



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/3580-W/02
GZ. RV/0308-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dkfm. Dr. Wilfried Schlick, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1170 Wien, Oberwiedenstraße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Euro Information:

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt in Euro:

Einkommensteuer 1997:	29.801,46 €
Einkommensteuer 1998:	6.085,91 €
Einkommensteuer 2000:	7.298,17 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Unternehmensberater und erklärte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Streitzeitraum war der Bw für zwei Auftraggeber tätig, und zwar bis etwa Ende Feber 2000 für die Fa. K, Italien, und danach für die Fa. M-GmbH, Wien.

Der Bw machte u.a. Reisekosten (Flugkosten, Hotelkosten, Tagesgelder) sowie Ausgaben für ein in seinem Wohnhaus befindliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt erließ am 5. Dezember 2001 für die Jahre 1997 und 1998 teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen (BVE; Bl. 29/97 u. 46/98 E-Akt), mit denen den Ausgaben für das Arbeitszimmer die Abzugsfähigkeit verweigert und für den Aufenthalt in Italien Kosten der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt wurden.

Zur Nichtanerkennung der Ausgaben für das Arbeitszimmer führt die zu den BVE gesondert ergangene Begründung (Bl. 41/98 E-Akt) unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG in der Fassung des StruktAnpG 1996 im Wesentlichen aus, der Bw sei als Unternehmensberater der Fa. K überwiegend in Rom/Foligno bzw. Mailand tätig gewesen. Die Tätigkeit des Bw könne naturgemäß nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt werden, sondern werde typischerweise außerhalb des Arbeitszimmers, nämlich im jeweiligen Unternehmen, ausgeübt. Auch wenn für die Beratungstätigkeit Vor- und Nacharbeiten notwendig wären, stellten diese Arbeiten nicht den Schwerpunkt der Beratungstätigkeit dar. Gelegentliche Besprechungen am Wochenende und Arbeitsvorbereitungen für die kommende Woche in Italien machten ein Arbeitszimmer noch nicht notwendig und seien bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich.

In dem gegen die BVE erhobenen Vorlageantrag (Bl. 50/98 E-Akt) wendet der Bw ein, es sei nicht berücksichtigt worden, dass er neben den Aufenthalten an seinen beiden Tätigkeitsmittelpunkten in dem bei Rom gelegenen Foligno und dem bei Mailand gelegenen Graffignana an einer größeren Anzahl von Tagen Zulieferer bzw. Abnehmer seines Mandanten im Raum Nord- bzw. Mittelitalien besucht habe. Die bereisten Orte hätten sich jeweils in einer Entfernung von mehr als 25 km von den Tätigkeitsmittelpunkten befunden. Für diese Fahrten im Ausmaß von 31 Tagen im Jahr 1997 und 40 Tagen im Jahr 1998 seien Tagesgelder in Höhe von 17.298,00 S und 22.320,00 S zu berücksichtigen.

Der Bw legte seinem Vorlageantrag Aufstellungen dieser in den Jahren 1997 und 1998 durchgeführten Fahrten bei (Bl. 52 bis 54/98 E-Akt).

Nachdem das Finanzamt bei der Veranlagung des Jahres 2000 den Kaufpreisunterschied u.a. für Italien als Verpflegungsmehraufwand in Höhe der Differenz zwischen dem für Rom bzw. Mailand geltenden Tagesgeld und dem Inlandstagesgeld berücksichtigt hatte (Bl. 5/2000 E-Akt), beantragte der Bw mit Schreiben vom 6. Feber 2003 (Bl. 38/2000 E-Akt), diesen Aufwand auch für die Jahre 1997 und 1998 abzuziehen.

Für das Jahr 1999 wies der Bw in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.560.639,00 S sowie eine italienische Quellensteuer in

Höhe von 764.561,00 S aus. Das Finanzamt ermittelte demgegenüber die Einkünfte mit 2.007.816,00 S und setzte davon ausgehend in dem mit 27. Mai 2002 datierten Einkommensteuerbescheid 1999 die Einkommensteuer, unter Anrechnung der italienischen Quellensteuer, mit 132.323,00 S, fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 17. Juni 2002 (Bl. 33/99 E-Akt) wendet der Bw ein, das steuerpflichtige Einkommen würde richtigerweise 1.723.316,00 S betragen. Da die in Italien bezahlte Steuer über der fiktiven österreichischen Steuer liege, hätte ein Nullbescheid ergehen müssen. Er beantrage daher, die Einkommensteuer für 1999 mit Null festzusetzen und allenfalls den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Am 14. Jänner 2003 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999. Der Bescheid weist ein steuerpflichtiges Einkommen von 1.694.517,00 S aus und setzt, unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und Anrechnung der italienischen Quellensteuer, die Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit Null fest.

Die in der Einkommensteuererklärung 2000 ausgewiesenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit umfassen neben den aus der Beratungstätigkeit für die Fa. K resultierenden Einkünften auch jene aus der Beratungstätigkeit für die M-GmbH.

Als Betriebsausgaben machte der Bw, wie bereits in den Vorjahren, u.a. Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung geltend. Das Finanzamt ordnete diese Beiträge in Höhe von 315.265,00 S den aus Italien stammenden Einkünften zu und gelangte so zu für die Anrechenbarkeit der italienischen Quellensteuer von 172.065,00 S maßgeblichen ausländischen Einkünften von 163.539,00 S (Bl. 12/2000 E-Akt). Wie schon in den Vorjahren versagte das Finanzamt den Ausgaben für das Arbeitszimmer die Abzugsfähigkeit.

Mit Bescheid vom 27. November 2002 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung 2000 durch und setzte die Einkommensteuer mit 121.352,00 S fest. Die italienische Quellensteuer kam mit einem Betrag von 50.249,93 S in Anrechnung.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Finanzamt am 11. Dezember 2002 wurde anhand der vom Bw vorgelegten Auszüge über die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge festgestellt, dass von den insgesamt geleisteten Sozialversicherungsbeiträgen von 315.265,00 S ein Teilbetrag von 59.277,00 S den inländischen Einkünften zuzuordnen ist. Das Finanzamt erhöhte daher die aus Italien stammenden Einkünfte um diesen Betrag und gelangte so zu für die Anrechenbarkeit der Quellensteuer maßgebenden ausländischen Einkünften von 222.816,00 S.

Die italienischen Einkünfte wurden konkret wie folgt ermittelt:

Roheinnahmen lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung:	493.204,00 S
- Sozialversicherungsbeiträge (315.265 – 59.277):	-255.988,00 S

- Pauschale gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG:	-14.400,00 S
	222.816,00 S

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 14. Jänner 2003 das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 wieder auf und berücksichtigte im neuen Einkommensteuerbescheid neben der zuvor erwähnten, geänderten Zuordnung der Sozialversicherungsbeiträge Verpflegungsmehraufwendungen für Italien, Deutschland und Hongkong aus dem Titel des Kaufkraftunterschiedes in Höhe von insgesamt 6.435,00 S (Bl. 5/2000 E-Akt). Die Einkommensteuer 2000 wurde nunmehr mit 100.745,00 S festgesetzt, die italienische Quellensteuer mit einem Betrag von 68.137,13 S angerechnet.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung (Bl. 35/00 E-Akt) wendet sich zum einen gegen die Nichtanerkennung der Kosten für das Arbeitszimmer. Die Nichtanerkennung sei schon in den Vorjahren ungerechtfertigt gewesen. Im Jahr 2000 sei aber nicht einmal mehr das vom Finanzamt verwendete Argument, dass der Bw für seine ausschließliche Tätigkeit im Ausland kein Arbeitszimmer im Inland benötige, tragfähig. Er sei im Jahr 2000 nur 36 Tage in Italien und 77 Tage in Deutschland (einschließlich Reisen nach Hongkong), somit aber den weitaus überwiegenden Teil des Jahres im Inland tätig gewesen, weshalb die Kosten für das Arbeitszimmer in Höhe von 21.585,00 S als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Die Berufung wendet sich zum anderen gegen die Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf die inländischen und die italienischen Einkünfte. Der Bw führt dazu aus, dass die auf das österreichische Einkommen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge richtigerweise 58.002,00 S betragen. Die Anrechnung sei aber auf folgender Basis vorzunehmen:

Einnahmen aus der Beratungstätigkeit in Italien	493.204,00 S
abzüglich auf diese Einnahmen entfallende Sozialversicherungsbeiträge 2000	-23.963,00 S
	469.241,00 S

Die Sozialversicherungsbeiträge von 315.265,00 S würden zum weit überwiegenden Teil die Jahre 1997 bis 1999 betreffen und daher nicht den italienischen Einkünften aus dem Jahr 2000 zuzurechnen sein. Diese Nachträge hätten sich nur durch die österreichische Praxis, dass Sozialversicherungsbeiträge erst im dritt folgenden Jahr zu entrichten sind, ergeben (da diese Vorgangsweise für Steuerpflichtige von Nachteil sei, habe sich das BMfF entschlossen, eine Vorziehung dieser Zahlungen anzuerkennen, allerdings erst im Jahr 2000, für den vorliegenden Fall somit zu spät).

Mit Schreiben vom 9. November 2003 machte der Bw ergänzend geltend, dass er im Zuge seiner im Jahr 2000 unternommenen Reisen nach Hongkong von dort aus auch zweimal für jeweils 2 Tage nach Xixiang gereist sei, und zwar am 18., 19. Juli 2000 sowie zwei Wochen später anlässlich seiner 2. Honkong-Reise. Für diese Reisen seien die im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Diäten in Höhe von 4.473,00 S zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998

Zu entscheiden ist, da der Bw weitere Einwendungen gegen die BVE vom 5. Dezember 2001 nicht erhoben hat, hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 nur noch darüber, ob dem Bw Tagesgelder für die im Raum Nord- und Mittelitalien durchgeführten Fahrten zu Zulieferern und Abnehmern seines Auftraggebers zustehen, sowie darüber, ob der Kaufpreisunterschied für Italien, wie bereits für das Jahr 2000, als Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen ist.

Was die im Raum Nord- und Mittelitalien unternommenen Fahrten betrifft, so geht aus den Ausführungen im Vorlageantrag und den beigelegten Aufstellungen hervor, dass es sich – mit Ausnahme der am 5. und 6. April 1998 unternommenen Reise - jeweils um Tagesreisen handelte.

Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 30.1.2001, 95/14/0013), dass einem Steuerpflichtigen dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Tagesgelder sind daher nur im Zusammenhang mit einer Nächtigung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. Doralt, RdW 2002/377).

Da nur die am 5./6. April 1998 unternommene Reise nach Udine mit einer Nächtigung verbunden war, war nur für diese beiden Tage das für die höchste Gebührenstufe in Italien geltende Tagesgeld von jeweils 492,00 S, insgesamt somit 984,00 S, in Abzug zu bringen.

Für die weiteren Fahrten im Raum Nord- und Mittelitalien, die jeweils nur Tagesreisen waren, konnten die beantragten Tagesgelder nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Wird im Rahmen einer Auslandsreise ein Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland begründet, kann auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer Reise ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen. Von einem derartigen Kaufkraftunterschied ist nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für welche Auslandsbeamte eine Kaufkraftausgleichszulage erhalten (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 16 Tz 88). Eine Berücksichtigung der Verpflegungsmehraufwendungen, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem Ausland ergeben, kann dann durch Berücksichtigung der Differenz zwischen den Auslandsdiäten und den Tagesgeldern im Inland erfolgen (z.B. VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Das Finanzamt hat den Kaufpreisunterschied für Italien bei der Veranlagung des Jahres 2000 berücksichtigt. Die Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz haben ergeben, dass

den Auslandsbeamten auch für die Jahre 1997 und 1998 für Italien eine Kaufkraftausgleichszulage nach § 21 Gehaltsgesetz gebührt.

Es sind daher auch für die Jahre 1997 und 1998 für Italien Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe der Differenz zwischen der für Rom und Mailand geltenden höchsten Gebührenstufe von 558,00 S und dem Inlandstagesatz von 360,00 S zu berücksichtigen.

Der Bw hat im Jahr 1997 insgesamt 219 Tage (Bl. 21/1997 E-Akt) und im Jahr 1998 insgesamt 199 Tage (Bl. 11/1998 E-Akt) in Italien zugebracht. Unter Abzug von jeweils 15 Tagen, für die für den Aufenthalt in Mailand bereits das volle Tagesgeld abgezogen wurde, sowie weiterer 2 Tage für das Jahr 1998, für das wie oben dargelegt das volle Tagesgeld für Italien berücksichtigt wird, ist der Verpflegungsmehraufwand für 1997 und 1998 wie folgt zu berechnen:

Verpflegungsmehraufwand 1997:

Taggeld Rom/Mailand	Taggeld Österreich	Differenz	x Tage	Verpflegungs- mehraufwand
558,00 S	360,00 S	198,00 S	x 204	40.392,00 S

Verpflegungsmehraufwand 1998:

Taggeld Rom/Mailand	Taggeld Österreich	Differenz	x Tage	Verpflegungs- mehraufwand
558,00 S	360,00 S	198,00 S	x 182	36.036,00 S

Im Übrigen wird auf die BVE vom 5. Dezember 2001 sowie auf die zu diesen ergangene Begründung verwiesen. Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Ausgaben für das Arbeitszimmer wird auch auf die Ausführungen unter Pkt. 3 (Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000) verwiesen.

Der gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 erhobenen Berufung war daher, sowohl aus den in den BVE genannten Gründen und im dortigen Umfang, als auch auf Grund der zusätzlichen Berücksichtigung von Tagesgeldern und des Verpflegungsmehraufwandes, teilweise Folge zu geben.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999

Der vom Bw bekämpfte Einkommensteuerbescheid vom 27. Mai 2002 wurde am 14. Jänner 2003 gemäß § 293b BAO berichtigt. Die Berufung vom 17. Juni 2002 gilt daher als gegen den ursprünglichen Bescheid in der berichtigten Fassung gerichtet (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 188; VwGH 20.5.1987, 86/13/0088). In der Berufung beantragt der Bw, die Einkommensteuer auf Basis eines steuerpflichtigen Einkommens von 1.723.316,00 S sowie unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und der anrechenbaren italienischen Quellensteuer mit Null festzusetzen. Der angefochtene Bescheid in seiner berichtigten Fassung hat die Einkommensteuer auf Basis eines steuerpflichtigen Einkommens von 1.694.517,00 S sowie unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und

Anrechnung der italienischen Quellensteuer mit Null festgesetzt, weshalb sich die Berufung als unbegründet erweist.

3. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000

3.1 Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl 1996/201 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Das in Rede stehende Arbeitszimmer ist unstrittig im Wohnungsverband gelegen.

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) für dieses Arbeitszimmer hängt sohin davon ab, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn die betriebliche/berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer Band III B, § 20 Tz 6.1).

Auf Grund des bisherigen Verfahrensverlaufes kann zur Tätigkeit des Bw Folgendes festgestellt werden:

Der Bw war im Streitzeitraum bis etwa Ende Feber 2000 für einen Auftraggeber, die Fa. K in Italien (Foligno und Graffignana), tätig. Er übte seine Beratungstätigkeit ausschließlich in den Räumen des Auftraggebers in Foligno bzw. in dessen Zweigniederlassung in Mailand/Graffignana aus. Foligno, wo der Bw ein Büro hatte, stellte den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dar (Niederschrift vor der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. Juli 2001). Der Bw flog jeweils Anfang der Woche nach Rom, wo er während der Woche in einer Pension wohnte, und kehrte jeweils am Freitag wieder nach Österreich zurück. Im Rahmen seines Auftrages unternahm der Bw auch Reisen in andere europäische Länder.

Damit zeigt sich ein Berufsbild, für das die Tätigkeit vor Ort, also in den Betriebsräumlichkeiten des jeweiligen Auftraggebers, typisch ist. Der Bw führte seine Beratungstätigkeit erkennbar jedenfalls schwerpunktmäßig im jeweiligen Unternehmen aus. Für diese Tätigkeit konnte daher das Arbeitszimmer des Bw nicht Tätigkeitsmittelpunkt sein. Auch wenn der Bw an den Wochenenden Vor- und Nacharbeiten im Arbeitszimmer durchgeführt hat, so stellten diese Arbeiten nicht den Mittelpunkt seiner Beratungstätigkeit dar.

Wenn der Bw in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 einwendet, für dieses Jahr sei, da er den weitaus überwiegenden Teil des Jahres im Inland tätig gewesen sei, das vom Finanzamt verwendete Argument, dass der Bw für seine ausschließliche Tätigkeit im Ausland kein Arbeitszimmer im Inland benötige, nicht tragfähig, so missversteht er die Aussagen in der für die Jahre 1997 und 1998 ergangenen BVE. Die BVE hat nämlich hinsichtlich der Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer keineswegs darauf abgestellt, ob der Bw im In- oder Ausland tätig wird. Die Verweigerung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen stützt sich vielmehr ebenfalls auf die Feststellung, dass der Bw seine Tätigkeit als Unternehmensberater typischerweise nicht in einem Arbeitszimmer, sondern im jeweiligen Unternehmen ausübt. Der Bw hat dieser Feststellung auch nichts Konkretes entgegengesetzt.

Kein anderes Bild von der Tätigkeit des Bw als jenes im Zusammenhang mit dem von der Fa. K übernommenen Auftrag bietet sich hinsichtlich jener Beratungsleistung, die der Bw im Jahr 2000 im Auftrag der M-GmbH erbracht hat.

Der Bw entfaltete nämlich seine Tätigkeit als Unternehmensberater auch im Rahmen dieses Auftrags in den Räumlichkeiten des beratenen Unternehmens. Dem für das Jahr 2000 vorgelegten Reisekostennachweis (Bl. 10 bis 21/2000 E-Akt) ist zu entnehmen, dass der Bw in den Monaten Juni, Juli, August bis Mitte September die Arbeitstage bei der Fa. G in Deutschland und Hongkong zugebracht hat, somit seiner Beratungstätigkeit ebenfalls in den Betriebsräumlichkeiten des beratenen Unternehmens nachgegangen ist. Die Tätigkeit des Bw hat Anfang Juni mit einer Besprechung begonnen; die weiteren Arbeitstage dienten, wie auf dem Reisekostennachweis jeweils vermerkt ist, der Beratung und teilweise der Analyse und Besprechung; am 15. September 2000 endete die Beratung mit einer Abschlussbesprechung.

Damit kann auch für das Jahr 2000, wie schon für die Vorjahre, die Feststellung getroffen werden, dass der Bw seine Aufträge jedenfalls schwerpunktmäßig vor Ort, in den Betriebsräumlichkeiten des jeweils beratenen Unternehmens ausgeübt hat, und dass daher das Arbeitszimmer nicht Mittelpunkt seiner Beratungstätigkeit sein konnte.

Dass sich der Bw den überwiegenden Teil des Jahres 2000 in Österreich aufgehalten hat, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Der Bw hat nach dem mit Mitte September 2000 erfolgten Abschluss der Unternehmensberatung für die Fa. G im Jahr 2000 einen weiteren Auftrag nicht ausgeführt. Dies bestätigt auch ein Schreiben vom 19. September 2001 (Bl. 2/01 E-Akt), wo im Zusammenhang mit der beantragten Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen ausgeführt wird, dass der Bw seit über einem Jahr ohne Beschäftigung sei. Dieser Umstand hat aber ebenso keinen Einfluss auf die Beurteilung, dass der Bw seine Beratungstätigkeit schwerpunktmäßig in den Betriebsräumlichkeiten seiner Auftraggeber ausgeübt hat, wie der Umstand, dass zwischen der Beendigung der

Beratungstätigkeit für die Fa. K und Beginn der Beratungstätigkeit für die Fa. G rd. 3 Monate ohne Beratungsauftrag vergangen sind.

Aus den dargelegten Gründen war auch den für das Jahr 2000 beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer die Abzugsfähigkeit zu versagen.

3.2. Einkünfte aus der in Italien ausgeübten Beratungstätigkeit / Anrechenbarkeit der italienischen Quellensteuer

Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien verpflichtet Österreich zur Anrechnung italienischer Quellensteuer. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden, entfällt.

Strittig ist, inwieweit zur Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages bestimmte, vom Bw im Jahr 2000 geleistete Ausgaben, konkret die im Jahr 2000 entrichteten Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 315.265,00 S, von den in diesem Jahr in Italien erzielten Einnahmen in Abzug zu bringen sind.

Art. 23 Abs. 3 DBA-Italien stellt bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages auf die ausländischen Einkünfte ab. Zur Ermittlung der italienischen Einkünfte sind die in Italien bezogenen Einnahmen um mit diesen Einnahmen zusammenhängende Ausgaben zu kürzen.

Den Berufungsausführungen ist zu entnehmen, dass die im Jahr 2000 entrichteten Sozialversicherungsbeiträge nur zum Teil, nämlich mit 58.001,58 S, mit den in Österreich bezogenen Einnahmen des Bw zusammenhängen. Hinsichtlich der restlichen Sozialversicherungsbeiträge stellt der Bw einen Zusammenhang mit seinen aus Italien bezogenen Einkünften nicht in Abrede. Der Bw vermeint lediglich, von den zur Gänze im Jahr 2000 entrichteten Sozialversicherungsbeiträgen sei – zur Ermittlung der aus Italien bezogenen Einkünfte – jener Teil nicht heranzuziehen, der auf Nachzahlungen für die Jahre 1997 bis 1999 entfällt.

Der Bw ermittelte seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach Maßgabe des Zu- bzw. Abflusses. Ausgaben und so auch die gegenständlichen Sozialversicherungsbeiträge sind folglich im Zeitpunkt des Abflusses als Betriebsausgaben abzuziehen. Die im Jahr 2000 bezahlten Sozialversicherungsbeiträge sind daher auch in diesem Jahr als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Der sachliche Zusammenhang mit den in Italien erzielten Einkünften ist auch für die auf die Jahre 1997 bis 1999 entfallenden Beitragsnachzahlungen gegeben, da der Bw auch in diesen Jahren ausschließlich Einnahmen von der Fa. K in Italien bezogen hat. Damit können die im Jahr 2000 bezahlten Sozialversicherungsbeiträge, mit Ausnahme des auf die in Österreich bezogenen Einkünfte entfallenden Teiles von 58.001,58 S, auch nur im Rahmen der aus Italien bezogenen Einkünfte in Abzug gebracht werden. Da der Abfluss im Jahr 2000 erfolgt

ist, können diese Zahlungen auch nur im Jahr 2000 als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Mit der Anwendung eines Anrechnungshöchstbetrages begrenzt der Wohnsitzstaat die Anrechnung der ausländischen Steuer mit dem Betrag, der für die ausländischen Einkünfte im Inland angefallen wäre (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Bd. I, § 1 Tz 52). Bei der Berechnung der Steuer, die im Inland für die im Jahr 2000 vom Bw bezogenen ausländischen Einkünfte angefallen wäre, wären aber, der vom Bw angewandten Gewinnermittlungsart entsprechend, auch die für die Jahre 1997 bis 1999 geleisteten Beitragsnachzahlungen als Betriebsausgaben berücksichtigt worden.

Das Berufungsbegehren, die Sozialversicherungsbeitragsnachzahlungen für die Jahre 1997 bis 1999 außer Acht zu lassen und nur Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 23.963,13 S von den in Italien bezogenen Einkünften abzuziehen, hätte überdies zur Folge, dass diese Beitragsnachzahlungen, zumal sie auch nicht mit den in Österreich bezogenen Einkünften zusammenhängen, überhaupt unberücksichtigt blieben, was eine höhere Einkommsteuerbelastung auslösen und sich damit zum Nachteil des Bw auswirken würde.

Für die Ermittlung der aus Italien bezogenen Einkünfte sind daher die im Jahr 2000 bezahlten Sozialversicherungsbeiträge, den Angaben in der Berufung folgend, mit 257.263,42 S (315.265,00 – 58.001,58) anzusetzen.

Bemerkt wird, dass auch der Pauschalbetrag für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG die aus Italien bezogenen Einkünfte betrifft und daher, wie bereits im angefochtenen Bescheid, bei Ermittlung dieser Einkünfte zu berücksichtigen ist.

Zum weiteren Begehren, Tagesgelder für einen insgesamt 4-tägigen Aufenthalt in Xixiang zu berücksichtigen, wird Folgendes festgestellt:

Aus dem für das Jahr 2000 vorgelegten Reisekostennachweis geht hervor, dass der Bw von 16. Juli 2000 bis 21. Juli 2000 sowie von 30. Juli 2000 bis 4. August 2000 im Rahmen seiner Beratungstätigkeit für die Fa. G Reisen nach Hongkong unternommen hat. Das Finanzamt hat für diese insgesamt 12 Tage folgende Tagesgelder berücksichtigt:

Tagesgelder zu je 639,00 S für die ersten 5 Tage:	3.195,00 S
Ausgleich des Kaufkraftunterschiedes für die restlichen 7 Tage (je 639,00 – 360,00):	1.953,00 S
Insgesamt:	5.148,00 S

Den Ausführungen im Schreiben vom 9. November 2003 zufolge waren die Aufenthalte in Hongkong unterbrochen von einem jeweils 2-tägigen Aufenthalt in Xixiang. Der Bw hat sich daher in der Zeit von 16. bis 21. Juli 2000 und vom 30. Juli bis 4. August 2000 jeweils 4 Tage , insgesamt somit 8 Tage, in Hongkong, und jeweils 2 Tage, insgesamt somit 4 Tage, in Xixiang aufgehalten.

Für die zu berücksichtigenden Tagesgelder folgt daraus:

Der jeweils 4-tägige Aufenthalt in Hongkong hat, da bei einem bloß zweimaligen, jeweils nur 4 Tage dauernden Einsatz an einem bestimmten Ort noch nicht von einem regelmäßig wiederkehrenden Tätigwerden ausgegangen werden kann, keinen weiteren Tätigkeitsmittelpunkt begründet. Für diese insgesamt 8 Tage stehen daher Tagesgelder in Höhe des in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für Hongkong vorgesehenen Höchstsatzes von 639,00 S zu.

Xixiang befindet sich in China. Das Tagesgeld in der höchsten Gebührenstufe beträgt für China 483,00 S.

Für den Aufenthalt in Hongkong und Xixiang werden daher zusammengefasst folgende Tagesgelder berücksichtigt:

Tagesgelder zu je 639,00 S für 8 Tage Hongkong:	5.112,00 S
Tagesgelder zu je 483,00 S für 4 Tage Xixiang:	1.932,00 S
Insgesamt:	7.044,00 S

Anstelle der bisher berücksichtigten Diäten für Hongkong in Höhe von insgesamt 5.148,00 S werden daher Diäten für Hongkong und Xixiang von insgesamt 7.044,00 S in Abzug gebracht.

4. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

4.1. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1997:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BVE:	2.187.157,00 S
- Verpflegungsmehraufwand:	- 40.392,00 S
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE:	2.146.765,00 S

4.2. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1998:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BVE:	2.031.685,00 S
- Tagesgelder Udine:	-984,00 S
- Verpflegungsmehraufwand:	- 36.036,00 S
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE:	1.994.665,00 S

4.3. Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2000:

Italienische Einkünfte lt. Bescheid:	222.816,00 S
- Sozialversicherungsbeiträge Inland lt. Bescheid:	- 59.277,00 S
+ Sozialversicherungsbeiträge Inland lt. Berufung:	+ 58.001,58 S
Italienische Einkünfte lt. BE:	221.540,58 S
Einkünfte M-GmbH lt. Bescheid:	329.890,00 S
+ Sozialversicherungsbeiträge Inland lt. Bescheid:	+ 59.277,00 S
- Sozialversicherungsbeiträge Inland lt. Berufung:	- 58.001,58 S
+ Tagesgelder Hongkong lt. Bescheid:	+ 5.148,00 S

- Tagesgelder Hongkong lt. BE:	-7.044,00 S
Einkünfte M-GmbH lt. BE:	329.269,42 S
Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2000 lt. BE:	
Einkünfte Italien:	221.540,58 S
Einkünfte M-GmbH::	329.269,42 S
	550.810,00 S

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 18. März 2005