
Datum: 09.08.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2738/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0809.11K2738.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X R 29/18

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 21. August 2014 wird der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 vom 9. August 2013 dahingehend geändert, dass die Auszahlung aus dem 401 (k) – Pension Plan lediglich mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und der Summe der darauf entfallenden Beiträge besteuert wird. Dem Beklagten wird aufgegeben, den festzusetzenden Betrag nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu zu berechnen und den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich formlos mitzuteilen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, wie die dem Kläger im Jahr 2011 (Streitjahr) ausgezahlten Beträge aus einem US-amerikanischen Altersvorsorgeplan bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger zu behandeln sind.

1

2

3

Der im Jahr 1971 geborene Kläger, der mit seiner Ehefrau - der Klägerin - zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wird, ist deutscher Staatsangehöriger. Er war von Mitte 2005 bis Mitte 2011 im Auftrag seines deutschen Arbeitgebers in den USA tätig, und zwar zunächst bei der A Inc. und seit Anfang 2009 bei der B Corp.. Während des Entsendezeitraums hatten die Kläger ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben und ihren einzigen Wohnsitz in den USA. Der US-amerikanische Arbeitgeber ermöglichte dem Kläger, an einem US-amerikanischen Altersvorsorgeplan, dem sogenannten 401 (k) Pension Plan teilzunehmen, bei dem sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer für seine - des Arbeitnehmers - Altersversorgung Beiträge an eine US-amerikanische Altersvorsorgeeinrichtung zu leisten hatten.

Insgesamt wurden in dieser Zeit Beiträge i.H. von ... US-\$ - umgerechnet ... € - an die amerikanische Versorgungseinrichtung gezahlt. Davon entfielen ... US-\$ auf vom Kläger im Rahmen einer Entgeltumwandlung finanzierte Beiträge. Sein US-amerikanischer Arbeitgeber hatte für ihn während der Ansparphase insgesamt Beiträge i.H. von ... US-\$ an die Versorgungseinrichtung geleistet. Aufgrund dessen erhielt der Kläger zwei Auszahlungen, nämlich zunächst am 25. Februar 2009 einen Betrag i.H. von ... US-\$ - umgerechnet ... € - und danach am 29. Dezember 2011 einen Betrag i.H. von ... US-\$ (= ... €), insgesamt also ... US-\$ (= ... €). Die Teilauszahlung vom 25. Februar 2009 entsprach dabei einem Anteil von 3 v.H. des insgesamt ausgekehrten Betrags; auf sie entfielen daher in der Ansparphase geleistete Beiträge i.H. von ... € (= 3 v.H. von ... €).

4

Am 30. Mai 2011 kehrten die Kläger aus den USA zurück nach Deutschland und begründeten hier ihren Wohnsitz. Ab dem 1. August 2011 war der Kläger sodann im Auftrag seines Arbeitgebers für die B1 in Frankreich tätig. Seinen inländischen Wohnsitz behielt er während dieser Entsendung nach Frankreich bei.

5

In ihrer im Mai 2013 bei dem Beklagten für das Streitjahr eingereichten gemeinsamen Einkommensteuererklärung vertraten die Kläger die Rechtsauffassung, die dem Kläger zugeflossenen Auszahlungen aus dem US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan seien als „andere Leistungen“ i.S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 c) EStG nur mit dem Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge zu versteuern, da die in der Ansparphase geleisteten Beiträge nicht nach den in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG genannten Bestimmungen gefördert worden seien. Hiervon ausgehend errechneten sie einen negativen Ertrag i.H. von ./.. € (= ./.. US-\$), den der Kläger in der Anlage R bei seinen sonstigen Einkünften geltend machte.

6

Mit Bescheid vom 9. August 2013 setzte der Beklagte Einkommensteuer i.H. von ... € gegen die Kläger fest. Dabei wich er von ihren Erklärungsangaben insofern ab, als er die sonstigen Einkünfte des Klägers mit ... € (= ... € abzgl. ... € Werbungskostenpauschbetrag) in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einbezog. In den Erläuterungen führte er hierzu aus: Da die Einzahlungen in den 401 (k) Pension Plan ab der Zeit nach dem 1. Januar 2008 erbracht worden seien, gälten diese Einzahlungen als gemäß § 3 Nr. 63 EStG begünstigt. Die Versteuerung der Auszahlungsbeträge richte sich daher nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG mit der Folge, dass der Abzug vorheriger Einzahlungen gemäß § 22 Nr. 5 Satz 2 c) EStG nicht möglich sei.

7

Hiergegen wandten sich die Kläger mit ihrem Einspruch, zu dessen Begründung sie zunächst auf den Wortlaut des § 22 Nr. 5 EStG verwiesen. Ergänzend trugen sie vor:

8

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG sei Satz 1 der Vorschrift nur dann einschlägig, soweit die Leistungen auf Arbeitgeberbeiträgen beruhten, die tatsächlich gemäß

9

§ 3 Nr. 63 EStG steuerfrei geblieben seien. Soweit die Begünstigung nach § 3 Nr. 63 EStG nicht in Anspruch genommen worden sei, greife § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG ein. Da er - der Kläger - während der Einzahlungen in den 401 (k) Pension Plan nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterlegen habe, habe er die Begünstigung des § 3 Nr. 63 EStG nicht in Anspruch nehmen können. Im Ergebnis sei vorliegend daher § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG anzuwenden. Dass eine fiktive Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 3 Nr. 63 EStG - wie der Beklagte dies in den Erläuterungen zum Bescheid unterstelle - ausreiche, um die Nichtanwendbarkeit des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG zu begründen, könne weder dem Gesetzeswortlaut entnommen werden noch geböten Sinn und Zweck der Regelung eine dahingehende Auslegung.

10
 Sofern der Beklagte seine Rechtsauffassung aus Art. 18 A DBA-USA vom 29. August 1989 sowie aus dem Protokoll zu dessen Änderung vom 1. Juni 2006 herleite, ergebe sich daraus keine von ihrem Begehren abweichende Beurteilung. Art 18 A Abs. 2 a) i.V.m. Abs. 3 DBA-USA bewirke u.a., dass ein bestimmter Personenkreis die Beitragsleistungen in den US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens in den Grenzen des § 3 Nr. 63 EStG abziehen bzw. von der Besteuerung ausnehmen könne. Nach Art. 18 A Abs. 2 Satz 1 DBA-USA sei diese Rechtsfolge jedoch nur für natürliche Personen anwendbar, die Teilnehmer oder Begünstigter eines in einem Vertragsstaat (hier: USA) errichteten Vorsorgeplans seien und in dem anderen Vertragsstaat (hier: Deutschland) eine unselbständige oder selbständige Arbeit ausüben. Der Kläger sei indes während seiner Entsendung in die USA Teilnehmer eines US-amerikanischen 401 (k) Pension Plans gewesen. Da dieser in den USA aufgelegt worden sei und er - der Kläger - während des Zeitraums der Beitragsleistungen ausschließlich in den USA eine nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt habe, sei Art. 18 A Abs. 2 Satz 1 DBA-USA nicht einschlägig. Der Kläger hätte selbst bei unterstellter Steuerpflicht in Deutschland während seiner Entsendung die Begünstigung nach § 3 Nr. 63 EStG hinsichtlich der Beiträge in den 401 (k) Pension Plan nicht in Anspruch nehmen können, da er nicht zu dem in Art. 18 A Abs. 2 Satz 1 DBA-USA genannten Personenkreis gehöre, für den der Freibetrag nach § 3 Nr. 63 EStG gewährt werde.

11
 Darüber hinaus sei zu beachten, dass Art. 18 A Abs. 3 DBA-USA die Anwendung des Absatzes 2 der Vorschrift und somit die Gewährung des Freibetrags nach § 3 Nr. 63 EStG weitergehend auf eine Personenkreis beschränke, der bzw. für den bereits vor Aufnahme der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat, also vor Beginn der Entsendung in die USA, Einzahlungen in den entsprechenden Altersvorsorgeplan erfolgt seien. Da dies vorliegend nicht der Fall gewesen sei, wäre dem Kläger der Freibetrag nach § 3 Nr. 63 EStG auch aus diesem Grunde nicht zu gewähren gewesen.

12
 Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass - ausgehend von der Rechtsauffassung des Beklagten - § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG nur anzuwenden wäre, wenn und soweit § 3 Nr. 63 EStG für nach dem 1. Januar 2008 (Inkrafttreten des Änderungsprotokolls zum DBA-USA vom 1. Juni 2006) geleistete Beiträge in Anspruch genommen worden sei, da das DBA-USA vor Inkrafttreten der durch das Änderungsprotokoll vom 1. Juni 2006 herbeigeführten Rechtslage keine Möglichkeit der Begünstigung nach § 3 Nr. 63 EStG für Beiträge zum 401 (k) Pension Plan vorgesehen habe. Nach Auskunft seines Arbeitgebers seien für den Kläger bzw. von dem Kläger für die Jahre 2008 bis 2011 folgende Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge gezahlt worden:

2008:	... US-\$	=	... €	13
2009:	... US-\$	=	... €	14

2010:	...	US-\$	=	...	€	15
2011:	...	US-\$	=	...	€	16
Beiträge insgesamt:					... €	17
Für die vorgenannten Jahre würden sich daher unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Beklagten folgende Beiträge zum 401 (k) Pension Plan ergeben, die als versteuert gelten bzw. für die keine steuerliche Förderung nach § 3 Nr. 63 EStG in Anspruch genommen werden könnte:						18
geleistete Beiträge:	./.. Freibetrag nach § 3 Nr. 63 EStG		Differenz:			19
2008:	...	€	./..	...	€	20
...	...	€				
2009:	...	€	./..	...	€	21
...	...	€				
2010:	...	€	./..	...	€	22
...	...	€				
2011:	...	€	./..	...	€	23
...	...	€				
insgesamt:	...	€	./..	...	€	24
...	...	€				
Gemäß der beigegeführten Bescheinigung des Arbeitgebers seien in den Vorjahren, d.h. 2006 und 2007, Beiträge in den 401 (k) Pension Plan i.H. von insgesamt ... US-\$ (= ... €) geleistet worden, so dass sich ausgehend von dem Rechtsstandpunkt des Beklagten insgesamt Beiträge i.H. von ... € (= ... + ...) ergäben, die als versteuert gelten würden. Dies entspreche einer Quote von 83 v.H. der Gesamteinzahlungen (i.H. von ... €) in den Pensionsplan.						25
Für die als versteuert bzw. nicht nach § 3 Nr. 63 EStG als gefördert geltenden Beiträge in den Pensionsplan sei der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge zu bilden:						26
Auszahlung aus Pensionsplan:	...	€ (= 83 v.H. von ... €)				27
./.. bereits in 2009 ausgezahlt:	...	€				28
./.. als nach § 3 Nr. 63 EStG als						29
gefördert geltend:	...	€				30
+ auf 2009 entfallende Beiträge:	...	(= 3 v.H. von ... €)				31
= stpfl. Unterschiedsbetrag:	...	€				32
Unter Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten hätte für die geleisteten Beiträge i.H. von ... € (= 17 v.H. der Gesamteinzahlungen von ... €) ein Freibetrag nach § 3 Nr. 63 EStG in Anspruch genommen werden können. Eine Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG könne jedoch auch nach der Argumentation des Beklagten ausschließlich für den Teil der						33

Auszahlungen erfolgen, für den die Begünstigung des § 3 Nr. 63 EStG fiktiv hätte in Anspruch genommen werden können. Dies treffe indes nur auf die in den Jahren 2008 bis 2011 geleisteten Beiträge zu, so dass - der Verwaltungsansicht folgend - lediglich 17 v.H. der Gesamtauszahlung in voller Höhe der Besteuerung unterlägen. Dies entspreche einer anteiligen Auszahlung i.H. von ... € (= 17 v.H. von ... €).

Für den verbleibenden Anteil der Auszahlung sei auch nach der Argumentation des Beklagten lediglich der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 2 c) EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Danach ergebe sich unter Zugrundelegung der Verwaltungsauffassung, die von ihnen - den Klägern - aus den vorab dargelegten Gründen jedoch nicht geteilt werde, ein steuerpflichtiger Ertrag i.H. von ... € (= ... € + ... €). 34

Mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 21. August 2014 verminderte der Beklagte die Einkommensteuer der Kläger auf ... €. Dabei berücksichtigte er - den Ausführungen der Kläger insoweit folgend - bei den sonstigen Einkünften des Klägers nunmehr einen steuerpflichtigen Zahlungsbetrag aus dem 401 (k) Pension Plan i.H. von ... € (statt bisher ... €). Im Übrigen wies er ihren Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er unter Bezugnahme auf sein Erörterungsschreiben vom 7. März 2014 aus: 35

Seine - des Beklagten - Rechtsauffassung beruhe auf dem Protokoll vom 1. Juni 2006 zur Änderung des DBA-USA vom 29. August 1989, insbesondere auf dessen Absatz 16 a) aa). 36
Danach sei der streitgegenständliche Pensionsplan 401 (k) als Unterart des sogenannten 401 (a) Plans von dem Regelungsbereich des Änderungsprotokolls erfasst. Eine Steuerbefreiung der hier in Rede stehenden Beiträge in den USA ergebe sich aus einer analogen Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG. Hatten die USA - wie hier - in der Ansparphase das Besteuerungsrecht, gelte Folgendes:

Beruheten die Leistungen auf Beiträgen, die in der Ansparphase ab dem 1. Januar 2008 steuerfrei gestellt worden seien, gälten die Beiträge in voller Höhe als nach § 3 Nr. 63 EStG gefördert. Die sich hieraus ergebenden Leistungen seien nachgelagert nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG zu versteuern. 37

Nur diejenigen Auszahlungen, die aus vor dem 1. Januar 2008 in den USA steuerfrei gestellten Beiträgen resultierten, unterlägen der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG. 38

Mit ihrer Klage halten die Kläger an ihrer im außergerichtlichen Verfahren vertretenen Rechtsauffassung fest, zufolge derer die dem Kläger im Streitjahr zugeflossenen Leistungen aus dem 401 (k) Pension Plan lediglich in dem sich aus § 22 Nr. 5 Satz 2 c) EStG ergebenden Umfang nachgelagert zu besteuern seien. Zur Begründung tragen sie im Wesentlichen vor: 39

Während der Arbeitsphase des Klägers in den USA sei diesen als Gaststaat das Recht zur Besteuerung des Vorteils aus der Teilnahme des Klägers an dem 401 (k) Pension Plan zugeordnet gewesen (Art. 15 Abs. 1 DBA-USA). Infolgedessen habe für die Dauer der Entsendung des Klägers ausschließlich das nationale Steuerrecht der USA Anwendung gefunden. Nach den dortigen Vorschriften bleibe der sich aus den Arbeitgeberbeiträgen ergebende Arbeitslohn in begrenztem Umfang steuerfrei. 40

Versorgungsleistungen in Form von Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen könnten dagegen nach Art. 18 DBA-USA nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer bei Bezug dieser Versorgungsleistungen ansässig sei. Da Versorgungsleistungen aus 41

versicherungsförmigen Versorgungseinrichtungen auf Beiträgen beruhen, die - ohne Steuerbefreiung auf der Grundlage des § 3 Nr. 63 EStG - bereits im Zeitpunkt der Beitragszahlung vollumfänglich als Arbeitslohn zu versteuern wären, gälten die Beiträge als vom Arbeitnehmer getragen und die Versorgungsleistung nicht als Gegenleistung für eine frühere unselbständige Arbeit, wie dies indes der Wortlaut des Art. 18 DBA-USA voraussetze. Nach herrschender Meinung sei daher, wenn Deutschland der Anwenderstaat sei, bei Versorgungsleistungen aus versicherungsförmigen Versorgungseinrichtungen Art. 21 DBA-USA anstelle von Art. 18 DBA-USA einschlägig, der ebenfalls nur dem Ansässigkeitsstaat das Recht zur Besteuerung der Einkünfte zuweise. Wenn bei Auslandssachverhalten daher beide Staaten parallel ihre Befugnisse bezüglich der Besteuerung des Vorteils aus der betrieblichen Altersversorgung ausübten und vor- und nachgelagerte Besteuerung hierbei aufeinanderträfen, ergäben sich Störungen des Prinzips der intertemporalen Korrespondenz.

Nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG könnten Versorgungsleistungen aus einer versicherungsförmigen betrieblichen Altersversorgung als sonstige Einkünfte besteuert werden. Dies bedeute, dass die Versorgungsleistung sowohl hinsichtlich des Teils, der als Beitragsrückzahlung betrachtet werden könne, als auch hinsichtlich des Teils besteuert werde, der eine Auskehrung der Kapitalerträge darstelle. 42

Aus § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG ergebe sich, dass die Besteuerung jedoch auf die Auskehrung der Kapitalerträge beschränkt sei, sofern und soweit auf die Arbeitgeberbeiträge einer der in Satz 2 der Vorschrift genannten Steuerbefreiungstatbestände des EStG nicht angewendet worden sei. Unter diesen abschließend katalogisierten Bestimmungen des EStG sei auch § 3 Nr. 63 EStG aufgeführt. Nach dieser Vorschrift blieben Beiträge an eine versicherungsförmige Versorgungseinrichtung (Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung) unter bestimmten Voraussetzungen in beschränkter Höhe steuerfrei. 43

Aus dem Zusammenspiel der Sätze 1 und 2 des § 22 Nr. 5 EStG folge, dass Versorgungsleistungen vollumfänglich besteuert würden, wenn § 3 Nr. 63 EStG angewendet worden sei und soweit die Arbeitgeberbeiträge auf der Grundlage dieser Vorschrift steuerfrei geblieben seien. 44

Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt, wenn - wie im Streitfall - Arbeitgeberbeiträge auf der Grundlage ausländischen Rechts steuerlich gefördert worden seien. Weder seien die Vorschriften des ausländischen Rechts in dem abschließenden Katalog des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG genannt noch enthalte diese Vorschrift eine allgemeine Regelung, wonach eine steuerliche Förderung nach ausländischem Recht der Anwendung einer der ausdrücklich aufgezählten Bestimmungen des EStG gleichstehe. Dies bedeute, dass eine Auszahlung aus einem 401 (k)-Plan nicht das Tatbestandsmerkmal der Anwendung bzw. Nichtanwendung des § 3 Nr. 63 EStG erfülle. In diesem Sinne habe im Übrigen auch das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 23. Oktober 2009 (11 K 4308/08, EFG 2010, 220) bezüglich der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 3 EStG (i.d.F. des JStG 2007) - allerdings zulasten des dortigen Steuerpflichtigen - entschieden. Das EStG biete mithin keine Rechtsgrundlage, um die steuerliche Förderung nach US-amerikanischem Steuerrecht bei der Besteuerung der Versorgungsleistungen auf der Grundlage des § 22 Nr. 5 EStG zu berücksichtigen. Die steuerliche Förderung nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der USA löse daher keine nachgelagerte Besteuerung der während der Arbeitsphase in den USA nach dortigem Recht begünstigten Beiträge aus. 45

Soweit der Beklagte vorliegend versuche, durch argumentativen Rückgriff auf Art. 18 A Abs. 2 DBA-USA den Anwendungsbereich des § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG auf solche Auszahlungen zu erweitern, denen nach US-amerikanischen Vorschriften geförderte Beiträge zugrunde 46

liegen, erkenne er, dass Art. 18 A Abs. 2 DBA-USA stets einen Arbeitnehmer voraussetze, der in einem der Vertragsstaaten arbeite und für den der Arbeitgeber während der Arbeitsphase (Entsendung) im Gaststaat weiterhin Beiträge in einen Altersvorsorgeplan leiste, der im Heimatstaat errichtet sei. Dies bedeute, dass der Gaststaat, in dem der Arbeitnehmer arbeite, und der Heimatstaat, in dem der Altersvorsorgeplan aufgelegt sei, auseinanderfallen müssten. Dies sei hier jedoch nicht der Fall. Der Kläger habe erst nach Aufnahme seiner Tätigkeit in den USA an dem 401 (k) Pension Plan teilgenommen. Zwar sei er in die USA entsandt worden. Der Staat, in dem er gearbeitet habe (USA), sei jedoch mit dem Staat, in dem der Altersvorsorgeplan errichtet worden sei (USA), identisch. Art. 18 A Abs. 2 DBA-USA sei daher im Streitfall nicht anwendbar.

Aus dieser Vorschrift lasse sich für die Besteuerung der Versorgungsleistungen gemäß § 22 Nr. 5 EStG lediglich herleiten, dass die in Abschnitt 16 des Änderungsprotokolls zum DBA-USA aufgelisteten US-amerikanischen Altersvorsorgepläne kraft des DBA's nach deutschem Einkommensteuerrecht als solche anzuerkennen seien, die einer versicherungsförmigen betrieblichen Altersversorgung i.S. des § 1 BetrAVG entsprechen. Soweit in Abschnitt 16 Buchstabe B) aa) Satz 2 des Protokolls ausdrücklich geregelt sei, dass für Arbeitgeberbeiträge, die an in dieser Protokollschrift aufgelistete Vorsorgepläne geleistet werden, die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG gewährt werde, gelte dies selbstverständlich nur, wenn - anders als im Streitfall - die Voraussetzungen des Art. 18 A Abs. 2 DBA-USA erfüllt seien. 47

Nach alledem sei als Zwischenergebnis festzuhalten, dass sich eine vollumfängliche Besteuerung der Versorgungsleistungen aus dem US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan, an dem der Kläger nach Aufnahme seiner Tätigkeit in den USA für die Dauer seiner Entsendung teilgenommen habe, weder aus dem eindeutigen Wortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG noch aus Art. 18 A Abs. 2 DBA-USA herleiten lasse. 48

Soweit der Beklagte sich zur Begründung seiner Auffassung rechtsmethodisch einer steuerverschärfenden Analogie bediene, indem er § 3 Nr. 63 EStG auf den vorliegenden Sachverhalt entsprechend anwende, fehle es an einer planwidrigen Regelungslücke. 49

Da die Staaten Steuern unter Anwendung einer isolierenden Betrachtungsweise ausschließlich aufgrund ihrer eigenen Steuergesetze erhöhen und die Besteuerung nach ausländischen Rechtsvorschriften nur in den seltensten Fällen Berücksichtigung finde, könne davon ausgegangen werden, dass § 22 Nr. 5 EStG bei der Besteuerung von Versorgungsleistungen bewusst auf eine Regelung für die steuerliche Behandlung von Beiträgen zu einem Versorgungsplan im Ausland verzichtet und insofern eine Störung der intertemporalen Korrespondenz - zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen - sehenden Auges in Kauf genommen habe. Auch die Rechtsprechung habe eine steuerliche Doppelbelastung, die sich aus einer fehlenden Harmonisierung der jeweiligen nationalen Steuersysteme ergeben könne, in mehreren Entscheidungen als Folge einer gestörten intertemporalen Korrespondenz hingenommen (Hinweis auf FG Köln, Urteil vom 29. März 2012 6 K 1101/08, EFG 2012, 1675, Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24. September 2009 3 K 4130/08, EFG 2010, 780, und BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 X R 57/06, BStBl II 2009, 1000). Bei einer bewussten Störung der intertemporalen Korrespondenz könne eine steuerbegründende oder –verschärfende Analogie ebenso wenig in Betracht kommen wie eine solche zweifelfrei ausgeschlossen sei, um eine bewusste Regelungslücke zu schließen. 50

Die Kläger beantragen, 51

unter Aufhebung des Einkommensteuerbescheids vom 9. August 2013 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. August 2014 die Einkommensteuer für das Streitjahr auf den Betrag herabzusetzen, der sich ergibt, wenn gemäß § 22 Nr. 5 Satz 2 b) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils gültigen Fassung die Auszahlung aus dem US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und der Summe der darauf entrichteten Beiträge besteuert wird,	
hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.	53
Der Beklagte beantragt,	54
die Klage abzuweisen,	55
hilfsweise - im Unterliegensfall - die Revision zuzulassen.	56
Er hält an seiner Auffassung fest, dass die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Auszahlung aus dem US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan nicht nach Maßgabe des	57
§ 22 Nr. 5 Satz 2 c) EStG lediglich mit dem Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der inländischen Besteuerung unterliege, sondern nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG vollumfänglich als sonstige Einkünfte zu versteuern sei.	58
Der Umfang der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 EStG richte sich danach, ob und inwieweit die Beiträge in der Einzahlungsphase steuerbegünstigt gewesen seien. Eine derartige Steuervergünstigung ergebe sich bei Steuerfreistellungen im Ausland aus einer analogen Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG. Sei das Besteuerungsrecht - wie hier - während der Ansparphase dem ausländischen Staat (hier den USA) zugewiesen und beruhten die später ausgezahlten Leistungen auf Beiträgen, die in der Ansparphase in den USA ab dem 1. Januar 2008 steuerfrei gestellt worden seien, gälten die Beiträge in voller Höhe als nach § 3 Nr. 63 EStG gefördert. Die sich hieraus ergebenden Leistungen seien sodann gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG in voller Höhe nachgelagert zu versteuern. Nur die Leistungen, die aus vor dem 1. Januar 2008 - also bis zum Inkrafttreten des DBA-Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 - entrichteten Beiträgen resultierten, seien gemäß § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG lediglich in beschränktem Umfang steuerlich zu erfassen.	59
Soweit die Kläger im Kern die Auffassung verträten, es könne davon ausgegangen werden, dass bei Besteuerung der in Rede stehenden Einkünfte „bewusst auf eine Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung von Beiträgen zu einem Versorgungsplan im Ausland verzichtet und insofern eine Störung der intertemporalen Korrespondenz bewusst in Kauf genommen“ worden sei, sei diese Annahme schon deswegen nicht schlüssig, weil sowohl in den USA als auch im Inland das Prinzip der intertemporalen Korrespondenz angewandt werde und infolgedessen in beiden Staaten Versorgungsleistungen nachgelagert besteuert würden.	60
Entgegen der Auffassung der Kläger sei die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG aufgrund der Entsprechungsklausel in Nr. 16 Abs. 4 lit. b)aa) und b)bb) des Protokolls zu Art. 18 A DBA-USA im Streitfall rechtlich angewandt, d.h. eine Steuerbefreiung hinsichtlich der in Rede stehenden Beträge in Form von in den USA erfolgten Entgeltumwandlungen und zusätzlichen Arbeitgeberbeiträgen nach § 3 Nr. 63 EStG und folglich nach innerstaatlichem Recht „gewährt“ worden. Jedenfalls aber gelte sie nach Nr. 16 Abs. 4 lit b)aa) und b)bb) des Protokolls zu Art. 18 A DBA-USA im Wege der Regelungsfiktion als gewährt. Über die bloße gegenseitige Anerkennung hinaus, in deren Folge ausländische Altersvorsorgepläne bestimmten inländischen Altersvorsorgeverträgen (und umgekehrt) als gleichwertig akzeptiert	61

würden, **gewähre** die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich dieser anerkannten Vorsorgepläne ohne weitere Voraussetzung ausdrücklich die **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG**. Damit sei diese Vorschrift rechtstechnisch durch aktive Gewährung entsprechender Steuerbefreiungen auf anerkannte Altersvorsorgepläne angewandt. Neben dem klaren Wortlaut („gewährt“) werde dies auch dadurch unterstrichen, dass die Aufnahme einer entsprechenden „Gewährungs“-Regelung für die Anerkennung von Altersvorsorgeplänen im Sinne des Betriebsrentengesetzes durch die USA gerade nicht erforderlich gewesen sei.

Aber selbst wenn man dieser Argumentation nicht folgen wolle, wäre jedenfalls - hilfsweise - der in steuerfreien Entgeltumwandlungen und Arbeitgeberleistungen bestehende ausländische Sachverhalt über die Rechtsfigur der Substitution in innerstaatliches Recht einzuordnen. Die Substitution bzw. Einordnung von Auslandssachverhalten, insbesondere im Hinblick auf dem inländischen Typenkanon unbekannte Mehrpersonen- und Gesellschaftsverhältnisse, entspreche gängiger Praxis der BFH. Insoweit werde lediglich beispielhaft auf den Beschluss vom 5. Oktober 2017 VIII R 13/14 sowie - im Bereich der Altersvorsorge - auf das zur Einordnung von Kapitalabfindungen schweizerischer privater Pensionskassen ergangene BFH-Urteil vom 26. November 2014 VIII R 38/10 (BStBl II 2016, 657) hingewiesen.

Dabei sei maßgebliche Voraussetzung für die Substitution eines Tatbestandsmerkmals einer inländischen Norm durch einen im Ausland oder nach ausländischem Recht verwirklichten Sachverhalt, dass die ausländische Rechtstatsache der inländischen Rechtstatsache funktional vergleichbar sei. Dies sei vorliegend der Fall. Der in den USA aufgelegte 401 (k) – Plan diene nach seiner Zwecksetzung ebenso wie entsprechende inländische Altersvorsorgepläne dem Aufbau einer Altersvorsorge durch Steuerfreistellung des im Zusammenhang mit der Tätigkeit für einen Arbeitgeber erhaltenen Lohns. Bei wirtschaftlicher Betrachtung stellten Beiträge i.S. des § 3 Nr. 63 EStG ebenso wie Einzahlungen auf einen 401 (k) – Plan vorweggenommene Werbungskosten für spätere Einkünfte dar, die sowohl in den USA als auch im Inland nachgelagert versteuert würden. Unabhängig davon ergäben sich Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit hier auch rein normativ allein schon aus der Tatsache, dass die im Protokoll zum DBA-USA genannten Altersvorsorgepläne, zu denen auch der 401 (k) – Plan gehöre, für die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG anerkannt worden seien.

Der Senat hat die Streitsache in der Sitzung vom 4. Juli 2018 mit den Beteiligten mündlich verhandelt und im Anschluss daran den Beschluss gefasst, die Sache zu vertagen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt der Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 9. Juli 2018 übereinstimmend gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

I. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 9. August 2013 in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. August 2014 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Auszahlung aus dem US-amerikanischen 401 (k) Pension Plan zu Unrecht gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG als sonstige Einkünfte vollumfänglich in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Entgegen der Auffassung des Beklagten unterliegt die streitbefangene Auszahlung nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 2 b)

i.V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG lediglich in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der inländischen Besteuerung.

1. Nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften auch Leistungen aus Altersvorsorgeplänen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Dabei erstreckt sich der Begriff „Leistungen“ auch auf (Teil-)Kapitalauszahlungen und umfasst wirtschaftlich die im Auszahlungsbetrag verkörperten früheren Beitragsleistungen, Zulagen und erwirtschafteten Erträge (BFH-Urteil vom 26. November 2014 VIII R 38/10, BStBl II 2016, 657, m.w.N.). Ihrem insoweit offenen Wortlaut zufolge enthält die Regelung keine Beschränkungen auf Auszahlungen aus inländischen Plänen und Einrichtungen der o.g. Art; allerdings muss die ausländische Pensionskasse oder sonstige Einrichtung nach ihrer Struktur und den von ihr im Versorgungsfall zu erbringenden Leistungen aufgrund einer rechtsvergleichenden Qualifizierung mit der Absicherung über eine inländische Einrichtung vergleichbar sein (BFH in BStBl II 2016, 657, und Schmidt / Weber-Grellet, EStG, Kommentar, 37. Auflage, § 22 Rz. 170, jeweils m.w.N.).

Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die § 3 Nr. 63, § 10a oder Abschnitt XI, nicht auf Zulagen i.S. des Abschnitts XI, nicht auf Zahlungen i.S. des § 92a Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 und des § 92a Abs. 3 Satz 9 Nr. 2, nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 66 und nicht auf Ansprüchen beruhen, die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 oder die durch die nach § 3 Nr. 55b Satz 1 steuerfreie Leistung aus einem im Versorgungsausgleich begründeten Anrecht erworben wurden, ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht in Form einer Rente (§ 22 Nr. 5 Satz 2a) EStG), sondern als (Teil-) Kapitalauszahlung gewährt werden, in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dieser Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) zu besteuern (§ 22 Nr. 5 Satz 2b) EStG). Im Ergebnis dasselbe - Besteuerung nur der Differenz zwischen Leistung und Summe der Beiträge - gilt für die in § 22 Nr. 5 Satz 2c) EStG als „andere Leistungen“ bezeichneten sonstigen Fälle wie etwa (Teil-) Auszahlungen aus Altersvorsorgeverträgen (ohne Versicherungsvertrag) in der Form eines zertifizierten Bank- oder Fondssparplans. Wird die Leistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren nach dem Vertragsabschluss ausgezahlt, ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen (§ 22 Nr. 5 Satz 2b) und c) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG). Der Umfang der (nachgelagerten) Besteuerung der Leistungen in der Auszahlungsphase richtet sich somit danach, ob, inwieweit und in welcher Weise die Beiträge in der Ansparphase steuerfrei gestellt bzw. steuerlich gefördert worden sind (Schmidt / Weber-Grellet, a.a.O., § 22 Rz. 170, m.w.N.).

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die dem Kläger im Streitjahr aus dem 401 (k) Pension Plan zugeflossene (Teil-) Kapitalauszahlung nach Maßgabe des § 22 Nr. 5 Satz 2 b) oder c) EStG lediglich in Höhe der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und der Summe der hierauf - im Wege der Entgeltumwandlung sowie zusätzlicher Arbeitgeberbeiträgen - geleisteten Beiträge im Rahmen seiner sonstigen Einkünfte zu erfassen.

a) Bei der am 29. Dezember 2011 vereinnahmten (Teil-) Auszahlung aus dem 401 (k) Pension Plan handelt es sich unstreitig um eine „Leistung“ i.S. der vorgenannten Bestimmung. Dass der 401 (k) Pension Plan als Instrument der betrieblichen Altersvorsorge nicht in Deutschland, sondern in den USA aufgelegt worden ist, steht der Anwendung des § 22 Nr. 5 Satz 2 b) EStG nicht entgegen. Denn die - unstreitig - bestehende strukturelle Vergleichbarkeit des US-amerikanischen 401 (k) Pension Plans mit den ähnliche

Zielesetzungen verfolgenden Plänen i.S. des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersvorsorge (BetrAVG) ergibt sich bereits aus Nr. 16 a)aa) und b)aa) des Protokolls zu Art. 18 A Abs. 4 DBA-USA. Darin erkennen Deutschland und die USA wechselseitig die unter a)aa) und bb) im Einzelnen aufgeführten Altersvorsorgepläne als mit ihren eigenen Plänen vergleichbare Maßnahmen der betrieblichen Altersvorsorge an. Hierzu gehören auch die sogenannten 401 (k) Pläne als Unterfall des unter a)aa) ausdrücklich genannten 401 (a) International Revenue Code (IRC), der sich dadurch auszeichnet, dass Gehaltsbestandteile für Einzahlungen in den Plan genutzt werden (vgl. hierzu z.B. Eimmermann in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Kommentar, Art. 18 A DBA-USA, Rz. 30).

b) Diese „Leistung“ i.S. des § 22 Nr. 5 EStG beruht entgegen der Auffassung des Beklagten weder auf Beiträgen, die nach einer der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG abschließend aufgezählten Vorschriften des (nationalen) Einkommensteuerrechts gefördert oder steuerfrei gestellt worden sind, noch auf den in dieser Vorschrift explizit genannten Zulagen oder Ansprüchen, die durch bestimmte - ebenfalls im Einzelnen bezeichnete - steuerfreie Zuwendungen begründet worden sind. Insbesondere ist die in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG u.a. aufgeführte (sachliche) Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG im Streitfall weder unmittelbar noch - wie der Beklagte es formuliert - „im Wege einer Rechtsfiktion“ auf die während der Ansparphase geleisteten Beiträge in den 401 (k) Plan „angewandt“ worden. 73

aa) Zwar sind die während der Ansparphase - teilweise durch Entgeltumwandlung und teilweise durch unmittelbare Einzahlungen des Arbeitgebers von dem Kläger bzw. für den Kläger erbrachten - Beiträge in den 401 (k) Pension Plan unstreitig nicht nach US-amerikanischem Recht besteuert worden. Die USA haben insoweit von dem ihnen bilateral zugewiesenen Besteuerungsrecht ungeachtet der hier nicht entscheidungserheblichen Frage, ob dieser Zuweisung als Rechtsgrundlage Art. 15, Art. 18 oder Art. 21 DBA-USA zugrunde liegt, keinen Gebrauch gemacht. 74

bb) Die dadurch im Ergebnis unstreitig bewirkte Steuerfreistellung / Nichterfassung der Beiträge in bzw. für den Pensionsplan des Klägers ist aber entgegen der Auffassung des Beklagten keine steuerliche Förderung oder Befreiung i.S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG. Insbesondere ist auf diese Beiträge in der Ansparphase weder die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 63 EStG noch eine andere der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG enumerativ aufgeführten Begünstigungsvorschriften „angewandt“ worden. 75

(1) Eine „Anwendung“ der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG genannten Befreiungstatbestände scheidet im Streitfall schon deswegen aus, weil der Kläger in dem für die Anwendung dieser Normen maßgeblichen Zeitraum, d.h. während der Ansparphase, im Geltungsbereich des EStG (Inland) weder unbeschränkt (§ 1 Abs. 1 -3 EStG) noch beschränkt (§ 1 Abs. 4 EStG) einkommensteuerpflichtig war. Wegen des Charakters der Einkommensteuer als Personensteuer steht vor der Prüfung der sachlichen Steuerpflicht und damit auch unabhängig von der Frage, ob etwaige sachliche Befreiungsvorschriften eingreifen, die Feststellung der persönlichen Steuerpflicht, d.h. der Klärung der Frage, ob eine Person (mit allen oder ggf. auch nur mit einem Teil ihrer Einkünfte) der deutschen Einkommensteuer unterliegt (zum Vorrang der subjektiven Steuerpflicht vgl. z.B. Schmidt / Heinicke, EStG, Kommentar, 37. Auflage, § 1 Rz. 1). Diese Frage ist vorliegend eindeutig zu verneinen, da die Kläger während der Ansparphase, hier namentlich in den Jahren 2006 bis 2011, im Inland (Deutschland) weder einen Wohnsitz i.S. des § 8 der Abgabenordnung (AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hatten (§ 1 Abs. 1 EStG) und auch die Voraussetzungen für eine erweiterte unbeschränkte oder eine beschränkte Steuerpflicht des Klägers nach § 1 Abs. 2 - 4 EStG unstreitig nicht erfüllt sind. 76

(2) Soweit der Vertreter des Beklagten in der mündlichen Verhandlung vom 4. Juli 2018 die Auffassung geäußert hat, für die Anwendbarkeit der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG normierten (sachlichen) Steuerbefreiungen, hier des § 3 Nr. 63 EStG, reiche es aus, dass der Kläger in dem für den Steuerzugriff durch den deutschen Fiskus maßgeblichen Zeitpunkt der Auszahlung und mithin im Streitjahr im Inland (subjektiv) einkommensteuerpflichtig war, vermag der erkennende Senat dieser Ansicht nicht zu folgen. 77

Die Vorschrift des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG macht die Beschränkung des Steuerzugriffs in der Auszahlungsphase erkennbar davon abhängig, dass die in dieser Phase vereinnahmten Leistungen auf Beiträgen beruhen, die in der Ansparphase nicht nach § 3 Nr. 63 EStG oder einer anderen dort genannten Bestimmung steuerbefreit oder –begünstigt gewesen sind. Zeitlicher Anknüpfungspunkt für die Anwendung der in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG aufgeführten sachlichen Befreiungs- und Fördertatbestände können daher - der Systemlogik des Gesetzes folgend - nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Beitragsleistung (Ansparphase) sein; denn nur während dieses Zeitraums wird der Sachverhalt verwirklicht, an dessen Vorliegen das Gesetz die in ihm beschriebene Rechtsfolge (hier die sachliche Steuerbefreiung der Beitragszahlungen) knüpft (§ 38 AO). 78

Eine andere Beurteilung lässt sich auch nicht aus der vom Vertreter des Beklagten herangezogenen Vorschrift des § 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) herleiten. Danach gehören Bezüge, die ganz oder teilweise auf früheren Beitragsleistungen des Bezugsberechtigten oder seines Rechtsvorgängers beruhen, nicht zum Arbeitslohn, es sei denn, dass die Beitragsleistungen Werbungskosten gewesen sind. Gegenstand der in § 2 LStDV getroffenen Regelung ist die Bestimmung und Definition des Arbeitslohns und seine (Negativ-)Abgrenzung von anderen Leistungszuflüssen. Die Vorschrift dient ihrer Zielsetzung nach der Qualifizierung und Zuordnung von Einnahmen zu der jeweils einschlägigen Einkunftsart. Für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falls ergibt sich aus § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG lediglich die zwischen den Beteiligten insoweit ohnehin unstreitige Rechtsfolge, dass die Auszahlung aus dem 401 (k) Pension Plan keinen den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) unterfallenden Arbeitslohn, sondern einen in § 22 EStG geregelten Fall der sonstigen Einkünfte darstellt. Für die Beantwortung der hier allein entscheidenden Frage nach dem zeitlichen Anknüpfungszeitpunkt für die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG (und damit zugleich für das Vorliegen der subjektiven Einkommensteuerpflicht), lässt der Umstand, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV für die Qualifizierung der Bezüge auf die ihnen zugrunde liegenden „früheren“ Beitragsleistungen abstellt, jedenfalls keinerlei zielführende Rückschlüsse zu. 79

Ist der Kläger indes aus den vorab genannten Gründen bereits kein Steuersubjekt i.S. des deutschen Einkommensteuergesetzes, können - systemlogisch - die in § 22 Nr. 5 Satz 2 dieses Gesetzes in Bezug genommenen sachlichen Befreiungs- und Förderungstatbestände, die ausnahmslos ihrerseits Regelungen des nationalen Steuerrechts sind, im Streitfall keine (unmittelbare) Anwendung finden. 80

c) Die abweichende Auffassung des Beklagten lässt sich entgegen seiner Argumentation auch nicht aus Art. 18 A DBA-USA vom 29. August 1989 in Verbindung mit dem Protokoll zu dessen Änderung vom 1. Juni 2006 herleiten. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich weder unmittelbar, dass auf die Beiträge in den 401 (k) Plan die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 63 EStG „angewandt“ worden ist, noch erwächst aus den genannten DBA-Regelungen die Befugnis oder gar das Erfordernis, die Tatbestandsmerkmale der inländischen Norm (hier des 22 Nr. 5 Satz 2 i.V.m. § 3 Nr. 63 EStG) durch einen im Ausland oder nach ausländischem 81

Recht verwirklichten Sachverhalt zu „substituieren“.

aa) Art. 18 A Abs. 1 DBA-USA setzt tatbestandlich voraus, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person Teilnehmer oder Begünstigter eines im anderen Vertragsstaat errichteten Vorsorgeplans ist, und bestimmt für diesen Fall, dass die Besteuerung der Teilnehmer an dem Altersvorsorgeplan erst und nur beim Zufluss erfolgen soll (Regelung über die Zurechnung der Beiträge und des Besteuerungszeitpunkts). Die Absätze 2 und 3 des Art. 18 A DBA-USA regeln für den Tätigkeitsstaat die steuerliche Behandlung sowohl der Beiträge zu den - im anderen Staat bestehenden - Altersvorsorgeplänen als auch die Behandlung der anwachsenden Ansprüche. Absatz 2 der Vorschrift erfordert dabei, dass der betreffende Arbeitnehmer an einem in einem Vertragsstaat errichteten Altersvorsorgeplan teilnimmt (oder Begünstigter hiervon ist) und in dem anderen Vertragsstaat eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausübt; darüber hinaus muss er in einem der Vertragsstaaten ansässig ist (Eimermann in Wassermeyer, a.a.O., Art. 18 A DBA-USA Rz. 15). Der Tätigkeitsstaat und der Vertragsstaat, in dem der Vorsorgeplan aufgelegt worden ist, dürfen danach nicht identisch sein. Außerdem beschränkt Art. 18 A DBA-USA in Abs. 3 den Geltungsbereich seines Absatzes 2 in subjektiver Hinsicht auf solche Beiträge, die von der betreffenden natürlichen Person oder für sie oder von ihrem oder für ihren Arbeitgeber vor Aufnahme einer unselbständigen oder selbständigen Arbeit im anderen Staat gezahlt worden sind. Dabei genügt es nicht, dass der Altersvorsorgeplan zu dem genannten Zeitpunkt besteht, es müssen vielmehr vor Beginn der Tätigkeit tatsächlich schon Beitragsleistungen in diesen Altersvorsorgeplan erbracht worden sein (Eimermann in Wassermeyer, a.a.O., Art. 18 A DBA-USA Rz. 27). 82

bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Kläger hat während der Zeit seiner Ansässigkeit in den USA dort eine unselbständige Tätigkeit ausgeübt und hat zugleich an einem dort aufgelegten Altersvorsorgeplan teilgenommen. Der Staat, in dem er seiner unselbständigen Tätigkeit nachgegangen ist (USA), und der Staat, in dem der Vorsorgeplan errichtet wurde (USA), fallen somit zusammen. Dieser Sachverhalt wird vom Regelungsbereich des Art. 18 A DBA-USA erkennbar nicht erfasst. Hinzu kommt, dass die Beitragsentrichtungen in den 401 (k) Plan durch bzw. für den Kläger erst mit bzw. nach Aufnahme seiner Tätigkeit in den USA und nicht bereits vor diesem nach Art. 18 A Abs. 3 DBA-USA maßgeblichen Zeitpunkt begannen. 83

cc) Die vom Beklagten angenommene Rechtsfolge (einer vollumfänglichen Besteuerung der Auszahlung) ergibt sich schließlich auch weder unmittelbar aus den von ihm zitierten Bestimmungen des Änderungsprotokolls zum DBA-USA vom 1. Juni 2006 noch enthalten diese Vorschriften einen über ihren Geltungsbereich hinausgehenden - auch Sachverhalte der vorliegenden Art einschließenden - allgemeinen Rechtsgedanken. 84

(1) Dies ergibt sich rein rechtssystematisch bereits aus der vorab dargelegten Erkenntnis, dass Art. 18 A DBA-USA die vorliegend streitbefangene Konstellation nicht erfasst. Ist indes die Vorschrift als solche, deren Regelungen Gegenstand des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 sind, in Fällen der vorliegenden Art nicht einschlägig, kann für das hierzu ergangene Änderungsprotokoll nichts anderes gelten. Darüber hinaus lässt auch der eindeutige Wortlaut der vom Beklagten herangezogenen Nr. 16 Buchstabe b) keinen Zweifel daran erkennen, dass die durch das Protokoll bewirkten Änderungen (nur) „für Zwecke des Artikels 18 A Absatz 3 Buchstabe b und Absatz 5 Buchstabe d“ gelten. Zum einen sind diese Vorschriften jedoch aus den vorab genannten Gründen im Streitfall nicht anwendbar. Zum anderen ist es weder zulässig noch geboten, die Vorschriften des Änderungsprotokolls über ihren klar und eindeutig abgesteckten Regelungsbereich hinaus auf andere - nicht 85

ausdrücklich aufgeführte - Sachverhalte zu übertragen.

(2) Insbesondere vermögen den Senat die Ausführungen des Beklagten zum Erfordernis der „Substitution“ bzw. „Einordnung“ nicht zu überzeugen. 86

(a) Der Beklagte prüft und bejaht in diesem Zusammenhang die von ihm aufgeworfene Frage, ob „die ausländische Rechtstatsache“, dass die während der Ansparphase in den USA geleisteten Beiträge in den 401 (k) Pension Plan nach US-amerikanischem Recht steuerfrei gestellt worden sind, mit der „inländischen Rechtstatsache“ - der nach nationalem Recht in § 3 Nr. 63 EStG geregelten Steuerbefreiung - funktional vergleichbar ist. Gegenüber gestellt und miteinander verglichen wird danach im Kern nicht lediglich der tatsächlich (im Ausland) verwirklichte Tatbestand mit einem (im inländischen Recht - EStG) geregelten fiktiven Sachverhalt; vielmehr bezieht der Beklagte über die reine Tatbestands- bzw. Sachverhaltsebene hinaus auch Rechtsfolgen - nämlich die Steuerfreiheit der Beitragszahlungen in der Ansparphase - in seine vergleichende Betrachtung ein. Ob eine derart weitreichende „Substitution“ überhaupt methodisch und rechtssystematisch zulässig ist, kann vorliegend dahinstehen. Jedenfalls im hier zu entscheidenden Fall käme die vom Beklagten befürwortete „Substitution“ bzw. „Einordnung“ in ihrer Wirkung einer unzulässigen Rechtsfortbildung gleich. 87

(b) Eine Auslegung, die über den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinausgeht, wird als Rechtsfortbildung bezeichnet (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Auflage 1975, S. 342). Rechtsfortbildung bedeutet die Ausfüllung von Gesetzeslücken. Diese liegen vor, wenn ein Gesetz keine Regelung für einen bestimmten Sachverhalt enthält, der jedoch nach dem Gedanken des Gesetzes hätte geregelt werden müssen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. Januar 1974 IV R 76/70, BStBl II 1974, 295). Keine Gesetzeslücke ist demgegenüber anzunehmen, wenn der Gesetzgeber diesen Sachverhalt bewusst nicht in die gesetzliche Regelung einbeziehen wollte bzw. einbezogen hat (BFH-Urteil vom 30. November 2004 VIII R 61/04, BFH/NV 2005, 695). In solchen Fällen ist eine Lückenschließung im Wege der Rechtsfortbildung nicht möglich, weil das Gericht sich andernfalls an die Stelle des Gesetzgebers setzen würde (BFH-Urteile vom 26. Juni 1986 IV R 151/84, BStBl II 1986, 741, vom 16. Dezember 1987 I R 350/83, BStBl II 1988, 600, und Klein / Gersch, AO, Kommentar, 13. Auflage, § 4 Rz. 36). Für den Bereich des Steuerrechts gilt allgemein, dass eine Rechtsfortbildung nur insoweit zulässig ist, als hierdurch keine neuen Steuertatbestände geschaffen werden (vgl. statt aller Klein / Gersch, a.a.O., § 4 Rz. 36 a.E., m.w.N.). 88

Der Gesetzgeber hat die hier zu beurteilende Sachverhaltskonstellation eines von seinem Arbeitgeber vorübergehend ins Ausland entsandten Arbeitnehmers, der (bzw. für den) während der Dauer seiner Entsendung - nach ausländischem (hier US-amerikanischem) Recht steuerfreie - Beiträge in einen dort aufgelegten Altersvorsorgeplan geleistet worden sind und der im Zeitpunkt der Auszahlung (wieder) der inländischen Einkommensbesteuerung unterliegt, weder im nationalen Recht, namentlich in § 22 Nr. 5 EStG, geregelt noch ist dieser Fall - wie bereits dargelegt - in den Vorschriften des DBA-USA erfasst. Dieser Befund berechtigt oder verpflichtet den erkennenden Senat indes nicht ohne weiteres dazu, die als Folge der Nichtregelung eingetretene doppelte Begünstigung des Klägers, die darin besteht, dass weder die von ihm bzw. für ihn geleisteten Beiträge während der Ansparphase in den USA als Arbeitslohn versteuert worden sind noch die darauf beruhende Auszahlung im Streitjahr vollumfänglich als sonstige Einnahme erfasst wird, durch eigenmächtige Schließung dieser „Besteuerungslücke“ zu beseitigen. Denn die hierfür erforderliche Voraussetzung, dass der streitbefangene Sachverhalt „nach dem Gedanken des Gesetzes“ hätte geregelt werden müssen, ist vorliegend nicht erfüllt. 89

90

Zwar mag es aus globaler Sicht durchaus wünschenswert und systemkonsequent sein, das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte nicht nur national, sondern darüber hinaus auch länderübergreifend mit dem Ziel umzusetzen, dass ein genau einmaliger Steuerzugriff und damit im Ergebnis die intertemporale Korrespondenz gewährleistet ist (vgl. zum Prinzip der Einmalbesteuerung bei Inlandssachverhalten BFH-Urteil vom 20. September 2016 X R 23/15, BStBl II 201017, 347, zu Störungen und Durchbrechungen des intertemporalen Korrespondenzprinzips in Fällen internationaler Mitarbeiterentsendungen vgl. sehr ausführlich Brähler / Lösel, Steuer und Wirtschaft - StuW - 2008, 73 ff, sowie Scheffler / Kölbl, Internationales Steuerrecht - IStR 2007, 113 ff, Decker / Looser, IStR 2009, 652, und Portner, Betriebsberater - BB - 2014, 1175 ff, jeweils m.w.N.). Insoweit teilt der Senat ferner die Einschätzung des Beklagten, dass die Staaten angesichts der fortschreitenden Globalisierung nicht nur europaweit durch die Regelungen des Unionsrecht, sondern auch weltweit durch Abschluss bilateraler Vereinbarungen (DBA) verstärkt darauf hinwirken, die unterschiedlichen nationalen Steuersysteme weitestgehend zu harmonisieren, um Doppelbesteuerungseffekte wie auch Besteuerungslücken möglichst zu vermeiden. Nach allgemeiner Erkenntnis sind diese Bemühungen jedoch im geltenden Recht bisher nicht oder nur unvollkommen umgesetzt (vgl. hierzu z.B. Brähler / Lösel, StuW 2008, 73 ff, Decker / Looser, IStR 2009, 652 ff, 653 und 656, sowie Scheffler / Kölbl, IStR 2007, 113 ff, 118 ff). So beklagen etwa Brähler / Lösel (in StuW 2008, 73 ff), dass die geltende nationale Regelung in § 22 Nr. 5 EStG „im Einzelfall zu Verstößen gegen das grundlegende Prinzip der Einmalbesteuerung des Lebenseinkommens führen“ könne, „wenn die nationalen Regelungen eine Besteuerung in der Leistungsphase vorsehen, die Beiträge aber bereits im Ausland besteuert wurden oder eine Freistellung in der Leistungsphase geregelt ist, obwohl die Beiträge im Ausland bereits steuerfrei waren“ (StuW 2008, 73 ff, 75). Die durch die Regelungstechnik des § 22 Nr. 5 EStG bewirkte „doppelte steuerliche Freistellung“ auf Arbeitnehmerebene sei - so Brähler / Lösel weiter - „aus steuersystematischer Sicht abzulehnen“, weil sie „bei einer Entscheidung für oder gegen eine Auslandsentsendung nicht neutral“ wirke und diese Inkonsistenzen darüber hinaus auch Verzerrungen innerhalb der Durchführungswege in der betrieblichen Altersversorgung nach sich zögen (StuW 2008, 73 ff, 80). Ausgehend von ihrer kritischen Analyse der gegenwärtigen Rechtslage gelangen Brähler / Lösel zwar zusammenfassend zu dem Resümee, dass „der deutsche Staat eine intertemporale international-kohärente Besteuerung anstreben sollte“ (StuW 2008, 73 ff, 80f), stellen aber gleichzeitig unmissverständlich fest, dass „in Deutschland ... bislang ein steuerlicher Anknüpfungspunkt für die aus diesen nach DBA im Heimatstaat und im Zielstaat gleichzeitig freigestellten Beiträgen resultierenden Versorgungsleistungen ... fehlt“ (StuW 2008, 73 ff, 81).

91

Allein das (in Teilen des Schrifttums verbreitete) Bestreben, de lege ferenda einen im vorbeschriebenen Sinne global systemkonsistenten Rechtszustand herbeizuführen, berechtigt den Senat jedoch nicht, etwaigen - allein der Legislative vorbehaltenen - Gesetzesänderungen durch Rechtsfortbildung im Einzelfall vorzugreifen. Denn für die - eine Rechtsfortbildung allein legitimierende - Annahme, dass der streitgegenständliche Sachverhalt „nach dem Gedanken des Gesetzes“ (hier des § 22 Nr. 5 EStG) hätte mitgeregelt werden müssen, finden sich weder im Wortlaut des Gesetzes noch in seiner Entstehungsgeschichte oder Begründung entsprechende Anhaltspunkte.

92

Die sprachliche Fassung des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG, namentlich die Aufzählung einzelner konkret in Bezug genommener Vorschriften des nationalen Rechts, deutet vielmehr darauf hin, dass nach der Vorstellung des deutschen Gesetzgebers nur die Verwirklichung bestimmter (inländischer) Befreiungs- und Fördertatbestände während der Ansparphase eine vollumfängliche nachgelagerte Besteuerung des Auszahlungsbetrags zur Folge haben sollte.

Hätte der „Plan“ des nationalen Gesetzgebers nämlich darin bestanden, dem Prinzip der nachgelagerten Besteuerung auch grenzüberschreitend Geltung zu verschaffen, hätte es nahe gelegen, entweder unter Verzicht auf eine detaillierte Auflistung einzelner Befreiungs- und Fördertatbestände allgemein darauf abzustellen, dass - wo und in welcher Form auch immer - die Beiträge in der Ansparphase steuerbegünstigt geblieben sind, oder den Gesetzeswortlaut des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG um eine - vergleichbare ausländische Befreiungsvorschriften einschließende - Öffnungsklausel zu erweitern.

Aus fiskalischer Sicht bestand für den nationalen Gesetzgeber auch keine Veranlassung, den Umstand, dass Beiträge in einen ausländischen Altersvorsorgeplan im Ausland und / oder nach ausländischem Recht steuerfrei gestellt worden sind, bei der Ausgestaltung der (nachgelagerten) Besteuerung der auf diesen Beiträgen beruhenden Auszahlungen im Inland - steuererhöhend - zu berücksichtigen. 93

Da das Besteuerungsrecht während der Ansparphase ohnehin nicht Deutschland, sondern den USA zugewiesen ist, hat deren Zugriffsverzicht keinerlei Minderung des inländischen Steueraufkommens zur Folge. Für den deutschen Fiskus besteht daher - bei rein nationaler Betrachtung - kein Bedürfnis, einen etwaigen Steuerausfall (zulasten der USA) in der Beitragsphase durch spätere Nachholung des inländischen Steuerzugriffs in der Auszahlungsphase zu kompensieren. Vor dem Hintergrund der Erkenntnis, dass das Nebeneinander von nachgelagerter Besteuerung und Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechts für Versorgungszahlungen zum Wohnsitzstaat im Ergebnis zu einer Verschiebung des Steueraufkommens führt (vgl. hierzu Scheffler / Köbl, IStR 2007, 113 ff, 119, m.w.N.), kann daher nicht ohne weiteres angenommen werden, dass es im nationalen Recht einen „Gedanken des Gesetzes“ (hier: in § 22 Nr. 5 EStG) oder einen „Plan“ des Gesetzgebers gibt, der auch etwaige Folgewirkungen der Besteuerung in anderen Staaten einschließt. 94

Eine im Wege der Rechtsfortbildung, durch Analogieschluss oder - wie der Beklagte meint - durch „Substitution“ zu überbrückende Gesetzeslücke ergibt sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien zum Alterseinkünftegesetz (vgl. hierzu Gesetzentwurf und Begründung vom 9. Dezember 2003 in BT-Drs. 15/2150, Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 26. Februar 2004 und Bericht des Finanzausschusses vom 29. April 2004 in BT-Drs. 15/3004). Aus den zitierten Unterlagen geht vielmehr hervor, dass die Besteuerung von Alterseinkünften bei ausländischem Wohnsitz des Leistungsempfängers im Zuge der Beratungen im Bundestag und Bundesrat grundsätzlich thematisiert wurde, die damit einhergehenden Probleme also von den Beteiligten gesehen worden sind. So haben die Beratungsteilnehmer durchaus erkannt, dass „der Systemwechsel der Alterseinkünftebesteuerung dazu führen kann, dass im Falle des Wegfalls der unbeschränkten Steuerpflicht Altersbezüge nicht mehr nachgelagert besteuert werden können“ (Stellungnahme des Bundesrats, Anlage 2 zu BT-Drs. 15/2563, S. 9 unter Ziffer 8). Beispielhaft genannt hat der Bundesrat in diesem Zusammenhang den Fall, dass ein Rentner seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt und das Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zuweist. Problematisiert wird auch die sich daraus ergebende Folge, dass in diesen Fällen die Altersvorsorgeaufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert und zu einem niedrigeren Steueraufkommen in Deutschland geführt haben, die Steuern aus den später zufließenden Altersbezügen jedoch dem - ausländischen - Wohnsitzstaat zustehen. Zusammenfassend stellt der Bundesrat fest, dass in der Ruhestandsphase deshalb eine „systembedingte Besteuerungslücke“ entstehe, weil das Besteuerungsrecht in Deutschland mangels Ansässigkeit verloren gehe. Ausgehend von dieser Erkenntnis hat der Bundesrat die Bundesregierung daher gebeten, „im 95

weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, welche wirkungsvollen Möglichkeiten bestehen, bei Wegzug eines Rentners ins Ausland die inländische Besteuerung von Altersbezügen zu sichern oder die erlangten Steuervorteile zurückzufordern, insbesondere wenn das Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Altersbezüge zuweist“ (Bericht des Finanzausschusses vom 29.4.2004 BT-Drs. 15/3004, S. 6).

Aus dem vorab dargelegten Umstand, dass in den Gesetzesmaterialien explizit bestimmte Auslandskonstellationen, nämlich solche, die typischerweise zu einer Minderung des inländischen Steueraufkommens führen, angesprochen sind, kann indes nicht geschlossen werden, dass die - nicht genannte - streitgegenständliche Konstellation vom Gesetzgeber nicht gesehen und andernfalls in der vom Beklagten befürworteten Art und Weise steuerlich geregelt worden wäre (vgl. zur Argumentation aus den Gesetzesmaterialien auch FG Köln, Urteil vom 29. März 2012 6 K 1101/08, EFG 2012, 1675). Eine derartige Schlussfolgerung berücksichtigt nicht hinreichend die in den jeweiligen Sachverhaltsvarianten unterschiedlichen Interessenlagen. Während nämlich die in den Gesetzesmaterialien beispielhaft aufgeführte Konstellation des nach der Erwerbsphase ins Ausland ziehenden Rentners den deutschen Fiskus benachteiligt, weil sein (!) Verzicht auf den Steuerzugriff in der Ansparphase später in der Leistungsphase nicht - auch nicht teilweise - kompensiert wird, wird das nationale Steueraufkommen in Fällen der hier vorliegenden Art nicht in gleicher Weise geschmälert. „Geschädigt“ ist im streitgegenständlichen Sachverhalt vielmehr in erster Linie der US-amerikanische Fiskus, der trotz Freistellung der Beiträge während der Ansparphase in der Leistungsphase - wegen des nunmehr auf Deutschland übergegangenen Besteuerungsrechts - nicht auf die Auszahlung zugreifen kann und damit im Ergebnis „leer ausgeht“.

3. Da der Beklagte die streitige (Teil-) Kapitalauszahlung aus dem 401 (k) Pension Plan nach alledem zu Unrecht gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG in vollem Umfang nachgelagert besteuert hat, ist die angefochtene Steuerfestsetzung dergestalt zu ändern, dass lediglich der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung, d.h. dem ausgezahlten Betrag und der Summe der darauf entrichteten Beiträge i. H. von - unstreitig - ... € der Besteuerung unterworfen wird. Ob innerhalb der hierfür maßgeblichen Rechtsgrundlage des § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG die darin unter Buchstabe b) bezeichnete - und nunmehr im Klageantrag genannte - Alternative einschlägig ist oder - wie von den Klägern zunächst vorgetragen - Buchstabe c) auf Auszahlungen aus einem 401 (k) Plan anzuwenden ist, kann vorliegend auf sich beruhen, da sich die im Tenor ausgesprochene Rechtsfolge sowohl aus § 22 Nr. 5 Satz 2 lit. b) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG als auch aus § 22 Nr. 5 Satz 2 lit. c) EStG ergibt.

4. Dem Beklagten wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Ermittlung des festzusetzenden Steuerbetrags übertragen, da diese für das Gericht einen nicht unerheblichen Aufwand verursachen würde.

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Die Finanzverwaltung vertritt länderübergreifend eine von der vorliegenden Senatsentscheidung abweichende Rechtsauffassung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten der hier zu beurteilenden Art. Wegen der offenbar weiten Verbreitung sog. 401 (k) Pläne und der zunehmenden Globalisierung ist die höchstrichterliche Klärung der streitigen Rechtsfrage über den konkreten Einzelfall hinaus für

eine Vielzahl weiterer Steuerfälle relevant.

