
Datum: 22.01.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 6031/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0122.14K6031.98.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden den Klägern auferlegt.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, mit welchem Steuersatz Einkünfte einer nach dem Umzug ins Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Person der deutschen Einkommensteuer unterworfen werden dürfen.

Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Die Klägerin wurde mit Wirkung zum 01.10.1996 von ihrem amerikanischen Arbeitgeber an eine deutsche Tochtergesellschaft, die ...-AG, versetzt. Die Kläger zogen aus den USA in die Bundesrepublik Deutschland um. Seit dem 01.10.1996 haben sie einen Wohnsitz im Inland.

In dem Zeitraum vom 01.01.1996 bis 30.09.1996 bezogen die Kläger in den USA Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. umgerechnet insgesamt ... DM. Der Kläger hatte in diesem Zeitraum in den USA außerdem noch sonstige Einkünfte aus drei Leibrenten im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a Einkommensteuergesetz - EStG - i.H.v. umgerechnet insgesamt ... DM.

In dem Zeitraum vom 01.10.1996 bis 31.12.1996 bezog die Klägerin aus ihrer Beschäftigung bei der inländischen ...-AG einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. ... DM. Der Kläger bezog in diesem Zeitraum sonstige Einkünfte aus seinen drei Leibrenten i.H.v. insgesamt ... DM.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 1996 gingen die Kläger davon aus, dass die in dem Zeitraum vom 01.01.1996 bis 30.09.1996 von den Klägern erzielten Einkünfte i.H.v. insgesamt ... DM bei der Bemessung des Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG zu

1

2

3

4

5

6

7

berücksichtigen seien. Außerdem machte die Klägerin bei ihren inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Umzugskosten einen Ausstattungsbeitrag nach § 12 Abs. 1 Satz 1 Auslandsumzugskostenverordnung - AUV - i.H.v. ... DM als Werbungskosten geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 14.11.1997 versagte der Beklagte den Abzug des Ausstattungsbeitrags als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit. Im Übrigen veranlagte der Beklagte die Kläger erklärungsgemäß. 8

Wegen der Nichtberücksichtigung des Ausstattungsbeitrages legten die Kläger am 02.12.1997 Einspruch ein. Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Durch Einspruchsentscheidung vom 13.07.1998 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. 9

Mit der hiergegen am 11.08.1998 erhobenen Klage machen die Kläger erstmals geltend, dass die vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten ausländischen Einkünfte i.H.v. ... DM nicht gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG bei der Bemessung des anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen seien. Für die Anwendung des Progressionsvorbehalts fehle es an dem Anknüpfungspunkt der Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland im Zeitraum noch nicht bestehender unbeschränkter Steuerpflicht. Insoweit verstoße die Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG gegen höherrangiges internationales Recht. Gemäß Art. 23 A Abs. 3 OECD- Musterabkommen und Art 23 Doppelbesteuerungsabkommen USA - DBA-USA - dürften ausschließlich Einkünfte im Ansässigkeitsstaat bei der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden, die nach DBA von der Besteuerung dort auszunehmen seien, weil das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet werde. Im Streitfall stünde jedoch das Besteuerungsrecht für die im Zeitraum vom 01.01.1996 bis 30.09.1996 erzielten ausländischen Einkünfte allein den USA als Ansässigkeitsstaat zu. Die ausländischen Einkünfte unterlägen daher in der Bundesrepublik Deutschland nicht dem Progressionsvorbehalt, da diese Einkünfte nur unter den vertraglichen Bedingungen des DBA berücksichtigt werden dürften. Dieses gelte insbesondere dann, wenn man - wie der Bundesfinanzhof - die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt im Abkommen selbst sähe. Die §§ 2 Abs. 7, 32b 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 läge damit ein Fall des sog. "treaty overriding" vor, d.h. die nationale Regelung des Progressionsvorbehalts sei weitergehend, als nach internationalem Abkommensrecht zulässig. Anders ausgedrückt sei der nationale Progressionsvorbehalt durch den vorrangigen Progressionsvorbehalt des DBA-USA eingeschränkt auf solche Einkünfte, die in der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht in Deutschland erzielt würden und auf Grund des DBA steuerfrei zu stellen seien. Außerdem verstoße die Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Grundgesetz - GG -. Insoweit bestünde dann eine steuerliche Ungleichbehandlung zu den in § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG geregelten Fällen, wenn bei doppelt ansässigen Personen nach den Kollisionsregelungen des DBA-USA die USA als Ansässigkeitsstaat und die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu behandeln seien. Bei zutreffender Auslegung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dürfe in diesem Fall die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat auf die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte keinen besonderen Steuersatz anwenden. Die diesem Ergebnis widersprechende neue Auslegung des Bundesfinanzhofs sei insoweit mit dem Wortlaut des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht vereinbar. 10

Die Kläger beantragen, 11

den Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 14.11.1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.07.1998 dahingehend zu ändern, dass die vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten ausländischen Einkünfte i.H.v. ... DM nicht bei der Bemessung des Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er ist der Ansicht, dass ein Verstoß des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG gegen DBA-Recht nicht vorliegt. Die DBA-Regelungen gingen als Spezialgesetze den nationalen Regelungen nur insoweit vor, als nicht noch speziellere Vorschriften anzuwenden seien. Dem Gesetzgeber stünde es frei, durch eine nationale Bestimmung Vorbehalte oder Einschränkungen zur Anwendung bestimmter Abkommensvorschriften zu erlassen. § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG ordne die Anwendung des Progressionsvorbehalts unabhängig von den DBA-Regelungen an und stelle somit die vorrangig zu beachtende Vorschrift dar. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist unbegründet. 17

I. Der Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 14.11.1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.07.1998 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 18

Der Beklagte hat zu Recht die von den Klägern vor Beginn ihrer unbeschränkten Steuerpflicht erzielten ausländischen Einkünfte i.H.v. ... DM bei der Bemessung des Steuersatzes gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt. 19

1. Gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer u.a. dann ein besonderer Steuersatz nach § 32b Abs. 2 EStG anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben. Die Regelung gilt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung "nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG geregelten Fälle". 20

2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall alle erfüllt. 21

a) Insbesondere aus der Formulierung "einschließlich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG geregelten Fälle" lässt sich eindeutig ableiten, dass die Regelung des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht nur die Situation erfasst, in der ein Steuerpflichtiger in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkt steuerpflichtig ist und in einem anderen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt. Sie greift vielmehr ihrem eindeutigen Wortlaut nach auch in den Fällen ein, in denen - wie im Streitfall - in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und in einem anderen Teil keine in der Bundesrepublik Deutschland zu besteuern den Einkünfte anfallen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, BFHE 197, 495, BFH/NV 2002, 584). Die Kläger waren durch ihren Umzug in die Bundesrepublik Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG im Streitjahr zeitweise unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Denn durch den Umzug haben sie seit dem 01.10.1996 im Inland einen Wohnsitz. 22

b) Die Kläger haben im Streitjahr 1996 auch ausländische Einkünfte bezogen, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben. Die im Zeitraum vom 01.01.1996 bis 23

30.09.1996 in den USA erzielten Einkünfte sind nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen. Die Kläger hatten in diesem Zeitraum weder im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG) noch handelte es sich bei diesen Einkünften um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (§ 1 Abs. 4 EStG).	
3. In der Rechtsfolge ist daher gemäß § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG der besondere Steuersatz unter Berücksichtigung der im Zeitraum vom 01.01.1996 bis 30.09.1996 erzielten ausländischen, nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte i.H.v. insgesamt ... DM zu berechnen. Dieser Steuersatz ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen anzuwenden.	24
Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens hat der Beklagte zu Recht die im Zeitraum vom 01.10.1996 bis 31.12.1996 den Klägern zugeflossenen Einkünfte berücksichtigt.	25
Für die in diesem Zeitraum von der Klägerin aus ihrer Tätigkeit bei der ...-AG erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stand der Bundesrepublik Deutschland schon deshalb das Besteuerungsrecht zu, weil die im Inland ansässige Klägerin insoweit nur inländische Einkünfte bezog.	26
Der Bundesrepublik Deutschland stand aber auch für die vom Kläger in diesem Zeitraum aus Quellen in den USA bezogenen sonstigen Einkünfte i.S.d. 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a EStG das Besteuerungsrecht zu, da nach Art. 21 Abs. 1 DBA-USA diese Einkünfte nur vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Im Zeitraum vom 01.10.1996 bis 31.12.1996 war der Kläger ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland ansässig.	27
4. Diese Rechtsfolge des § 32b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG verstößt im Streitfall auch keinesfalls gegen das DBA-USA, da Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-USA der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat ausdrücklich ein Besteuerungsrecht mit Progressionsvorbehalt einräumt. Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 verlangt - wenn überhaupt - nur, dass die dem Progressionsvorbehalt unterworfenen Einkünfte, nicht aber auch die in den Progressionsvorbehalt einzubeziehenden Einkünfte während der Dauer der Ansässigkeit im Inland erzielt werden. Eine Einschränkung im letztgenannten Sinne ist der Vorschrift nicht zu entnehmen (vgl. Wassermeyer, IStR 2002, 289). Im Streitfall handelt es sich damit gerade nicht um die von den Klägern noch als strittig angesehene Frage, ob die Bundesrepublik Deutschland auch als Quellenstaat berechtigt ist, im Inland steuerpflichtige Einkünfte einem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.	28
II. Entgegen der von den Klägern unter Hinweis auf das Rechtsgutachten von Herrn ... vertretenen Rechtsauffassung verstößt dieses Ergebnis auch nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG.	29
1. Art. 3 GG verbietet es, eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders zu behandeln, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie - bezogen auf die Art des jeweiligen Regelungsgegenstandes - die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 09. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, 121, BStBl II 1989, 938).	30
2. Im Streitfall liegt eine ungleiche Behandlung verschiedener Normadressaten nicht vor.	31

- a) Nach der neuen Rechtsprechung des BFH unterliegen auch die Einkünfte der von den Klägern angeführten Vergleichsgruppe der doppelt ansässigen Steuerpflichtigen, die nach den DBA-Regeln in dem anderen Vertragsstaat als ansässig gelten, gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Der BFH versteht dabei die in § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG enthaltene Einschränkung, dass das jeweils einschlägige DBA einen Progressionsvorbehalt "erlauben" muss, in einem materiell-rechtlichen Sinne dahingehend, dass das DBA die Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht verbieten darf. Ein solches Verbot enthält aber das DBA-USA wie auch alle anderen DBA der Bundesrepublik Deutschland nicht.
- b) Der Senat teilt diese Auslegung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. 33
- aa) Dafür spricht vor allem der Umstand, dass es nicht Aufgabe der DBA ist, eine Regelung darüber zu treffen, mit welchem Steuersatz der Ansässigkeits- oder Quellenstaat Einkünfte besteuert, die jeweils nur einem von ihnen zur Besteuerung zugewiesen sind (Wassermeyer, a.a.O., m.w.N.). Eine solche Regelung ist dem jeweiligen innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorbehalten. 34
- bb) Die vom BFH früher vertretene, jetzt ausdrücklich aufgegebene gegenteilige Rechtsansicht beruhte demgegenüber auf einer ganz anderen Rechtslage, da vor dem 01.01.1975 keine ausdrückliche innerstaatliche Regelung zum Progressionsvorbehalt bestand. Der BFH sah daher in den jeweiligen Bestimmungen der DBA selbst die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt (z.B. BFH-Beschluss vom 04.10.1967 I 422/62, BFHE 90, 357, BStBl II 1968, 101 m.w.N.). Vor diesem Hintergrund ist auch verständlich, dass der BFH früher verlangte, dass das jeweilige DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts erlauben muss. 35
- cc) Entgegen der Rechtsansicht der Kläger war der BFH damit auch nicht durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10.03.1971 (2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, BStBl II 1973, 431) an der Änderung seiner Rechtsprechung gehindert. Auch der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts basiert noch auf der alten, vor dem 01.01.1975 bestehenden Rechtslage. 36
- dd) Schließlich ist daher auch der Einwand der Kläger, die neue Rechtsprechung des BFH verstoße gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Gebot der Kontinuität der Rechtsprechung, unbeachtlich. Entscheidend ist auch hier, dass die jetzt vollzogene Rechtsprechungsänderung des BFH letztlich Folge der seit dem 01.01.1975 geänderten Gesetzeslage ist. 37
- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 38