläger können insoweit weder eine zuzugs- noch wegzugsbedingte Schlechterstellung durch die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf diejenigen Einkünfte geltend machen,

64

die sie in den Zeiträumen bezogen haben, in denen sie weder der unbeschränkten noch der beschränkten deutschen Steuerpflicht unterlegen haben. Die sich aus der Anwendung des Progressionsvorbehalts ergebende Belastung hätte sich sowohl dann ergeben, wenn die Kläger das ganze Jahr über in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen wären, als auch dann, wenn sie im gesamten Streitjahr in den Vereinigten Staaten verblieben wären. Der Progressionsvorbehalt wirkt sich insoweit nicht als eine Schlechterstellung derjenigen Steuerpflichtigen aus, die innerhalb eines Veranlagungszeitraums in die Bundesrepublik Deutschland zuziehen oder wegziehen. Er stellt vielmehr in den Zuzugs- und Wegzugsfällen die betreffenden Steuerpflichtigen denjenigen Steuerpflichtigen gleich, die innerhalb eines Veranlagungszeitraums in ein- und demselben Staat wohnen bleiben. Von einem Verstoß gegen die Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Europäischen Gemeinschaftsrechts kann daher im Streitfall nicht die Rede sein.

3. Im Hinblick darauf, dass im Streitfall nach Auffassung des erkennenden Senats die Regelung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht gegen das Europäische Gemeinschaft verstößt, besteht für eine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof gemäß Artikel 234 des EG-Vertrages keine Veranlassung. 65

V. Der Senat hat im Streitfall keine Veranlassung gesehen, die Revision zuzulassen. Der Bundesfinanzhof hat im Rahmen zweier jüngerer Entscheidungen vom 19.12.2001 und 15.05.2002 die hier im wesentlichen streitbefangene Rechtsfrage klar und eindeutig entschieden. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht gerechtfertigt. 66

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 67