



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Veltzé, Mares und Partner KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1200 Wien, Leithastrasse 25, vom 18. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing., Mag. (F.H.) Martin König, vom 12. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ein Archäologe.

Infolge Nichtabgabe von Steuererklärungen für das Jahr 2009 ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege und erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, gegen den Mag. Veltzé als steuerlicher Vertreter des Bw. Berufung erhob. Mit der der Berufung beigelegten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wurden an Werbungskosten Gebühren und Beiträge von € 161, geschätzte Kfz-Kosten von € 1000, eine AfA für einen VW- Bus AW 1.750,00, 1. August 2007) von € 583,34 sowie Gesamtkosten für Dienstreisen in Höhe von € 4.441,34, gegliedert in die Positionen 25. bis 29. Mai C.../ Türkei Kongress fünf Tage € 155,00, 11. Juli bis 29. September Ly-

kien/Türkei (Grabungen) neunundsiebzig Tage € 2.449, 27. Dezember bis 29. Dezember K.../ archäologische Arbeiten in zwei Museen drei Tage € 93,00 geltend gemacht.

Mit der den angefochtenen Einkommensteuerbescheid abändernden Berufungsvorentscheidung, mit der das Finanzamt Taggelder für die Dienstreise nach Lykien in Höhe von nur € 465 als Werbungskosten mit einer ausführlichen Bescheidbegründung anerkennen konnte, hielt das Finanzamt dem Bw. u. a. vor, dass Kfz-Kosten und Kosten für Kfz-AfA gemäß § 16 EStG 1988 nur hinsichtlich der beruflichen Fahrten steuerlich absetzbar seien, weshalb die beantragten Kosten für geschätzte Kfz-Kosten und AfA für Kfz steuerlich nicht in Ansatz gebracht werden hätten können.

Mit dem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2009 führte der steuerliche Vertreter zu Gunsten seines Mandanten ins Treffen, dass der Bw. als Archäologe jährlich mit Grabungen in Lykien und auch sonst in der Türkei beschäftigt sei. Zu diesem Zweck habe der Bw. einen VW-Bus im Jahr 2007 angeschafft, den er ausschließlich für diese Tätigkeit verwende. Daher seien auch in den Vorjahren die Abschreibungen für den VW-Bus sowie die Erhaltungskosten in Ansatz gebracht worden. Da der Bw. im Streitjahr, wie dem dortigen Finanzamt dargestellt, geheiratet bzw. Nachwuchs bekommen habe, habe in der Wohnung umgeräumt werden müssen. Die Belege für die Erhaltungskosten für den VW-Bus seien in Verlust geraten. Vorsichtigerweise seien diese mit € 1.000 geschätzt und angesetzt worden. Daher werde ersucht, sowohl die Abschreibungen als auch die geschätzten Werbungskosten (die tatsächlichen Kosten seien höher gewesen) anzuerkennen. Abschließend betonte der steuerliche Vertreter, dass dieser VW-Bus ausschließlich für solche Reisen verwendet worden sei. Regelmäßig habe der Bw. die Anschaffungskosten sowie die Erhaltungskosten, nicht aber die Treibstoffkosten für den VW-Bus getragen.

Im Zuge einer Befragung am 17. Mai 2011 gab der Bw. bezüglich seines beruflichen Lebenslaufes zu Protokoll, ab 19X2 das Studium der Fächer Klassische Archäologie und Ägyptologie an der Universität Wien besucht zu haben. Bereits im Jahr 19X6 habe der Bw. ein zweimonatiges Stipendium des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung in Lykien erhalten. Innerhalb des Zeitraums von 19X6 bis 19Y6 habe der Bw. an den Ausgrabungen in Limyra/Lykien teilgenommen (Bearbeitung von Skulptur sowie Leitung der Grabung in der Stadt). Im Jahr 19Y1 habe der Bw. nicht nur seine Sponsion zum Mag. phil. mit dem Thema »Skulptur aus A... – Funde aus ...« gefeiert, sondern sei auch als Angestellter bei der Kirchengrabung St. P.../Österreich vor Ort tätig gewesen. Abgesehen von Mitarbeiten an zahlreichen Grabungen in Wien und St. Pölten in den Jahren 19Y2 bis 19Y8 sei der Bw. als Assistent bei der A... - Grabung in den Jahren 19Y5 bis 19Y6 beteiligt gewesen. Von 2000 bis 2001 habe der Bw. an der Grabung »The International Project« in J. mitgearbeitet.

Auf die Frage, ob die Leistungen des Bw. in Form von beispielsweise Stipendien gewürdigt worden seien, antwortete der Bw., ein mehrmonatiges Stipendium des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Verkehr innerhalb des Zeitraums von 19Y6 bis 19Y7 erhalten zu haben. Ein zehnmonatiges Forschungsstipendium der Foundation (L.) sei dem Bw. in den Jahren 1999 und 2000 genehmigt worden.

Des Weiteren stellte der Referent des Unabhängigen Finanzsenats den Wissenstand der Behörde betreffend Lykien wie folgt dar: Amtsbekannt sei, dass Lykien die antike griechische Bezeichnung einer Landschaft im Südwesten Kleinasiens (lat. Lycia) sei. Antike Stätten in Lykien seien Akalissos I, Akalissos II, Andriake, Antiphellos, Aperlai, Apollonia, Ariassos, Arif, Arneai, Arykanda, Balboura, Bubon, Choma, Dikitaura, Gagai, Gedelma, Idebessos, Idyros, Isthada, Kadyanda, Kandyba, Karkabo, Kaunos, Korydalla, Kyaneai, Lebissos, Letoon, Limyra, Mastaura, Melanippe, Myra, Nisa, Oinoanda, Olympos, Panormos, Patara, Phaselis, Phoinix, Pinara, Pydnai, Rhodiapolis, Sidyma, Sura, Telmessos, Timussa, Tlos, Tragalassos, Trysa, Tyberissos, Xanthos. Ca. 3 km östlich der Ruinen von Limyra liege die Brücke bei Limyra aus der Römerzeit. Vier Kilometer flussaufwärts von Kemer würden sich am rechten Ufer des Flusses Xanthos (Eşen/ Koca Çayı) die Reste der römischen Brücke bei Kemer befinden.

Die Lykier seien ein Volk mit eigener Kultur, eigener Schrift und eigener Sprache, dem Lykischen gewesen; diese indoeuropäische Sprache, mit dem Luwischen verwandt, sei im 3. Jahrhundert v. Chr. ausgestorben. Charakteristisch für dieses Volk sei der ausgeprägte Hang zur Anlage repräsentativer Grabstätten gewesen, die geradezu allgegenwärtig seien. Zu den auffälligsten Grabtypen würden Felsgräber zählen, deren Fassaden eine indigene Holzarchitektur in Stein umsetzen würden, Pfeilergräber (auch Grabpfeiler genannt) wie das sogenannte Harpyienmonument von Xanthos und steinerne Sarkophage mit dem landschaftstypischen spitzbogigen Deckeln. Schon seit dem 6. Jahrhundert v. Chr. unterliege Lykien - obgleich niemals wirklich griechisches Kolonisationsgebiet - griechischem Einfluss, der sich insbesondere seit dem 4. Jahrhundert v. Chr. verstärke.

In der Ilias würden Lykier unter der Führerschaft ihrer Helden Sarpedon und Glaukos als Verbündete der Trojaner auftauchen. Historisch gesichert sei, dass Lykien, das Kroisos nicht hatte erobern können, um 540 v. Chr. von persischen Truppen eingenommen worden sei. In den folgenden knapp zwei Jahrhunderten sei das Land von einer Reihe kleinerer Fürsten beherrscht worden, die wohl untereinander in scharfer Konkurrenz und wechselnden Abhängigkeitsverhältnissen gestanden seien und in der Forschung als Dynasten bezeichnet würden. Bis etwa 400 v. Chr. würden die Dynasten von Xanthos scheinen, das Land dominiert zu haben, doch um 380 scheine es dem Dynasten Perikles von Limyra gelungen zu sein, ganz Lykien unter seine Kontrolle zu bringen. Er habe den Titel Basileus beansprucht. Um 360 aber sei er von den Persern, mit denen er in Konflikt geraten war, gestürzt worden. Lykien sei Mausolos

II., dem Satrapen von Karien, unterstellt worden; die Zeit der Dynasten sei vorüber gewesen. 334 habe Alexander der Große das Gebiet erobert; 309 sei es an die Ptolemäer gefallen, 197 an die Seleukiden, 188 an Rhodos. 167 hätten die Römer das Gebiet für unabhängig erklärt; spätestens jetzt habe sich das Land als Lykischer Bund organisiert. 43 n. Chr. sei es unter Kaiser Claudius als Provinz in das Imperium Romanum integriert worden, seit Vespasian habe Lykien gemeinsam mit seiner Nachbarregion für gut 200 Jahre die Provinz Lycia et Pamphylia gebildet.

Um 330 sei der heilige Nikolaus, ein Mann aus Patara, der Bischof von Myra gewesen, dessen Namenstag am 6. Dezember gefeiert werde. Wegen der ausgeprägten, steilen Küstenlandschaft sei er unter anderem Patron der Seefahrer geworden. Seine Gebeine seien im Mittelalter von Myra nach Bari gebracht worden, wo sie sich noch heute befinden würden. Der neben Nikolaus berühmteste Lykier sei wohl der Philosoph Proklos gewesen. Noch unter Justinian I. habe das Gebiet geblüht; erst im 7. Jahrhundert hätten die Einfälle der Araber zu einem Niedergang und der Aufgabe vieler Städte geführt.

Auf die Frage nach dem beruflichen Bezug, den der Bw. zu dieser Gegend im vergangenen Jahrzehnt gehabt hätte, gab der Bw. zu Protokoll, in den Jahren 2000 bis 2004 wissenschaftlicher Mitarbeiter des Projekts »Archäologisch-wissenschaftliches C. der Denkmäler mit« gewesen zu sein. Im Jahr 2001 habe der Bw. zum Dr. phil. mit dem Thema »-.-.-« promoviert. Seit 2006 sei der Bw. Angestellter des Projekts »C. der Lykischen A....« gewesen; innerhalb des Zeitraums von 2006–2007 habe der Bw. ein einjähriges Forschungsstipendium des »Research Center of Anatolian Civilizations« der Koc- Universität (Istanbul) bezogen. Seit 2007 sei der Bw., wissenschaftlicher Angestellter des XYZ/Österreich, als Angestellter der Ausgrabungen in Limyra/Lykien gewesen. Im Streitjahr sei der Bw. für die Organisation und Veranstaltung des internationalen Symposions »- - ' - Grabung Limyra « in V., 3. bis 5. Jänner 2009 ebenso wie für die Organisation der Ausstellung »Limyra in Lykien. Internationale Forschungen im Süden der Türkei« im E.- Museum, V., 4. Jänner 2009 bis 14. Februar 2010 verantwortlich gewesen.

Die Arbeiten des Bw. hätten zu diversen Publikationen geführt. Der Bw. habe die Monografie „Untersuchungen zur -*-, WForsch 11 (V. 2007)“ geschrieben, sei Herausgeber des Werkes „-+- Lykien, AZ (V. 2007)“ gewesen und habe folgende Beiträge in Zeitschriften, Reihen und Sammelbänden verfasst:

Hellenistische und römische Skulptur in A..., .-.-.-. Zur Grabung in den Häusern, -#-. Zur Grabung in den Häusern, +*+. Die Grabung in der Siedlung, -++-. Gewerbebetriebe auf den Terrassen in A..., in: -#-#-#-#. Die Grabung in den Häusern von A..., in: Akten des 29.. Internationalen M... - Symposions 29. (V. 1993) 000-000. Die Grabung auf den Terrassen, .-. Die Grabung in der S..., .-.-. Die Grabung in der S..., -, -, -, -. Ein Relief aus A... , in: F. B.I.

u. a. (Hrsg.), Moderne Zeiten. Festschrift für J.B. I (V. 19Y6) 111 - 111. Die Grabung in der S..., in: J.B. und andere, -.-.-. Die Grabung in der S... in A..., .-.-.-. Die Grabung in der S... in A..., -#-#-. Ein Grab mit Mahl-Darstellung aus A... , -#-#-#-#-#. Archäologisch - wissenschaftliches C. der Denkmäler mit z. Schrift, -#-#-#-. C. der Denkmäler mit z. Schrift. Ein Einblick, Forum A- Project: Season Areas 0,000,00-00. C. der Denkmäler mit z. Schrift - .-.-.-.-. Fund des ... in N.A.1, und ... + Myra, -###- (mit J.B., u.v.m.). T....- Areas 0,000,000-000. C. der Denkmäler mit z. Schrift - Die Befunde (abstract), in: The Congress on I..., Antalya, 7 - 11 December 1005 (Antalya 1005) 118. »-.-.+ ...« - Zur Bestattung von Clerikern in I... Gräbern, in: -.-.-, Akten des Welt- Archäologentages in U., 7. - 9. December 2003 (V. 2006) *+*+* Conference of Food, D., 4. - 7. Jänner 2003 (V. 2006) -#-"-#-, Symposium #-# #-#- in Lykien, in: M.S. (Hrsg.), Studien in Lykien, *+**+*. C. der Lykischen A...., +*++*+. Ein neu entdecktes Grab in der M..... The Project: Area.... C. der Denkmäler mit z. Schrift - Ergebnis... - Forschungen zum »C. der I... A....«, A-Verlag sowie B-Verlag, Austria.

Im Streitjahr 2009 seien folgende Werke veröffentlicht worden: „Zur Gräberkultur, ++++. Das Projekt des F. in Lykien - Ein Zeugnis für die Politik des G. A...?, in: +-+-+ (gemeinsam mit U. K.W.). Die Daten der zwei letzten Werke des Bw. seien ABC1 (gemeinsam mit U. K.W.) sowie ABC2.

Zur Frage nach dem Bezug, den die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannten Ausgaben zur beruflichen Tätigkeit des Bw. hatten, gab der Bw. zu Protokoll: „*Wenn die Abgabenbehörde welcher Instanz auch immer vermeint, ich hätte das Kfz ausschließlich für Urlaubsfahrten genutzt, um den Lykischen Wanderweg zu erkunden und/oder sportliche Aktivitäten (Segeln, Schwimmen, Surfen, Rad fahren, etc.) zu entfalten und/oder mich an Sightseeing - Touren zu erfreuen, verweise ich darauf, dass ich vom 25. bis 29. Mai an einem Kongress in C... / Türkei teilgenommen habe. Die Grabungen, bei denen ich im Zeitraum vom 11. Juli bis 29. September dabei war, waren in Lykien/Türkei. Lediglich vom 27. Dezember bis 29. Dezember hatte ich wegen archäologischer Arbeiten in zwei Museen in K... zu tun. Alle diese Aufenthalte waren beruflich veranlasst.*

Ich habe dieses Fahrzeug ausschließlich für berufliche Tätigkeiten in Wien im Jahr 2007 angeschafft. Das Kfz. wurde ausschließlich für die Dauer meiner archäologischen Tätigkeiten in den Sommermonaten des Jahres 2009 in der Türkei gebraucht. Der Grund für den Gebrauch war, dass ich vor den Grabungsarbeiten archäologische Tätigkeiten vor Ort im Rahmen des Projekts „C. der I... A....“ zu verrichten hatte; dies war bei verschiedenen Ausgrabungsstätten in Lykien der Fall. Die Arbeiten umfassten den Zeitraum Juli. Zwei Monate (ab August 2009) verbrachte ich bei Grabungen in Limyra: das Kfz. wurde dringend für Grabungsarbeiten benötigt. Seitens des ÖAI wurde kein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt.

Die Alternative zu der von mir gewählten Vorgangsweise betreffend Kfz wäre gewesen: Miete eines Kfz für die entsprechende Dauer in Wien; dies wäre mit erheblichen Mehrkosten verbunden. Stattdessen wurde der von mir in Wien gemeldete Wagen als Grabungsfahrzeug in der Türkei eingesetzt; der Wagen hat ein Wechselskennzeichen für die meiste Zeit des Jahres. Für die Grabungssaison wird er extra angemeldet und erhält ein eigenes Kennzeichen. Während der Grabungsarbeiten wird der Wagen ausschließlich beruflich benutzt. In der Türkei ist der Wagen, was die Kfz-Versicherung betrifft, ausschließlich auf mich angemeldet.

Die Grabungsarbeiten verliefen folgender Art: An den verschiedenen archäologischen Schnitten wird von Montag bis Freitag von 7:00 bis 16:00 Uhr gearbeitet; die Arbeitszeiten für die Wissenschaftler sind flexibel, d.h., dass auch am Abend und an den Wochenenden gearbeitet wird. Das Fahrzeug wird in erster Linie durch mich für offizielle Fahrten, daneben auch durch den Verwalter der Grabung und den Chef der Logistik für Einkäufe benutzt.

Wenn wir Exkursionen machen, dient das Kfz. als Transportmittel für Wissenschaftler und interessierte Studenten. Keinesfalls darf das Fahrzeug von Mitarbeitern der Grabung für private Zwecke (private Einkäufe, Badeausflüge etc.) verwendet werden. Die Exkursionen sind rein wissenschaftlicher Natur und entbehren für Laien jeglichen Reiz, dienen zur Kommunikation mit den Teams anderer Ausgrabungen, dem Erkenntnisgewinn über neue archäologische Ergebnisse in der Region und Vergleichsmöglichkeiten mit unserer eigenen Grabung.

Die archäologisch-manuellen Arbeiten in den Sommermonaten wurden in der größten Hitze von Bewohnern der Ortschaft, in der sich die Grabung befindet, verrichtet; diese sind die klimatischen Verhältnisse gewohnt.“

Über Frage zu den Kfz-Kosten gab der Bw. zu Protokoll, dass der Steuerberater die Gesamtkosten abzüglich eines Privatanteils geltend gemacht habe. Es handle sich bei diesen Kosten um solche wie beispielsweise für Service, Reparatur, Verschleiß von beispielsweise Rädern. Die Benzinkosten würden durch das Budget der Grabung ersetzt und seien vom Bw. niemals steuerlich geltend gemacht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 115 Abs. 1 bis Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden a) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind; b) den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben; c) Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. § 166 BAO zufolge

kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 zufolge sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 7 leg. cit. sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Ziffer 8 (Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8)) anzuwenden. Gehört ein Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung gemäß § 16 Abs. 1 Ziffer 8 folgendes: Gemäß lit. a) sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden. Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so sind § 16 Abs. 1 Ziffer 8 lit. c) EStG 1988 zufolge die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen. Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind § 16 Abs. 1 Ziffer 8 lit. d) leg. cit. zufolge der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen.

Was die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum § 184 BAO anbelangt, besteht die Schätzung im Besteuerungsverfahren dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. August 2010, 2009/17/0129, zufolge darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühs um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. "Schätzen" bedeutet also, die

Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeits-schlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sach-verhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Mai 1980, 779/79). Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sach-verhalt dem Grunde nach (Hinweis: Ritz, BAO Rz 1 zu § 184). Es liegt im Wesen einer Schät-zung, dass dabei eine Beweisführung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist. Der Ab-gabenbehörde steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im Allgemeinen frei. Das gewählte Verfahren muss in sich schlüssig und stets auf das Ziel gerichtet sein, die-jenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtig-keit für sich haben. Dabei sind von der Abgabenbehörde alle vom Abgabepflichtigen selbst vorgebrachten begründeten Überlegungen und zielführenden Anhaltspunkte zu berücksichti-gen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Februar 1988, 87/13/0116). Hat die Partei zur Schätzung Anlass gegeben, so muss sie die jeder Schätzung immanente Unge-nauigkeit hinnehmen (vgl. zu § 184 BAO: Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 2004, Zl. 2000/13/0043).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. April 2010, 2008/15/0122, zufolge ist das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit je-der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Ge-gebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeig-netsten erscheint (vgl. die bei Ritz, BAO³, Tz 3 und 12 zu § 184 zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. März 2010, 2007/15/0273, zufolge steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde, wenn eine Schätzung grundsätzlich zulässig ist, im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedan-kengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu er-mitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Be-hörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vor-getragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen.

Wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, trifft den Abgabepflichtigen nach Lehre (Ritz; BAO³, Tz 10 zu § 115) und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Juni 2006, 2004/15/0065) eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist der Bw. von Beruf Archäologe. Für die Archäologie ist charakteristisch, dass in ihr, meist in enger Zusammenarbeit mit Naturwissenschaftlern, der kulturellen Entwicklung der Menschheit nachgegangen wird. Die Archäologie umfasst einen Zeitabschnitt, der von den ersten Steinwerkzeugen vor etwa 2,5 Millionen Jahren bis in die nähere Gegenwart reicht; sie interessiert sich ausschließlich für den Menschen und seine Hinterlassenschaften wie Gebäude, Werkzeuge, Kunstwerke etc.. Erkenntnisse zu Umwelt, Klima, Ernährung oder Alter von Funden tragen zur Rekonstruktion vergangener Kulturen bei. Als Quelle dienen dabei die materiellen Hinterlassenschaften des Menschen.

Was die Disziplinen der Archäologie anbelangt, unterscheiden sich diese thematisch, zeitlich und räumlich. Dementsprechend unterschiedlich sind die Quellen, derer sie sich bedienen. Während in der Prähistorischen Archäologie keine oder sehr spärlich schriftliche Quellen vorliegen und man sich vorwiegend auf die materiellen Hinterlassenschaften dieses Zeitabschnitts beruft, können andere archäologische Fachrichtungen zusätzlich Schriftquellen auswerten.

Zwar liegt der Schwerpunkt der Klassischen Archäologie in den Hinterlassenschaften der Griechen, Etrusker und Römer etwa zwischen dem 2. Jahrtausend v. Chr. und dem 5. Jahrhundert n. Chr., jedoch zählen auch die Etruskologie und die Ägäische Vorgeschichte, die sich mit kykladischen, minoischen und mykenischen Funden befasst, dazu. Das Fachgebiet der Vorderasiatischen Archäologie geht aus der überwiegend philologisch ausgerichteten Alt-orientalistik hervor, widmet sich den alten Kulturen des Nahen Ostens; der untersuchte Zeitraum reicht vom 11. Jahrtausend v. Chr. bis zum 7. Jahrhundert n. Chr. und steht in enger Verbindung zur Biblischen Archäologie.

Was die Methoden der archäologischen Forschung betrifft, sind diese in solche der Quellenerschließung und solche der Quelleninterpretation gegliedert. Zur Quellenerschließung, die in der Öffentlichkeit meist nur zur Kenntnis genommen wird, zählt auch deren typologische und chronologische Auswertung, die für sich noch keine historische Einordnung darstellt. Nach der Quellenerschließung und Aufbereitung steht die historische Interpretation, die für prähistorische Zeiten zwangsläufig auf ethnographischen oder historischen Analogien beruhen muss. Für die historischen Archäologien, wie der Vorderasiatischen Archäologie, der klassischen Ar-

chäologie oder der Archäologie des Mittelalters steht die Interpretation der materiellen Quellen in Interaktion mit der schriftlichen Überlieferung im Vordergrund. Trotz aller naturwissenschaftlichen Forschungsmethoden ist die Archäologie damit primär eine Geisteswissenschaft. Bei der Technik der Grabungen, bei deren Arbeiten der Bw. in der Vergangenheit zugegen war, wird zwischen Funden (bewegliche Gegenstände, in der Regel Artefakte) und Befunden (unbewegliche Strukturen, in der Regel Bodenkonsistenzen, in der Regel ein abgegrenzter Kontext) unterschieden. Unter einer Ausgrabung beziehungsweise Grabung wird die archäologische oder paläontologische Freilegung eines von Erdboden oder von Erd- beziehungsweise Steinauftragung verdeckten Befundes verstanden, bei dem dieser Vorgang mit wissenschaftlicher Zuverlässigkeit dokumentiert wird. Es handelt sich letztlich um eine kontrollierte Zerstörung des Befundes. Die Größe der Grabungsfläche richtet sich nach dem Befund an sich, den zur Verfügung stehenden Mitteln und der akuten Notwendigkeit. Als Befunde werden bei einer Grabung alle sichtbaren Strukturen (Mauern, Abfallgruben, Gräben, Pfostenlöcher, Schichten) beschrieben, wobei prinzipiell auch auf der Grabung nicht sofort sichtbare Strukturen als Befund zu bezeichnen sind (beispielsweise Fundkonzentrationen, Muster der Fundverteilung, Schwermetallbelastung des Bodens, Phosphatgehalt des Bodens). Hätte der Bw. nichts archäologisch Relevantes gefunden, hätte dieses Ergebnis als negativer Befund gezählt. Zwar ist die Ausgrabung die bekannteste Forschungsmethode, jedoch nur ein kleiner Teilbereich der archäologischen Arbeit. Die Dokumentation, Auswertung, Konservierung und Archivierung der Funde stellt den weitaus größten Teil der archäologischen Tätigkeit dar. War der Bw., dessen Vorbringen zufolge die Ausübung der archäologischen Betätigung zwangsläufig mit der Anschaffung und Nutzung eines Kraftfahrzeugs verbunden war, als Folge der Niederkunft seines Sohnes Johannes zu Arbeiten solcher Art an seinem Hauptwohnsitz gezwungen, die letztendlich zum Verlust der Rechnungen und Zahlungsnachweise jeweils für das Streitjahr geführt hatten, weshalb der Bw. dem Finanzamt nicht alle tatsächlich angefallenen Kosten vollständig und gegliedert offen legen hatte können, so hatte der Unabhängige Finanzsenat keine andere Möglichkeit als den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen.

Für die Annahme des höchstwahrscheinlichen Anfalls der Kosten in der vom Bw. beantragten Höhe sprachen die Angaben des Bw. anlässlich dessen abgabenbehördlichen Befragung vom 17. Mai 2010, mit denen an Kfz-Kosten in Zusammenhang mit dem beruflich veranlassten Türkeiaufenthalt zumindest solche für a) Service, b) Reparatur, c) Verschleiß von beispielsweise Rädern ins Treffen geführt wurden. Dass diese Kosten nur einen Teil der tatsächlich angefallenen Kosten dargestellt haben könnten, beweist der Autokostenbegriff, zumal dieser generell alle durch Anschaffung und Nutzung eines Kraftfahrzeugs entstandenen Ausgaben umfasst. Entstehen Fixkosten unabhängig von den gefahrenen Kilometern (z. B. **KFZ – Steu-**

er, Gebühren für Haupt- und Abgasuntersuchung, Garagenmiete), so steigen variable Kosten mit der Fahrleistung bzw. dem Betrieb (z. B. Kraftstoff, Verschleißteile) und werden daher auch als Kraftfahrzeugbetriebskosten bezeichnet. Zu den mit dem Gebrauch eines Kraftfahrzeugs verbundenen Kosten zählen nicht nur die vom Bw. zu Protokoll gegebenen Ausgaben für Verschleiß und Verschleißteile (z. B. Zündkerzen, Autoreifen, Öl, Stoßdämpfer, Wischerblätter), Inspektionen, Reparaturen und Wartungsarbeiten (z. B. Reifenwechsel, Ölwechsel) sondern auch Kreditkosten, **Wertverlust bzw. Abschreibung, Kfz- Versicherungen (z. B. Vollkasko, /Teilkasko-/ Haftpflichtversicherung, Verkehrsrechtschutz), Kfz- Steuer, Hauptuntersuchung (HU), Kraftstoff und Betriebsstoffe (z. B. Öl, Wischwasser, Kühlmittel), Gebühren (z. B. für An-, Ab- und Ummeldung, Feinstaubplakette)** und Beiträge (z. B. für Automobilclub), Garagen- oder Stellplatzmiete, **Maut, Straßenbenutzungsgebühren, Parkgebühren, Entsorgung.**

Die Tatsache, dass einige der genannten Kosten sich nicht ohne weiteres als fix oder variabel klassifizieren lassen und sowohl variable als auch fixe Bestandteile enthalten können (z. B. Wertverlust), je nach Kilometerleistung fix oder variabel sein können (z. B. KFZ-Versicherung, Inspektionen) oder in beiden Varianten auftreten (Maut/Straßenbenutzungsgebühren) können, ändert nichts an deren höchstwahrscheinlichen Anfall.

Der vom Bw. gewählte Begriff „Service“ bezeichnet die Überprüfung eines Kraftfahrzeugs in einer Werkstatt. Bei der Kfz-Inspektion handelt es sich um eine regelmäßig wiederkehrende Überprüfung wichtiger Teile eines Kraftfahrzeugs, die vor allem der Sicherheit und Funktionsfähigkeit dienen soll. Inspektionen, die jederzeit durch eine Kfz - Werkstatt durchgeführt werden können, werden üblicherweise in bestimmten Zeit- und Fahrleistungsintervallen, aber auch vor einer längeren Urlaubsreise durchgeführt. Zweck hierbei ist die Prävention von Schäden, somit die Werterhaltung und insbesondere die Sicherheit (Bremsen, Beleuchtung, etc.). Die Technische Überprüfung wiederum ist eine gesetzlich vorgeschriebene periodische Prüfung sicherheitsrelevanter Systemdaten technischer Produkte; die Durchführung ist die Voraussetzung für die Betriebserlaubnis.

Unter dem vom Bw. für die Bezeichnung „Instandsetzung“ gewählten synonymen Begriff „Reparatur“ wird der Vorgang verstanden, bei dem ein defektes Objekt in den ursprünglichen, funktionsfähigen Zustand zurückversetzt wird. Bei der Reparatur an technischen Anlagen, Maschinen und Geräten wird zwischen den Arten der regenerativen Reparatur (bei der defekte Bauteile oder Komponenten wieder instandgesetzt und weiterverwendet werden (z. B. Nachdrehen von Bremsscheiben oder Laufbuchsen beim Auto)) und der Austauschreparatur (bei der verschlissene oder defekte Teile gegen Neuteile ausgetauscht werden) unterschieden.

Während bei der Austauschreparatur hoher Umsatz an Material bei wenig produktivem Personal ein hoher Verwaltungsaufwand (Logistik, Transport) sowie hohe Kosten für den Kunden

durch Ersatzteilkosten gegenübersteht und billiges, wenig qualifiziertes Personal eingesetzt werden kann, ist für die Art der regenerativen Reparatur bezeichnend, dass sie niedrige Kosten für den Kunden zur Folge hat, nicht vom Alter der Anlage (Gerät) abhängig ist, die Wiederinbetriebnahme sofort möglich ist, jedoch hoch qualifiziertes Personal benötigt und Spezialwerkzeug nötig ist; der Zustand nach der regenerativen Reparatur ist nicht nachvollziehbar. Dem Vorbringen des Bw. zufolge wurde das in Rede stehende maschinell angetriebene, nicht an Schienen gebundene Landfahrzeug ausschließlich für berufliche Zwecke in der Türkei genutzt. Bei Betrachtung der klimatischen Verhältnisse in der Arbeitsregion des Bw. Antalya war zu beachten, dass die Bewohner dieser Region im Hochsommer vom Regen so gut wie verschont werden. Die höchsten Lufttemperaturen herrschen im Juli und August; um diese Zeit kann das Thermometer durchaus auf 40 Grad und mehr klettern. Allerdings muss bei Meerestemperaturen von 27 bis 28 Grad auch eine recht hohe Luftfeuchtigkeit in Kauf genommen werden. Die Sonne scheint in Antalya und Umgebung am längsten im Juli. Nicht mehr so heiß ist es dagegen im September. In dieser Zeit liegen die durchschnittlichen Lufttemperaturen zwischen 20 und 30 Grad. Wird die Spurführung eines Straßenfahrzeuges nur durch Reibung auf ebener oder unebener Fläche erreicht, so indizieren die hohen Tagestemperaturen als Ursache für den verstärkten Reifenabrieb auf den befahrenen Strecken die Glaubwürdigkeit der Ausführungen des Bw. zum Kostenpunkt „Reifenreparatur“.

Trotz der Lage der Arbeitsregion sprach für die hauptberufliche Nutzung des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges und die abgabenrechtliche Abzugsfähigkeit der vom steuerlichen Vertreter geschätzten Kosten nicht nur das vom Bw. durch sein Schriftwerk ausführlich dokumentierte Schaffen auf dem Gebiet der Archäologie in dieser Region, sondern auch der Urlaubsbegriff, weil Urlaub die Zeit ist, die ein arbeitsfähiger Arbeitnehmer oder Beamter von seinem Arbeitsplatz berechtigt fernbleibt, obwohl nach Tages- und Wochenzeit eigentlich Arbeitsleistungen zu erbringen wären. Hierfür wird die Genehmigung des Arbeitgebers bzw. Dienstherrn benötigt; dieser kann oder muss wegen gesetzlicher Grundlagen den Urlaub unter Fortzahlung der Bezüge gewähren. War der Bw. im Zeitraum vom 11. Juli bis 29. September in der Türkei aufhältig, so war von der Länge der Aufenthaltsdauer und der Unüblichkeit für Akademiker, eine solange Dauer an einem einzigen Ort freiwillig zu verbringen, auf eine ausschließlich berufsbedingte Verweildauer in der Türkei zu schließen. Diese Annahme wurde durch die Inanspruchnahme von ortsansässigen Arbeitskräften für Ausgrabungsarbeiten bestätigt, zumal diese mangels Fachkenntnissen auf dem Gebiet der Archäologie der notwendigen Nachfrage und Kontrolle im Streitjahr 2009 benötigt hatten.

Aufgrund der obigen Ausführungen war auf einen Anfall von deutlich mehr als den vom Bw. in Höhe von € 1.000 geschätzten Kosten zu schließen. Sprach diese Annahme für den Differenzbetragscharakter der mit € 1.000 erklärten Kfz-Kosten, so erwies sich die mit der Nieder-

schrift vom 17. Mai 2011 protokolierte Angabe des Bw., von den geschätzten Kosten einen Privatanteil in Abzug gebracht zu haben, als glaubwürdig. Damit waren die geltend gemachten Kfz-Kosten von € 1.000 als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 anzuerkennen.

Was die AfA für den am 1. August 2007 erworbenen VW-Bus in Höhe von € 583,44 betrifft, war vom Erwerbsdatum 1. August 2007 und dem mit € 1.750 erklärten Anschaffungswert auf eine Nutzungsdauer für den Wagen von drei Jahren zu schließen. Sprach die Geringfügigkeit des Anschaffungswerts für die Wahrscheinlichkeit der vom steuerlichen Vertreter geschätzten Nutzungsdauer, so war die Position „*Kfz AfA (VW-Bus AW € 1.750, 1. August 2007) € 583,34*“ als Werbungskostenposition gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG festzustellen.

In rechnerischer Hinsicht waren daher die Werbungskosten anstatt der noch in der Berufungsvorentscheidung angenommenen Höhe von € 874 durch die Hinzurechnung der unter der Kennzahl 724 der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 geltend gemachten (und bislang nicht anerkannten) Werbungskostenpositionen „*Kfz-Kosten (geschätzt) € 1.000*“ und „*Kfz AfA (VW-Bus AW € 1.750, 1. August 2007) € 583,34*“ bedingt in Höhe von € 2.457,34 anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Mai 2011