
Datum: 08.02.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Teilurteil
Aktenzeichen: 15 K 3799/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0208.15K3799.04.00

Tenor:

Der Kläger ist im Veranlagungszeitraum 2002 mit seinen Einkünften aus seiner nichtselbständiger Arbeit für die J als unbeschränkt steuerpflichtig der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen mit Ausnahme des Arbeitslohns, der auf die Tätigkeit in den USA an 30 Tagen entfällt. Dieser ist nach dem DBA USA zwar von der Einkommensteuer freigestellt, aber dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

Tatbestand

1

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger. Er ist – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist -- in L wohnhaft, und zwar seit seiner Heirat am 5.12.2002 zusammen mit seiner Ehefrau.

2

Für das Streitjahr 2002 gab der Kläger eine Einkommensteuererklärung ab, in der er eine getrennte Veranlagung beantragte und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 0,- € erklärte. Diesen Ansatz erläuterte der Kläger dahingehend, dass sein Jahreseinkommen, das in US-\$ auf sein in den USA geführtes Konto überwiesen worden sei, umgerechnet 56.805,37€ betragen habe. Dieses habe er durch seine Tätigkeit am J in Washington D.C., USA, erzielt. Dieses gehöre zur D, diese sei eine Unterorganisation der Weltbank. Dazu verwies er auf eine Ausgabe des "The World Bank Directory", in dem – so der Kläger - die komplette Organisationsstruktur der Weltbank dargestellt sei und die D als Abteilung des F aufgeführt sei. Seine Einkünfte seien daher solche eines Beschäftigten der Weltbank, die in Deutschland nicht der Einkommensteuer unterlägen.

3

Bereits vor Abgabe der hier streitigen Einkommensteuererklärung hatte sich der Kläger an die OFD Düsseldorf gewandt und dort um Bestätigung der Steuerfreiheit seiner Einkünfte nachgesucht. Zur Begründung hatte er dort ergänzend dargelegt, J sei ein in Washington D.C. angesiedeltes internationales Forschungsinstitut, das sich als non-profit Organisation mit

4

... beschäftige, und zusammen mit weiteren internationalen Forschungsinstituten in der D zusammengeschlossen sei. D ist unstreitig am 19. Mai 1971 gegründet worden; die Bundesrepublik Deutschland war eines der Gründungsmitglieder.

Seit 1997 habe er – so trug der Kläger vor – einen Visumsstatus "G4" für Personen, die bei internationalen non-profit Organisationen wie der Weltbank oder dem Internationalen Währungsfond (= IWF) beschäftigt sind. Diesem Status entsprechend seien seine Einkünfte in den USA steuerbefreit.

5

Seit 2001 sei er in Deutschland "outposted", d. h. weiterhin für J tätig, erhalte weiterhin in US-\$ Einkünfte auf ein amerikanisches Konto, jedoch stelle die Universität C ihm als Gastwissenschaftler ein Büro zur Verfügung. Seine Tätigkeit umfasse selbstverständlich weiterhin regelmäßige Aufenthalte in Washington und in Entwicklungs- wie Nicht-Entwicklungsländer.

6

Man habe ihm bei seinem Arbeitgeber auf Nachfrage bestätigt, dass D eine Unterorganisation der Weltbank sei und ihn zum Zwecke des Nachweises auf das Directory verwiesen. Unter Beifügung von Kopien des Directorys aus 2002 verwies der Kläger darauf, dass D auf der Seite ... als Abteilung des F aufgeführt sei. Auch sei ein Herr K dort zugleich als Vice President und Head of Network des F und auch als Chairman der D bezeichnet. Niemand bei seinem Arbeitgeber habe die Notwendigkeit einer expliziten Bestätigung dessen gesehen, was im Directory als maßgeblicher Referenz hinsichtlich der Organisationsstruktur der Weltbank stehe.

7

Die OFD teilte dem Kläger mit Schreiben vom 23.10.2003 mit, dass D ihrer Meinung nach keine begünstigte Organisation im Sinne des "UN-Abkommens von 1971" sei. Zwar bestünden enge Beziehungen zwischen D und der Weltbank, erstere sei jedoch nicht deren Bestandteil. Auf der eigenen Internetseite werde D als selbständig beschrieben; die Weltbank werde dort als Co-Sponsor und Mitglied neben rund 50 anderen aufgeführt. Eventuell sei die D jedoch aufgrund eines eigenen multilateralen Vertrages begünstigt. Ein solcher liege ihr - der OFD – jedoch nicht vor und ergebe sich auch nicht aus dem einschlägigen BMF-Schreiben vom 18.4.2001. Es werde angeregt, nochmals durch eine Bestätigung der Organisation selbst oder einer "inländischen offiziellen Stelle (Auswärtiges Amt ?)" zu belegen, dass D nach dem UN-Abkommen begünstigt sei.

8

Der Beklagte erließ am 18.12.2003 einen Einkommensteuerbescheid 2002, in dem er die o. g. Einkünfte der Einkommensteuer unterwarf und eine Einkommensteuer von 15.509 € festsetzte. Zur Begründung erläuterte der Beklagte, der Arbeitslohn des Klägers unterliege nach Art. 15 Abs. 1 des DBA USA der deutschen Besteuerung.

9

Dagegen legte der Kläger Einspruch ein, zu dessen Begründung er zum einen auf eine -- damals noch ausstehende -- Antwort des Auswärtigen Amtes hinwies und zum anderen darauf, dass der Beklagte keine Werbungskosten berücksichtigt habe.

10

Mit Schreiben vom 25.2.2004 teilte das AA dem Kläger mit, die Recherchen erlaubten noch keine endgültige Antwort. Die Schwierigkeit liege darin, eindeutig die Verbindung zur Weltbank nachzuweisen. In der Mitarbeiterkartei der Weltbankgruppe sei er – der Kläger – nach Auskunft der deutschen Repräsentanz derselben in Frankfurt nicht verzeichnet. Weitere Nachfragen müssten von ihm – dem Kläger – selbst erfolgen. Soweit feststellbar, gehörten D und J nicht zur organisatorischen Struktur der Weltbank. D sei mit der World Bank Group assoziiert und gehöre wohl deshalb nicht zum Verwaltungsmanagement der Weltbankgruppe.

11

Das AA bat den Kläger daher, einen Dienstausweis der J vorzulegen oder sich eine Statusbescheinigung bei der Weltbank und auch bei J als Arbeitgeber ausstellen zu lassen; eventuell ergebe sich der Status auch aus seinem Arbeitsvertrag.

Der Kläger teilte dem Beklagten mit, dass es des bisherigen Schriftverkehrs nicht bedurft hätte, wenn die Frage der organisatorischen Zugehörigkeit mittels eines Schreibens des Arbeitgebers, eines Dienstausweises oder der Mitarbeiterkartei der Weltbankgruppe eindeutig bestimmbar sei. Er sehe seinen Fall als Zweifelsfall an, den er in seinem Sinne gelöst sehen möchte. 13

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.6.2004 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus: Der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass sein Arbeitgeber Teil der Weltbank sei. Nur dann sei das Einkommen des Klägers jedoch nicht der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. Das Informationsregister der World Bank Group reiche als Nachweise nicht aus; auch die Tatsache, dass ein Vizedirektor der Weltbank zugleich Chairman der D sei, führe nicht zwingend zu dem Schluss, dass die D dadurch Teil der Weltbank werde. 14

Daraufhin hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben, mit der er sein bisheriges Begehren weiter aufrecht erhält. 15

Er begründet die Klage unter Wiederholung seines Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren und vertieft es wie folgt : Das Directory sei kein Telefonbuch, sondern die einzige Quelle, die die umfangreiche und komplexe Struktur der gesamten Weltbankgruppe darstelle. Dessen primärer Sinn sei die detaillierte Darstellung der Gesamtorganisation inklusive der vernetzten Unterstrukturen. 16

Der Kläger legt dem Gericht das Directory für das Jahr 2003 vor. Daraus ergebe sich – so der Kläger – , dass das F und damit das D unmittelbar zur Weltbank gehörten, die gemeinsam mit der J1, dem J2 und der N die Weltbankgruppe bildeten. Dies Institutionen seien alle im BMF-Schreiben vom 18.4.2001 als steuerbegünstigt aufgeführt. 17

Dass die D aus 15 ... bestehe, bringe die weitreichenden Management- und Entscheidungskompetenzen der Einzelinstitute zum Ausdruck, sage jedoch nichts über die organisatorische Zugehörigkeit zur Weltbank aus. 18

Auf ein entsprechendes Hinweisschreiben des Berichterstatters vom 1.3.2005 teilte der Kläger mit, dass sein Arbeitgeber "aus verwaltungstechnischen (sci.: Gründen) oder aus Zuständigkeitsunsicherheit" nicht in der Lage sei, ihm die notwendige Bescheinigung auszustellen. Dennoch bleibe J integraler Bestandteil der F, und führe Projekte aus, die ausschließlich aus Mitteln der Weltbank finanziert würden. 19

Der Kläger legte sodann u. a. den angeforderten Arbeitsvertrag mit der J vom 4.5.2000/6.7.2000 vor (FG-Akte Bl 37f), auf dessen Wortlaut hier Bezug genommen wird. Darin heißt es u. a. . 20

"Your annual gross salary will be \$ 49,000, which is \$ 38,961 net of U.S. income taxes." 21

In einer Aufstellung über sein Einkommen gibt der Kläger an, insgesamt 30 von 230 Arbeitstagen in den USA tätig gewesen zu sein (Bl. 40 und 44 FG-Akten). Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 22

Der Kläger beantragt sinngemäß, 23

den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 18.12.2003 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18.6.2004 aufzuheben,	24
hilfsweise, unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2002 vom 18.12.2003 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 18.6.2004 die Einkommensteuer 2002 unter Anerkennung weiterer, den Pauschbetrag für Werbungskosten übersteigender Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie unter Ansatz der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen festzusetzen.	25
Der Beklagte beantragt	26
die Klage abzuweisen.	27
Er ist der Ansicht, das Directory der Weltbank-Gruppe stelle keinen Nachweis dafür dar, dass J bzw. D begünstigte Organisationen im Sinne des UN-Abkommens vom 18.3.1971 seien, sondern sei vielmehr ein Telefonbuch. Darin seien auch andere Gruppen enthalten, die nicht Teil der Weltbank sind, aber ihren Sitz im Gebäude derselben haben ("housed at the World Bank"). Diese Organisationen seien optisch im Directory ebenso hervorgehoben wie die D. Da der Kläger nach eigenem Vortrag lediglich 30 von 230 Arbeitstagen in den USA gearbeitet habe, stehe Deutschland das Besteuerungsrecht nach dem DBA USA zu. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Kläger keine Bescheinigung seines Arbeitgebers über seinen Status vorlegen könne.	28
Beide Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schreiben des Klägers vom 28.10.2005 sowie des Beklagten vom 7.11.2005).	29
Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten und das vom Kläger vorgelegte Directory ergänzend Bezug genommen.	30
<u>Entscheidungsgründe</u>	31
I.	32
Der Senat hat mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entschieden, § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO --.	33
II.	34
Es erscheint sachdienlich, über die Frage, ob der Kläger mit seinem von der J bezogenen Einkommen der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt, durch ein Grundurteil als Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 1 FGO zu entscheiden, bevor wegen der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer eine weitere Sachaufklärung insbesondere zu den Werbungskosten des Klägers durchgeführt wird.	35
Ein Grundurteil ist gemäß § 99 Abs. 1 FGO bei einer Anfechtungsklage gegen einen Verwaltungsakt – wie hier gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2002 durch den Einkommensteuerbescheid -- zulässig, wenn ein Anspruch nach Grund und Betrag strittig ist. Ein solches Grundurteil ist daher zulässig, wenn vorerst nur über den Grund des Steueranspruchs entschieden wird und die Frage über die Höhe dieses Anspruchs einer weiteren Entscheidung vorbehalten bleibt (BFH-Urteil vom 11. Februar 1998 I R 67/97, BFH/NV 1998, 1197 m. w. Nachw.). Dies ist hier der Fall, da der Kläger sich zum einen grundsätzlich gegen eine Einkommensteuerpflicht wendet und des weiteren gegen die Höhe	36

der festgesetzten Einkommensteuer.

III. 37

Zur Frage der Berechtigung des Beklagten, den Kläger als unbeschränkt steuerpflichtig mit seinen Welteinkünften der Einkommensteuer zu unterwerfen, ist festzustellen : 38

Der Kläger ist im Veranlagungszeitraum 2002 mit seinen Einkünften aus seiner nichtselbständigen Arbeit für J als unbeschränkt steuerpflichtig der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen mit Ausnahme des Arbeitslohns, der auf die Tätigkeit in den USA an 30 Tagen entfällt. Dieser ist zwar nach dem DBA USA von der Einkommensteuer freigestellt, aber dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. 39

1. 40

Der Kläger unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2002 geltenden Fassung – EStG -- mit sämtlichen inländischen und ausländischen Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. 41

Im Streitjahr hatte er -- was zwischen den Beteiligten unstreitig ist -- seinen einzigen Wohnsitz im Sinne des § 8 AO in der Bundesrepublik Deutschland, nämlich in der --zunächst allein, dann nach der Heirat gemeinsam mit seiner Ehefrau bewohnten-- Wohnung in L, inne. 42

Internationale Vereinbarungen schließen diese Besteuerung nicht aus. 43

a) 44

Insbesondere lässt sich aus dem Übereinkommen über die Vorrechte und Immunitäten der Vereinten Nationen vom 13.2.1946 keine Steuerbefreiung für die vom Kläger erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ableiten. 45

Der Kläger hat das Vorliegen sowohl der persönlichen als auch der sachlichen Voraussetzungen der in diesem Übereinkommen vorgesehenen Steuerbefreiung für Bedienstete bestimmter Sonderorganisationen der Vereinten Nationen auf die von diesen Sonderorganisationen gezahlten Bezüge nicht nachgewiesen. 46

Gemäß § 1 der Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 18. März 1971 (BGBl II 1971, 129) gilt das Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen für die dort aufgezählten Organisationen, unter denen sich auch die Internationale Bank für Wiederaufbau und Entwicklung befindet, und die in der Anlage VI zur Verordnung erfasst ist. 47

Diese Verordnung basiert auf Artikel 3 des Gesetzes vom 22. Juni 1954 über den Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zum Abkommen über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21. November 1947 und über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an andere zwischenstaatliche Organisationen (BGBl II 1954, 5639) i.d.F. des Gesetzes vom 16. August 1980 zu dem Übereinkommen vom 13. Februar 1946 über die Vorrechte und Immunitäten der Vereinten Nationen (BGBl II 1980, 941; im folgenden : Gesetz vom 16. August 1980). 48

In der Anlage VI zur o. g. Verordnung ist geregelt, dass das o. g. Abkommen auf die Bank mit der Maßgabe näher bezeichneter, hier nicht einschlägiger Bestimmungen anwendbar ist. 49

Demnach gilt für Bedienstete der Weltbank die Vorschrift des Art. VI § 19 Buchstabe b des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen vom 21. November 1947 , in dem angeordnet ist : "Die Beamten der Sonderorganisationen genießen in bezug auf die ihnen von den Sonderorganisationen gezahlten Gehälter und Bezüge dieselben Steuerbefreiungen, wie sie den Beamten der Organisation der Vereinten Nationen gewährt werden, und zwar unter denselben Voraussetzungen."	50
Mithin wäre der vom Arbeitgeber des Klägers gezahlte Arbeitslohn nur dann nach diesen zwischenstaatlichen Abkommensvorschriften nicht der Einkommensteuer unterworfen, wenn dieser Arbeitgeber Teil der Weltbank wäre.	51
Dies ist nicht zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen,	52
aa)	53
Ein formeller Rechtsakt, aus dem sich die Zugehörigkeit der J zur Weltbank ergibt, ist nicht ersichtlich und wird auch vom Kläger nicht behauptet.	54
bb)	55
Aus dem vorgelegten Directory ergibt sich ebenfalls kein hinreichender Nachweis.	56
Es kann dabei dahin stehen, ob dieses tatsächlich nur den Charakter eines Telefonbuches hat oder – wie der Kläger behauptet – die offizielle Abbildung der Organisationsstruktur der Weltbankgruppe darstellt. Denn selbst wenn letzteres der Fall wäre, fehlte es immer noch an einem Nachweis der oben umschriebenen Art.	57
aaa)	58
Allein die Tatsache, dass die D dort aufgeführt ist, weist nicht die Zugehörigkeit der J als des Arbeitgebers des Klägers zur Weltbank nach. Denn nicht D ist Arbeitgeber des Klägers, sondern J.	59
bbb)	60
J selbst wird im Directory nicht erwähnt und stellt damit bei der Annahme, dieses stelle das Abbild der Organisationsstruktur der Weltbank dar, offenbar keinen Teil derselben dar.	61
ccc)	62
Ob J eine (Unter-)Organisation der D ist, lässt sich ebenfalls nicht feststellen. J ist eines von 15 ..., die von D finanziert wird.	63
ddd)	64
Auch mittelbar, etwa über die Anknüpfung des Arbeitgebers des Klägers an die D, ist nicht nachgewiesen, dass dieser Teil der Weltbank ist.	65
Dass D im Directory aufgeführt ist, weist nach Auffassung des Senats auch für diese Organisation nicht nach, dass sie Teil der Weltbank ist. Vielmehr zeigt die Tatsache der Aufnahme ins Directory nur auf, dass das Sekretariat der D räumlich im Gebäude der Weltbank-Gruppe untergebracht ist. Zu recht weist zudem der Beklagte darauf hin, dass gerade die im Directory bei der Auflistung anderer Organisationen (z.B. S. 2-23) verwendete	66

Formulierung "housed at the World Bank" auf eine eher rein räumlich nahe Unterbringung im Gebäudekomplex der Weltbank-Gruppe hindeutet.

cc) 67

Andere Nachweise dafür, dass der Arbeitslohn, den der Kläger von seinem Arbeitgeber erhalten hat, wegen einer Beschäftigung bei der Weltbank abkommensrechtlich von der Einkommensteuer freigestellt wäre, wie etwa eine Statusbescheinigung der Weltbank, hat der Kläger nicht beigebracht. 68

Insoweit ist für den Senat nicht nachvollziehbar, weshalb eine internationale Organisation nicht in der Lage sein soll zu bescheinigen, ob sie organisatorisch zu einer abkommensrechtlich steuerlich begünstigten anderen Organisation gehört oder nicht. Sollte dies tatsächlich – wie der Kläger vorgetragen hat – an "verwaltungstechnischen" Gründen scheitern oder "aus Zuständigkeitsunsicherheit" des Arbeitgebers, muss der Kläger die sich daraus und nach dem oben Gesagten trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten ergebende Nichterweislichkeit der Steuerbefreiung seines Arbeitslohnes tragen. 69

Denn nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) geht die Unerweislichkeit entscheidungserheblicher steuerbegründender Tatsachen zu Lasten des FA, diejenige steuerbefreiender oder steuermindernder Tatsachen zu Lasten des Steuerpflichtigen. Die Beweislastregeln knüpfen ausschließlich an die allgemeine verfahrensrechtliche Rollenverteilung unter den Beteiligten (als Kläger oder Beklagter) an und sind allein an deren normiertem Interesse am Ausgang des Prozesses ausgerichtet (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BStBl II 1989, 462, sowie Urteil des FG München vom 28. September 2005 10 K 1452/02, Juris, zur Begründung eines Wohnsitzes bzw. dauernden Aufenthaltes nach §§ 8 und 9 AO, sowie BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 I R 8/94 BStBl II 1996, 2 zur Frage der Aufgabe eines inländischen Wohnsitzes trotz beibehaltener Wohnung). 70

Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass den Kläger gemäß § 90 Abs. 2 Satz 1 AO eine gesteigerte Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht für den hier zu führenden Nachweis trifft, da hier ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht. 71

Der Kläger kann sich gemäß § 90 Abs. 2 Satz 3 AO auch nicht darauf berufen, dass er eine Bescheinigung seines Arbeitgebers, also ein Beweismittel, nicht beschaffen kann, weil er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen können. Dies ist hier zu bejahen, da sich der Kläger schon bei Abschluss seines Arbeitsvertrages Klarheit hätte verschaffen können, ob die Steuerfreiheit für Bedienstete der Weltbank auf ihn zutrifft. Sich mit der Frage der Versteuerung zu beschäftigen lag schon deshalb nahe, weil sein Arbeitgeber im Vertrag einen Brutto- sowie einen Netto-Betrag nach Abzug der income tax genannt hat, also von einer Versteuerung jedenfalls in USA offenbar ausgegangen ist. 72

b)) 73

Schließlich existiert keine Verordnung auf der Basis des Art 3 des Gesetzes vom 16. August 1980, derzufolge die Steuerbefreiung des o. g. Abkommens auf J oder D als Sonderorganisation der Vereinten Nationen oder als sonstige zwischenstaatliche Organisation ausgedehnt worden wäre. 74

2.	75
Das damit bislang festgestellte Besteuerungsrecht der Bundesrepublik in Form der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Klägers, die sich grundsätzlich auf sein Welteinkommen bezieht, wird auch nicht nach den Regelungen des DBA USA ausgeschlossen, jedoch für den Arbeitslohn, der auf die – zwischen den Beteiligten unstreitigen -- 30 Tage der Tätigkeit des Klägers in den USA entfällt, auf die Anwendung des Progressionsvorbehalts beschränkt.	76
Art. 15 Abs. 1 und 2 des vorgenannten DBA vom 29.8.1989 (BStBl I 1991,94), der das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit regelt, lauten:	77
"(1) 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.	78
(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat."	79
Deutschland ist als Wohnsitzstaat /Ansässigkeitsstaat des Klägers danach nur dann für die Besteuerung des Arbeitslohns des Klägers während seiner Tätigkeit in den USA zuständig, wenn die Voraussetzungen des o. g. Abs. 2 für den Rückfall des Besteuerungsrechts vom grundsätzlich zuständigen Tätigkeitsstaat kumulativ vorliegen.	80
Dies ist hier nicht der Fall.	81
Zwar hat sich der Kläger – unstreitig - nur 30 und damit weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat USA aufgehalten, doch hat seinen Arbeitslohn die J mit Sitz in USA gezahlt, mithin ein Arbeitgeber, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist.	82
Der anteilige Arbeitslohn, der auf diese 30 Tage entfällt, ist daher im Wohnsitzstaat Deutschland nach Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a) DBA USA von der deutschen Besteuerung freigestellt, allerdings unter dem dort vorgesehenen Progressionsvorbehalt. Dieser bemisst sich zumindest dem Umfang nach bei ansonsten dem Grunde nach möglicherweise deklaratorischem Charakter (Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., 2005, § 32b, Rz. 15 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 9. Juni 1983 I R 81/92, BStBl II 1993, 790 zu § 34 Abs. 3 EStG a. F.) nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach dieser Norm findet nämlich – u. a. – bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der nach einem DBA steuerfreie Einkünfte bezogen hat, sofern ein Vorbehalt der Einbeziehung dieser Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer – wie hier in Art. 23 DBA USA -- vorhanden ist, der besondere Steuersatz des § 32a Abs. 2 Nr. 3 EStG Anwendung (Progressionsvorbehalt).	83
IV.	84
	85

Die Kostenentscheidung bleibt dem Schlussurteil vorbehalten, weil erst dann die für die Kostentragungspflicht maßgebliche Frage des Obsiegens/Unterliegens beantwortet werden kann (vgl. Gräber/von Groll, FGO, 5. Aufl., 2002, § 98, Rz.3).
