



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0175-F/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., vertreten durch Name,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (im Weiteren kurz Bw. genannt) war im Berufungsjahr bei der Firma A in S (CH) tätig und hat daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftet. Der Bw. ist Grenzgänger im Sinne des Art. 15 Z 4 DBA Schweiz (BGBl. 1975/64 idF BGBl. 1995/161, 2001/204 III).

In der Einkommensteuererklärung 2002 hat der Bw. die steuerfreie Behandlung der Dienstreise-Ersätze der Dienstgeberin (sogenannte "Mittagsentschädigung") im Gesamtbetrag von 2.454,88 € sowie die Berücksichtigung von Tagesdiäten im Gesamtbetrag von 1.550,01 € als (Differenz-)Werbungskosten beantragt. Bezüglich der Tagesdiäten wurde der Einkommensteuererklärung eine Beilage angeschlossen. Auf dieser war am Ende vermerkt: *"Vom Arbeitgeber werden pauschal 17,00 CHF pro Tag vergütet."*

Auf Ersuchen des Finanzamtes vom 15. Jänner 2004 wurden "Lohnabrechnungen" für die Monate Jänner bis Dezember 2002 vorgelegt, aus denen die in den einzelnen Monaten von der Dienstgeberin (im Weiteren kurz DG) bezahlten Beträge für "Mittagsentschädigung" hervorgingen. Bezüglich der vom Finanzamt ebenfalls angeforderten Spesenabrechnungen

wurde ein Schreiben der DG an den Bw. vorgelegt, worin diese darauf verwiesen hat, dass es zu aufwändig wäre, alle Spesenrapporte für das Jahr 2002 herauszusuchen und nochmals bestätigt wurde, dass dem Bw. pro Arbeitstag 17,00 CHF als Mittagsentschädigung ausgezahlt worden sei. In diesem Schreiben wurde auch festgestellt, dass der Bw. als Monteur tätig sei, und folglich täglich auf Montage sei.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2004 die Mittagsentschädigungen steuerpflichtig behandelt. Die beantragten Tagesdiäten wurden mit der Begründung, es seien keine Aufzeichnungen über die Tätigkeit in X etc. vorgelegt worden, nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wurde eingangs darauf verwiesen, die Tätigkeitsberichte hätten nicht vorgelegt werden können, da die DG zunächst nicht bereit gewesen sei, diese den österreichischen Behörden zur Verfügung zu stellen. Der Berufung würden nunmehr die Tätigkeitsberichte des Jahres 2002 beiliegen. Daraus sei ersichtlich, dass Spesenersätze ausschließlich bei auswärtiger Tätigkeit bezahlt worden seien. Ein pauschaler Spesenersatz sei somit entgegen der Bescheidsbegründung nicht gegeben. Aus dem beiliegenden *"Gesamtarbeitsvertrag für das schweizerische Marmor- und Granitgewerbe"* gehe weiters hervor, dass derartige Spesenersätze aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift bezahlt werden würden (Art. 13). Es würden keine pauschalen Spesenersätze vorliegen, und sei die Frage des Entstehens eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit aufgrund der lohngestaltenden Vorschrift nicht von Bedeutung. Zu den beantragten Tagesdiäten wurde ausgeführt, der Berufung liege eine Aufstellung über die Berechnung der Tagesdiäten bei. Aufgrund der nunmehr vorliegenden exakten Berechnung würden sich (nach Abzug der Spesenersätze) Tagesdiäten in Höhe von 1.724,42 € ergeben. Aufgrund der vorliegenden Arbeitsaufzeichnungen sei nunmehr nachvollziehbar, dass Tagesdiäten ausschließlich bei Vorliegen von Reisen im Sinne des § 16 EStG angesetzt worden seien. Der Berufung wurden *"Tätigkeitsberichte des Jahres 2002"*, der *"Gesamtarbeitsvertrag für das Schweizer Granitgewerbe"* (Auszug in Kopie) sowie eine Aufstellung über die Ermittlung der Tagesdiäten angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2004 (händische Begründung vom 30. Juni 2004) wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Daraufhin hat der steuerliche Vertreter des Bw. (nach antragsgemäßer Ergänzung der Bescheidsbegründung durch das Finanzamt vom 7. Juli 2004) fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Der steuerliche Vertreter ist in der Begründung zum Vorlageantrag zu Punkt 2. "Ansatz von Tagesdiäten" u.a. davon ausgegangen, dass das Finanzamt den Sachverhalt nicht ermittelt und sämtliche Reisebewegungen als innerhalb eines Einzugsgebietes gelegen beurteilt habe. Die freie Beweis-

würdigung setze die Vollständigkeit des Tatsachenmaterials voraus. Da der Sachverhalt nicht ermittelt worden sei, würden offensichtlich Verfahrensmängel vorliegen.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung des steuerlichen Vertreters, dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall wesentliche Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Nachstehend wird der Unabhängige Finanzsenat darstellen, welche wesentlichen Ermittlungen das Finanzamt unterlassen hat, die seiner Ansicht nach die Aufhebungen und Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt rechtfertigen.

1. "Mittagsentschädigung" des Dienstgebers:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Das Gesetz (§ 26 Z 4 EStG 1988) unterscheidet zwei Tatbestände:

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) verlässt oder
- soweit weg vom ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Der erste Tatbestand erfasst Dienstreisen bis zu einem Tag (tägliche Rückkehr zumutbar), der zweite Tatbestand mehrtägige Dienstreisen (tägliche Rückkehr nicht zumutbar). Eine Dienstreise setzt einen Auftrag des Dienstgebers voraus; dies gilt für beide Tatbestände (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 37 f zu § 26; VwGH 20.6.2000, 91/14/0212).

Bei ständig wechselnder Einsatzstelle (Vertreter, Kundendienst, Monteure, Bauarbeiter usw.) **kann** der Mittelpunkt der Tätigkeit auch ein mehrere Orte umfassendes, regelmäßig besuchtes Einsatzgebiet sein (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 47 zu § 26).

Gemäß § 26 Z 4 lit b) EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 € pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Enthält eine **lohngestaltende Vorschrift** *"im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffs Dienstreise, dann ist diese Regelung anzuwenden"* (§ 26 Z 4 4. Satz). Damit gehen lohngestaltende Vorschriften wie Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen der gesetzlichen Regelung vor.

Nach der sogenannten Dienstreiseverordnung, BGBl. II 1997/306 (AÖFV 1997/237) können lohngestaltende Vorschriften

- den Dienstort festlegen und damit die Dauer der Dienstreise ändern
- Dienstreisen auch im unmittelbaren Nahebereich ermöglichen
- eine Abrechnung nach Kalendertagen ermöglichen,
- die Voraussetzungen des Arbeitgeberauftrages modifizieren.

Durch eine lohngestaltende Vorschrift können aber nicht

- höhere als die in § 26 Z 4 genannten Beträge steuerfrei ausbezahlt werden und
- die steuerfreien Gelder für eine kürzere als die in § 26 Z 4 genannte Dauer zustehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 59 f zu § 26).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. bereits in der Berufung auf das Bestehen einer lohngestaltenden Vorschrift und zwar auf Art. 13 des *"Gesamtarbeitsvertrages für das Schweizerische Marmor-Granitgewerbe"* (im Weiteren kurz Gesamtarbeitsvertrag) verwiesen, und diesen (auszugsweise) der Berufung angeschlossen. Im Vorlageantrag wurde neuerlich dargetan, dass der Arbeitgeber des Bw. die Spesenersätze ("Mittagsentschädigung") aufgrund dieses Gesamtarbeitsvertrages auszahle.

Das Finanzamt hat sich mit diesem Vorbringen in keiner Weise auseinandergesetzt.

Aufgrund dieses Umstandes wurden wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Es befinden sich zwar im Veranlagungsakt Kopien aus einem von der Wirtschaftskammer Vorarlberg am 6.4.2004 (und damit noch vor Erlassen der Berufungsvorentscheidung) an das Finanzamt per Telefax (auszugsweise) übermittelten *"Kollektivvertrages für Steinarbeiter"*.

Das Finanzamt hat sich allerdings in der Berufungsvorentscheidung weder mit dem schweizerischen Gesamtarbeitsvertrag auseinandergesetzt, noch Feststellungen dahingehend getroffen, welche Bedeutung sie dem *"Kollektivvertrag für Steinarbeiter"* für die Frage der Steuerfreiheit der "Mittagsentschädigungen" beimißt.

Das Finanzamt hätte zunächst aber die Frage zu beurteilen gehabt, ob der schweizerische Gesamtarbeitsvertrag überhaupt eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 26 Z 4 iVm. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 ist. Wäre das Finanzamt sodann zu der begründeten Auffassung gelangt, dass der Gesamtvertrag als lohngestaltende Vorschrift anzusehen ist, wäre weiters zu beurteilen gewesen, ob eine schweizerische lohngestaltende Vorschrift für die Beurteilung der Steuerfreiheit der "Mittagsentschädigung" herangezogen werden kann. Wäre dies nach Ansicht des Finanzamtes zu verneinen, wäre eine Prüfung der Steuerfreiheit der Mittagsentschädigungen anhand der obig dargestellten gesetzlichen Dienstreiseregulierung vorzunehmen gewesen.

Das Finanzamt hat sich auch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob nur dann eine Steuerfreistellung aufgrund einer schweizerischen lohngestaltenden Vorschrift bejaht werden kann, wenn für die Tätigkeit des Bw. auch eine vergleichbare inländische lohngestaltende Vorschrift besteht, die einen Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen (mit täglicher Rückkehr) vorsieht.

Um die vorstehenden Fragen beurteilen zu können, hätte das Finanzamt aber zunächst ermitteln müssen, welche Tätigkeit der Bw. im Unternehmen der DG tatsächlich ausgeübt hat. Laut Schreiben der DG vom 2.2.2004 ist der Bw. als Monteur tätig. Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, der Bw. sei als Bodenleger beschäftigt. Die diesbezüglich widersprüchlichen Angaben machen derzeit eine Beurteilung der Frage, welcher inländische Kollektivvertrag überhaupt für die Tätigkeit des Bw. relevant sein könnte, unmöglich.

Der inländische Kollektivvertrag, der nach Durchführung der ergänzenden Erhebungen nach Ansicht des Finanzamtes für die Tätigkeit des Bw. maßgeblich wäre, würde er diese in Österreich ausüben, wäre sodann zwecks Wahrung des Parteiengehörs dem Bw. zur Kenntnis- und Stellungnahme zu übermitteln.

Sollte der für die Tätigkeit des Bw. nach Ansicht des Finanzamtes maßgebliche inländische Kollektivvertrag keinen Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei **Dienstreisen mit täglicher Rückkehr** vorsehen, hätte das Finanzamt zu beurteilen, ob der schweizerische Gesamtarbeitsvertrag dennoch herangezogen werden kann. Ist dies nach Ansicht des Finanzamtes zu bejahen, unterliegt die Dienstreise nach den Lohnsteuerrichtlinien 1999 (Rz. 737) keiner zeitlichen Begrenzung, sodass die für den Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind.

Gelangt das Finanzamt allerdings zu der Auffassung, dass bei Fehlen einer entsprechenden inländischen lohngestaltenden Vorschrift der schweizerische Gesamtarbeitsvertrag nicht für die Beurteilung der Frage der Steuerfreiheit herangezogen werden kann, so hätte dies zur Folge, dass die Prüfung unter Außerachtlassung des Gesamtarbeitsvertrages nach der gesetzlichen Dienstreiseregulierung zu erfolgen hätte.

Neben dem Nachweis der exakten Dauer der Dienstreise fordert der VwGH in ständiger Judikatur, dass Datum, Ziel und Zweck der einzelnen Dienstreise zeitnah darzulegen sind. Trotz dieser strengen Auffassung des VwGH muss der Nachweis (allenfalls auch ein späterer Nachweis) auch durch andere Beweismittel zulässig sein (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 36 zu § 26). **Datum, Dauer, Ziel und Zweck der einzelnen Dienstreise** gehen jedenfalls aus den vorgelegten Stundenrapporten hervor.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates könnte selbst dann, wenn man der Auffassung des Finanzamtes folgen würde, wonach die Vordrucke (Stundenrapporte) nach-

träglich erstellt wurden, wofür es allerdings keine Anhaltspunkte gibt, keine Besteuerung der gesamten Mittagsentschädigungen mit dieser Begründung vorgenommen werden.

Sollte das Finanzamt Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen in den Stundenrapporten hegen, wären diesbezügliche Erhebungen bei der DG des Bw. unumgänglich. Dies schon deshalb, weil nach der Bestätigung der DG der Bw. eine Montagetätigkeit ausgeübt hat, was bereits ein Verlassen des Dienstortes (Firmensitz) impliziert.

In der Begründung vom 30. Juni 2004 zur Berufungsvorentscheidung ist das Finanzamt davon ausgegangen, sämtliche Einsatzorte seien insgesamt als Einsatzgebiet zu betrachten.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt diese Auffassung nicht ohne Weiteres. Es trifft zwar zu, dass Mittelpunkt der Tätigkeit auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein kann (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 178 zu § 16). So hat der VwGH hinsichtlich der Reisetätigkeit eines Staatsanwaltes (vgl. VwGH 28.5.1997, 96/13/0132) innerhalb des Sprengels mehrerer Bezirksgerichte ein Einsatzgebiet angenommen, bzw. wird bei Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen (z.B. Rauchfangkehrer, Gebietsvertreter oder Außendienstmitarbeiter von Behörden (z.B. Gerichtsvollzieher, Betriebsprüfer) in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 178 zu § 16).

Bei den vorgenannten Berufsgruppen ist das Gebiet, das regelmäßig bereist wird, von vornherein und auf Dauer klar begrenzt. Anders als bei diesen Berufsgruppen hängt aber der jeweilige Einsatzort des Bw. davon ab, an welchem Ort die Dienstgeberin ihre Aufträge annimmt und andererseits davon, an welchem Ort der Dienstgeber den Bw schließlich einsetzt. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass das Einzugsgebiet der Reisetätigkeit von vornherein (wie bei einem "Gebiets"vertreter) feststeht. Der Umstand allein, dass einzelne von einer Vielzahl von Zielorten des Jahres 2002 wiederkehrend bereist wurden, vermag die Annahme eines Einsatzgebietes jedenfalls nicht zu begründen. Das Finanzamt hat jedenfalls in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung keine Feststellungen getroffen, die derzeit eine Beurteilung der Einsatzorte des Bw. als einheitliches Einsatzgebiet erlauben würden.

Im Übrigen spricht auch der Umstand, dass sich die Reisetätigkeit des Bw. im Streitjahr auf ein größeres Gebiet erstreckt (die Einsatzorte des Jahres 2002 liegen in mehreren Kantonen und sind z. Teil lt. Internet-Routenplaner T mehr als 100 km vom Firmensitz (Bez.) entfernt: (Bspe) gegen die Annahme eines einheitlichen Einsatzgebietes (vgl. dazu Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 178 zu § 16; LStR 1999 307).

Wenn man davon ausgeht, dass die Einsatzorte des Bw. kein Einsatzgebiet begründen, muss für jeden Einsatzort eine gesonderte Prüfung dahingehend vorgenommen werden, ob der Bw. im Jahr 2002

- an einem Einsatzort **durchgehend** tätig wurde und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten hat (bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen) bzw.
- an einem Einsatzort **regelmäßig wiederkehrend** (mindestens einmal wöchentlich) tätig wurde und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wurde (bei einer Unterbrechung von sechs Monaten ist mit der Anfangsphase von fünf Tagen neu zu beginnen) bzw.
- an einem Einsatzort **wiederkehrend, aber nicht regelmäßig** tätig wurde, und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet. (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 176 zu § 16; Tz 49 zu § 26; FJ 2004, 246; LStR 1999, Rz 300ff).

In der ergänzenden Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung ist das Finanzamt auch davon ausgegangen, dass die Mittagsentschädigung pro Arbeitstag (dies ergebe sich aus der Formulierung in der Bestätigung der DG vom 2.2.2004) bezahlt werde und nicht "mit einer eventuellen Außendiensttätigkeit" (dies sei aus den Spesenabrechnungen vom 13.9., 30.8. oder 15.4. ersichtlich) zusammenhänge.

Es trifft zwar zu, dass in den vom Bw. vorgelegten Stundenrapporten am 13.9., 30.8. und 15.4. Mittagsentschädigungen eingetragen wurden, obwohl unter der Rubrik "Baustelle" "Büro" eingetragen ist. Die Eintragung hätte aber die belangte Behörde lediglich dazu veranlassen können, zu erheben, ob der Bw. auch tatsächlich für diese Tage eine Mittagsentschädigung erhalten hat. Wie der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag ausgeführt hat, wurde nämlich lediglich vom DG eine Mittagsentschädigung für einen Innendiensttag im August ausbezahlt. Dieser Betrag müsste steuerpflichtig behandelt werden.

Im Übrigen rechtfertigt aber der Umstand, dass für einen Innendiensttag eine Mittagsentschädigung bezahlt wurde bzw. Mittagsentschädigungen in den Stundenrapporten für "Büro"-Tage geltend gemacht wurden, nicht, unter diesem Titel die Steuerfreiheit sämtlicher Ersätze des Dienstgebers von vornherein zu verneinen bzw. den Stundenrapporten insgesamt die Beweiskraft abzusprechen.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes kann die Abweisung auch nicht mit der Formulierung im Schreiben der DG vom 2.2.2004, wonach die Mittagsentschädigung "pro Arbeitstag" bezahlt wurde, begründet werden. Das Finanzamt dürfte übersehen haben, dass die DG in diesem Schreiben auch bestätigt hat, dass der Bw. in der Firma "als Monteur tätig" sei und "folglich täglich auf Montage" sei. Eine Montagetätigkeit ist aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates schon begrifflich mit einer Außendiensttätigkeit verbunden. Auch die vorgelegten "Stundenrapporte" widerlegen die Auffassung des Finanzamtes. Würde die Ansicht des Finanzamtes zutreffen, dass die Mittagsentschädigung pro Arbeitstag (ohne

Zusammenhang mit einer auswärtigen Tätigkeit) bezahlt wird, bestünde keine Notwendigkeit, diese gesondert in den Stundenrapporten zu verzeichnen.

2. Tagesdiäten:

Das Finanzamt hat die Anerkennung der beantragten **Tagesdiäten** als Werbungskosten zum einen mit der Begründung, die Stundenrapporte seien *"speziell für die Behörde zum Zweck der Geltendmachung der Werbungskosten nachträglich erstellt worden"*. Das Finanzamt ist zu dieser Beurteilung aufgrund der Feststellung, dass die verwendeten Vordrucke im Jahr öfter wechseln würden, und die Pausen (Mittagspausen) in einem Drittel der Abrechnungen nicht ausgewiesen seien, gelangt. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates genügt der Umstand, dass innerhalb eines Jahres unterschiedliche Vordrucke verwendet werden, nicht aus, um von einer nachträglichen Erstellung der Stundenrapporte auszugehen. Das Finanzamt hätte jedenfalls – wenn es davon ausgeht und auch die Zweckbestimmung der Stundenrapporte hinterfragt - ergänzende Ermittlungen bei der Dienstgeberin zur Klärung dieser Fragen tätigen müssen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag allerdings nicht zu erkennen, weshalb die Zweckbestimmung der Stundenrapporte hinterfragt wurde. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich diesbezüglich der vom steuerlichen Vertreter des Bw. im Vorlageantrag geäußerten Auffassung an, dass es üblich ist, dass Handwerker ihre Leistungen durch Arbeitsrapporte dokumentieren, damit der Dienstgeber den jeweiligen Kundenauftrag entsprechend abrechnen kann. Nicht nachvollziehbar sind auch die weiteren Ausführungen in der ergänzenden Begründung zur Berufungsvorentscheidung, wonach ein Zusammenhang mit den in den Vordrucken aufgelisteten Arbeitsorten und der tatsächlich geleisteten Arbeit des Berufungswerbers anhand dieser Aufzeichnungen nicht erkannt werden könne.

Andererseits wurde vom Finanzamt die Auffassung vertreten, die Arbeitsorte könnten unter den Begriff *"Einsatzgebiet"* (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 178 zu § 16) bzw. *"Zielgebiet"* subsumiert werden. Diesbezüglich ist festzustellen, dass das Finanzamt jedenfalls begründen hätte müssen, weshalb es für die *"Vielzahl von Arbeitsorten"* von einem einheitlichen Einsatzgebiet ausgeht. Im Übrigen wird auf die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates zu Punkt 1. der Begründung zur Frage, ob ein Einsatzgebiet vorliegt, verwiesen.

Weiters wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, die Werbungskostenaufstellung im Anhang zur Berufung unterscheide nicht zwischen *"Fahrten im Nahbereich"*, im *"einheitlichen Einsatzgebiet"* und in *"darüber hinausgehende Fahrten"*. Diesbezüglich ist festzustellen, dass den *"Stundenrapporten"* im Zusammenhalt mit der der Diäten-Aufstellung, die der Berufung angeschlossen wurde, jeweils das Ziel der Reise (Arbeitsort) sowie die an den jeweiligen Tagen geleisteten Arbeitsstunden (Reisedauer) entnommen werden können. Die vom Finanzamt geforderte Unterscheidung zwischen *"Fahrten im Nahebereich"*, im *"einheitlichen Einsatzgebiet"* und darüber hinausgehende Fahrten ist jedenfalls nicht Voraussetzung für die

Anerkennung von Tagesdiäten. Dies schon deshalb nicht, zumal das Finanzamt zu beurteilen hat, ob ein Einsatzgebiet vorliegt oder nicht. Der Bw. stellt dies jedenfalls in Abrede.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dann vorliegt, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln; die LStR 1999 Rz 278 setzen mindestens 25 km voraus; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069) und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt.
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 173 zu § 16).

Ziel und Dauer der Reise ergeben sich aus der Diäten-Aufstellung im Zusammenhalt mit den Stundenrapporten. Überdies enthält die Diäten-Aufstellung den Hinweis, dass *"gemäß der VwGH-Judikatur Tagesfahrten als Reise angesetzt wurden, sofern ein Zielpunkt mehr als 25 km vom Firmensitz entfernt war"*. Sollte das Finanzamt in Zweifel ziehen, dass einzelne Zielorte tatsächlich mehr als 25 km vom Firmensitz entfernt liegen, müsste dies überprüft werden (z. B. anhand eines Routenplaners im Internet).

Das Finanzamt hat den vom Bw. vorgelegten Spesenrapporten aus den in der ergänzenden Begründung vom 7. Juli 2004 zur Berufungsvorentscheidung zu 2. lit. a) bis c) genannten Gründen abgesprochen. Der Unabhängige Finanzsenat vermag die Relevanz der vom Finanzamt als fehlend monierten Eintragungen (Mittagspause) für die Beurteilung der Frage, ob eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt, nicht zu erkennen.

Wie den vorstehenden Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates zu Punkt 1. und 2. zu entnehmen ist, hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Dieser Umstand rechtfertigt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie der Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gem. § 289 Abs. 1 letzter Satz BAO (idF. des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes) in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Abschließend wird darauf verwiesen, dass gemäß § 289 Abs. 1 BAO zweiter Satz die Behörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden sind. (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 2002, Seite 230, Pkt. 2.3.).

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass der steuerliche Vertreter mit Telefax vom 18. Oktober 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) zurückgenommen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. Oktober 2004