

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertr., über die Beschwerde vom 05.06.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 04.06.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 ein. Die Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen gab der Bf. mit '03' bekannt.

Das Finanzamt nahm die Arbeitnehmerveranlagung 2011 wie folgt vor:

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
P... & ... KG	27.313,24 €	
X.... KG	13.048,94 €	
S... 16	2.811,21 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	43.041,39 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		43.041,39 €
Sonderausgaben		

Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		42.981,39 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	43.041,39 €	
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00 €	
Umrechnungsbasis	43.173,39 €	
Umrechnungszuschlag $(43.173,39 \times 365 / (365 - 153) - 43.173,39$	31.158,15 €	
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		74.139,54 €
$(74.139,54 - 60.000,00 \times 0,5 + 20.235,00$		27.304,77 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		27.304,77 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		26.959,77 €
Durchschnittssteuersatz $(26.959,77 / 74.139,54 \times 100)$		36,36%
Durchschnittssteuersatz 36,36 % von 42.981,39		15.628,03 €
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug darauf entfallender SV-Beiträge und des Freibetrages von 620 € mit 6%		430,12 €
Einkommensteuer		16.058,16 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-4.118,99 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,17 €
Festgesetzte Einkommensteuer		11.939,00 €

Nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden folgende (steuerfreien) Bezüge berücksichtigt:

Bezugsauszahlende Stelle: Arbeitsmarktservice Österreich

Arbeitslosengeld für Tage (01.03.-03.04.2011)	1.613,98 €
Arbeitslosengeld für Tage (01.10.-31.12.2011)	4.367,24 €
Arbeitslosengeld für Tage (05.05.-31.05.2011)	1.281,69 €

Die als *Beschwerde* geltende Berufung wurde mit nachstehender Begründung eingebbracht:

Die Firma P.... hat Ihnen wie (für das) Jahr 2010 so auch (für das) Jahr 2011 einen falschen Lohnzettel übermittelt.

Das Finanzamt erließ eine abweisende *Berufungsvorentscheidung* mit nachfolgender Begründung:

Da die Entsendung nach Kroatien im Kalenderjahr 2011 weniger als 183 Tage gedauert hat, ist Art 15 Abs. 2 DBA anzuwenden und die Bezüge in Österreich zu versteuern.

Der *Vorlageantrag* wurde eingebbracht wie folgt:

(Der Bf.) beantragt die Änderung der Einkünfte des Jahres 2011 und die Korrektur des korrespondierenden Lohnzettels unter Ausscheiden der Einkünfte seiner Entsendung nach Kroatien.

Begründung:

Eine Begründung zu dem strittigen Sachverhalt wird in Kürze nachgereicht. Hier möchten wir anführen, dass die Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 noch bis 26. Juli 2012 offen ist.

Die im Vorlageantrag angekündigte *Begründung* wurde wie folgt erstattet:

Die Berufung gegen die festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2011 in Höhe von € 11.939,00 wurde mit der Begründung abgelehnt, die Entsendung nach Kroatien im Kalenderjahr 2011 habe weniger als 183 Tage gedauert und daher sind – gemäß Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien – die unselbständigen Einkünfte in Österreich zu versteuern.

Der Art 15 des DBA Österreich-Kroatien sieht gem. Abs. 1 vor, dass Gehälter und ähnliche Vergütungen grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu versteuern sind. Der Tätigkeitsstaat ist im gegenständlichen Fall Kroatien.

Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien sieht vor, dass ausnahmsweise Vergütungen aus Kroatien im Ansässigkeitsstaat (Österreich) versteuert werden dürfen/müssen, wenn – kumulativ – folgende 3 Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) der Empfänger hält sich im betreffenden Kalenderjahr im anderen Staat (Kroatien) insgesamt nicht länger als 183 Tage auf;
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist;
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(Der Bf.) wurde gemäß Entsendungsvereinbarung (siehe beiliegende Anlage 2) – vereinbart zwischen dem Arbeitgeber P... KG, Wien, und (dem Bf.), datiert mit 12.01.2010 – für den Zeitraum 01.02.2010 bis 31.01.2011 nach Kroatien entsendet, um für die kroatische Gesellschaft P... d.o.o. in Zagreb, als Storemanager tätig zu sein. Zwischen den beiden Konzerngesellschaften bestand nach Auskunft der Geschäftsleitung auch eine

Vereinbarung darüber, dass die durch die Personalüberlassung anfallenden Kosten zur Gänze von der kroatischen Gesellschaft getragen werden.

Die Ausnahmeregelung des Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Österreich zurechenbar ist. Im DBA ist festgelegt, dass Vergütungen, die von oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der in Kroatien ansässig ist, ab dem ersten Tag das Besteuerungsrecht Kroatien zugewiesen wird. Dies ist im gegenständlichen Fall zutreffend und wird in der Folge erläutert:

Als wirtschaftlicher Arbeitgeber wird derjenige bezeichnet, der die Vergütungen für die geleistete Arbeit wirtschaftlich trage bzw. zu tragen habe. Weiters wird in der Literatur ausgeführt, dass es nicht erheblich sei, wer den zivilrechtlichen Vertrag mit dem Arbeitnehmer abgeschlossen habe. Nach dem Prinzip des dealing at arm's length sei der wirtschaftliche Arbeitgeber derjenige, dem der Arbeitgeber seine Dienstleistung schulde, unter dessen Leitung der Dienstnehmer tätig wird und dessen Weisungen er unterworfen sei, d.h. zusammengefasst derjenige, mit dem ein Dienstverhältnis bestehe, das die wesentlichen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses aufweise.

Im gegenständlichen Fall hatte die kroatische Gesellschaft als Beschäftiger ein direktes Weisungsrecht gegenüber (dem Bf.), das z.B. darin resultierte, dass (der Bf.) die wesentlichen dienstnehmerrechtlichen Fragestellungen mit dem Geschäftsführer der kroatischen Gesellschaft klären musste (z.B. Frage des Urlaubskonsums, etc.).

Neben der Weisungsbefugnis durch die kroatische Gesellschaft war (der Bf.) – wie die 'normalen' Dienstnehmer – auch in den Betrieb der kroatischen Gesellschaft eingegliedert.

Dieses gezeichnete Gesamtbild hat m.E. zur Folge, dass die kroatische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu qualifizieren ist. Dadurch kommt jedoch Art 15 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien nicht zur Anwendung und es wird Österreich das Besteuerungsrecht versagt. Das Besteuerungsrecht liegt demnach bei Kroatien. Kroatien hat diese Einkünfte auch nach kroatischem innerstaatlichen Recht besteuert (siehe beiliegende Bescheinigung – Anlage 3).

Es wurde auch im Rahmen der eingebrachten Berufung bzw. der darauf basierenden Berufungsvorentscheidung der gesamte beurteilungsrelevante Sachverhalt nicht zur Gänze erhoben, was für sich schon einen eindeutigen Verfahrensmangel darstellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Der Bf. war bei der österreichischen P. KG seit 01. November 2004 nichtselbständig tätig. Im Zeitraum 01. November bis 31. Dezember 2004 (die ersten zwei Monate nach

Begründung eines Dienstverhältnisses) war er teilbeschäftigt, ab 01. Jänner 2005 vollbeschäftigt (Abgabeninformationssystemabfrage).

In all den Jahren bis zu seiner Entsendung an die kroatische Konzern Tochtergesellschaft P. d.o.o., Kroatien, ab 01. Februar 2010 war er Arbeitnehmer der P. KG (Österreich).

Die (österreichische) P. KG und der Bf. schlossen folgende auszugsweise wiedergegebene Entsendungsvereinbarung:

... wir nehmen Bezug auf die mit Ihnen geführten Gespräche, in denen wir Einverständnis darüber erzielt haben, dass Sie für uns einen vorübergehenden Auslandseinsatz in Kroatien übernehmen.

Dies vorausgestellt, vereinbaren wir ergänzend zu Ihrem bestehenden Anstellungsvertrag vom 12.01.2010 für diesen Zweck Folgendes:

1. Die Entsendung ist auf die Dauer von 12 Monaten, d.h. vom 01.02.2010 bis zum 31.01.2011 befristet. Sie werden zu der kroatischen Gesellschaft P... d.o.o. entsandt und dort für uns in Zagreb als Storemanager tätig sein.

2. Während der Dauer Ihrer Auslandstätigkeit erhalten Sie weiterhin ein Gehalt auf Jahresbasis, welches sich hinsichtlich Zusammensetzung und Höhe an unseren firmeninternen österreichischen Maßstäben orientiert.

Einzelheiten entnehmen Sie bitte der anliegenden Vergütungsübersicht, die hinsichtlich der Höhe einzelner Vergütungskomponenten zum Zeitpunkt der Erstellung der Entsendungsvereinbarung vorbehaltlich ist.

Die Gehaltsabrechnung erfolgt in Österreich. Die Überweisung des Gehaltes und sämtlicher sonstiger Zahlungen erfolgt in EURO auf Ihr österreichisches Bankkonto. Die Kosten des Geldtransfers sind von Ihnen zu tragen.

3. Wir behalten uns das Recht vor, Sie in Abstimmung mit der P... d.o.o. jederzeit nach Österreich zurückzurufen. In diesem Fall würden wir selbstverständlich rechtzeitig vorher ein persönliches Gespräch mit Ihnen führen.

4. Nach Ablauf Ihrer Entsendung sichern wir Ihnen in Österreich die Weiterbeschäftigung in einer Position zu, die der in Kroatien ausgeübten Tätigkeit gleichwertig ist.

Der Anspruch auf den Mietkostenzuschlag entfällt spätestens mit Ablauf der Entsendung.

5. Während Ihres Aufenthaltes in Kroatien gelten die dortigen Arbeitszeit- und Feiertagsregelungen.

6. Die Dauer Ihres Jahresurlaubs richtet sich nach Ihrem Anstellungsvertrag.

7. Sie verpflichten sich, Ihre steuerlichen Pflichten im In- und Ausland zu erfüllen.

Die auf Ihre Auslandstätigkeit entfallenden gesamten Bezüge sind grundsätzlich im Inland steuerfrei. Ein Lohnsteuerabzug in Österreich unterbleibt insoweit.

Die gesamten auf die Entsendung entfallenden Bezüge sind in Kroatien steuerpflichtig. Die darauf entfallenden Steuern werden von uns getragen und an das zuständige Finanzamt in Kroatien abgeführt.

Die in der Vergütungsübersicht aufgeführten Bruttogehaltsbestandteile unterliegen einem hypothetischen österreichischen Lohnsteuerabzug nach den allgemeinen Merkmalen

der Lohnsteuerkarte. Eventuell eingetragene individuelle Freibeträge werden nicht berücksichtigt.

Die im Ausland und ggf. im Inland auf das Firmeneinkommen entfallende Steuer trägt das Unternehmen.

8. Um eine weitere Pflichtmitgliedschaft in der österreichischen Sozialversicherung sicherzustellen, werden wir mit Ihrem Einverständnis einen Antrag zur Anwendung der Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit der Republik Österreich gemäß Vereinbarung nach Art. 17 VO 1408/71 stellen. Diese Vereinbarung kann für einen Zeitraum von maximal 5 Jahren getroffen werden.

Somit unterliegen Sie weiterhin der österreichischen Sozialversicherung. Die Versicherungsbeiträge werden wie bisher von uns einbehalten und abgeführt.

Krankheitsbedingte Kosten sind von ihnen zu begleichen und Ihrer österreichischen Krankenkasse zur Erstattung vorzulegen. Sollten nach österreichischem Recht erstattungspflichtige Kosten nicht in voller Höhe übernommen werden, so können diese einer Gruppenversicherung, die wir für Sie abschließen, zur Erstattung eingereicht werden.

9. Nicht belegt.

10. Sämtliche Reisekostenabrechnungen haben über die Hauptkasse des Hauses oder über die mit der Abrechnung betraute Stelle im Einsatzland zu erfolgen. Es gelten die Reisekostenrichtlinie / -bestimmungen des Einsatzlandes.

11. Sie werden gebeten, sich umgehend in Kroatien eine geeignete Wohnung zu besorgen, wobei wir Sie nach Möglichkeit unterstützen.

Die Absprache der Umzugsmodalitäten und die Abrechnung der Umzugskosten haben mit dem Bereich Personal zu erfolgen.

12. Für die Zeit Ihrer Entsendung sind Sie ggf. im Einsatzland und in Österreich personalkaufberechtigt. Von dem 25 %-igen Personalkaufrabatt müssen Sie 8 % versteuern.

Im Übrigen gilt unsere Betriebsvereinbarung Nr. 10 Personalkauf.

13. Nicht belegt.

14. Es werden mit Ihnen nachfolgende Sonderregelungen getroffen:

- Sie erhalten befristet für die Zeit Ihrer Entsendung - längstens bis zum 31.01.2011 - einen monatlichen Mietkostenzuschlag in Höhe von EUR 700,-- netto.

15. Änderungen dieser Entsendungsvereinbarung bedürfen der Schriftform.

Ihr Anstellungsvertrag vom 12.01.2010 und diese Entsendungsvereinbarung unterliegen dem österreichischen Recht. Gerichtsstand ist für beide Parteien der Sitz von P.-Österreich.

...

Aus dem vorgelegten Servicevertrag geht auszugsweise wiedergegeben Folgendes hervor:

Servicevertrag zwischen

1) P... KG ... Österreich, nachfolgend ... Service Provider genannt und

2) P... d.o.o.,... Kroatien, nachfolgend P... Kroatien genannt.

...

Der Service Provider bietet der P.... Kroatien für die Dauer dieses Vertrages die in der Anlage A genannten Leistungen an und erbringen sie gemäß den nachfolgend angeführten Bedingungen.

§ 2 Vergütung

Als Entgelt für die vom dem Service Provider nach diesem Vertrag erbrachten Leistungen zahlt P... Kroatien dem Service Provider eine Vergütung, die dem Fremdvergleich standhält. Hinsichtlich der Vergütung werden folgende Grundsätze beachtet: ...

2.1.2. Die Vergütung deckt solche Leistungen ab, die einen betrieblichen Nutzen für die P... Kroatien darstellen und die im vorwiegenden Interesse der P... Kroatien erbracht werden.

Die einjährige Entsendung endete – trotz bzw. entgegen der unter Punkt 4. des Entsendungsvertrages vertraglich vereinbarten Zusicherung: „Nach Ablauf Ihrer Entsendung sichern wir Ihnen in Österreich die Weiterbeschäftigung in einer Position zu, die der in Kroatien ausgeübten Tätigkeit gleichwertig ist.“ – mit der unmittelbaren Auflösung des Dienstvertrages zwischen der P. KG und dem Bf.

Die vertragswidrige der Entsendung unmittelbar nachfolgende Auflösung des Dienstverhältnisses zog folgende Gehaltsverrechnungen nach sich:

Abrechnungsmonat 01.2011:

Ersteintrittsdatum: 01.11.2004 - Austrittsdatum: 31.01.2011 - Ende Entgeltanspruch: 31.01.2011

Gehalt	3.309,00 €
Mietzusch. SV.pfl. Lst-fr	700,00 €
Mietzusch. SV Vergütung	126,49 €
Urlaubszuschuss	281,04 €
Weihnachtsremuneration	281,04 €
Prämie einmalig	14.857,00 €
Summe der Bezüge	19.554,57 €

Abrechnungsmonat 02.2011:

Ersteintrittsdatum: 01.11.2004 - Austrittsdatum: 31.01.2011 - Ende Entgeltanspruch: 28.02.2011

Urlausersatzleistung Ifd	3.785,10 €
Urlausersatzleistung SZ	630,85 €
Summe der Bezüge	4.415,95 €

Abrechnungsmonat 03.2011:

Ersteintrittsdatum: 01.11.2004 - Austrittsdatum: 31.01.2011 - Ende Entgeltanspruch:
28.02.2011

Jahrestantieme	12.931,00 €
Summe der Bezüge	12.931,00 €

Artikel 15 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-Kroatien lauten wie folgt:

- 1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person [Österreich] für eine im anderen Vertragsstaat [Kroatien] ausgeübte unselbstständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat [Österreich] besteuert werden, wenn
- a) der Empfänger sich im betreffenden Kalenderjahr im anderen Staat [Kroatien] insgesamt nicht länger als 183 Tage aufhält und
 - b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat [Kroatien] ansässig ist, und
 - c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat [Kroatien] hat.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031 entschieden, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt.

Entscheidend ist, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den *Arbeitnehmer* ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf *DBA* -Bestimmungen - wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).

§ 67 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt:

Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

- a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu

versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

b) Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

d) Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub sind, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

e) Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

f) Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind, sind bis zu einem Betrag von 22 000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

Außer Streit steht, dass der Bf. im Inland seinen ständigen Wohnsitz und Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat. Er ist daher in Österreich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig.

Unstrittig ist auch, dass sich der Bf. im betreffenden Kalenderjahr - dem Jahr 2011 - lediglich an 31 Tagen in Kroatien und somit nicht länger als 183 Tage ebendort aufgehalten hat. Damit ist Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA erfüllt.

Vom Bf. wurde zur kroatischen Gesellschaft P... d.o.o. in Zagreb für die Dauer seiner 12 Monate umfassenden Entsendung weder ein arbeitsvertragliches Verhältnis (unter Ruhen seines arbeitsvertraglichen Verhältnisses zur P... KG, Wien) noch ein zusätzliches arbeitsvertragliches Verhältnis zur kroatischen Gesellschaft P... d.o.o. begründet.

Gegenteiliges hat der Bf. weder in seiner Berufung noch in den darauf folgenden Schriftsätze (Begründung zum Vorlageantrag) behauptet. Dass das arbeitsvertragliche Verhältnis bei der entsendenden Organisation, der P... KG, Wien, bestehen geblieben ist, ist in der Entsendungsvereinbarung festgelegt:

Der Bf. übernahm für die P... KG, Wien, einen vorübergehenden – 12-monatigen – Auslandseinsatz.

Die P... KG, Wien, vereinbarte mit ihm ergänzend zu seinem bestehenden Anstellungsvertrag u.a. Folgendes:

Während der Dauer seiner Auslandstätigkeit erhielt der Bf. weiterhin ein Gehalt auf Jahresbasis, welches sich hinsichtlich Zusammensetzung und Höhe an den firmeninternen österreichischen Maßstäben orientiert. Einzelheiten entnehmen Sie bitte der anliegenden Vergütungsübersicht,

Die Gehaltsabrechnung erfolgt in Österreich.

Wir (die P... KG, Wien) behalten uns das Recht vor, Sie in Abstimmung mit der P... d.o.o. jederzeit nach Österreich zurückzurufen.

Nach Ablauf Ihrer Entsendung sichern wir Ihnen in Österreich die Weiterbeschäftigung in einer Position zu, die der in Kroatien ausgeübten Tätigkeit gleichwertig ist.

Während Ihres Aufenthaltes in Kroatien gelten die dortigen Arbeitszeit- und Feiertagsregelungen.

Die Dauer Ihres Jahresurlaubs richtet sich nach Ihrem Anstellungsvertrag.

Um eine weitere Pflichtmitgliedschaft in der österreichischen Sozialversicherung sicherzustellen, werden wir mit Ihrem Einverständnis einen Antrag zur Anwendung der Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit der Republik Österreich gemäß Vereinbarung nach Art 17 VO 1408/71 stellen. Somit unterliegen Sie weiterhin der österreichischen Sozialversicherung. Die Versicherungsbeiträge werden wie bisher von uns eingehalten und abgeführt.

Das ins Treffen geführte Vorbringen, die kroatische Gesellschaft habe ein direktes Weisungsrecht gegenüber dem Bf. gehabt, wird lediglich mit dem Hinweis begründet, der Bf. habe dienstrechtliche Fragen wie die Frage des Urlaubskonsums mit dem Geschäftsführer der kroatischen Gesellschaft klären müssen.

Für den elf Monate umfassenden Zeitraum 01. Februar bis 31. Dezember 2010 weist der in der Folge wegen Anwendung der 183 Tage-Regel berichtigte Lohnzettel der P... KG, Wien, Bruttobezüge in Höhe von € 52.108,39 aus, wodurch sich umgerechnet auf 1 Monat ein Bruttobezug von rd. € 4.737 (inkl. Sonderzahlungen) errechnet. Die

Gehaltsverrechnung 01.2011 weist einen Bruttobezug (ohne Prämie einmalig) in Höhe von € 4.697,57 aus.

Endete die mit 31. Jänner 2011 befristete Entsendung an die kroatische P... d.o.o., zeigt sich, dass die in Rede stehenden Bruttobezüge der P... KG, Wien, in Höhe von € 36.901,52 – beinhaltend eine 'Prämie einmalig' in Höhe von € 14.857,00 und eine 'Jahrestantieme' in Höhe von € 12.931,00 – auf Grund des nur 1 Monat umfassenden Zeitraumes, 01. bis 31. Jänner (2011), nur zu einem Bruchteil mit der Entsendung in einem Zusammenhang stehen können.

Es ist bei dieser Sachlage offensichtlich, dass die beiden Positionen: 'Prämie einmalig' und 'Jahrestantieme' auf Grund der vertragswidrig der Entsendung unmittelbar nachfolgenden Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt wurden.

Brachte die einjährige Entsendung (an die kroatische Konzern Tochtergesellschaft) das abrupte, vertragswidrig erfolgte Ende des seit November 2004 bestandenen Dienstverhältnisses mit der österreichischen P. KG mit sich, geht es auf Grund des seit Jahren bestandenen Dienstverhältnisses mit der P. KG nicht an, die genannten Positionen 'Prämie einmalig' und 'Jahrestantieme' überwiegend der Entsendungstätigkeit zuzuordnen. Die Positionen 'Prämie einmalig' und 'Jahrestantieme' werden im Verhältnis 2/3 : 1/3 auf die österreichische Tätigkeit und die kroatische Entsendungstätigkeit aufgeteilt.

Anstelle der Bruttobezüge (210) in Höhe von € 36.901,52 gelangen Bruttobezüge wie folgt in Ansatz:

	bisher	Erkenntnis
Abrechnungsmonat 01.2011	19.554,57 €	9.904,67 €
Abrechnungsmonat 02.2011	4.415,95 €	0,00 €
Abrechnungsmonat 03.2011	12.931,00 €	8.620,67 €
	36.901,52 €	18.525,34 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Wien, am 20. Juli 2017