

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden ***Vo***, die beisitzende ***Ri*** Richter und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch fp steuerberatung gmbh & co kg, Karl-von-Lutterotti-Straße 2, 6460 Imst, über die Beschwerden vom 18.1.2016 und 12.7.2016 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 17.12.2015 und 15.6.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 bis 2012 nach der über Antrag des Beschwerdeführers am 20.7.2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 13.5.2014 über Aufforderung des Finanzamtes die Erklärungen für die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 bis 2012 ein und führte in den Beilagen (L 1i) zu den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung unter der Kennzahl 453 unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und unter der Kennzahl 493 die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten an. Gleichzeitig legte er für die Streitjahre Lohnbescheinigungen seines Schweizer Arbeitgebers und eine Aufgliederung der Werbungskosten vor. In einem Begleitschreiben beantragte er "für

die gesamten schweizerischen Einkünfte die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in der damaligen Fassung bzw. gem. der Übergangsregelung für die Jahre 2011 und 2012" und führte aus, er habe die gesamten Jahre als Monteur gearbeitet.

In der weiteren Folge legte der Beschwerdeführer auf Ersuchen des Finanzamtes eine Tätigkeitsbeschreibung seiner Arbeitgeberin, der AG1, einen Einsatzvertrag und Baustellenrapporte der Jahre 2009 bis 2012 vor.

In der Tätigkeitsbeschreibung der Arbeitgeberin wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei bei der AG1 als Schreiner-Monteur beschäftigt. Die AG1 verstehe sich als Personaldienstleister für die AG2. In seiner Tätigkeit montiere der Beschwerdeführer schweizweit ausschließlich für diese Firma Schreinererzeugnisse. Er sei jedenfalls die ganze Woche auf Montage unterwegs und sei seit seiner Anstellung nie in einer Tischlerei bzw. Schreinerei eingesetzt gewesen.

Das Finanzamt erließ am 17.12.2015 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 sowie am 15.6.2016 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 jeweils abweichend von den eingereichten Erklärungen und unterwarf die vom Beschwerdeführer in der Schweiz bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung ohne Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, jedoch unter Anrechnung der in der Schweiz abgeführten Steuer. Begründend führte das Finanzamt unter anderem aus:

"Unter Bauausführung im weitesten Sinne sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und Ähnlichem zählt nicht zu den begünstigten Tätigkeiten (zB Aufstellen von Regalen, Büromöbeln und sonstige Einrichtungsgegenstände).

Unter Montage ist nach Jakom/Laudacher, EStG, 4.A., § 3 Rz 35 der Zusammenbau und die Aufstellung größerer Anlagen oder ortsfester Maschinen und Arbeitsgeräte zu verstehen. Sind diese nicht ortsfest (Tunnelbohrgeräte, Straßenbaumaschinen, Kräne) müssen diese einen Umfang aufweisen, der eine Montage an Ort und Stelle verlangt.

Als Anlage sind Industrieanlagen und Produktionsanlagen anzusehen. Beispielhaft zählt Walch (SWI 2008,444) auch maschinelle Einrichtungen wie Aufzüge, Skilifte, Sprungschanzen, Seilbahnen und Eisenbahnstränge auf.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist es einzig und allein entscheidend, ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen unter den Begriff der Montage subsumiert werden kann, da die Bauausführung nach der oben angeführten Definition nicht erfüllt ist.

Die Bestätigung des Arbeitgebers, dass der Steuerpflichtige als "Schreiner-Monteur" beschäftigt ist, hat für die Beurteilung, ob die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs.1 Z 10 EStG 1988 zusteht,

keine Auswirkung, da ein Monteur nicht zwingend Montagetätigkeiten im Sinne des Gesetzes ausübt.

Die Sachverhaltsermittlung hat ergeben, dass der Steuerpflichtige in einer Tischlerei vorgefertigte Möbel, Holzverkleidungen und teilweise Fenster an Ort und Stelle einbaut. Ob es sich dabei um den Einbau von Mobiliar im neu errichteten Gebäuden handelt und an welchem Einsatzort welche Tätigkeiten ausgeführt wurden, ist aus den Baustellenrapporten nicht ersichtlich.

Laut den verfügbaren Informationen auf der Homepage des Beschäftigterbetriebes ... werden folgende Leistungen erbracht: "Die AG2 sind das führende Schweizer Montageunternehmen.

Im Fokus stehen das Anschlagen von Schreinereierzeugnissen, allgemeine Schreinermontagen, Innenausbau und der Ladenbau. Als Subunternehmer konzentriert sich die Dienstleistung ausschließlich auf den Einbau."

Es handelt sich also vereinfacht gesagt, um das Anschrauben von Tischlereiprodukten. Dies bringt klar zum Ausdruck, dass der Begriff der Montage - also der Zusammenbau und die Aufstellung größerer Anlagen - im Sinne des Gesetzes nicht erfüllt ist.

Dies bedeutet, dass für die in der Schweiz erzielten Einkünfte die Steuerbefreiung nicht anwendbar ist, wodurch die Einkünfte - unter Anrechnung der in der Schweiz abgeführten Steuer - in Österreich zu besteuern sind.

Die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten wurden nicht anerkannt, da dem Steuerpflichtigen vom Arbeitgeber ein Firmen-Pkw zur Verfügung steht.

Die Differenz Werbungskosten für den Verpflegungsaufwand wurden unter Berücksichtigung des neuen Tätigkeitsmittelpunktes ermittelt und entsprechend reduziert."

In seinen Beschwerden vom 15.1.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 und vom 12.7.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, dass seine Tätigkeit nicht das Anschrauben von Tischlereiprodukten, sondern den Innenausbau, die Montage von Wand- und Deckenverkleidungen (Innen-sowie Außenfassaden), Fenstern, Türen, Küchen sowie den Ladenbau umfasse. Beantragt werde die Gewährung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in der jeweils geltenden Fassung. Mit der Beschwerde vom 12.7.2016 legte der Beschwerdeführer eine Bestätigung seines Arbeitgebers über seinen Tätigkeitsbereich vom 5.1.2016 vor. Diese lautet auszugsweise:

"Hiermit bestätigen wir, dass [der Beschwerdeführer] in den Jahren 2009 und 2010 bei unserem Montageunternehmen ... als Schreiner-Monteur beschäftigt war. In seiner Funktion als Schreiner-Monteur war [der Beschwerdeführer] für unsere Firma auf verschiedenen Baustellen

in der ganzen Schweiz unterwegs. Dabei führte er vorwiegend Montagen in nachfolgenden Bereichen aus:

- *Innenausbauarbeiten (zB Wand- und Deckenverkleidungen)*
- *Fenstermontagen*
- *Türenmontagen*
- *Küchenmontagen*
- *Ladenbau*

Bei solchen Montagen werden die zu montierenden Produkte jeweils fix in die bestehenden Bauten eingebaut bzw. befestigt..."

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 7.12.2017 wies das Finanzamt die Beschwerden ab, da die Montage von Wand- und Deckenverkleidungen, Fenstermontagen, Türenmontagen, Küchenmontagen und Ladenbau keine Anlagenerrichtung im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung darstelle.

Der Beschwerdeführer beantragte nach gewährter Fristverlängerung bis 15.3.2018 mit Eingabe vom 12.3.2018 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In einer weiteren Eingabe vom 11.5.2020 wiederholte er sein Vorbringen, dass seine Tätigkeit in Montageleistungen bestanden habe, welche für die Errichtung von projektbezogenen Anlagen vorgenommen worden seien und legte eine weitere Bestätigung des ehemaligen Arbeitgebers vom 29.4.2020 über seinen Tätigkeitsbereich vor. Darin wird der Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers inhaltlich gleich beschrieben wie in der oben zitierten Bestätigung vom 5.1.2016. Ergänzend wird angeführt, dass der Beschwerdeführer insgesamt in der Zeit von August 2006 bis Juni 2015 bei der Team Work Personal AG beschäftigt gewesen sei.

Mit Schreiben vom 18.6.2020 brachte der Beschwerdeführer auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes ergänzend vor, es habe sich „*weitaus überwiegend um Leistungen zur Errichtung von Anlagen in Neubauten und Zubauten*“ gehandelt, und legte eine am 8.6.2020 erstellte „*Einsatzliste*“ für die Streitjahre, ein Konvolut von Skizzen für ein „*exemplarisches Bauvorhaben*“ und eine „*Bestätigung Montagearbeiten [Beschwerdeführer]*“ der AG2 vom 17.6.2020 vor. Letztere lautet:

„...über 15 Jahre bin ich bei den AG2 verantwortlich für die Kalkulation. In dieser Zeit durfte ich viele interessante, nicht alltägliche Montagen rechnen. Viele von diesen hochwertigen Einbauten wurden von [dem Beschwerdeführer] als leitender Monteur ausgeführt. [Der Beschwerdeführer] wurde überall dort eingesetzt, wo die Montage besonders schwierig war.“

In der mündlichen Verhandlung legte der Beschwerdeführer ein weiteres Konvolut an Auftragsbestätigungen aus den Beschwerdejahren der AG2 vor, an deren Ausführung der Beschwerdeführer offenbar mitgewirkt hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in Österreich an der Adresse X. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und ist unstrittig.

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren bei der AG1 in Ort in der Schweiz als Schreiner-Monteur nichtselbständig beschäftigt. Die AG1 in Ort (CH) ist Personaldienstleister für die AG2. Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren ausschließlich für diese Firma, ebenfalls mit Sitz in Ort in der Schweiz, tätig. Dies ergibt sich aus dem zwischen dem Beschwerdeführer und der AG1 am 5.8.2008 abgeschlossenen Einsatzvertrag.

Der Beschwerdeführer führte Montagen von Schreinereierzeugnissen für gewerbliche (zB Hotels) aber auch öffentliche Bauten (zB. Flughafen, Krankenhäuser) aus und zwar in folgenden Bereichen: Innenausbauarbeiten (inkl. Wand- und Deckenverkleidungen), Fenstermontagen, Türenmontagen, Trennwände und Schiebetüren, Küchen-/Schränkmontagen und Ladenbau. Dabei wurden die zu montierenden Produkte jeweils fix in bestehende Bauten eingebaut bzw. dort befestigt. Sein Tätigkeitsgebiet erstreckte sich über die gesamte Schweiz. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers, aus den Bestätigungen der AG1 vom 24.8.2014, 5.1.2016 und 29.4.2020, den vorgelegten Firmenbroschüren der AG2 und aus Auftragsbestätigungen der AG2 .

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 3 Abs. 1 Z 10 und Abs. 3 EStG 1988 in der bis 31.12.2010 geltenden Fassung lautete:

"§ 3 (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

...

10. Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland."

(3) Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10, 11 und 32 sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen."

§ 3 Abs 1 Z 10 EStG idF BGBl I 161/2005 entspricht inhaltlich im Wesentlichen § 3 Z 14a EStG 1972, eingefügt durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl Nr 550. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP, führen dazu aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaues im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern ... für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus. Die vorliegende Novelle sieht daher eine Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang steht."

Von dem Wortlaut der in den Jahre 2009 und 2010 geltenden Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 waren nur Arbeitnehmer **inländischer Arbeitgeber** umfasst.

Der Unabhängige Finanzsenat aber auch das Bundesfinanzgericht dehnte in einer Vielzahl von Entscheidungen den Geltungsbereich in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung der Bestimmung auch auf Arbeitnehmer aus, die bei Arbeitgebern beschäftigt waren, welche in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz ansässig waren, da die Bestimmung im Lichte der Grundfreiheiten des Unionsrechts (namentlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit) so gelesen werden musste, dass die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auch Arbeitnehmern zustand, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im Gebiet des Europäischen Wirtschaftsraums oder in der Schweiz beschäftigt waren, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt waren (vgl. (UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 16.08.2006, RV/0252-F/05; 14.4.2008, RV/0360-F07; BFG 3.3.2015, RV/1100299/2011; BFG 28.8.2015, RV/3100239/2015; BFG 4.8.2016, RV/3100557/2016).

Der Beschwerdeführer war zwar bei einer Schweizer Personalgestellungsfirma beschäftigt, erfüllte damit aber die Voraussetzung eines inländischen Arbeitgebers im Sinne der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung.

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach der genannten Bestimmung ist, dass der Beschwerdeführer eine „**Auslandstätigkeit**“ ausgeübt hat. Dazu hat sowohl der Unabhängige Finanzsenat als auch das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass "*Ausland*" jenes Gebiet ist, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07; BFG 23.02.2015, RV/5100507/2012). Die Steuerfreiheit stehe auch dann zu, wenn zB ein bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Schweiz ausübe. Der Begriff "*Ausland*" sei also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit ist die Schweiz "*Ausland*" und eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit eine "Auslandstätigkeit", wobei jede Tätigkeit des Arbeitnehmers im Ausland außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte (Sitz des Arbeitgebers) eine „*Auslandstätigkeit*“ im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0151).

Damit hat der Beschwerdeführer, der ganzjährig außerhalb des Sitzes seines Arbeitgebers in der gesamten Schweiz Montagearbeiten ausgeführt hat, auch die Voraussetzung der Auslandstätigkeit erfüllt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aber nach dieser gemeinschaftskonformen Ausdehnung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Verfassungswidrigkeit gesehen und stellte in mehreren Beschlüssen an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall für die Jahren 2009 und 2010 zur Anwendung gelangenden Fassung, BGBl. I Nr. 161/2005, als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen.

Mit Erkenntnis vom 30.9.2010 zu G 29/10 et al hob der Verfassungsgerichtshof § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 161/2005 mit Ablauf des 31.12.2010 als verfassungswidrig auf. Er pflichtete darin dem Verwaltungsgerichtshof bei, dass die seinerzeit von den Materialien angeführte Begründung - Förderung der im ausländischen Anlagenbau tätigen österreichischen Arbeitgeber - für § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in dem durch das Unionsrecht bedingten erweiterten Verständnis nicht mehr geeignet ist, die Befreiung zu rechtfertigen, zumal diese Bestimmung – wie der Verfassungsgerichtshof ausführte - doch nunmehr auch den (im Inland ansässigen) Arbeitnehmern ausländischer Arbeitgeber für eine begünstigte Auslandstätigkeit zugute komme. Es liege auf der Hand, dass eine Vorschrift, die (nunmehr) auch die Löhne von bei ausländischen Arbeitgebern beschäftigten Arbeitnehmern bei bestimmten Auslandstätigkeiten von der österreichischen Lohnsteuer befreie, nicht mit dem Argument der Förderung der Wettbewerbsfähigkeit inländischer Arbeitgeber gerechtfertigt werden könne. Weder aus der Sicht des einzelnen Arbeitnehmers noch aus der Sicht des Arbeitgebers sei daher bei dem unionsrechtlich gebotenen erweiterten Anwendungsbereich der fraglichen

Bestimmung - der nicht bloß Ausnahmefälle betreffe - ein sachlicher Grund für eine Steuerbefreiung der in Rede stehenden Bezüge zu sehen.

Da die Aufhebung der oben angeführten Bestimmung erst mit Ablauf des 31.12.2010 in Kraft trat, ist sie im gegenständlichen Fall für die Streitjahre 2009 und 2010 noch anzuwenden.

Bis zur Neugestaltung der Auslandstätigkeiten ab dem Jahr 2013 wurde vom Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 in [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) für die Jahre 2011 und 2012 folgende Übergangsregelung erlassen:

"§ 3 (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

...

10. In den Kalenderjahren 2011 und 2012 Bezüge, die Arbeitnehmer der in lit. c genannten Betriebe für eine begünstigte Tätigkeit im Sinne der lit. d nach Maßgabe folgender Bestimmungen beziehen:

a) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.

b) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2012 33% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.

c) Betriebe im Sinne dieser Bestimmung sind

- Betriebe und Betriebsstätten eines in der Europäischen Union, einem EWR-Staat oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder

- in der Europäischen Union, in einem EWR-Staat oder der Schweiz gelegene Betriebsstätten eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.

d) Begünstigte Tätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe im Sinne der lit.c sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Als Ausland im Sinne dieser Bestimmung gilt jeder Staat außer Österreich.

e) Die begünstigte Tätigkeit muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen.

f) Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist Abs. 3 anzuwenden."

Artikel 15 Z 1 des mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen BGBl 64/1975 idF BGBl III 22/2007 (im folgenden: DBA Schweiz) lautet:

"Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen 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, daß die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden."

Artikel 23 Abs. 1 und 2 des DBA Schweiz lauten:

„1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.“

Österreich hat somit, ebenso wie die Schweiz, das Besteuerungsrecht für Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, welche eine in Österreich ansässige Person in der Schweiz erzielt. Österreich rechnet auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer einen Betrag in Höhe der in der Schweiz gezahlten Steuer an.

Die Ansässigkeit des Beschwerdeführers in Österreich im Sinn des DBA Schweiz und damit das Besteuerungsrecht Österreichs sind unstrittig.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich, ob die vom Beschwerdeführer erbrachten Arbeitsleistungen jene Voraussetzungen erfüllen, welche der Gesetzgeber für die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung für Auslandsmontage des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in den für die Streitjahre geltenden Fassungen normiert hat.

Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 10 lit b EStG folgt, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten – wobei es jeweils auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit ankommt (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0024) – eine erschöpfende ist. Die Bauausführung, Montage,

Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Wartung von Anlagen, Planung, Beratung und Schulung sind dann begünstigt, wenn ein inländisches oder diesem gleichgestelltes ausländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Als eine begünstigte „*Montage*“ von Anlagen kann die vom Beschwerdeführer durchgeführte Montage von Schreinererzeugnissen nicht angesehen werden.

Als begünstigte "*Montage*" ist der Zusammenbau und das Aufstellen größerer ortsfester Anlagen und Maschinen oder das Aufstellen von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten anzusehen, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, wie zB Straßenbaumaschinen, Kräne, Tunnelbohrmaschinen (vgl. *Jakom*, EStG, 3.Auflage, Rz 34 ff zu § 3; *Walch*, SWI 10/2008, 444 ff). Eine solche Tätigkeit ist vom Beschwerdeführer nicht durchgeführt worden.

Zu prüfen ist, ob die vom Beschwerdeführer durchgeführte Montage von Schreinererzeugnissen als Bauausführungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen sind.

Neben der Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten zu denen auch die Bauausführung zählt enthält § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Anordnung, dass sich die aufgezählten Tätigkeiten auf die **Errichtung** von Anlagen im Ausland beziehen müssen (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105). Als Anlagen gelten unter anderem Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke.

Als begünstigte Bauausführungen i.S. der oben angeführten Bestimmung sind daher alle Maßnahmen anzusehen, die mit der **Errichtung oder Erweiterung** von Bauwerken in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Die bloße Sanierung und Instandhaltung von Bauwerken ist nicht begünstigt. Ebenso wenig ist die Ausgestaltung von Räumlichkeiten (wie das Aufstellen von Möbeln, Regalen und sonstigen Einrichtungsgegenständen) begünstigt (*Walch*, SWI 10/2008, 444 ff;), zumal es sich hier nicht um Bauausführungen handelt (*Jakom*, EStG, 3.Auflage, Rz 34 ff zu § 3).

Eine begünstigte Bauausführung liegt im streitgegenständlichen Fall somit nur vor, soweit die vom Beschwerdeführer montierten Schreinererzeugnisse Teil einer neu errichteten oder erweiterten Baulichkeit (Gebäudes) bilden.

Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Bei Gebäudeeinbauten gehören nach der Verkehrsauffassung typische Gebäudeteile auch bei nur loser Verbindung zum Gebäude (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 4 zu § 108e und Tz 5 zu § 7 EStG 1988; Doralt, EStG13, § 6 Tz 6 u. 9). Alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile gelten als nicht selbständig bewertbar,

auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können. Zu den typischen Teilen des Gebäudes und deshalb nicht zu selbständigen Wirtschaftsgütern zählen beispielsweise Sanitär- sowie Heizungsanlagen, Fenster, (Innen)Türen (VwGH 05.09.2012, 2010/15/0002). Aber auch ein Teil der Innenausbauarbeiten wie Wand- und Deckenverkleidungen sowie Trennwände können - je nach Beschaffenheit und Ausgestaltung- nach Ansicht des Senates dem Gebäude zugerechnet werden.

Hingegen stellen Einbaumöbel (Einbauküchen) in aller Regel keine Gebäudebestandteile, sondern selbständige Wirtschaftsgüter dar, auch wenn sie befestigt oder eingebaut werden (vgl. Jakom, Marschner, EStG, 2020, § 4 Rz 173; Doralt, EStG13, § 6 Tz 9).

In dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Prospekt der AG2 wird die Tätigkeit des Unternehmens u.a. wie folgt beschrieben:

- *"Als führender Schweizer Subunternehmer für Schreinermontagen arbeiten wir eng mit dem Schreiner, Laden- und Innenausbauer zusammen."*
- *"Spezialisten: Innenausbau, Ladenbau, Hotel/Gastronomie, Küchen-/Schrankmontage, Tür-/Fenstermontage, Akustik/Glas/Schiebewände, Labor/Arztpraxen/Bibliotheken, Montageservice/Baumärkte, Messebau"*
- *"Der Ausbau von Hotels findet meist in der Zwischensaison statt. Dann ist es wichtig, Montagezeiten kurz zu halten. So kann das Gästebett rasch wieder genutzt werden."*
- *"Fenster und Türen aus Holz, Kunststoff und Glas - ob Neu- oder Umbau. Die Montage von Fenstern und Türen ist eine kleine Spezialität [des Arbeitgebers]."*
- *"Wenn die Tore der Messe öffnen, ist Ihr Stand garantiert fertig..."*
- *"Immer öfter müssen Neu- und Umbauten in einem sehr engen Zeitfenster realisiert werden... Die [Mitarbeiter des Arbeitgebers] können gezielt für eine oder mehrere Arbeiten in der Montage eingesetzt werden. ..."*

Aus den mit Schreiben vom 24.8.2014 vom Arbeitgeber für die Beschwerdejahre vorgelegten lückenlosen Baustellenrapporten (Arbeitszeitnachweise bzw Spesenabrechnungen) lässt sich nicht erschließen, welche konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführer jeweils ausgeführt hat und ob diese Tätigkeit im Zuge der Errichtung einer Anlage (eines Gebäudes) ausgeführt wurden. Angeführt sind jeweils nur die *"Einsatzfirma"* bzw. der Kunde, der Tätigkeitsort sowie die pro Tag geleisteten Arbeitsstunden und geltend gemachten Spesen. Ein konkreter Nachweis bei welchen Bauprojekten es sich um Neu-oder Umbauten gehandelt hat und welche einzelnen Montagetätigkeiten der Beschwerdeführer durchgeführt hat, ist trotz Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes im Vorhalt vom 26.05.2020 nicht erbracht worden, obschon dem

Beschwerdeführer aufgrund des Auslandsachverhaltes eine erhöhte Mitwirkung an der Klärung des Sachverhaltes trifft (§ 115 Abs 1 BAO).

Vom Senat wird zwar nicht in Frage gestellt, dass sich der Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers wie dem Prospekt der AG2 zu entnehmen ist, von seiner Arbeitgeberin mehrmals bestätigt und vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung glaubhaft vorgebracht worden ist, auf genannten Innenausbauarbeiten, Fenstermontagen, Türenmontagen, Trennwände und Schiebetüren, Küchen-/Schränkmontagen und Ladenbau bezieht.

(Einbau)Küchen und Schränke sind im Sinne des Steuerrechts aber als selbständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren; deren Montage ist daher nicht als Bauausführung anzusehen. Ebenso ist nicht jede Innenausbauarbeit und der „Ladenbau“ (die Ausgestaltungen und Einrichtungen von Geschäften, Arztpraxen udg.) steuerrechtlich dem Gebäude zuzurechnen und damit als begünstigte Bauausführung zu erfassen. Die vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vertretene Ansicht, wonach zB bei einer Generalsanierung eines Hotels, unabhängig davon, ob die dabei ausgeführte Montagetätigkeit auf Gebäude oder als Teil eines selbständigen Wirtschaftsgutes zu „aktivieren“ ist, als begünstigte Tätigkeit anzusehen sei, weil auch mobile Anlagen begünstigt seien, vermag der Senat nicht zu teilen.

Auch aus den vom Beschwerdeführer als Nachweis seiner Tätigkeit im Zuge der mündlichen Verhandlung für die Beschwerdejahre vorgelegten Auftragsbestätigungen der Dietsche Montage AG, an deren Durchführung der Beschwerdeführer mitgewirkt hat, ist zu entnehmen, dass der überwiegende Teil der Aufträge neben den den begünstigten Bauausführungen zuordenbaren Leistungen, wie zB. die Fenster- und Türenmontage in Neubauten, die Montage von Einbaumöbeln (Schränken, Zimmereinrichtungen, Gardaroben, Regale) und anderen Einrichtungsgegenständen umfasste. Die Montage dieser Wirtschaftsgüter kann nicht als begünstigte Bauausführung im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage angesehen werden.

Zudem ist eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, dass die begünstigte Tätigkeit zumindest ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Wird vor Erreichen der Monatsfrist neben der begünstigten Tätigkeit auch eine nichtbegünstigte Tätigkeit ausgeübt, so wird die begünstigte Tätigkeit dadurch unterbrochen und beginnt die Monatsfrist von neuem zu laufen (Walch, SWI 2008, S 455 ff; BFG 29.12.2016 RV/1100080/2014).

Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung zwar behauptet, dass es sich bei den Gebäuden in denen Montagearbeiten durchgeführt worden sind, mindestens zu 85% um Neubauten gehandelt hat. Ein Nachweis dafür konnte nicht erbracht werden, auch nicht welche konkreten Montagearbeiten dabei durchgeführt worden sind.

Dem Senat erscheint es aber durchaus einsichtig, dass es dem Beschwerdeführer - wie er in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat – nach nunmehr zum Teil mehr als zehn Jahren nicht mehr möglich ist, bei seiner ehemaligen Arbeitgeberin bzw. bei der AG2 Unterlagen zu beschaffen, aus denen für sämtliche in den Streitjahren durchgeführten Aufträge an denen er mitgewirkt hat, entnommen werden kann, ob es sich um eine Anlagenerrichtung (Neubau) gehandelt hat und welche konkreten Montagetätigkeiten der Beschwerdeführer bei den einzelnen Objekten durchgeführt hat.

Der Senat erachtet es grundsätzlich als glaubwürdig, dass es sich bei einem Teil der vom Beschwerdeführer durchgeführten Montagearbeiten wie zB der Fenster- und Türenmontage um begünstigte Bauausführungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gehandelt hat. Der konkrete Umfang dieser begünstigten Tätigkeiten konnte vom Beschwerdeführer aber nicht erwiesen werden.

Mangels konkreten Nachweis hat der Senat diese begünstigten Tätigkeiten mit einem Drittel (1/3) der insgesamt in den Streitjahren durchgeführten Montagearbeiten geschätzt.

Als Anhaltspunkt dieser Schätzung zog der Senat den vorgelegten Baustellenrapport für die Streitjahre heran. Darin finden sich rd. 10 Baustellen (zB. Baustelle Röthlisberger, Graf Bad Ragaz, Lenzinger-Zellikon, Schnidrig Zermatt, Mobil-Inwil, Fried-Palace St. Moritz, RÖSchü-Luzern, RÖSchü-Geneve, Ego Kiefer-Roggwil) an denen der Beschwerdeführer durchgehend mehr als einen Monat gearbeitet hat. Aufgrund der Dauer dieser Arbeitseinsätze geht der Senat davon aus, dass es sich bei diesen Objekten um Montagearbeiten gehandelt hat, die als begünstigte Bauausführungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen sind. In Summe umfassen diese Baustellen bei denen der Beschwerdeführer in den vier Streitjahren (2009-2012) durchgehend über einen Zeitraum von 1 Monat tätig war, rd. 500 Tage (einschließlich Wochenende und arbeitsfreie Tage). Pro Streitjahr entspricht dies einen begünstigten Zeitraum von rd. 125 Tage, somit rd. ein Drittel eines Jahres.

Von den in der Schweiz bezogenen Einkünften sind somit in den Jahren 2009 und 2010 ein Drittel, im Jahr 2011 zwei Neuntel (2/3 von 1/3) und im Jahr 2012 ein Neuntel (1/3 von 1/3) steuerfrei.

Bei Berechnung der Einkommensteuer ist der oben zitierte § 3 Abs. 3 EStG 1988 (Progressionsvorbehalt) zu beachten. Die steuerfreien Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige steuerpflichtige Einkommen insoweit zu berücksichtigen, als sich der auf das Gesamteinkommen ergebende Steuersatz auf das der Steuerpflicht unterliegende Einkommen angewendet wird.

Die in der Schweiz einbehaltene (bezahlte) Steuer überschreitet in keinem Streitjahr den in Österreich anzurechnenden Höchstbetrag nach Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA Schweiz.

Eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer scheidet nach Ansicht des Senates aber insoweit aus, als sie auf im Inland steuerbefreite Einkünfte entfällt (vgl. BFH, 4.6.1991, XR 35/88, BStBl., 1992 II S.187; anderer Ansicht: Ismer in Vogel/Lehner, DBA, Art. 23, Rz. 141, 6. Auflage). Es würde der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen, würde man demjenigen, der ausländische Einkünfte lediglich teilweise der inländischen Besteuerung zu unterziehen hat, ebenso eine volle Anrechnung der ausländischen Steuer gewähren wie demjenigen, der diese Einkünfte in vollem Umfang zu versteuern hat.

Sind wie im gegenständlichen Fall die schweizerischen Einkünfte, die dort zur Gänze der Besteuerung unterworfen worden sind, aufgrund einer inländischen Steuerbefreiung nur zu einem bestimmten Teil der österreichischen Besteuerung zu unterziehen, so ist die in der Schweiz entrichtete Steuer nur in jenem Ausmaß anzurechnen, als diese Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen. Entsprechend der anteiligen österreichischen Steuerpflicht der gegenständlichen Einkünfte, war die in der Schweiz entrichtete Steuer in den Jahren 2009 und 2010 zu 2/3, im Jahr 2011 zu 7/9 und im Jahr 2012 zu 8/9 auf die inländische Steuer anzurechnen.

Der Verkehrsabsetzbetrag von 291 € wurde vom Finanzamt im Jahr 2011 offensichtlich aus Versehen nicht berücksichtigt. Der dem Beschwerdeführer auch im Jahr 2011 zustehende Verkehrsabsetzbetrag wurde daher vom Bundesfinanzgericht in Abzug gebracht.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind daher grundsätzlich keiner Revision zugänglich. Dieses Erkenntnis folgt in der rechtlichen Würdigung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im übrigen gehören die anzuwendenden Gesetzesbestimmungen nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb nicht davon auszugehen ist, dass noch eine nennenswerte Anzahl vergleichbarer Fälle zu entscheiden sein wird (vgl. VwGH 25.11.2015, Ra 2015/16/0115). Die Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 3. August 2020