
Datum: 28.01.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 1213/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0128.8K1213.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, in welcher Höhe und mit welchem Steuersatz Einkünfte einer zunächst unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Person nach deren Wegzug ins Ausland der deutschen Steuer hätten unterworfen werden dürfen. 2

Der Kläger war von 1994 bis Anfang 1997 (Streitjahr) bei der G AG, einer inländischen Kapitalgesellschaft, nichtselbständig tätig. Er wohnte während dieser Zeit im Inland. Mit Wirkung zum 31.03.1997 wurde er an die Muttergesellschaft der G AG, ein US-amerikanisches Unternehmen (G USA), versetzt. In diesem Zusammenhang zog er schon am 08.03.1997 in die USA um. 3

Die G AG bescheinigten dem Kläger auf der Lohnsteuerkarte für die Zeit vom 01.01. bis zum 31.03.1997 einen Brutto-Arbeitslohn von 121.423,21 DM, von dem -inzwischen unstreitig- ein Betrag von 22.485,75 DM auf eine 10-tägige Tätigkeit in den USA im Zeitraum vor dem 08.03.1997 entfiel. Der gesamte im Streitjahr erzielte Arbeitslohn des Klägers belief sich auf (umgerechnet) 368.997 DM. Außerdem erzielte er im Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von (umgerechnet) 18.494 DM, wovon 1.279,28 DM auf die Zeit vom 01.01. bis zum 08. 03.1997 entfielen. 4

Der Kläger ging in seiner Einkommensteuererklärung 1997 davon aus, dass der auf die Zeit vom 09.03. bis zum 31.12.1997 entfallende Arbeitslohn weder in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen noch bei der Bemessung des anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen sei. Demgegenüber unterwarf der Beklagte den gesamten für die Zeit bis zum 31.03.1997 bescheinigten Arbeitslohn der Steuer. Den hierauf anzuwendenden Steuersatz ermittelte er gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 des 5

Einkommensteuergesetzes (EStG) unter Einbeziehung der in den USA erzielten Einkünfte.

Das FG Köln gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 14.03.2000 (AZ: 8 K 543/99, EFG 2000, 1006) statt. 6

Mit seiner Revision rügte der Beklagte die Verletzung des § 32 b EStG und stellte den Antrag, unter Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils die Einkommensteuer in der Weise festzusetzen, dass von dem auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Arbeitslohn 98.937 DM in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen und bei der Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes sämtliche im Streitjahr erzielten Einkünfte des Klägers berücksichtigt werden. 7

Mit Urteil vom 19.12. 2001 (Az: I R 63/00) hat der BFH das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen. Zur Begründung hat der BFH im wesentlichen ausgeführt: 8

Die Feststellung des FG ließen keine abschließende Entscheidung der Frage zu, in welchem Umfang der vom Kläger im Inland bezogene Arbeitslohn in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einzubeziehen sei. 9

Soweit der Arbeitslohn dem Kläger vor dem 09.03.1997 zugeflossen sei, unterliege er Kraft unbeschränkter Steuerpflicht des Klägers der Einkommensteuer. 10

Soweit der Arbeitslohn dem Kläger in der Zeit nach dem 08.03.1997 ausgezahlt worden sei, unterliege er nur mit demjenigen Betrag der Einkommensteuer, der sich als Gegenleistung für eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit des Klägers darstelle (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). 11

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG sei auch dann einschlägig, wenn ein im Ausland wohnhafter Arbeitnehmer früher im Inland tätig gewesen sei, diese Tätigkeit inzwischen aufgegeben habe und nunmehr eine Nachzahlung für die frühere Tätigkeit erhalte. Entscheidend sei mithin nicht eine zeitliche Kongruenz zwischen der Lohnzahlung und der im Inland ausgeübten Tätigkeit, sondern allein der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen beiden. Im Streitfall lasse sich anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, inwieweit die von der G AG bescheinigte Lohnzahlung, soweit sie 22.485,75 DM übersteige, in einem solchen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Inlandstätigkeit des Klägers stehe, auch wenn die Angaben der G AG die widerlegbare Vermutung eines entsprechenden Zusammenhanges begründeten. Ob ein solcher Zusammenhang gegeben sei oder nicht, hänge davon ab, ob das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der G AG bis zum 31.03.1997 fortbestanden und die Zahlung dementsprechend insgesamt in Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Arbeitsvertrag geleistet worden sei. In diesem Fall wäre der Kläger, sei es wegen Urlaubs oder aus anderen Gründen, für die Zeit vom 09.03.1997 an von seiner Arbeitsverpflichtung gegenüber der G AG freigestellt gewesen. Dies würde jedoch nichts daran ändern, dass sämtliche Zahlungen der Arbeitgeberin auf dem Arbeitsverhältnis beruhten und Entgelte für die vom Kläger entfaltete Tätigkeit im Dienst der G AG seien. Soweit diese frühere Tätigkeit im Inland geleistet worden sei, wäre auch die für die Zeit vom 09. bis zum 31.03.1997 geleistete Zahlung den inländischen Einkünften im Sinne § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG zuzuordnen. Im Ergebnis dasselbe gelte dann, wenn das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der G AG schon zum 08.03.1997 aufgelöst worden sei, jedoch aus Kulanz- oder ähnlichen Gründen auf eine Kürzung des für März 1997 geschuldeten Arbeitslohns verzichtet worden wäre. 12

Anders wäre die Rechtslage nur dann, wenn der Kläger schon zum 09.03.1997 in die Dienste der Muttergesellschaft getreten wäre und das auf die Zeit bis zum 31.03.1997 entfallende Gehalt für deren Rechnung gezahlt worden sein sollte. In diesem Fall hätte die genannte Zahlung keinen wirtschaftlichen Bezug zu der vorausgegangenen Tätigkeit des Klägers im Inland. Sie würde sich vielmehr als Entgelt für die in den USA geleistete Arbeit im Dienste der Muttergesellschaft darstellen. Dies widerspräche allerdings den Angaben der G AG auf der Lohnsteuerkarte des Klägers.

14
Sofern diese Zahlung der G AG zu steuerpflichtigen Einkünften des Klägers geführt haben sollte, stünde deren Besteuerung in der Bundesrepublik das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (DBA-USA) nicht entgegen. Das gelte wiederum unabhängig davon, ob der Kläger im Zeitpunkt der Auszahlung des Arbeitslohns durch die G AG noch in der Bundesrepublik ansässig (Art. 4 DBA-USA) gewesen sei oder nicht. Denn nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 dieses Abkommens dürften Gehälter, Löhne oder ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit beziehe, in dem anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden. Das hiernach bestehende deutsche Besteuerungsrecht werde nicht nach Art. 15 Abs. 2 DBA-USA ausgeschlossen, da die streitige Vergütung - eine Veranlassung der Zahlung durch das Arbeitsverhältnis mit der G AG unterstellt - von einem in der Bundesrepublik ansässigen Arbeitgeber gezahlt worden sei (Art. 15 Abs. 2 Buchstabe b DBA-USA).

15
Die in der Zeit vom 01.04. bis zum 31.12. 1997 erzielten ausländischen Einkünfte des Klägers seien entgegen der Ansicht des Klägers gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG sei bei der Festsetzung der Einkommensteuer unter anderem dann ein besonderer Steuersatz (§ 32 b Abs. 2 EStG) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen habe, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen hätten. Diese Vorschrift, die entgegen der Ansicht des Finanzgerichts wörtlich und nicht teleologisch reduziert auszulegen sei, sei weder verfassungswidrig, noch verstoße sie gegen das "Gebot der inneren Sachgesetzlichkeit". Im Übrigen setze die Anwendung von § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG abkommensrechtlich lediglich voraus, dass das einschlägige DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts nicht verbiete.

16
Der Kläger begründet seine Klage im zweiten Rechtszug hinsichtlich der Gehaltszahlung für die Zeit vom 09.03. bis 31.03.1997 zunächst wie folgt:

17
Er sei im Rahmen eines Projektes mit Wirkung bis zum 31.03.1997 nach Deutschland zur G AG entsandt worden. Dass er bereits am 09.03. in die USA zurückkehren würde, sei ursprünglich nicht geplant gewesen. Anlässlich dieser Entsendungen von der Konzernmutter in den USA an die Töchter im Ausland, die zwar rein rechtlich gesehen selbständige Unternehmen seien, aber tatsächlich doch weltweit eine große Firma darstellten, sei es grundsätzlich üblich, wenn ein Arbeitnehmer früher als geplant zurückgeholt werde und es sich nur um eine kurze Zeitspanne handle, dass der bisherige Arbeitgeber, hier die G AG, bis zum vorgesehenen Ende der Abordnung weiterzahle und der neue Arbeitgeber, hier G USA, obwohl der Arbeitnehmer bereits bei ihm tätig sei, mit der Zahlung erst zum ursprünglich vorgesehenen Termin beginne. Eine Weiterbelastung des zuviel gezahlten Lohnes an den neuen Arbeitgeber erfolge dann nicht.

Trotz der Tätigkeit für seinen US-Arbeitgeber ab dem 09.03.1997 habe er von diesem keine Gehaltszahlung für den Zeitraum bis zum 31.03.1997 erhalten. Das Gehalt für die Zeit vom 09.03.1997 bis zum 31.03.1997 sei ausweislich der in den Steuerakten befindlichen Kopie des US-Steuerformulars 2555 folgerichtig in den USA besteuert worden, da der Kläger in den USA für einen in den USA ansässigen Arbeitgeber tätig gewesen sei. Eine Besteuerung in Deutschland entfalle daher mangels inländischer Besteuerungsgrundlage.	18
Der Progressionsvorbehalt nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG entfalle wegen Verfassungswidrigkeit sowie DBA-Rechtswidrigkeit dieser Vorschrift.	19
Obgleich der BFH zu dem Ergebnis gelange, § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG sei bei wörtlicher Auslegung nicht verfassungswidrig, werde beantragt, nach Art. 100 Abs. 1 Grundgesetz (GG) darüber die Entscheidung des Bundesverfassungsgericht einzuholen. Dazu sei das Gericht verpflichtet, wenn es in Anbetracht der erstinstanzlichen Gründe trotz des Urteils des BFH eine wörtliche Auslegung von § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG für verfassungswidrig halten sollte.	20
An der Einleitung eines Normenkontrollverfahrens sei das Gericht nicht etwa gehindert, weil es formell an die Rechtsauffassung des BFH gebunden sei. Das Gericht sei vielmehr aufgrund der durch Art. 97 Abs. 1 GG verbürgten richterlichen Unabhängigkeit dazu berechtigt, eine eigene Rechtsauffassung zu vertreten und seiner Entscheidung zu Grunde zu legen, auch wenn das im Rechtszug übergeordnete Gericht einen gegenteiligen Standpunkt einnehme (Sachs, GG, Art. 97 Rz. 15). Dies gelte auch bei Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und Rückverweisung durch den BFH, da dem keines der Bindungsinstitute Feststellungswirkung oder Rechtskraft entgegenstünden. Grob fehlerhaft sei die Entscheidung des BFH vom 19.12.2001 vor allem deshalb, weil der BFH den bindenden Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10.3.1971 (BVerfGE 30, 272) übersehen oder bewusst missachtet habe. Nach diesem Beschluss bedürfe die Berücksichtigung der durch ein DBA freigestellten Einkünfte bei der Bemessung des Steuersatzes einer Rechtsgrundlage im DBA, eine Feststellung, die auch für den BFH bindend sei. Dieser Verstoß gegen bindende Rechtsprechung des BVerfG könne das FG im Rückverweisungsverfahren nun nicht seinerseits dazu veranlassen, die bindende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ebenfalls zu missachten.	21
Hierzu und hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts im Streitfall werde auf das zu den Akten gereichte Gutachten von W verwiesen. Hiernach verstoße eine wörtliche Auslegung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG gegen Art 3 GG. Dies ergebe sich aus der Ungleichbehandlung von nur zeitweise und ganzjährig beschränkt Steuerpflichtigen. Beide seien unter verschiedene Ziffern des § 32 b Abs. 1 EStG zu subsumieren, wobei § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG im Gegensatz zu der im Streitfall anwendbaren Nr. 2, die Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts von seiner Zulassung im DBA abhängig mache. Schließlich seien auch die Vorschriften des DBA-USA selbst unzutreffend angewandt worden, indem der BFH festgestellt habe, die Anwendung des Progressionsvorbehalts sei stets gestattet, wenn es nicht durch das DBA verboten werde. Damit habe der BFH auch gegen die verbindliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verstoßen. Ferner verstoße § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG gegen EU-Recht. Dies sei im Streitfall i. V. m. der Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift deshalb von Bedeutung, weil ein US-Bürger nach Art. 24 DBA-USA nicht schlechter gestellt werden dürfe als ein Deutscher, auf den § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG wegen dessen EU-Rechts- und Verfassungswidrigkeit nicht angewandt werden dürfte. Aus der EU-Rechtswidrigkeit der Vorschrift ergebe sich daher ein weiterer Gleichheitsverstoß, der die Vorschrift auch im Verhältnis zu US-Bürgern verfassungswidrig mache.	22

1. unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 23.09.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.01.1999 die Einkommensteuer 1997 unter Berücksichtigung steuerpflichtiger Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 61.627,73 DM ohne Anwendung des Progressionsvorbehalts festzusetzen, 24
2. hilfsweise das Verfahren auszusetzen und nach Artikel 100 Abs. 1 GG die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen, über die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG,
3. hilfsweise die Frage der EU-Rechtswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen.

1. die Einkommensteuer in der Weise festzusetzen, dass von dem auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten Arbeitslohn 98.937,00 DM in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen und bei der Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes sämtliche im Streitjahr erzielten Einkünfte des Klägers berücksichtigt werden, 26
2. die Hilfsanträge abzuweisen,
3. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Hinsichtlich der Gehaltszahlung vom 09.03.1997 bis 31.03.1997 weise er darauf hin, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil unter II 2. ausgeführt habe, unter welchen Voraussetzungen der Arbeitslohn hier der Besteuerung zu unterwerfen sei. Der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass die Voraussetzungen für die Besteuerung in den USA gegeben seien. Der Arbeitslohn sei von dem inländischen Arbeitgeber gezahlt worden. Dieser habe ihn wirtschaftlich getragen. Der Kläger trage vor, dass er nach dem 08.03.1997 nicht für den inländischen Arbeitgeber in den USA tätig geworden sei. Daher sei nach den Umständen davon auszugehen, dass der Arbeitslohn für die ehemalige inländische Tätigkeit gezahlt worden sei z. B. als Urlaubsabgeltung und somit im Inland steuerpflichtig sei. 27

Die Ausführungen des Klägers zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Norm könnten in dem vorliegenden Verfahren dahinstehen. Der Senat sei nach § 126 Abs. 5 Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Ausführungen des BFH im Verfahrenszug gebunden. Der BFH habe die Norm für verfassungsgemäß gehalten. Die Kritik an der Entscheidung des BFH sei in diesem Verfahren nicht entscheidungserheblich. Soweit der Kläger der Auffassung sei, dass die Verfassungsmäßigkeit ausnahmsweise in einem Verfahren nach Art. 100 GG überprüft werden könne, entspreche dies nicht der herrschenden Auffassung. Das Bundesverfassungsgericht habe sich mit der Entscheidung der Bindungswirkung des Urteils im ersten Rechtszug bereits befasst und entschieden, dass auch die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO unterliege. Dies solle sogar dann gelten, wenn das Revisionsgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit nicht ausdrücklich behandelt habe. Wenn, wie hier, der BFH aber einzig und allein über gerade diese Frage zu entscheiden gehabt habe, würde das Recht des FG über die Frage der Verfassungsmäßigkeit erneut entscheiden zu dürfen, zur völligen Aushöhlung der Vorschrift des § 126 Abs. 5 FGO führen. Auch die Frage des Verstoßes gegen EU-Recht sei im Termin zur mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert worden. Dass diese Argumente keinen Niederschlag im Urteil gefunden hätten, liege einzig daran, dass sie im vorliegenden Fall keine Rolle spielten, da der Kläger nicht in einen Staat der EU verzogen sei. Im übrigen habe der BFH diese Gründe auch in seiner Entscheidung vom 15.05.2002, I R 40/01, als nicht 28

einschlägig behandelt und einen Verstoß gegen EU-Recht abgelehnt. Aber auch aus einem formalen Grund sei hier eine Überprüfung der Norm am Maßstab der EU-Rechts nicht vorzunehmen. Selbst wenn dieses hier einschlägig sein sollte, so sei die Überprüfung durch § 126 Abs. 5 FGO ebenfalls ausgeschlossen, da es dafür, wie oben ausgeführt, nicht darauf ankomme, dass sich das Revisionsgericht mit der Sache ausdrücklich befasst habe.

Mit Schreiben der Berichterstatterin vom 03.12. 2002 wurde der Kläger gebeten mitzuteilen, wann das Märzgehalt ausgezahlt wurde bzw. bei einer Zahlung des Gehaltes nach dem 08.03. mitzuteilen, in welchem wirtschaftlichen Zusammenhang dieses Gehalt stand und ob die G die Gehaltszahlungen aus Kulanzgründen nicht zurückgefordert hätten oder ob diese Zahlungen für Rechnungen des amerikanischen Arbeitgebers erfolgt sei. Da der Kläger diese Fragen innerhalb der ihm gesetzten Frist nicht beantwortet hatte, wurde er mit Verfügung vom 15.01.2003 unter Setzung einer Frist nach § 79 b Abs. 2 FGO aufgefordert, die an ihn gerichteten Fragen spätestens bis zur mündlichen Verhandlung am 28.01.2003 zu beantworten sowie den Vortrag durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. 29

Auf den Inhalt der beigezogenen Akten des Beklagten und des BFH sowie auf den Inhalt des Terminsprotokolls wird verwiesen. 30

Entscheidungsgründe: 31

1) Die Klage ist begründet, insoweit als der auf eine vor dem 08.03.1997 in den USA ausgeführte zehntägige Tätigkeit entfallende Arbeitslohn in Höhe von 22.485,75 DM nach den im ersten Rechtszug vom Kläger vorgelegten Unterlagen unstreitig nicht in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Inland einzubeziehen ist. Der Beklagte hat seinen Klageabweisungsantrag insoweit eingeschränkt. 32

Im Übrigen ist die Klage nicht begründet. 33

2) Zu Recht hat der Beklagte den vom Kläger in der Zeit zwischen dem 08.03.1997 und dem 31.03.1997 von der G AG erhaltenen Arbeitslohn in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer im Inland einbezogen. 34

Der Kläger hat nicht nachgewiesen, dass diese Zahlung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in den USA stand. Der BFH hat hierzu in seinem das Verfahren an den erkennenden Senat zurückverweisenden Urteil vom 19.12.2001, I R 63/00 ausgeführt, der Arbeitslohn der dem Kläger für die Zeit vom 09.03. - 31.03.1997 ausgezahlt worden sei, unterliege nur dann der Einkommensteuer, wenn er sich als Gegenleistung für eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit des Klägers darstelle (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG), wofür allerdings angesichts der Umstände eine widerlegbare Vermutung bestehe. Ob dies der Fall sei, sei abhängig von dem wirtschaftlichen Hintergrund, vor dem diese Lohnfortzahlung stattgefunden habe. Nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit bei der G AG stünde die Zahlung dann, wenn der Kläger bereits am 09.03.1997 in die Dienste von G USA getreten wäre und die G AG das auf die Zeit bis zum 31.03.1997 entfallende Gehalt für Rechnung der Konzernmutter gezahlt hätte. Die Zahlung würde sich dann als Entgelt für die in den USA geleistete Arbeit im Dienst von G USA darstellen. Auf die Ausführungen des BFH im Einzelnen, an die der erkennende Senat nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden ist, wird verwiesen. 35

Ob der diesbezügliche Vortrag des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Gepflogenheiten des Konzerns bei vorzeitiger Beendigung von Versetzungen ausreicht, einen wirtschaftlichen Zusammenhang der Gehaltszahlung ab dem 09.03.1997 mit 36

der Tätigkeit des Klägers in den USA aufzuzeigen, kann letztlich dahinstehen, denn der Kläger hat diesen von dem Beklagten ausdrücklich bestrittenen Tatsachenvortrag nicht nachgewiesen und dementsprechend die für einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Inland bestehende Vermutung nicht widerlegt. Unterlagen, wie z. B. eine Bescheinigung des US-Arbeitgebers, dass der Kläger in diesem Zeitraum tatsächlich bei ihm tätig war und für diese Tätigkeit von dem deutschen Arbeitgeber entlohnt wurde, entsprechend einer im Konzern üblichen Handhabung, sind vom Kläger jedoch nicht vorgelegt worden, obwohl er mit Verfügung vom 15.01.2003 von der Berichterstatterin nach § 79 b FGO aufgefordert worden war, den wirtschaftlichen Hintergrund der Zahlung ab dem 09.03.1997 spätestens bis zur mündlichen Verhandlung am 28.01.2003 zu klären und den Vortrag durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Auch entsprechende Beweisanträge hat der Kläger nicht gestellt.

3) Die Klage ist auch insoweit unbegründet, als der Kläger die Einbeziehung sämtlicher von ihm im Streitjahr erzielten Einkünfte bei der Bestimmung des Steuersatzes nach Anwendung des sogenannten Progressionsvorbehaltes für verfassungswidrig hält. 37

a) Dies ergibt sich insoweit aus dem Urteil des BFH vom 19.12.2001 I R 63/00, wonach dieser weder Veranlassung für eine teleologische Auslegung des eindeutigen Wortlauts des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG sieht, noch in der wörtlichen Anwendung dieser Vorschrift auf den Streitfall einen Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG erkennt. Auch einen Verstoß gegen das Gebot der inneren Sachgesetzlichkeit sowie ein Verstoß gegen die Vorschriften des DBA-USA konnte der BFH nicht feststellen. Auf die Begründung des BFH im einzelnen wird verwiesen. 38

An diese rechtliche Beurteilung des BFH ist der erkennende Senat nach § 126 Abs. 5 FGO gebunden. Eine Abweichung von den im BFH-Urteil vom 19.12.2001 niedergelegten Grundsätzen käme nur bei geändertem Sachverhalt in Betracht. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich jedoch im Streitfall gegenüber dem ersten Rechtszug unstreitig nicht verändert. Den Ausführungen des Klägers, dass die Bindung nach § 126 Abs. 5 FGO nicht für die verfassungsrechtliche Beurteilung von Gesetzen gelten könne, da die Untergerichte in diesem Fall an Entscheidungen der zurückverweisenden Gerichte strenger gebunden wären, als an Gesetze, die sie generell auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen hätten, kann nicht gefolgt werden. Zweck der Vorschrift des § 126 Abs. 5 FGO ist es zu verhindern, dass die endgültige Entscheidung einer Sache dadurch verzögert oder verhindert wird, dass sie zwischen Vorinstanz und Revisionsgericht hin- und hergeschoben wird, weil keines der beiden Gerichte seine Rechtsauffassung ändert. Es handelt sich um eine - gesetzlich angeordnete und daher zulässige - Ausnahme von dem Grundsatz, dass der Richter bei der Gesetzesanwendung nur an das Gesetz und an sein Gewissen gebunden ist. Dieser Grundsatz wird durch die Vorschrift des § 126 Abs. 5 FGO insofern eingeschränkt, als die Vorinstanz das in Betracht kommende Recht in dieser Sache nur in der Auslegung anwenden darf, die das Revisionsgericht für zutreffend hält. § 126 Abs. 5 FGO institutionalisiert lediglich, um den erstrebten Erfolg zu erzielen, die ohnehin bestehende, sich aus dem Instanzenzug ergebende Autorität des übergeordneten Gerichts, wodurch vermieden werden soll, dass sich die Vorinstanz im Einzelfall nicht an die der Zurückverweisung zugrundeliegende Rechtsauffassung des Revisionsgerichts hält (Entscheidung des gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes Az. GmS - OGB 1/72 vom 06.02.1973 NJW 1973, 1273 und BFH-Urteil vom 02.04.1996 VII R 119/94, BFH/NV 1996, 306). Dieser Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO unterliegen auch die vom BFH vorgenommenen verfassungsrechtlichen Erwägungen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.06.1970 II BvL 49/69 BVerfG 29, 34). 39

b) Insoweit kommt auch eine Aussetzung des Verfahrens zum Zwecke einer Richtervorlage durch den erkennenden Senat nach Artikel 100 Abs. 1 GG nicht in Betracht. Recht und Pflicht zur Aussetzung und Vorlage bestehen nur, soweit die Rechtsauffassung des Gerichts nach den prozessualen Vorschriften im gegebenen Verfahrensabschnitt für die Entscheidung noch maßgebend ist. Bejaht ein übergeordnetes Gericht in einem zurückverweisenden Urteil die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, so ist damit für die bis dahin mit der Sache befassten Instanzen die Frage der Verfassungsmäßigkeit endgültig entschieden. Die Rechtsauffassung des übergeordneten Gerichts tritt an die Stelle der Meinung des untergeordneten Gerichts mit der Folge, dass dieses nun nicht mehr verpflichtet, aber auch nicht mehr berechtigt ist, das anzuwendende Gesetz selbst auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 23.06.1970 II BvL 49/69 a. a. O.).	40
c) Auch eine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag scheitert bereits an der Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO.	41
Zwar nimmt der BFH in seinem hier bindenden Urteil vom 19.12.2001 nicht ausdrücklich zur Frage der EU-Rechtswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG Stellung. Als vom BFH in seiner Revisionsentscheidung geprüft und mithin abschließend rechtlich beurteilt gelten jedoch nicht nur die im Urteil ausdrücklich erwähnten rechtlichen Erwägungen, sondern auch die Beurteilungen, die der dort ausgesprochenen Rechtsauffassung logisch vorausgehen (BFH-Urteil vom 13.09.2000 I R 57/99, BFH/NV 2001, 458 m. w. N.).	42
Umstritten ist allerdings, ob die Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO auch für gemeinschaftsrechtliche Vorfragen gilt (offengelassen in BFH-Urteil vom 02.04.1996 VII R 119/94, BFH/NV 1996, 306). Dies kann im Streitfall jedoch dahinstehen, denn der Kläger stützt seinen Antrag auf Vorlage an den EuGH letztlich auf eine verfassungsrechtliche Frage. Er führt aus, dass für ihn als US-Bürger EU-Recht zwar nicht gelte, dass aber bei EU-Rechtswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Ungleichbehandlung nach Art. 3 GG darin zu sehen sei, dass ein US-Bürger nicht schlechter gestellt werden dürfe, als ein Deutscher, auf den diese Vorschrift wegen deren EU-Rechtswidrigkeit nicht anwendbar wäre. Im Streitfall war daher die Frage der EU-Rechtswidrigkeit des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Vorfrage, die der BFH im Rahmen der Verfassungsmäßigkeit der Norm zu überprüfen hatte, mit der Folge, dass auch diese Frage der Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO unterliegt, und zwar auch dann, wie bereits ausgeführt, wenn sie wie im Streitfall nicht ausdrücklich im Urteil erwähnt worden ist.	43
Da bereits § 126 Abs. 5 FGO den Senat an einer Vorlage an den EuGH hindert, stellt sich im Streitfall die Frage des in Art. 177 EWG-Vertrag eingeräumten Vorlageermessens nicht.	44
4) Die Steuer berechnet sich wie folgt:	45
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 98.937,-- DM ./.. Werbungskosten <u>4.944,-- DM</u> Gesamtbetrag der Einkünfte 93.993,-- DM ./.. Sonderausgaben <u>3.996,-- DM</u> zu versteuernde Einkünfte 89.997,-- DM	46
Steuersatz unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nach § 32 b Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG 1997 (Bemessungsgrundlage 376.380,-- DM) x 46,931 %	47
Festgesetzte Steuer 42.236,-- DM	48
5) Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 137 Satz 1, 135 Abs. 2 FGO.	49
