

BFH Urteil v. 07.07.2015 – I R 42/13

Einkommensteuer/Doppelbesteuerung Zuordnung des Besteuerungsrechts nach der sog. Entwicklungshelferklausel, hier nach Art. 19 Abs. 3 DBA- Indonesien

DBA IDN Art. 15 Abs. 1; DBA IDN Art. 19 Abs. 1; DBA IDN Art. 19 Abs. 3

Nach Art. 19 Abs. 3 (i.V.m. Abs. 1 Satz 1) DBA-Indonesien können Vergütungen, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms (u.a.) eines Vertragsstaats aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, die in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden sind, nur in diesem Staat besteuert werden. Dem Ausschließlichkeitserfordernis ist auch dann genügt, wenn die Bereitstellung der Mittel sich nur auf den Teil einer Gesamtvergütung bezieht, der im Rahmen eines konkreten Entwicklungshilfeprojekts gezahlt wird, während andere Projekte aus Mitteln des anderen Vertragsstaats oder dritter Zuschussgeber finanziert werden. Es ist auch weder erforderlich, dass der zahlende Vertragsstaat Vergütungsschuldner oder Dienstherr des Entwicklungshelfers ist, noch dass er das Entwicklungshilfeprogramm initiiert hat oder er Träger des Programms ist.

BFH Urteil v. 07.07.2015 – I R 42/13

Vorinstanz:

Thüringer FG Urteil v. 25.4.2013 – 2 K 756/10

EFG 2013, 1137

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 25. April 2013 2 K 756/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

A. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2008 verheiratet, hatte einen Wohnsitz im Inland und war Angestellter der Deutschen Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit GmbH (GTZ). Bei der GTZ – seit dem 1. Januar

2011: Deutsche Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit– handelt es sich um ein bundeseigenes, gemeinnütziges und weltweit tätiges Unternehmen der internationalen Zusammenarbeit für nachhaltige Entwicklung. Ihr Hauptauftraggeber ist das Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ). Zum BMZ selbst unterhielt der Kläger kein Arbeits- oder Vertragsverhältnis.

Im Streitjahr war der Kläger vom 28. Januar bis zum 31. Dezember im Rahmen der Technischen Zusammenarbeit zwischen der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und Indonesien im Büro der GTZ in Jakarta (Indonesien) als „Ländermanager Ausland“ tätig. Zu seinen Aufgaben gehörten u.a. die Unterstützung der Büroleitung beim sog. Portfolio Management, d.h. Betreuung des gesamten Projektzyklus (Vorbereitung, Angebotserstellung, Implementierung, Schlussberichte und Abrechnung), sowie die Betreuung des Büroumzuges in Jakarta. Hierbei entfiel seine Arbeitszeit zu 32 % auf allgemeine Bürotätigkeiten („GTZ Office“), zu 7,3 % auf sog. „kofinanzierte Maßnahmen“, die nicht allein durch das BMZ finanziert wurden, und zu 60,7 % auf Projekte, die ausschließlich vom BMZ finanziert wurden.

Der Kläger wurde für das Streitjahr getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Die während des Aufenthalts in Indonesien erzielten Einkünfte behandelte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) im Einkommensteuerbescheid als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Besteuerungsrecht an den Einkünften stehe Deutschland, nicht aber Indonesien zu. Das ergebe sich aus der sog. Entwicklungshelferklausel in Art. 19 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indonesien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Oktober 1990 –DBA-Indonesien– (BGBl II 1991, 1086, BStBl I 1991, 1001).

Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage. In der mündlichen Verhandlung vor dem Thüringer Finanzgericht (FG) sagte das FA zu, von den ausländischen Einkünften 44.183 EUR (60,7 %) als steuerpflichtig zu erfassen und den übrigen Teil, der nicht auf allein aus deutschen Mitteln finanzierte Entwicklungshilfemaßnahmen entfallen war (28.606 EUR), lediglich dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. Im Urteil vom 25. April 2013 2 K 756/10, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1137, stellte das FG auch den übrigen Teil der Vergütung in Höhe von 44.183 EUR unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung frei.

Mit seiner Revision beanstandet das FA die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten, ohne einen Sachantrag zu stellen.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2013 hat das FA die Einkommensteuer 2008 entsprechend seiner erstinstanzlichen Änderungszusage auf 11.662 EUR herabgesetzt.

B. I. Die Revision ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat. An die Stelle des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2008 vom 24. März 2010 ist der Änderungsbescheid vom 21. Mai 2013 getreten. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben. Da das finanzgerichtliche Urteil aber nicht an einem Verfahrensmangel leidet, fallen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht weg und bilden die Grundlage für die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (vgl. Senatsurteil vom 30. Juli 2014 I R 58/12, BFHE 246, 453, BStBl II 2015, 199).

II. Die Sache ist nicht spruchreif und daher gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Diese ist zu Unrecht davon ausgegangen, die Einkünfte des Klägers unterfielen, soweit sie in Höhe von 44.183 EUR noch in Streit stehen, nicht Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien. Insoweit ist zur Bestimmung des Besteuerungsrechts im zweiten Rechtsgang aber noch die sog. Ortskräfteklausel (Art. 19 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 DBA-Indonesien) zu prüfen. Hinsichtlich des übrigen Teils der auf die Auslandstätigkeit entfallenden Einkünfte bedarf es –angesichts des finanzprozessualen Verböserungsverbot es einerseits und des bereits im Klageverfahren eingeschränkten Sachantrags andererseits– aufgrund der Freistellung im Änderungsbescheid vom 21. Mai 2013 keiner Erörterung.

1. Der Kläger war im Streitjahr aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig und erzielte als Angestellter der GTZ Einkünfte aus

nichtselbständiger Tätigkeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und erfordert keine weiteren Ausführungen.

2. Anders als die Vorinstanz annimmt, erfüllen die in Rede stehenden Einkünfte die Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien. Deutschland steht hierfür deshalb das Besteuerungsrecht zu.

a) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 DBA-Indonesien begründet ein ausschließliches Besteuerungsrecht des sog. Kassenstaats. Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, können danach nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden, die natürliche Person in diesem Staat ansässig und nicht Staatsangehöriger des erstgenannten Staats ist. Abs. 1 der Vorschrift gilt nach Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien entsprechend für Vergütungen, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, die in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden sind.

b) Was Vergütungen in diesem Sinne sind, wird im Abkommen begrifflich nicht bestimmt, ergibt sich aber aus dem systematischen Zusammenhang zu Art. 15 Abs. 1 DBA-Indonesien. Hiernach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Diese Besteuerungszuweisung erfolgt aber erklärtermaßen „vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19“ und weist damit den Weg für ein einheitliches Begriffsverständnis. Das ermöglicht es zugleich, unter Vergütungen im vorgenannten Sinne auch (nur) den Teil einer entsprechenden Gesamtvergütung zu verstehen: Hier wie dort ist es nicht vonnöten, die betreffenden Vergütungen als eine einheitliche Größe aufzufassen. Vielmehr dürfen jene Teile der Vergütungen, die für die Ausübung der Tätigkeit im Einsatzstaat bezogen werden, nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Indonesien nur dort besteuert werden, und ebenso wird das Besteuerungsrecht für jene Teile der Vergütungen, deren Besteuerung aufgrund einer bestimmten rechtlichen Qualifizierung, namentlich der Zahlung im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaats aus ausschließlich von diesem Staat bereitgestellten Mitteln, nach Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien demjenigen

Vertragsstaat zugewiesen, der die Mittel bereitstellt. Die Vergütungsteile sind jeweils nach Maßgabe der jeweiligen Zuordnungsmerkmale abzuspalten, und daran knüpfen die qualifizierenden Zuordnungsmerkmale dann an.

aa) Für Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien bedeutet das, dass auch das Ausschließlichkeitsmerkmal der Mittelbereitstellung durch den jeweiligen Vertragsstaat sich im Ausgangspunkt immer nur auf die Vergütungsteile bezieht, nicht aber auf die gezahlten Vergütungen insgesamt. Einer ausschließlichen Mittelbereitstellung durch den einen Vertragsstaat auch bezogen auf sonstige Vergütungsteile bedarf es jedenfalls dann nicht, wenn sich die (vertikal) abspaltbaren Vergütungsteile auf ein konkretes Entwicklungshilfeprogramm beziehen und die Mittel dafür ausschließlich aus dem finanzierenden Vertragsstaat herrühren. Vergütungsteile, die in Gänze oder partiell aus Mitteln des anderen Vertragsstaats oder auch eines Drittstaats gespeist werden, verändern das Besteuerungsrecht insoweit nicht.

Allein dieses Begriffsverständnis wird dem Zweck von Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien gerecht, in Erweiterung des sog. Kassenstaatsprinzips die Besteuerung solcher Tätigkeiten zu erfassen, welche von dem jeweiligen Vertragsstaat finanziert werden; ein Vereinfachungszweck, wie er teilweise den Entwicklungshelferklauseln beigemessen wird (vgl. Wagner in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Kirgisistan Art. 19 Rz 4), stellt dieses Verständnis nicht in Frage. Es wird zudem dem im Wortlaut zum Ausdruck kommenden Zweck des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien besser gerecht, in Erweiterung des Kassenstaatsprinzips aus Art. 19 Abs. 1 DBA-Indonesien die Besteuerung aus deutschen Mitteln finanzierter Tätigkeiten im Rahmen von Entwicklungshilfeprogrammen zu erfassen.

bb) Auch dass die vergütete Tätigkeit im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaats erbracht werden muss, widersteht dem nicht.

aaa) Was unter einem Entwicklungshilfeprogramm i.S. von Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien zu verstehen ist, ergibt sich zwar ebenfalls nicht aus dem Abkommen selbst. Es wird auch nicht durch Äußerungen der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) erläutert, weil eine vergleichbare Erstreckung des sog. Kassenstaatsprinzips in Gestalt der Entwicklungshelferklausel in deren Musterabkommen nicht enthalten ist. Aus dem Normkontext des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien lässt sich insofern lediglich ableiten, dass die Zahlung der betreffenden Vergütungen „im Rahmen“ eines Entwicklungshilfeprogramms erfolgen muss. Der dadurch in diesem Punkt weitgefasste Wortlaut enthält jedoch keine Beschränkung auf eine bestimmte Art der Tätigkeit, insbesondere nicht auf

operative Tätigkeiten vor Ort in unmittelbarer Durchführung eines bestimmten Projekts. Andererseits steht die Verwendung des Begriffs „Programm“ nicht einem Verständnis entgegen, wonach die betreffenden (und abspaltbaren) Vergütungen innerhalb „eines“ Programms einem (oder auch mehreren) Projekt(en) zuzuordnen sind. Der Begriff des „Programms“ ist vielmehr mit dem des Projekts gleichzustellen.

bbb) Es lässt sich dem Normtext auch keine Verengung darauf entnehmen, von welchem Vertragsstaat die Initiative ausgeht und wer die (politische) Trägerschaft über das Programm innehat. Denn zum einen geht der Durchführung und der Übertragung der Verantwortung auf das Partnerland die Prüfung des jeweiligen Förderantrags voraus. Indem die Bundesregierung –in Gestalt des BMZ– die Vorschläge u.a. anhand ihrer Vereinbarkeit mit den Zielen und Grundsätzen der deutschen Entwicklungspolitik auf ihre Förderungswürdigkeit prüft und daraufhin über eine Förderung entscheidet (vgl. BMZ-Leitlinien für die bilaterale Finanzielle und Technische Zusammenarbeit mit Kooperationspartnern der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, Stand März 2007, Nrn. 15, 37 ff., 87, abrufbar unter www.bmz.de/de/mediathek/publikationen/archiv/reihen/strategiepapiere/konzept165.pdf), macht sie sich die Gegenstände der Förderanträge inhaltlich zu eigen. Dies rechtfertigt es, die Entwicklungsmaßnahmen (abkommensrechtlich) als solche des BMZ, mithin Deutschlands, anzusehen. Zum anderen ist bei der Auslegung von Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien zu berücksichtigen, dass die Vertragsstaaten bei der Vereinbarung einer Regelung zur „Entwicklungshilfe“ aufgrund des offenkundigen Sachbezugs das einschlägige und bereits bestehende Regierungsabkommen über die Technische Zusammenarbeit –TZ-Abkommen– vom 9. April 1984 (in Kraft getreten am 15. Februar 1985, BGBl II 1985, 797) vor Augen haben mussten. Das TZ-Abkommen enthält die (völkerrechtliche) Grundlage der Entwicklungszusammenarbeit zwischen beiden Staaten, in der bereits von „partnerschaftlicher Technischer Zusammenarbeit“ (Präambel) zur „Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung“ (Art. 1 Abs. 1 TZ-Abkommen) und einer „Förderung“ der Vorhaben (etwa Art. 2 Abs. 1 TZ-Abkommen) die Rede ist sowie davon, dass jeder Vertragspartei die Verantwortung für die jeweiligen Vorhaben der technischen Zusammenarbeit in ihrem Land zugewiesen wird (Art. 1 Abs. 3 TZ-Abkommen) und Deutschland zur Durchführung seiner Fördermaßnahmen für das jeweilige Vorhaben einen „Träger“, eine „Organisation“ oder eine „Stelle“ („durchführende Stelle“) beauftragt (Art. 2 Abs. 5 TZ-Abkommen). Aus alledem ergibt sich, dass dem TZ-Abkommen ein kooperatives Verständnis und verteilte Verantwortlichkeiten immanent waren. Angesichts dessen kommt es –jedenfalls für das DBA-Indonesien – nicht darauf an, inwieweit sich das Verständnis von „Entwicklungshilfe“/„Entwicklungszusammenarbeit“ im Laufe der Zeit gewandelt haben mag. Denn den Vertragsparteien des Abkommens kann nicht unterstellt werden, sie hätten den Begriff „Entwicklungshilfe“ so verwenden wollen, dass auf der diesbezüglich bereits bestehenden völkerrechtlichen Grundlage durchgeführte

Maßnahmen nicht umfasst wären. Folglich bedarf es zur Annahme eines deutschen Entwicklungshilfeprogramms i.S. des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien jedenfalls keiner deutschen „Trägerschaft“ in dem Sinne, dass Deutschland das Entwicklungshilfeprogramm praktisch allein initiieren, ausgestalten und verantworten müsste (im Ergebnis ebenso Bublitz, Internationales Steuerrecht –IStR– 2014, 140, 143; vgl. auch Gosch, Internationale Wirtschafts-Briefe –IWB– 2013, 179, sowie FG Düsseldorf, Urteil vom 31. Januar 2012 13 K 1178/10 E, EFG 2012, 1167; anders Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 19 Rz 41; Scherer in F. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 122. Aufl. 2013, Bolivien Art. 19 Rz 6; Danz, Internationale Steuer-Rundschau –ISR– 2014, 16, 21). Daraus folgt unmittelbar, dass es für die Annahme eines deutschen Entwicklungshilfeprogramms unschädlich ist, wenn zu dessen Durchführung die GTZ als Durchführungsorganisation eingeschaltet ist.

cc) Schließlich schweigt das Abkommen auch dazu, auf welche Weise die von einem Vertragsstaat bereitgestellten Mittel beigebracht werden. Der Begriff der Bereitstellung erschöpft sich in einem „Zurverfügungstellen“ durch den betreffenden Staat. Dem wird aus deutscher Sicht indessen dadurch Genüge getan, dass Deutschland (in Gestalt des BMZ) auf erster Stufe Haushaltsmittel diesen Zwecken gewidmet hat und somit „Urheber“ der der GTZ überlassenen Mittel ist (vgl. auch Gosch, IWB 2013, 179). Wenn die so bereitgestellten Mittel letztlich im Rahmen eines entgeltlichen Vertrages zwischen der GTZ und der Bundesrepublik Deutschland –in Gestalt des BMZ– ausgezahlt worden sind, erfolgt dies erst auf zweiter Stufe und ändert an der Urheberschaft der Mittel nichts.

dd) Nach diesen Maßgaben sind die streitgegenständlichen Löhne dem Kläger für seine Tätigkeit im Rahmen von deutschen Entwicklungshilfeprogrammen gezahlt worden, die sämtlich aus deutschen Mitteln finanziert worden sind. Der Kläger ist im sachlichen Zusammenhang mit Projekten tätig geworden, die jeweils als Entwicklungshilfeprogramm im dargelegten Sinne anzusehen sind, zumal nach den Feststellungen des FG das TZ-Abkommen die Grundlage für die im Streitjahr in Indonesien durchgeführten Maßnahmen der GTZ bildete. Dabei ist die tatrichterlich festgestellte Zuordnung der klägerischen Tätigkeiten auf Basis der Stundenaufschreibungen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Anhaltspunkte dafür, dass die einzelnen Projekte nicht zugleich auch „Programmcharakter“ gehabt hätten, ergeben sich nicht. Die Vorinstanz hat ferner bindend festgestellt, dass die betreffenden Projekte vollumfänglich, also insbesondere auch im Hinblick auf die Personalmittel, vom BMZ finanziert sind, sodass die insoweit abspaltbare Vergütung des Klägers ausschließlich aus deutschen Mitteln stammte.

ee) Die weitergehende Frage danach, ob Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien die Besteuerungszuordnung an den finanzierenden Vertragsstaat auch dann ermöglicht, wenn die betreffenden Mittel innerhalb ein und desselben Entwicklungshilfeprogramms bereitgestellt werden, und damit eine „horizontale“ Aufteilung der gezahlten Vergütung nach der Mittelherkunft genügen lässt, bedarf angesichts dessen keiner Beantwortung. Allerdings würde ein derartiges Rechtsverständnis das in Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien enthaltene Ausschließlichkeitsgebot vollends leerlaufen lassen, ihm käme –und das wird seitens des dem Verfahren beigetretenen BMF in der Tat vertreten– lediglich klarstellende Bedeutung zu. Im Schrifttum wird das abgelehnt (vgl. z.B. Dürrschmidt in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 19 Rz 41; Rupp in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Indonesien, Art. 19 Rz 12; Jochum/Lampert in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 19 Rz 62; Schrage in F. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Korea Art. 19 Rz 26; W. Wassermeyer, daselbst, Argentinien Art. 18 Rz 16; Bublitz, IStR 2007, 77, 83; Danz, ISR 2014, 16, 22).

c) Bei dem Kläger handelt es sich schließlich um eine –mit Zustimmung Indonesiens entsandte– Fachkraft i.S. von Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien.

aa) Der abkommensrechtlich gleichermaßen nicht definierte Begriff der Fachkraft –in der englischen Fassung: „specialist“– erfordert nach seiner Wortbedeutung eine fachliche Qualifikation, ohne dass näher spezifiziert wäre, worin diese bestehen müsste. Eine Einschränkung auf Fachwissen, das zum operativen Einsatz in einem konkreten Entwicklungshilfeprojekt vor Ort geeignet ist, erzwingt der Wortlaut nicht. Zudem enthält Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien die dargelegte, wenngleich weitgefasste, sachliche Begrenzung, dass die bezogene Vergütung im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms gezahlt sein muss. Eine darüber hinausgehende Einschränkung des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien durch die Verengung des Begriffs der Fachkraft lässt sich angesichts dessen auch weder mit dem bereits dargelegten Zweck des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien rechtfertigen, noch kann den Vertragsstaaten unterstellt werden, dass sie einen im Zusammenhang mit der Durchführung von Entwicklungshilfeprogrammen notwendigerweise anfallenden administrativen Aufwand nicht im Blick gehabt hätten. Letzteres findet darin Bestätigung, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Indonesien eine deutsch-indonesische Vereinbarung vom 9. November/14. Dezember 1987 über die Errichtung eines Projektverwaltungsbüros der GTZ bestanden hat, die die in das Büro entsandten Mitarbeiter als „Fachkräfte“ anspricht (unter Nr. 2). Diese Regelung muss den Vertragsstaaten im Zusammenhang mit einer abkommensrechtlichen Regelung zur „Entwicklungshilfe“ –in gleicher Weise wie das TZ-Abkommen selbst– vor Augen gestanden haben, zumal die Vereinbarung über das Projektverwaltungsbüro der GTZ ausdrücklich „in Ausführung“ des TZ-Abkommens ergangen ist (vgl. Präambel der Vereinbarung vom 9. November/14. Dezember 1987). Vor diesem Hintergrund können keine gegenteiligen Schlüsse

daraus gezogen werden, dass in anderen DBA in der Entwicklungshilfeklausel die Begriffe „Experte“ oder „Sachverständige“ verwendet werden.

bb) Im Streitfall ist der Kläger danach ungeachtet dessen als Fachkraft im abkommensrechtlichen Sinn anzusehen, dass er im Rahmen der Durchführungsorganisation im GTZ-Büro in Jakarta tätig war. Daran, dass der Kläger über eine hinreichende fachliche Qualifikation verfügte, besteht im Streitfall kein Zweifel. Gleiches gilt für die Entsendung des Klägers, der vor dem 28. Januar 2008 nicht in Indonesien für die GTZ arbeitete, und die Zustimmung Indonesiens (vgl. Art. 4 Abs. 2 TZ-Abkommen; Nr. 8 der deutsch-indonesischen Vereinbarung über die Fortführung des örtlichen Büros der GTZ vom 15. Februar/23. Februar 2001).

3. Die Feststellungen des FG reichen gleichwohl nicht aus, um in der Sache durchzuerkennen. Der Senat kann nicht mit Sicherheit beurteilen, ob der Kläger eine sog. Ortskraft i.S. des Art. 19 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 DBA-Indonesien ist und die Vergütungen infolgedessen nur in Indonesien besteuert werden können. Hierzu fehlt es an Feststellungen zur Staatsangehörigkeit und zur Ansässigkeit des Klägers. Zwar hat das FG Deutschland in seiner Entscheidung verschiedentlich als „Ansässigkeitsstaat“ bezeichnet. Erkennbar geprüft hat das FG den maßgebenden –von § 1 Abs. 1 EStG zu unterscheidenden– abkommensrechtlichen Ansässigkeitsbegriff (Art. 4 Abs. 1 DBA-Indonesien) indessen nicht. Das wäre allerdings aufgrund dessen geboten gewesen, dass sich der Kläger nahezu während des gesamten Streitjahres tätigkeitsbedingt in Indonesien aufgehalten, mithin auch dort eine abkommensrechtliche Ansässigkeit bestanden haben dürfte, infolge derer die sog. „Tie-breaker-Rule“ (Art. 4 Abs. 2 DBA-Indonesien) anzuwenden gewesen wäre. Aufgrund dessen ist das angefochtene Urteil aufzuheben und ist die Sache an das FG zurückzuverweisen.

III. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.