



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Fa. WTH, vom 29. Mai 2008 und 15. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 21. Mai 2008 und 11. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für die Streitjahre wird wie folgt festgesetzt:

2005 (664,20 – 291 -54)	319,29 €
2006 (538,14 – 291 -54)	193,14 €
2007 (167,52 – 113,52 – 54)	0,00 €

Im Übrigen (anrechenbare Lohnsteuer) wird auf die angefochtenen Bescheide verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, ist in Deutschland ansässig und als Fernfahrer bei einer inländischen Spedition beschäftigt. In Österreich unterliegt er – unter Bedachtnahme auf abkommensrechtliche Zuteilungsnormen - mit seinen nichtselbständigen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht nur insoweit, als die Einkünfte aus im Tätigkeitsstaat Österreich ausgeübter beruflicher Tätigkeit resultieren. Nachdem der inländische Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen hat, beantragte

der Bw hinsichtlich des Auslandsanteiles seiner nichtselbständigen Einkünfte die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer. Danach beantragte er hinsichtlich des Inlandsanteiles die Veranlagung als beschränkt Steuerpflichtiger.

Das Finanzamt veranlagte den Bw mit seinen aus im Inland ausgeübter Tätigkeit resultierenden Einkünfte unter Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG zur

Einkommensteuer für 2005. Den Arbeitnehmerabsetzbetrag berücksichtigte es voll, den Verkehrsabsetzbetrag lediglich zu einem Teil. Den anerkannten Teilbetrag ermittelte es, indem es auf das im Inland steuerpflichtige Einkommen (ohne den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 102 Abs. 3 EStG) den Steuersatz anwandte, der sich aus der Anwendung des Tarifs gem. § 33 Abs. 1 EStG auf das steuerpflichtige Einkommen einschließlich des Hinzurechnungsbetrages ergab $[(11.732,92 - 10.000) \times 5.750 = 664,29; 664,29 / 11.732,92 = 0,0566; (3.792,92 \times 0,0566) - 54 = 160,67]$. Befragt zur angewandten Formel gab das Finanzamt mit E-Mail vom 24.8.2010 der Berufungsbehörde bekannt, bei Kürzung der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 2 EStG werde die im Gesetz vorgesehene Reihenfolge beachtet. Fänden wie im Berufungsfall Verkehrsabsetzbetrag zuzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag in der wie oben ermittelten Steuer keine Deckung, werde der Verkehrsabsetzbetrag als erstes aliquotiert, als zweites folge erforderlichenfalls eine Aliquotierung des Arbeitnehmerabsetzbetrages.

Der Bw erhob Berufung. In ihr führte er aus, eine Aliquotierung des Verkehrsabsetzbetrages lasse sich weder aus dem Gesetz noch aus den Lohnsteuerrichtlinien ableiten. § 33 Abs. 2 EStG finde nach § 102 Abs. 3 EStG keine Anwendung.

Das Finanzamt erließ eine ausführlich begründete Berufungsvorentscheidung mit verböserndem Inhalt. Sinngemäß führte es aus, § 33 Abs. 2 EStG enthalte sehr wohl eine Bestimmung über die Begrenzung der Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 und 6 EStG. Wende man diese Aliquotierungsbestimmung an, gelange man zu Begrenzung des Verkehrsabsetzbetrages so wie er im angefochtenen Bescheid angesetzt worden sei. Der Bw irre aber darüber hinaus auch in der Annahme, § 102 Abs. 3 EStG enthalte keine Bestimmung über die Begrenzung der Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 und 6 EStG. Vielmehr sehe die genannte Bestimmung eine Berücksichtigung der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 5 und 6 EStG nur vor, wenn diese beim Steuerabzug tatsächlich angesetzt seien. Das könne nur (verbösernd) bedeuten, dass die Absetzbeträge nur bezüglich der der österreichischen Besteuerung unterliegenden Einkommens anzurechnen seien. Da bei 81,54 % des Arbeitslohnes des Berufungswerbers der Steuerabzug durch die Steuererstattung nach § 240 BAO wieder rückgängig gemacht worden sei, könne konsequenterweise nur noch für den der österreichischen Besteuerung unterliegenden Arbeitslohn von 18,46% von einem

tatsächlichen Steuerabzug gesprochen werden. Beide Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 und 6 EStG seien daher lediglich im Ausmaß der der österreichischen Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte zu 18,46 % anzuerkennen $[(291 + 54) \times 0,1846 = 63,69]$.

Der Bw wandte sich gegen den Standpunkt des Finanzamtes mit Vorlageantrag. In ihm brachte es zusammengefasst sinngemäß vor: Zum einen irre das Finanzamt, wenn es meine, dass § 33 Abs. 2 EStG eine im Berufungsfall anzuwendende prozentuelle Begrenzung der Absetzbeträge, und zwar mit dem auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallenden Durchschnittssatz, enthalte. Dies schon deshalb, da gegenständlich gar kein Durchschnittssatz zu ermitteln bzw anzuwenden sei. Auch sei fraglich, ob § 33 Abs. 2 EStG aufgrund des Inhalts von § 102 Abs. 3 EStG überhaupt anwendbar sei. Da schließlich nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem bestehenden Dienstverhältnis mit einem inländischen Arbeitnehmer der Steuer nach § 33 EStG unterworfen worden seien, müssten auch die strittigen Absetzbeträge bis zur Höhe der Steuer von 664,29 €, also in voller Höhe berücksichtigt werden. Zum andern sei zu bedenken: Auf Grund seines Rückerstattungsantrages sei lediglich die vom Arbeitgeber zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer rückerstattet worden. Hätte der Arbeitgeber die Lohnsteuer korrekt abgerechnet, so wären die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG in voller Höhe zugestanden. Aus § 102 Abs. 3 EStG könne nicht abgeleitet werden, dass die Absetzbeträge im Falle eines Rückerstattungsverfahrens nach § 240 BAO entsprechend zu aliquotieren seien. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach ausländische Einkünfte, die weder der österreichischen Steuerpflicht unterliegen, noch zwecks Ermittlung eines Durchschnittssatzes anzusetzen sind, beim Ansatz von Absetzbeträgen vom Arbeitslohn zu berücksichtigen seien, sei verfehlt.

Auch hinsichtlich der Jahre **2006 und 2007** veranlagte das Finanzamt den Bw als beschränkt steuerpflichtig, indem es bei der Ermittlung von Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag programmunterstützt jene Formel anwandte, die bereits hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 im Bescheid vom 21.5.2008 Anwendung gefunden hat und die in der Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2008 (soweit nicht verbösernd) sowie in der E-Mail vom 24.8.2010 eingehend erläutert worden ist. Dadurch wurde der Verkehrsabsetzbetrag lediglich mit dem Betrag von 139,02 bzw 10,76 € anerkannt. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag gelangte voll zum Abzug.

Der Bw erhob Berufung. In ihr begehrte er zum einen, abweichend von der Steuererklärung, die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten in Höhe von 192 (für 2006) bzw 224,40 € (für 2007) als Sonderausgaben. Zum anderen wandte er sich unter Verweis auf seine gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 gerichtete Berufung gegen die Aliquotierung des

Verkehrsabsetzbetrages mit folgender Begründung: Zum einen übersehe das Finanzamt, dass § 102 Abs. 3 EStG eine reine Tarifnorm sei. Das Einkommen selbst ändere sich durch die Hinzurechnung nicht (Reiner, RdW 2006, 720). Dies habe das Finanzamt nicht beachtet. Dadurch sei der auf das steuerpflichtige Einkommen entfallende Steuersatz vom Finanzamt falsch berechnet worden. Da es fälschlich den Hinzurechnungsbetrag als Teil des steuerpflichtigen Einkommens gewertet habe, sei auch der erstinstanzlich ermittelte Steuersatz und in weiterer Folge der anzuerkennende Verkehrsabsetzbetrag zu niedrig ermittelt worden. Zum anderen habe das Finanzamt im Ergebnis die Behauptung aufgestellt, sein österreichischer Arbeitgeber habe den Verkehrsabsetzbetrag "aliquot, sowohl von dem nicht der Lohnsteuer unterliegenden Bezugsteil als auch von dem der Lohnsteuer unterliegenden, in Österreich steuerpflichtigen Bezugsteil angesetzt." Der Schluss über eine bestimmte Zuordnung der Absetzbeträge sei aber haltlos. Richtigerweise sei § 102 Abs. 3 EStG so zu interpretieren, dass die Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 5 und 6 EStG dann zu berücksichtigen sind, wenn sie beim Steuerabzug vom Arbeitslohn anzusetzen wären. Die Steuerabsetzbeträge seien beispielsweise auch dann zu berücksichtigen, wenn der Arbeitgeber überhaupt keinen Lohnsteuerabzug vorgenommen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 102 Abs. 3 EStG betreffend die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger hatte in der in den Streitjahren geltenden Fassung folgenden Wortlaut:

Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.

Zunächst einmal ist dem Bw zuzustimmen, dass für eine Verböserung im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2008 die rechtlichen Grundlagen fehlen. Für die Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes bzw des Progressionsvorbehaltes besteht gegenständlich keine Veranlassung.

Des weiteren ist zu bedenken, dass der erste Satz der zitierten Bestimmung von Lehre (Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 102 Tz 42; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 102 Tz 4) und Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 8040) übereinstimmend dahingehend ausgelegt wird, dass die Einkommensteuer bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) zu berechnen ist und die Absetzbeträge grundsätzlich nicht zustehen. Der Referent schließt sich deshalb der Rechtsmeinung des Bw an, wonach § 33 Abs. 2 EStG bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger nicht zur Anwendung kommt. Dafür spricht

der Gesetzeswortlaut und die zuvor zitierten Quellen. Eindeutig in diesem Sinne liest sich Jakom/*Marschner* EStG, 2010, § 102 Rz 19, wo es heißt, die Einkommensteuer sei in solchen Fällen **nur** nach § 33 Abs. 1 EStG zu berechnen. Dieses Normverständnis erweist sich auch als zutreffend, da es bewirkt, dass ein allfälliger Widerspruch zwischen § 33 Abs. 2 und § 102 Abs. 3 zweiter Satz vermieden wird. Dort ist angeordnet, dass beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge zu berücksichtigen sind. Schließlich deutet auch die historisch-systematische Auslegung in diese Richtung. Denn der Hinzurechnungsbetrag ist ein Ausgleich für den ab dem Jahr 2005 in den Tarif des § 33 Abs. 1 EStG integrierten allgemeinen Steuerabsetzbetrag, auf den beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch hatten (Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 102 Tz 4; UFS 6.4.2007, RV/0451-I/06). Ist aber der Hinzurechnungsbetrag bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Ausgleich für den nicht zustehenden allgemeinen Steuerabsetzbetrag, so ist es inkonsequent bzw nicht systematisch, wenn der Hinzurechnungsbetrag über seine Ausgleichswirkung hinaus zu einer Reduzierung anderer Absetzbeträge führt.

In der E-Mail vom 27.8.2010 brachte das Finanzamt vor, wenn nun aber § 33 Abs. 2 EStG bestimme, dass bei den im Falle unbeschränkter Steuerpflicht zustehenden Absetzbeträgen keine Negativsteuer herauskommen dürfe, so müsse dies auch bei beschränkt Steuerpflichtigen gelten, denn sonst liege eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung vor. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten: Zunächst einmal ist zu bedenken, dass eine Negativsteuer nur unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 8 EStG im Veranlagungsweg entstehen kann, dass dies aber bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß dem zuvor Gesagten durch § 102 Abs. 3 EStG unterbunden wird. Dieser Umstand führt trotz grundsätzlicher Stattgabe zu einer limitierten Anerkennung des Verkehrsabsetzbetrages für das Jahr 2007. Wie im Übrigen das Finanzamt selbst zutreffend ausgeführt hat, stehen beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Absetzbeträge bzw gegebenenfalls nur Verkehrsabsetz- und Arbeitnehmerabsetzbetrag zu. Haben aber beschränkt Steuerpflichtige lediglich in erheblich geringerem Maße Anspruch auf Absetzbeträge, dann ist es nicht von vornherein verfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Gesetzgeber bei ihnen eine Einschränkung bzw Einschleifung im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG für entbehrlich erachtet.

Strittig ist in weiterer Folge, wie § 102 Abs. 3 zweiter Satz auszulegen ist, wonach beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge zu berücksichtigen sind. Um zu vermeiden, dass durch eine Verweisungsnorm ein allenfalls gesetzwidrig durchgeführter Lohnsteuerabzug in den Stand der Legalität erhoben wird, um also willkürliche Ergebnisse zu vermeiden, schließt sich der Referent auch in dieser Frage der Rechtsauffassung des Bw an. Demnach sind jene Absetzbeträge dem Grunde und der Höhe nach zu berücksichtigen, die im Falle eines dem Gesetz entsprechenden Steuerabzugs vom Arbeitslohn zu berücksichtigen

sind. Zurecht weist beispielsweise der Bw darauf hin, dass das rechtswidrige Unterlassen des Lohnsteuerabzuges nicht zur endgültigen Versagung von an sich zustehenden Absetzbeträgen führen darf. Ebenso wenig darf die allfällige rechtswidrige Berücksichtigung von Absetzbeträgen beim Lohnsteuerabzug dazu führen, dass die rechtswidrige Handhabung bei der Veranlagung zwingend zu übernehmen ist. Aus besagtem Grund ist auch dem Finanzamt zuzustimmen, dass bei Lösung dieser Frage das Ergebnis eines (korrekt durchgeführten) allfälligen Erstattungsverfahrens nach § 240 BAO zu berücksichtigen ist.

Wird nun im Berufungsfall gedanklich ein gesetzeskonformer Abzug der Lohnsteuer unterstellt, so hätte dieser nach § 70 Abs. 2 EStG erfolgen müssen. Dies bedeutet, dass der Bw mit den dem Steuerabzug unterliegenden, auf die Berufsausübung im Inland entfallenden Bezügen nach dem Lohnsteuertarif des § 66 EStG zu besteuern gewesen wäre und dass ihm dabei der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zugestanden wären, wobei es zu keiner Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG gekommen wäre (Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 70 Rz 2). Da der Bw im Streitjahr ganzjährig bei demselben inländischen Arbeitgeber beschäftigt war, wäre es bei gesetzeskonformer Durchführung des Lohnsteuerabzuges auch nicht im Wege der Hochrechnung des Tarifs zu einer Reduzierung des Verkehrsabsetzbetrages gekommen. Dies bestätigt auch das Finanzamt in seiner E-Mail vom 24.8.2010, als deren Beilage es dem UFS (freilich mit anderer Intention) die Lohnsteuertabelle auszugsweise vorgelegt hat, aus der ersichtlich ist, dass bei der Monatslohntabelle die vollen Absetzbeträge bereits berücksichtigt sind.

In der E-Mail vom 24.8.2010 verwies das Finanzamt auf die Gesetzesmaterialien zum StReformG 2005, das eine Tarifreform und mit ihr den Hinzurechnungsbetrag für beschränkt Steuerpflichtige brachte. In den Erläuternden Bemerkungen wird dazu Folgendes ausgeführt, wobei für den Referenten allerdings nicht erkennbar ist, inwieweit damit eine Aussage einerseits über die grundsätzliche Anwendbarkeit von § 33 Abs. 2 EStG bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen und andererseits über die konkrete Handhabung dieser Norm im Falle ihrer Anwendbarkeit getroffen wird:

"Die auf Grund des Integrierens des allgemeinen Steuerabsetzbetrages in den neuen Tarif darüber hinaus individuell zustehenden Absetzbeträge sollen 2005 der Höhe nach grundsätzlich unverändert bleiben (siehe aber unten zu den bereits ab 2004 neu eingeführten Kinderzuschlägen zum Alleinverdiener- und zum Alleinerzieherabsetzbetrag) und zur Vermeidung von verweistechischen Änderungen auch an den bisherigen Gesetzesstellen geregelt bleiben.

Eine geringfügige Änderung in § 33 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die Begrenzung der spezifischen Arbeitnehmerabsetzbeträge bei Vorliegen bloß geringfügiger anspruchsbegründender Einkünfte (zB kurzfristige geringfügige Beschäftigung). An die Stelle der bisherigen Begrenzung der Absetzbeträge mit 22% der zum laufenden Tarif lohnsteuerpflichtigen Einkünfte soll entsprechend der neuen Tarifstruktur eine flexible

Obergrenze in Höhe der auf diese lohnsteuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer treten.

Dabei ist allerdings ausdrücklich sichergestellt, dass für die Gutschrift von 10% der Sozialversicherungs- und ähnlicher Beiträge iSd Abs. 8 bis 110 € jährlich weiterhin nur eine abstrakte Lohnsteuerpflicht erforderlich ist.

Im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis soll gleichzeitig klargestellt werden, dass die Einschränkung auch für den Grenzgängerabsetzbetrag gilt."

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt: Wenn entgegen den vorausgegangenen Ausführungen § 33 Abs. 2 EStG im Berufungsfall doch anzuwenden wäre, stellte sich die Frage, ob die erstinstanzliche Auslegung dem einfachgesetzlichen Willen des Gesetzgebers entspricht bzw ob sie verfassungs- und gemeinschaftsrechtskonform ist. Denn es scheint auf den ersten Blick zumindest zweifelhaft, ob es dem widerspruchsfreien Willen des Gesetzgebers entspricht und sachlich gerechtfertigt ist, den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 102 Abs. 3 EStG im Ergebnis einerseits voll als Einkommen zu besteuern, ihm aber gleichzeitig absetzbetragskürzende Wirkung zu verleihen. Eben dieses könnte auch als Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit gesehen werden, wobei gegen die Anwendung der Hinzurechnungsbestimmung an sich nach Rechtsprechung der abgabenrechtlichen Berufungsbehörde (vgl ua UFS 6.4.2007, RV/0451-I/06) keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bestehen, nach Aussagen in der Fachliteratur (Jakom/*Marschner* EStG, 2010, § 102 Rz 18) aber dann, wenn die Bestimmung nicht als besondere Tarifnorm (mit adäquaten steuerlichen Auswirkungen) gesehen wird. Die auszulegende Norm des § 33 Abs. 2 dritter Satz EStG lautet:

"Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt.."

Die zitierte Bestimmung sieht nach ihrem Wortlaut eine Einschleifregelung vor. Gekürzt werden sollen die Absetzbeträge insoweit, als sie die Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Unter Berufung auf die zitierte Einschleifregelung behandelte das Finanzamt (programmgesteuert) bei der Ermittlung des maßgeblichen Tarifs den Hinzurechnungsbetrag von 8.000 € als steuerpflichtiges Einkommen. Hingegen berücksichtigte es bei der offensichtlichen Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 33 Abs. 2 EStG den Hinzurechnungsbetrag im Ergebnis als nicht zu den zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünften zählend. Diese Vorgangsweise findet in der wörtlichen Auslegung der Regelung Deckung. Beachtet man aber den Charakter der Hinzurechnungsvorschrift als reine Tarifnorm (vgl. Reiner, RdW 2006, 720; UFS 26.11.2007, RV/0304-F/07), so gelangt man zu einem anderen Ergebnis, das dem Sinn der Norm mehr entspricht und ebenfalls im Gesetzeswortlaut Deckung findet. Dabei ist lediglich zu

berücksichtigen, dass im angefochtenen Bescheid ausschließlich nichtselbständige Einkünfte besteuert wurden, die zum laufenden Tarif versteuert wurden. Andere Einkünfte sind nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides. Die Hinzurechnungsvorschrift des § 102 Abs. 3 EStG bewirkt nach Überzeugung des Referenten zwar eine Hinzurechnung zum Einkommen und eine Besteuerung wie Einkommen, vermag aber nicht, Einkünfte im Sinne von § 2 EStG zu schaffen. Demzufolge entfällt die gesamte Tarifsteuer auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte. Für eine Anwendung der Einschleifregelung bleibt sohin kein Raum. Zu diesem Ergebnis gelangt man im Übrigen auch rechnerisch, würde entsprechend dem Vorbringen des Berufungswerbers bei der Ermittlung des auf das steuerpflichtige Einkommen entfallenden Steuersatzes der Hinzurechnungsbetrag nicht als Teil des Einkommens gewertet (2005: $664,29 / 3.732,92 = 17,8\%$), was er ja auch nicht ist. Eine derartige Auslegung führte ebenfalls zur vollen Anerkennung von Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag im Berufungsfall. (Die eingeschränkte Anerkennung des Verkehrsabsetzbetrages für 2007 resultiert, wie bereits ausgeführt wurde, aus dem Umstand, dass § 33 Abs. 8 EStG bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger nicht anzuwenden ist.)

Die im Berufungsweg geltend gemachten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben wurden im Jahr 2006 antragsgemäß berücksichtigt. Eine Berücksichtigung im Jahr 2007 war mangels Anwendbarkeit von § 33 Abs. 8 EStG nicht möglich bzw wirkte sich nicht zusätzlich steuermindernd aus.

Aus den angeführten Gründen, war der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Feldkirch, am 3. September 2010