



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Morik.Schertler.Nägele Wirtschaftstreuhand OEG, 6900 Bregenz, Römerstraße 30, vom 6. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 8. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer wohnt in Österreich und ist in Liechtenstein als selbständiger Unternehmensberater tätig.

Das Finanzamt Bregenz hat die vom Berufungsführer im Jahr 2003 in Liechtenstein erzielten Einkünfte der Einkommensteuer unterzogen.

In der Berufung vom 23. April 2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Die Berufung richtet sich:*

*gegen die Zurechnung und Versteuerung in Österreich der in der festen Einrichtung in Liechtenstein erzielten Einkünfte aus einem freien Beruf (Unternehmensberater – Ingenieur)*

*b) falsche Berechnung der ausländischen Einkünfte (Einkünfte aus Deutschland) für die Berechnung des Progressionsvorbehaltens*

*c) Nichtberücksichtigung von Betriebsausgaben  
(Krankenversicherung/Pflegepflichtversicherung) und Sonderausgaben*

d) Nichtanrechnung der ausländischen Steuer

Begründung:

a) Die vorgenommene Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Österreich wurde im Bescheid im Wesentlichen damit begründet, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA mit Liechtenstein (1970) die Tätigkeit als Unternehmensberater nicht als freier Beruf i.S.d. Art 14 subsumierbar war und deshalb eine Zuordnung zu Art 7 i.V.m Art. 23 und Versteuerung in Österreich zur Folge hat. Grundlage war eine UFS Entscheidung vom 27.11.2003. Gegen diese Entscheidung des UFS wurde am 13.01.2004 eine Beschwerde beim VwGH eingereicht – ZI. 2004/15/0012. Die UFS-Entscheidung steht zudem im Widerspruch zu den EAS 1964 – Begriff „freier Beruf“ im DBA-Liechtenstein und EAS 1948 -Verlegung einer Unternehmensberatungskanzlei nach Liechtenstein und diese führen aus, dass es entscheidend darauf ankomme, ob die betreffende Tätigkeit nach österr. Recht als freiberuflich selbständige oder als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Bei einer freiberuflich selbständigen Tätigkeit (Unternehmensberater -Ingenieur) sind die Einkünfte die funktional einer festen Einrichtung in Liechtenstein zugerechnet werden, gem. dem Abkommen in Österreich von der Besteuerung zu befreien. Ebenfalls ist bei Anwendung jener DBA, die eine dem Art. 14 OECD-MA (Fassung vor 2000) entsprechende Zuteilungsregel enthalten, den darin verwendeten Begriffen "freier Beruf" und "sonstige selbständige Arbeit" auf österr. Seite im Zweifel stets jener Inhalt zugeschrieben worden, der diesen Begriffen im innerstaatlichen Recht zukommt (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA). Verlegt daher ein österr. Unternehmensberater, der bisher als freiberuflich tätiger Unternehmensberater in Österreich besteuert worden ist, sein Unternehmen nach Liechtenstein, dann findet auf seine Unternehmensgewinne Art. 14 DBA Liechtenstein Anwendung. [Der Berufsführer] hat seine Tätigkeit als Unternehmensberater -Ingenieur bisher nur in Liechtenstein ausgeübt. Im Art. 14 Abs 2 ist ausgeführt, dass der Ausdruck „freier Beruf“ insbesondere die selbständige Tätigkeit u.a. der „Ingenieure“ umfasst. [Der Berufsführer] ist Diplomingenieur (FH) (Wirtschaftsingenieur) und seine Tätigkeit im Rahmen der Unternehmensberatung umfasst auch die technische Entwicklung von Systemsoftware (Informationstechnologie) insbesondere Logistiksoftwaresysteme und kann somit auch dem freien Beruf der Ingenieure zugeordnet werden, sodass Art. 14 anzuwenden ist.

b) bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte wurde ein Betrag von EUR 30.643,18 angesetzt. Dieser Betrag ist auf EUR 20.994,-- zu berichtigen und umfasst folgende Einkünfte: Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR -13.956,-- (Verlust), Einkünfte aus selbständiger Arbeit EUR 43.915,-- und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR -8.965,-- (Werbungskostenüberschuss), somit EUR 20.994,--. Auf die bereits eingereichten Erklärungen 2003 wird verwiesen.

c) [Der Berufsführer] hatte im Jahre 2003 Beiträge zu Versicherungen (Krankenversicherung mtl. EUR 353,05, Pflegepflichtversicherung mtl. EUR 19,45 und Lebensversicherung mtl. 144,85) zu leisten und Steuerberatungskosten EUR 339,71 zu zahlen und konnten infolge der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Krankenversicherung und Pflegepflichtversicherung besteht Versicherungspflicht und es wird beantragt, sofern der Berufung gegen Pkt a) nicht stattgegeben wird, die Krankenversicherungsbeiträge/Pflegepflichtversicherung im zulässigen Höchstmaß als Betriebsausgaben anzuerkennen und den Restbetrag sowie die anderen Versicherungsbeiträge und Steuerberatungskosten als Sonderausgaben infolge der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich zu berücksichtigen. Die entsprechenden Nachweise werden beigelegt.

d) bei einer Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Österreich ist die in Liechtenstein erhobene Steuer auf die österr. Einkommensteuer anzurechnen. Der Steuerbescheid liegt derzeit noch nicht vor und es wird bei Errichtung der ausländischen Steuer die Anrechnung beantragt.“

Der Berufung wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 26. Juli 2004 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Seit Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1988 gehören Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Unternehmensberater zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Das Einkommensteuergesetz selbst enthält keine Definition des Begriffes "Unternehmensberater". Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage jedoch sollten unter die Gruppe der Unternehmensberater (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988) Personen fallen, die ihre Befähigung zur Unternehmensberatung durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium oder durch Ablegung einer Prüfung gemäß der Verordnung BGBl. II Nr. 34/1998 bzw. BGBl. Nr. 254/1978 erworben haben. Sind die Voraussetzungen erfüllt und wird die Tätigkeit der in § 22 EStG 1988 genannten Berufstätigkeit eines Unternehmensberaters zugeordnet, ist festzuhalten, dass selbst dann die Einkünfte als Unternehmensberater auf Grund des statischen Verständnisses des Begriffes "selbständiger Arbeit" im Art. 14 DBA-Liechtenstein unter die Zuteilungsregel des Art. 7 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der entsprechende Abkommensbegriff nach der innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren (vgl. zur Maßgeblichkeit des österreichischen Rechtes im Zeitpunkt des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116). Der Verwaltungsgerichtshof vertrat in seinen Erkenntnissen die Auffassung, dass es unzulässig und rechtsirrig sei, den Abkommensbegriff dynamisch zu interpretieren, nämlich in dem Sinn, dass jede Änderung des Einkommensteuergesetzes auch ohne ausdrückliche Regelung in der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens Niederschlag finde. Dass dem nicht so sein könne, ergebe sich bereits aus dem Charakter des Doppelbesteuerungsabkommens als völkerrechtlichem Vertrag, der nicht durch gesetzgeberische Maßnahmen eines Vertragspartners einseitig änderbar sei. Eine nach Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens eintretende Änderung des innerstaatlichen Rechts könnte keine Rückwirkung auf die Abkommensauslegung auslösen. Der Abkommensbegriff "selbständige Arbeit" ist demnach so zu interpretieren, wie sich die (innerstaatliche) Rechtslage bei Abschluss des Abkommens dargestellt hat. Unabhängig davon, welche Absicht des Gesetzgebers hinter der Aufnahme der Tätigkeit eines Unternehmensberaters in den Katalog der freien Berufe stand, ist Tatsache, dass die Tätigkeit eines Unternehmensberaters kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung im EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit führt. Aufgrund der Regelung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen erst seit dem Jahr 1989 die Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. Nach der innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens – hier im Jahre 1970 – führte eine derartige Tätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (zur von Lehre und Rechtsprechung bezüglich der Qualifikation der Einkünfte eines Unternehmensberaters vor dem Inkrafttreten des EStG 1988 vertretenen Auffassung vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer -EStG 1972, § 22 Tz 48 und die dort zitierte Judikatur). Aufgrund des statischen Verständnisses der selbständigen Arbeit in Art. 14 DBA-Liechtenstein ist die innerstaatliche Änderung der steuerlichen Behandlung von Unternehmensberatern unbeachtlich. Deshalb ist abkommensrechtlich auch nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Arbeit iSd Art. 14 DBA-Liechtenstein, sondern jene für Unternehmensgewinne iSd Art. 7 DBA-Liechtenstein maßgeblich. Demzufolge hat Österreich als Wohnsitzstaat das Recht, die gesamten Liechtensteinischen Unternehmensgewinne zu besteuern. Die in Liechtenstein erhobene Steuer wird (wenn deren Höhe bekannt ist) auf die inländische Einkommensteuer angerechnet.*

*Bezüglich des Berufungsbegehrens lit. bund c wird der Progressionsvorbehalt abgeändert und mit € 20.654,29 berücksichtigt. Die Steuerberatungskosten sind im Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften erwachsen und werden daher beim Progressionsvorbehalt in Abzug gebracht.*

*Die Ermittlung der Höhe wird in der Berechnung dargestellt:*

<i>ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>-13.956,--</i>
<i>ausländische Einkünfte aus selbst. Tätigkeit</i>	<i>+43.915,--</i>
<i>ausländische Einkünfte aus V&amp;V</i>	<i>-8.965,--</i>
<i>abzügl. Steuerberatungskosten</i>	<i>-339,71</i>
<i>Progessionsvorbehalt</i>	<i>20.654,29</i>

*Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vermindern sich um den Höchstbeitrag an Krankenversicherungsbeiträgen für das Jahr 2003 um € 3.716,16.*

*Als Sonderausgaben werden € 2.492,04 in Ansatz gebracht.“*

Im Vorlageantrag vom 20. August 2004 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Den Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung halte ich – zur vorgenommenen Besteuerung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater im Ansässigkeitsstaat Österreich entgegen:*

*In der Berufung wurde auch angeführt und erläutert, ob die ausgeübte Tätigkeit nicht auch dem freien Beruf "Ingenieur" (Wirtschaftingenieur) gem. § 14 Abs. 2 DBA Liechtenstein zugeordnet werden kann und in der Begründung wurde darauf nicht eingegangen.*

*Zudem wird auf die EAS 2455 verwiesen (Unternehmensberatung im Wege eines liechtensteinischen Büros) aus der eine Anwendung des Art. 14 DBA-Liechtenstein klar hervorgeht. Eine Auslegung auf Grund des statischen Verständnisses ist darin nicht ausgeführt.“*

Mit Telefax vom 7. Jänner 2008 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter des Berufungsführers folgenden Vorhalt:

*„In der Berufung bringen Sie vor, dass der Berufungsführer nicht nur Einkünfte als Unternehmensberater, sondern auch Einkünfte als Ingenieur erzielt hat.*

*Sie werden ersucht die Ingenieurtätigkeiten des Berufungsführers in Liechtenstein zu beschreiben.*

*Weiters werden Sie ersucht die in Liechtenstein erzielten Einkünfte für das Jahr 2003 auf die Tätigkeit als Unternehmensberater und auf die Tätigkeit als Ingenieur aufzuteilen.*

*Weiters werden Sie ersucht mitzuteilen wie hoch die in Liechtenstein entrichtete Steuer im Jahr 2003 war und diesen Bescheid vorzulegen.“*

Mittels Telefax vom 7. Februar 2008 übermittelte der UFS dem Berufungsführer die VwGH-Entscheidung vom 28. November 2007 2006/14/0057.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Februar 2008 teilte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen mit:

*„[Der Berufungsführer] verzichtet auf die detaillierte Beschreibung der Ingenieurtätigkeit in Liechtenstein sowie auf die Aufteilung der Einkünfte als Unternehmensberater und Ingenieur, da [der Berufungsführer] das Verfahren nun ohne weitere Erhebungen zum Abschluss bringen möchte.*

*Die in Liechtenstein entrichtete Steuer für das Jahr 2003 betrug lt. Steuerabrechnung 2003 CHF 961,50. Es wird um Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische Einkommensteuer gebeten.“*

Eine Kopie der Steuerrechnung war beigelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der in Vorarlberg ansässige Berufungsführer war im Streitzeitraum in Liechtenstein als selbständiger Unternehmensberater tätig. Strittig ist, ob diese Einkünfte in Österreich oder in Liechtenstein steuerpflichtig sind.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihrem Welteinkommen. Grundsätzlich ist bei einem internationalen Steuerfall zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln. Zu klären gilt es, ob steuerbare Einkünfte vorliegen und welcher Einkunftsart sie gegebenenfalls zuzurechnen sind. Sodann ist auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der Besteuerungsanspruch aufrecht erhalten werden kann. Im letzten Schritt ist schließlich der innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht durchzusetzen.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, VwSlg. Nr. 5652/F).

Nach dem mit "selbständige Arbeit" überschriebenen Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

Anders als für Unternehmensgewinne, für die nach Art. 7 Abs. 1 DBA Liechtenstein eine dem Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein entsprechende Zuteilungsregel enthalten ist (Bestehen einer

Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat), ist für unter Art. 14 DBA-Liechtenstein zu subsumierende Einkünfte in Art. 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vorgesehen. Für nach Art. 7 conv. cit. in Liechtenstein zu besteuern Einkünfte ordnet Art. 23 Abs. 2 conv. cit. für die in Österreich ansässige Person die Anwendung der Anrechnungsmethode an.

Dass die in Liechtenstein erzielten Einkünfte des Berufsführers als Unternehmensberater nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich in Österreich der Besteuerung unterliegen (vgl. § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988), ist unstrittig. Inwiefern dieses Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, ist nach Maßgabe der Bestimmungen der Art. 7 und 14 DBA-Liechtenstein zu beurteilen, wobei anzumerken ist, dass beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens offensichtlich davon ausgehen, dass der Berufsführer für die Ausübung seiner Tätigkeit in Liechtenstein über eine feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte verfügt.

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind (so genannte statische Betrachtung).

Die belangte Behörde hat somit zutreffend vor dem Hintergrund dieser statischen Betrachtung geprüft, ob die vom Berufsführer ausgeübte Tätigkeit als Unternehmensberater dem Begriffsbild der selbständigen Arbeit nach Art. 14 DBA-Liechtenstein (das gemäß Art. 27 nach seinem Inkrafttreten mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden am 7. Dezember 1970 für nach dem 31. Dezember 1968 erhobene Steuern anzuwenden war) unterzuordnen war, dessen Tätigkeits- bzw. Berufekatalog (Art. 14 Abs. 2) beispielsweise den Unternehmensberater nicht umfasst. Nach der innerstaatlichen Rechtslage zum EStG 1967 und auch zum EStG 1972 war die Tätigkeit als Betriebs- bzw. Unternehmensberater nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (vgl z.B. Zapletal/Hofstätter, Die Einkommensteuer III (EStG 1967), Tz. 45 zu § 18, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III (EStG 1972), Tz. 48 zu § 22, jeweils mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise zu Betriebs-, Marketing- und Werbeberatern). Dass nach der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA-Liechtenstein bestehenden innerstaatlichen Rechtslage die Tätigkeit des Berufsführers nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen war, bestreitet im Übrigen auch dieser nicht.

Wenn daher die belangte Behörde zur Anwendung der Zuteilungsnorm nicht des Art. 14, sondern des Art. 7 DBA-Liechtenstein gelangte, ist dies nicht zu beanstanden (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 96/14/0084, VwSlg. Nr. 7183/F, in dem der Verwaltungsgerichtshof zu dem - ebenfalls der statischen Betrachtungsweise folgenden - DBA-Schweiz, BGBI Nr. 64/1975, bei im Wesentlichen mit dem DBA-Liechtenstein übereinstimmenden Formulierungen der Art. 7 und 14 zu der Ansicht gelangte, dass Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater aus der Sicht des Zeitpunktes des Abschlusses des DBA Schweiz im Jahr 1974 und im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 14 DBA-Schweiz unter die Verteilungsregel des Art. 7 fallen).

Ungeachtet der Frage, ob wegen der durch das EStG 1988 geänderten innerstaatlichen Rechtslage Einkünfte eines Unternehmensberaters (unter bestimmten Voraussetzungen, vgl. beispielsweise Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Tz. 50 zu § 22) nunmehr den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden können, war daher aus Sicht des DBA-Liechtenstein die Zuteilungsnorm des Art. 7 (mit der sich daran anknüpfenden Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2 conv. cit.) auf die in Rede stehenden Einkünfte des Berufsführers anzuwenden. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass mit der ab der Veranlagung für das Jahr 2006 anzuwendenden Verordnung BGBI. II Nr. 437/2005 - im Ergebnis klarstellend - ebenfalls (als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 3 DBA-Liechtenstein) bestimmt wird, dass die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art. 7 DBA-Liechtenstein fällt (§ 1 der Verordnung).

Der Berufsführer teilte in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Februar 2008 mit, dass er auf die detaillierte Beschreibung der Ingenieurtaetigkeit in Liechtenstein sowie auf eine Aufteilung der Einkünfte als Unternehmensberater und Ingenieur verzichte. Es werden daher sämtliche vom Berufsführer in Liechtenstein erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, der Tätigkeit als Unternehmensberater zugerechnet.

Hinsichtlich der Berufungspunkte, b und c wird der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Hinsichtlich des Berufungspunkts d wird der Berufung stattgegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 errechnet sich folgendermaßen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	5.924,87 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.924,87 €
Sonderausgaben (Topfsonderausgaben)	-623,01 €
Einkommen	5.301,86 €

Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	5.301,86 €
Ausländische Einkünfte	20.654,29 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	25.956,15 €
0% für die ersten 3.640,00 €	0,00 €
21% für die weiteren 3.630,00 €	762,30 €
31% für die weiteren 14.530,00 €	4.504,30 €
41% für die restlichen 4.156,15 €	1.704,02 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.970,62 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-425,96 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	6.544,66 €
Durchschnittssteuersatz	25,21%
Gemäß § 33 EStG 1988 25,21% von 5.301,86 €	1.336,60 €
Ausländische Steuer	-624,97 €
Festgesetzte Einkommensteuer	711,63 €

Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen. Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 29. April 2008