

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache betreffend Frau ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuergutschrift betragen:

5.058,07.....NSA-Bezug Leitstelle GmbH
406,47.....NSA-Bezug FM GmbH
5.570,70.....NSA-Bezug Flughafen GmbH
11.035,24.....Summe steuerpflichtiger NSA Einnahmen
-3.251,92.....Summe Werbungskosten und Verluste
7.783,32Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten
-175,82Topf-Sonderausgaben
-47.....Kirchenbeitrag
-1.055,55.....außergewöhnliche Belastungen vor Selbstbehalt
+700,29.....Selbstbehalt (§ 34 Abs 4 EStG 1988)
7.205,24Einkommen

Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:

7.783,32Gesamtbetrag der Einkünfte
-496,44.....Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge , die nicht umzurechnen sind
7.286,88Umrechnungsbasis

4.586,83Umrechnungszuschlag $7.286,88 \times 365 / (365 - 141) - 7.286,88 =$
..... $= (7.286,88 \times 365 / 224) - 7.286,88$
7.205,24.....Einkommen
11.792,07.....Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs 1 EStG)

289,11.....Steuer für den Durchschnittssteuersatz $(11.792,07 - 11.000) / 14.000 \times 5.110$ (§ 33
.....Abs 1 EStG 1988)

2,45%.....289,11 / 11.792,07 Durchschnittssteuersatz

176,53.....2,45 % von 7.205,24 Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-291.....Verkehrsabsetzbetrag

-54.....Arbeitnehmerabsetzbetrag

-26,34.....Pendlereuro

0.....gem. § 33 Abs 2 EStG 1988

-110Negativsteuer (§ 33 Abs 8 EStG 1988)

+0.....0% von 620 € (sonstige Bezüge)

+34,39.....6% von 573,12 € (sonstige Bezüge)

-1.895,75anrechenbare LSt

-1.971,36.....Einkommensteuergutschrift vor Rundung

-1.971 €.....Einkommensteuergutschrift nach Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art
133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

In Ihrer elektronischen Steuererklärung 2014 vom 26.9.2016 machte die Bf geltend:

1.765,25 €.....Reisekosten (ohne Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte)

4.069,20 €.....sonstige Werbungskosten

Im Ergänzungsauftrag vom 30.9.2016 begehrte das Finanzamt in Bezug auf die
Werbungskosten ergänzende Informationen.

Antwort der Bf vom 6.11.2016:

Im Jahr 2014 habe sie ihren Wunsch, auf einem Kreuzfahrtschiff zu arbeiten, umgesetzt.

Zunächst habe sie im Jänner Urlaub genommen, um an den Recruiting Days der Vermittlungsagentur in Deutschland teilzunehmen. Es seien namhafte Reedereien vor Ort gewesen, bei welchen man sich bewerben habe können.

Die Bf habe ein „Safety Management Training“ und ein „Crowd Management Training“ abschließen müssen.

Weiters seien in den Werbungskosten 2.004,53 € (Kosten der Finanzierung der Umschulungskosten) aufgelistet. 2010 habe sie mit der Berufspiloten-Ausbildung begonnen. Dadurch seien bisher Kosten von mehr als 33.000 € entstanden, die sie mit einem Bildungsdarlehen und einem Kredit finanziert habe. Sie habe diese Ausbildung stilllegen müssen, bis sie wieder genug angespart haben würde, um diese fortzusetzen. Die gesamte Ausbildung koste ca 70.000 €.

Diesem Vorbringen vom 6.11.2016 lag die folgende Aufstellung bei:

773,44.....Kosten Darlehen

852,61.....Bank1

250,80.....Bank2

127,68.....Bank3

2.004,53 € ...Summe Kosten Darlehen Ausbildung

26,63.....Fachliteratur „Kreuzfahrt Karriere“

Sonstige:

35,18.....Büromaterial Holland

7,60.....Kopfhörer Retournierung Kongress

4,45.....Postgebühr BMF

1,96.....Amiga

17,94.....gmx

598,02....A1A (Verein von Piloten, der Rundflüge anbietet)

168.....Checkflug

47Kirchenbeitrag

30.....B2B Vereinigung Österreichischer S-Unternehmer

55.....C3C (Flugsportclub)

194,40....D4D Motorfliegerclub

99.....ÖBB vorteilscard

62.....Personalausweis

9,30.....internationale Geburtsurkunde

39,95.....abgebrochener Schuh

103,40....Kopien Bewerbungen

20.....Bewerbungsfotos

44,14.....Bewerbungsmappen

5,28.....Kopien für Bewerbungen

0,13.....

80,70.....Arbeitsschuhe

497,03.....Drei

2.120,48 ...Summe

4.151,64.....Summe Darlehen, Fachliteratur, sonstige

15,76.....Betriebsrat

58,26 €.....Umzug Tirol-Ktn

4.225,66 €...Summe der geltend gemachten WK

Die Bf legte zeitgleich mit ihrem Schreiben vom 6.11.2016 auch Unterlagen über ihre NSA-Einkünfte als Stewardess auf dem unter der Flagge der British Virgin Islands fahrenden

Kreuzfahrtschiff Mv Schiff2 (Arbeitgeber: R2 Kreuzfahrt Services inc /British Virgin Islands) vor. Daraus ist ersichtlich, dass sie für ihren Einsatz auf der Mv Schiff2 in der Zeit vom 23. Mai bis 5. Juni 2014 1.226,67 € verdient habe.

Sie legte weitere Unterlagen vor, denen zu entnehmen war, dass sie für ihren Einsatz auf einem zypriotischen Kreuzfahrtschiff (MS Schiff1 SL) im März und April 2014 (Dienstgeber FS Kreuzfahrt Services Ltd/ Zypern) 990 € verdient habe.

Diesem Vorbringen vom 6.11.2016 lag zudem die folgende Aufstellung über das Verhältnis zwischen den nichtselbstständigen Einkünften als Stewardess (2.016,67 €) und den damit im Zusammenhang stehenden Reisekosten (3.052,67 €) bei:

Aus dieser Aufstellung ist ein Verlust aus der Tätigkeit als Stewardess für ausländische Reedereien von 1.035,80 € erkennbar. In diesem Verlust sind allerdings nur die Reisekosten der Bf berücksichtigt, nicht die oben erwähnten, zusätzlichen Werbungskosten (Büromaterial et c.).

In einer weiteren Aufstellung nannte die Bf jede einzelne Aufwendung betreffend Reisekosten für ihre Tätigkeit als Stewardess und für ihre angestrebte Tätigkeit als Dispatcher (Flugdienstberater). Dabei ist ersichtlich, dass diese Reisekosten wesentlich höher waren, als aus der vorher erwähnten Aufstellung ersichtlich war (3.735,37 € statt 3.052,67 € lt. Aufstellung mit unlesbarer Überschrift, deren letzte Zeile lautet: „Reisekosten nach Abzug Einkommen Seefahrt“).

Die Bf machte weitere Werbungskosten geltend (Beilage „Sonderausgaben, Werbungskosten, Außergewöhnliche Belastungen“ des Schreibens vom 6.11.2016):

497,80 €.....Pendlerpauschale (vom Finanzamt anerkannt)

26,34 €.....Pendlereuro (vom Finanzamt anerkannt)

195,96 €.....Gewerkschaftsbeiträge (vom Finanzamt anerkannt)

Die Bf machte weiters Topf-Sonderausgaben in Höhe von 703,28 € geltend, ferner einen Kirchenbeitrag in Höhe von 47 € und auch Behandlungskosten von 1.035,05 € (912,03 + 123,02 ; Beilage „Sonderausgaben, Werbungskosten, Außergewöhnliche Belastungen“ des Schreibens vom 6.11.2016): Diese Kosten wurden durch das Finanzamt anerkannt. Von den außergewöhnlichen Belastungen zog das Finanzamt den Selbstbehalt gem. § 34 Abs 4 EStG 1988 ab (Bescheid vom 19.12.2016).

Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom 19.12.2016 wurde nur ein geringer Teil der durch die Bf angesetzten Werbungskosten anerkannt (497,80 € Pendlerpauschale; 246,97 € Bewerbungskosten, Betriebsratsumlage und Umzugskosten und 195,96 € Gewerkschaftbeitrag).

Die durch das Finanzamt anerkannten Werbungskosten von 246,97 € setzten sich wie folgt zusammen:

103,40.....	Kopien Bewerbungen
20.....	Bewerbungsfotos
44,14.....	Bewerbungsmappen
5,28.....	Kopien Bewerbung
0,13.....	sonstige Werbungskosten
15,76.....	Betriebsrat
58,26.....	Umzugskosten
246,97.....	Summe Werbungskosten lt. Finanzamt (Bescheid vom 19.12.2016)

Das Finanzamt sah sämtliche Verluste betreffend die Tätigkeit auf Kreuzfahrtschiffen nicht als abzugsfähig an.

In Bezug auf ihre Einkünfte aus Arbeitslosengeld wandte das Finanzamt § 3 Abs 2 EStG 1988 an.

Mit Beschwerde vom 19.1.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 19. 12.2016 brachte die Bf vor: Es gehe um die Aufwendungen betreffend ihre Tätigkeit auf Kreuzfahrtschiffen. Die Aufwendungen betreffend die Tätigkeit auf Kreuzfahrtschiffen seien beruflich veranlasst. Die Arbeitgeber hätten diese Kosten nicht übernommen. Die Bf begehrte eine Gutschrift von 2.296 € abzüglich jenes Betrages, um den die Gutschrift wegen Nichtanerkennung der Kosten der Pilotenausbildung geringer sei.

Die Bf erwähnte auch, dass sie den Ordner mit ihren Originalbelegen nicht zurückerhalten habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 19.5.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. Die Verluste im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Stewardess wurden nicht als abzugsfähig angesehen. Das Finanzamt wies insoweit auf eine Besprechung vom 10.5.2017 hin, deren Inhalt wie folgt mit Aktenvermerk vom 10.5.2017 gegenüber dem BFG, nicht jedoch gegenüber der Bf offengelegt wurde:

Die ausländischen Einkünfte im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bf auf Kreuzfahrtschiffen unterlägen der Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt. Dies folge aus den Doppelbesteuerungsabkommen. Die damit im Zusammenhang stehenden

Werbungskosten seien maximal in Höhe der Einnahmen berücksichtigungsfähig. Das ergebe sich auch aus einem Fehlercode mit der Nummer FC 22431 (Aktenvermerk vom 10.5.2017).

Mit Vorlageantrag vom 19.6.2017 argumentierte die Bf, sie sei verpflichtet, die Einkünfte in Österreich zu versteuern (Doppelbesteuerungsabkommen). Sie dürfe daher alle Ausgaben im Zusammenhang mit den Schulungen und den Reisekosten, die sie auf sich genommen habe, um auf den Schiffen arbeiten zu können, in Österreich geltend machen.

Die Bf erwähnte auch, dass sie nicht auf einem deutschen Schiff gearbeitet habe.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 16.8.2017 wurde vorgebracht: Die Aufwendungen wegen der Tätigkeiten der Bf auf Kreuzfahrtschiffen seien nicht als Werbungskosten anerkannt worden, weil diese Kosten nicht mit den Einnahmen in Österreich im Zusammenhang stünden. Es sei nur möglich, diese Reisekosten maximal in Höhe der ausländischen Einkünfte anzusetzen. Daher seien die ausländischen Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer mit Null angesetzt worden.

Die Einkünfte aus der nichtselbstständigen Tätigkeit für die zypriotische Reederei seien in Zypern zu besteuern. Es gelte die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt (Art 15 Abs 3 und Art 23 Abs 1 und 4 DBA Zypern).

Für die Einkünfte aus der nichtselbstständigen Tätigkeit auf dem Schiff unter der Flagge der British Virgin Islands gebe es kein Doppelbesteuerungsabkommen. Es sei gem. V zu § 48 BAO die Anrechnungsmethode anzuwenden. In den Lohnabrechnungen der ausländischen Dienstgeberin der Bf seien keine ausländischen Steuern ausgewiesen. Daher sei das Einkommen abzüglich der Werbungskosten ohne Steueranrechnung in Österreich anzusetzen.

Da die Reisekosten die ausländischen Einkünfte überstiegen, seien bei der Berechnung der ESt die ausländischen Einkünfte mit Null angesetzt worden. Eine darüberhinausgehende Berücksichtigung der auf die ausländischen Tätigkeiten bezogenen Werbungskosten bei den inländischen Einkünften sei nicht möglich. Diese Reisekosten stünden nur mit den ausländischen Einkünften im Zusammenhang, weshalb diese Aufwendungen lediglich die Auslandseinkünfte schmälerten.

Es werde beantragt, im Sinne der BVE zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I.) Feststellungen:

Die Bf erzielte im Streitjahr u.a. nichtselbstständige Einkünfte für Tätigkeiten als Stewardess auf zwei Kreuzfahrtschiffen, die im internationalen Verkehr betrieben wurden. Eines dieser

Schiffe war ein zypriotisches Schiff , das andere Schiff fuhr unter der Flagge der British Virgin Islands. Ihre Dienstgeber waren eine zypriotische Gesellschaft (Beschäftigungsdauer drei Wochen ab 23.3.2014) und eine Gesellschaft , deren Sitz auf den British Virgin Islands (ca 100 km östlich von Puerto Rico) lag (Beschäftigungsdauer: 2 Wochen ab 23.5.2014) (Aufstellung der Bf über Reisekosten und ihr Gehalt aus der Seefahrt 2014).

Dh, der Ort der Geschäftsleitung der zypriotischen Gesellschaft lag in Nikosia/Zypern. Der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft mit Sitz auf den British Virgin Islands lag auf den British Virgin Islands. Allerdings wurden die Interessen dieser letzteren Gesellschaft von einer Gesellschaft mit Sitz in Monaco vertreten (zwei Dienstverträge mit den ausländischen Reedereien mit zwei Gehaltsbestätigungen).

Das Finanzamt ist entgegen dem Vorbringen der Bf der Ansicht, dass alle Verluste, die im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten auf ausländischen Schiffen stehen, nur bis zur Höhe der Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit anzuerkennen seien (Vorlagebericht des Finanzamtes).

Die Bf hatte im ganzen Streitjahr ihren Hauptwohnsitz in Österreich (Meldeauskunft, ausgedruckt am 21.10.2020).

Die Einnahmen und die allein strittigen Verluste im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten als Stewardess für ausländische Arbeitgeber betrugen im Streitzeitraum:

-3.735,37 €... Reisekosten gesamt einschließlich Reise für die Bewerbung als Dispatcher

+2.016,67 €...NSA-Einkommen Ausland als Stewardess auf ausländischen Schiffen

-1.718,70 €....Summe Verlust Reisekosten aus ausländischer nichtselbstständiger Tätigkeit

.....und aus angestrebter nichtselbstständiger Tätigkeit als Dispatcher

.....(Aufstellung der Bf mit unleserlicher Überschrift , deren letzte Zeile lautet

.....„Reisekosten nach Abzug Einkommen Seefahrt“ als Beilage ihres

.....Schreibens vom 6.11.2016)

-7,10

-26,80

-27,70

-52,80

-15,00

-129,40.....Summe Reisekosten für die angestrebte Tätigkeit als Dispatcher (diese Reisekosten fielen an, um ein Bewerbungsgespräch in Wien zu absolvieren, vgl. Beilage zum Schreiben vom 6.11.2016 „Reisekosten nach Abzug Einkommen Seefahrt“).

-1.718,70 €..... Verlust Reisekosten Seefahrt und Dispatcher

+129,40 €..... Reisekosten Dispatcher

-1.589,30 €.....Summe Verlust Reisekosten Seefahrt

In der Luftfahrt ist Dispatcher der umgangssprachliche Ausdruck für den Flugdienstberater (auch Flight Operation Officer oder Flight Operation Controller). Er plant Flüge vom Standpunkt der Sicherheit, Pünktlichkeit und Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung gesetzlicher Auflagen, der Leistung des Luftfahrzeugs, des Wetters, der Richtlinien der Fluggesellschaft usw. Der Begriff wird auch manchmal für den Einsatzleiter (operations controller) verwendet. Dieser entscheidet im Falle von Unregelmäßigkeiten über die Durchführung, Umleitung oder Beendigung eines Fluges. Der Flugdienstberater ist neben dem Radarlotsen auch unmittelbarer Ansprechpartner der verantwortlichen Luftfahrzeugführer und beobachtet die Flüge, um Probleme im Vorfeld aus dem Weg zu räumen (wikipedia – Dispatcher : <https://de.wikipedia.org/wiki/Dispatcher>).

Verlust betreffend Auslandstätigkeiten (Seefahrt) insgesamt:

1.589,30 €.....Verlust Reisekosten Seefahrt nach Abzug der NSA-Einnahmen

26,63 €.....Fachliteratur Kreuzfahrt Karriere

35,18 €.....Büromaterial Holland

4,45 €.....Postgebühr BMF

1,96 €.....Amiga (EDV-Kosten)

17,94.....Gmx (EDV-Kosten)

9,30.....internationale Geburtsurkunde

103,40.....Kopien

20.....Bewerbungsfotos

44,14.....Bewerbungsmappen

5,28.....Kopien Bewerbung

0,13.....sonstige Werbungskosten

497,03.....Internet-Provider „Drei“

2.354,74 €.....Summe Verlust aus Seefahrt auf ausländischen Schiffen
.....einschließlich Reisekosten

Dieser Verlust aus Seefahrt resultiert aus 2 Dienstverhältnissen betreffend Tätigkeiten auf ausländischen Schiffen. Die Bf erhielt von der zypriotischen Reederei für drei Wochen (März/April) ein Gehalt von 990 € und von der Reederei mit Sitz auf den British Virgin Islands ein Gehalt für zwei Wochen (Mai/Juni) von 1.026,67 €.

990.....Gehalt, erhalten von der zypriotischen Reederei (49,10%)

1.026,67.....Gehalt, erhalten von der Reederei mit Sitz auf den Virgin Islands (50,90%)

2.016,67 €Gehalt von beiden ausländischen Reedereien (100%)

Der Verlust aus Seefahrt auf ausländischen Schiffen (2.354,74 €) resultiert im Ausmaß von 49,10% (1.156,18 €) aus der Tätigkeit auf dem zypriotischen Schiff und im Ausmaß von 50,90% (1.198,56 €) aus der Tätigkeit auf dem Schiff, das unter der Flagge der British Virgin Islands fuhr. In Bezug auf die Tätigkeit auf dem zypriotischen Schiff waren die Werbungskosten um 1.156,18 € höher als die Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit. In Bezug auf die Tätigkeit auf dem den Virgin Islands zuzuordnenden Schiff waren die Werbungskosten um 1.198,56 € höher als die Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

II.) Rechtsfolgen:

Die Bf hatte im Streitjahr ihren Hauptwohnsitz in Österreich. Sie war daher mit allen Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 EStG 1988).

1.)NSA-Bezüge, erhalten für die Tätigkeit auf einem zypriotischen Schiff

Die Vergütungen für die unselbstständige Arbeit , die an Bord des zypriotischen Seeschiffes , das im internationalen Verkehr betrieben wurde, ausgeübt wurde, dürfen allerdings nur in Zypern besteuert werden, weil sich der Ort der Geschäftsleitung betreffend dieses Seeschiff in Zypern befand (Art 15 Abs 3 DBA Zypern).

Diese Vergütungen, erhalten von der zypriotischen Gesellschaft (990 €) dürfen in Österreich nicht besteuert werden (Art 23 Abs 1 DBA Zypern: Befreiungsmethode). Allerdings gilt für diese Vergütungen in Österreich grundsätzlich ein Progressionsvorbehalt (Art 23 Abs 4 DBA Zypern).

Die Anwendung des Progressionsvorbehaltes setzt allerdings positive, von der Besteuerung auszunehmende Auslandseinkünfte voraus. Im gegenständlichen Fall liegen ausländische Verluste vor, weil die Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Stewardess auf diesem zypriotischen Schiff standen, wesentlich höher als die Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit auf diesem Schiff waren. Bei negativen Auslandseinkünften findet der Progressionsvorbehalt keine Anwendung. Negative Auslandseinkünfte sind dennoch, auch wenn sie nach dem DBA Zypern dem zypriotischen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, gem. § 2 Abs 8 Z 3 EStG mit positiven inländischen (österreichischen) Einkünften auszugleichen (DKMZ, EStG, 18. Auflage, § 33 TZ 102 erster und vorletzter Absatz; Doralt/Ruppe I 12. Auflage TZ 44).

Diese Rechtslage gilt jedenfalls auch für Verluste aus Ländern, mit welchen wie mit Zypern ein DBA mit Befreiungsmethode abgeschlossen wurde (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). § 2 Abs 8 Z 3 EStG differenziert auch nicht, ob die Verluste in Staaten anfallen, mit welchen es ein DBA gibt, oder nicht (Doralt/Ruppe I 12. Auflage TZ 44).

Aufwendungen im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften, die wie im gegenständlichen Fall durch DBA freigestellt sind, wären grundsätzlich gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 12. Auflage, TZ 646). Dies gilt allerdings nicht bei ausländischen Verlusten (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 12. Auflage, TZ 44).

Der Verlust aus der Tätigkeit als Stewardess auf dem zypriotischen Seeschiff (1.156,18 €) ist daher im Streitjahr anzusetzen (§ 2 Abs 8 EStG 1988).

2.) NSA-Gehalt, erhalten wegen der Tätigkeit der Bf auf dem Seeschiff unter der Flagge der British Virgin Islands

Die Vergütungen für die unselbstständige Arbeit, die an Bord dieses Seeschiffes, das im internationalen Verkehr betrieben wurde, ausgeübt wurde, dürfen in Österreich besteuert werden, weil die Bf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 1 Abs 2 EStG) und weil mit den British Virgin Islands kein DBA abgeschlossen wurde.

Eine allfällige ausländische Steuer vom Einkommen wäre auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen (§ 1 Abs 2 V BGBl II 2002/474). Die Bf unterlag allerdings in Bezug auf ihr Gehalt für ihre Tätigkeit auf diesem Schiff keiner ausländischen Steuer (Siehe Gehaltsabrechnung Mv Schiff2).

Das Finanzamt argumentierte in seinem Vorlagebericht wie folgt: *Für die Einkünfte aus der nichtselbstständigen Tätigkeit auf dem Schiff unter der Flagge der British Virgin Islands gebe es kein Doppelbesteuerungsabkommen. Es sei gem. V zu § 48 BAO die Anrechnungsmethode*

anzuwenden. In den Lohnabrechnungen der ausländischen Dienstgeberin der Bf seien keine ausländischen Steuern ausgewiesen. Daher sei das Einkommen abzüglich der Werbungskosten ohne Steueranrechnung in Österreich anzusetzen.

Das BFG hat keinen Einwand gegen diese Ausführungen des Finanzamtes.

Der Verlust aus der Tätigkeit als Stewardess auf dem Seeschiff unter der Flagge der British Virgin Islands (1.198,56 €) ist daher im Streitjahr voll anzusetzen (§ 2 Abs 2 und Abs 8 EStG 1988).

3.) Die Abzugsposten der Bf (§ 16, § 2 Abs 2 und Abs 8 EStG) betragen daher:

- 497,80 €.....Pendlerpauschale (§ 16 EStG-nicht strittig lt. BVE vom 19.5.2017)
- 195,96 €.....Gewerkschaftsbeitrag (§ 16 ESTG-nicht strittig lt . BVE)
- 15,76 €.....Betriebsrat (§ 16 ESTG- nicht strittig, enthalten im Betrag von 246,97 € lt.BVE)
- 58,26 €.....Umzugskosten (§ 16 ESTG -nicht strittig, enthalten im Betrag von 246,97 lt.BVE)
- 129,40.....Summe Reisekosten betreffend Bewerbung als Dispatcher (§ 16 EStG)
- 1.156,18 €.....Verlust Tätigkeit Zypern (§ 2 Abs 8 EStG 1988)
- 1.198,56 €.....Verlust Tätigkeit Virgin Islands (§ 2 Abs 2 und Abs 8 EStG 1988)
- 3.251,92 €.....Summe Werbungskosten und Verluste gem. § 2 Abs 2 und Abs 8 EStG**

Dass die Kosten der Pilotenausbildung nicht abzugsfähig sind, ist nicht strittig (Beschwerde vom 19.1.2017). Die Kosten der Pilotenausbildung waren folgende:

- 2.004,53 Zinsen Kredit Pilotenausbildung
- 7,60.....Kopfhörer Retournierung Kongress
- 598,02.....Flugkosten Pilotenausbildung
- 168Checkflug März 2014 Pilotenausbildung

-55.....C3C Pilotenausbildung

-194,40.....D4D Motorfliegerclub Pilotenausbildung

Die Kosten im Zusammenhang mit dem Kopfhörer (7,60 €) betrafen einen Flugschulkongress in Speyer / Deutschland (siehe Aufstellung der Bf über beruflich veranlasste Reisen und damit verbundene Reisekosten, vorgelegt zusammen mit dem Schreiben der Bf vom 6.11.2016).

Ad Kosten Privatfernsehen (B2B 30 €) : Es ist zumindest von einer privaten Mitveranlassung auszugehen. Daher ist das Aufteilungsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG anzuwenden (DKMZ, EStG 21. Auflage § 16 TZ 220 „Rundfunk- und Fernsehgebühren“). Diese Kosten sind daher zur Gänze nicht abzugsfähig.

Ad Kosten des abgebrochenen Schuhs (39,95 €), Kosten der von der Bf als „Arbeitsschuhe“ bezeichneten Schuhe (80,70 €): Dieser abgebrochene Schuh gehört zur normalen bürgerlichen Kleidung, deren Kosten als Kosten der normalen privaten Lebensführung dem Abzugsverbot unterliegen. Nichts anderes gilt für die „Arbeitsschuhe“. Die Bf arbeitete als Stewardess auf Kreuzfahrtschiffen. Die „Arbeitsschuhe“ einer Stewardess gehören zur normalen bürgerlichen Kleidung (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG; DKMZ, EStG, 21. Auflage § 16 TZ 220 „Kleidung“, auch DKMZ a.a.O. § 20 TZ 163 „Kleidung“).

ÖBB-Vorteilscard, 99 €: Diese Vorteilscard (Bahnticket, welches ein Jahr lang den Ankauf von Fahrscheinen mit ca 50 prozentiger Ermäßigung ermöglicht) ist auch privat verwendbar. Diese Kosten unterliegen daher dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. Diese Kosten sind daher zur Gänze nicht abzugsfähig.

Personalausweis, 62 €: Die Ausstellung eines Personalausweises dient typischerweise auch privaten Zwecken. Dieser Aufwand ist daher ein Aufwand für die Lebensführung i.S. des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Ad Kosten des Internetzuganges, sonstige EDV-Kosten (Drei 497,03€; Amiga 1,96 €; gmx-Postkorb 17,94 €,): Diese im Verlust Zypern und Verlust Virgin Islands enthaltenen Kosten sind abzugsfähig nach Maßgabe des Ausmaßes der beruflichen Verwendung des Internets und der EDV (DKMZ, EStG, 21. Auflage, § 16 TZ 220 „Computer“ und „Internet“ m w N). Das Finanzamt hat gegen das von der Bf angegebene Ausmaß der beruflichen Verwendung keine substantiierten Bedenken erhoben. Daher sind diese durch die Bf bekannt gegebenen Kosten der Höhe nach nicht zweifelhaft.

Fachliteratur Kreuzfahrt Karriere (26,63 €): Der Titel dieser Literatur deutet darauf hin, dass diese Art von Lesestoff nur für Personen von Interesse sein kann, die auf einem

Kreuzfahrtschiff arbeiten wollen. Die Kosten des Ankaufes dieser Literatur sind daher Werbungskosten, die im Verlust Zypern und im Verlust Virgin Islands enthalten sind.

Internationale Geburtsurkunde (9,30 €): Die Beschaffung dieser Urkunde diene offenkundig der Tätigkeit der Bf als Stewardess auf einem Kreuzfahrtschiff. Für einen Beruf im Inland benötigt man üblicherweise keine internationale Geburtsurkunde. Diese Kosten sind daher abzugsfähige Werbungskosten, die im Verlust Zypern und im Verlust Virgin Islands enthalten sind.

Büromaterial/ Holland (35,18 €); Postgebühr BMF (4,45 €) , im Verlust Zypern und im Verlust Virgin Islands enthalten: Kosten für Büromaterial und Postgebühren sind typische Werbungskosten und daher als solche abzugsfähig. Für private Korrespondenz (E-Mails, Smartphone) verwendet man üblicherweise nicht die Post und auch heutzutage üblicherweise kein Büromaterial. Schon gar nicht, wenn der Empfänger das BMF ist. Das Finanzamt hat auch gegen die Höhe dieser Kosten keine substantiierten Bedenken erhoben. Daher sind diese Kosten anzuerkennen.

Umzugskosten 58,26 €: Diese Kosten sind nicht strittig. Das Finanzamt hat diese Kosten als Werbungskosten im Rahmen des Betrages von 246,97 € anerkannt. Daher sind diese Kosten anzuerkennen.

Auch die Anerkennung der Betriebsratskosten von 15,76 € (im vom Finanzamt anerkannten Betrag von 246,97 € enthalten) und des Gewerkschaftsbeitrages von 195,96 € sind nicht strittig und daher anzuerkennen.

Nicht strittig sind auch die folgenden Kosten, die das Finanzamt bereits im Betrag von 246,97 € als Werbungskosten angesetzt hat:

103,40.....	Kopien
20.....	Bewerbungsfotos
44,14.....	Bewerbungsmappen
5,28.....	Kopien Bewerbung
0,13.....	sonstige Werbungskosten

Auch diese Kosten, die im Verlust Zypern und Im Verlust Virgin Islands berücksichtigt sind, sind daher anzuerkennen.

-129,40.....Summe Reisekosten betreffend Bewerbung als Dispatcher: Die Bf hat sich in Wien als Dispatcher für die Flugplanung beworben (undatierte Aufstellung mit unleserlicher Überschrift, deren letzte Zeile „Reisekosten nach Abzug Einkommen Seefahrt“ lautet= Beilage

zum Schreiben der Bf vom 6.11.2016). Die dabei angefallenen Kosten , mit welchen die Bf belastet war, hat die Bf unwiderlegt mit 129,40 € bekannt gegeben. Es handelt sich um typische Kosten, die bei einer Bewerbung anfallen können (Fahrscheine, Tagesgeld, Nächtigungsgeld). Diese Kosten dienen daher der Erwerbung von Einnahmen i.S. des § 16 Abs 1 EStG und sind daher als Werbungskosten abzugsfähig.

4.) Bemessungsgrundlagen (€), Einkommensteuer 2014:

5.058,07.....Leitstelle

406,47.....FM GmbH

5.570,70.....Flughafen GmbH

11.035,24.....Summe steuerpflichtiger NSA Einnahmen

Werbungskosten, Verluste:

-497,80.....Pendlerpauschale (§ 16 EStG)

-195,96.....Gewerkschaft (§ 16 EStG)

-15,76.....Betriebsrat (§ 16 EStG 1988)

-58,26.....Umzugskosten (§ 16 EStG 1988)

-129,40.....Reisekosten Dispatcher (§ 16 EStG 1988)

-1.156,18.....Verlust Zypern (§ 2 Abs 8 EStG 1988)

-1.198,56.....Verlust Virgin Islands (§ 2 Abs 2 und Abs 8 EStG 1988)

-3.251,92.....Summe Werbungskosten und Verluste

7.783,32Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten

-175,82Topf-Sonderausgaben

-47.....Kirchenbeitrag

-1.055,55.....außergewöhnliche Belastungen vor Selbstbehalt

+700,29.....Selbstbehalt (§ 34 Abs 4 EStG 1988)

7.205,24Einkommen

Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:

7.783,32Gesamtbetrag der Einkünfte (DKMZ, ESt, 18. Aufl., § 33 TZ 103)

-496,44.....Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge , die nicht umzurechnen sind

7.286,88Umrechnungsbasis

4.586,83Umrechnungszuschlag $7.286,88 \times 365 / (365-141) - 7.286,88 =$

.....= $(7.286,88 \times 365 / 224) - 7.286,88$

7.205,24.....Einkommen

11.792,07.....Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs 1 EStG)

289,11.....Steuer für den Durchschnittssteuersatz $(11.792,07 - 11.000) / 14.000 \times 5.110$ (§ 33
.....Abs 1 EStG 1988)

2,45%..... $289,11 / 11.792,07$ Durchschnittssteuersatz

176,53.....2,45 % von 7.205,24 Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-291.....Verkehrsabsetzbetrag

-54.....Arbeitnehmerabsetzbetrag

-26,34.....Pendlereuro

0.....gem. § 33 Abs 2 EStG 1988

-110Negativsteuer (§ 33 Abs 8 EStG 1988)

+0.....0% von 620 € (sonstige Bezüge)
 +34,39.....6% von 573,12 € (sonstige Bezüge)
 -1.895,75anrechenbare LSt
 -1.971,36.....Einkommensteuergutschrift vor Rundung
 -1.971 €.....Einkommensteuergutschrift nach Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988

Selbstbehalt (§ 34 Abs 4 und Abs 5 EStG 1988):

5.058,07NSA-Bezug
 406,47.....NSA-Bezug
 5.570,70.....NSA-Bezug
 11.035,24Summe NSA-Bezüge
 -3.251,92.....Werbungskosten, Verluste
 7.783,32.....Gesamtbetrag der Einkünfte
 -175,82.....Topf-Sonderausgaben
 -47Kirchenbeitrag
 +913,60.....sonstige Bezüge I (KZ 220)
 -128,54.....SV sonstige Bezüge I (KZ 225)
 +64,64.....sonstige Bezüge II (KZ 220)
 -9,09.....SV sonstige Bezüge II (KZ 225)
 +407,69.....sonstige Bezüge III (KZ 220)
 -55,18.....SV sonstige Bezüge III (KZ 225)
8.753,62 €.....Summe Bemessungsgrundlage Selbstbehalt § 34 Abs 4 EStG
 700,29 €.....davon (8.753,62) 8% (§ 34 Abs 4 EStG 1988)

Beträge, die im Zusammenhang mit dem besonderen Progressionsvorbehalt nicht umzurechnen sind:

Einkünfte, erhalten von der Flughafen GmbH, die während der Zeit der Arbeitslosigkeit bezogen wurden, dh in der Zeit 22.9.-30.9.2014.

5.570,70Einkünfte 22.9.-31.12.2014 (101 Tage), dh 55,16 € pro Tag.

496,44.....22.9.-30.9. (9 Tage), dh 55,16 x 9 Tage: dieser Betrag ist nicht umzurechnen

Zeit der Arbeitslosigkeit:

11 Tage.....15.3.-25.3.2014

20 Tage.....15.4.-4.5.2014

6 Tage.....13.5.-18.5.

12 Tage.....19.6.-30.6.

31 Tage.....1.7.-31.7.

31 Tage.....1.8.-31.8.

30 Tage.....1.9.-30.9.

141 Tage....Summe Arbeitslosigkeit

Ad Besteuerung gem. § 33 Abs 8 EStG 1988:

19,6.....10% der Gewerkschaftsbeiträge von 195,96 (§ 16 Abs 1 Z 3 lit a EStG)

115,63.....10% von 1.156,32 Leitstelle Tirol (KZ 230) (§ 16 Abs 1 Z 4 EStG) daher

110 €.....Negativsteuer gem. § 33 Abs 8 EStG 1988

Jahresechstel (§ 67 Abs 2 EStG 1988):

7.391,05.....KZ 210 Leitstelle Bruttobezug I

-263,06.....steuerfreier Bezug I (KZ 215)

-913,60.....KZ 220 sonstige Bezüge I vor Abzug SV

643,91.....KZ 210 ***1*** Bruttobezug II

-84,34.....steuerfreier Bezug II (KZ 215)

-64,64.....KZ 220 sonstige Bezüge II vor Abzug SV

78,63.....KZ 210 APK Bruttobezug III

7.327,42.....KZ 210 Flughafen GmbH Bruttobezug IV

-133,83.....steuerfreier Bezug IV (KZ 215)

-407,69.....KZ 220 sonstige Bezüge IV vor Abzug SV

13.573,85.....laufende Bezüge ohne steuerfreie Bezüge

2.262,31 €.....13.573,85/12 x 12/6 Jahressechstel

Besteuerung der sonstigen Bezüge (§ 67 Abs 1 EStG 1988):

913,60.....Leitstelle sonstige Bezüge vor Abz SV KZ 220

-128,54.....SV sonstiger Bezug KZ 225

64,64.....FM GmbH sonstige Bezüge vor Abz SV KZ 220

-9,09.....SV sonstiger Bezug KZ 225

407,69.....Flughafen GmbH sonstige Bezüge vor Abz SV KZ 220

-55,18.....SV-Beiträge sonstige Bezüge KZ 225

1.193,12 €.....Summe sonstige Bezüge

-620.....steuerfreie sonstige Bezüge (§ 67 Abs 1 Z 1 EStG 1988)

573,12.....sonstige Bezüge, steuerpflichtig mit 6 % (§ 67 Abs 1 Z 2 EStG 1988)

34,39 €.....573,12 x 6 % (§ 67 Abs 1 Z 2 EStG 1988)

Kontrollrechnung (§ 3 Abs 2 Unterabsatz 2 EStG 1988):

11.035,24Summe steuerpflichtiger NSA-Bezüge

+4.349,85.....Arbeitslosengeld

-3.251,92.....Werbungskosten und Verluste

12.133,17.....Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten

-175,82.....Topf-Sonderausgaben

-47.....Kirchenbeitrag

-1.055,55.....außergewöhnliche Belastung

+ 1.048,28.....Selbstbehalt (§ 34 Abs 4 EStG 1988)

11.903,08.....Einkommen

329,62(11.903,08-11.000) / 14.000 x 5.110 Steuer für Durchschnittssteuersatz vor
.....Absetzbeträgen

-291.....Verkehrsabsetzbetrag

-54.....Arbeitnehmerabsetzbetrag

-26,34.....Pendlereuro

0.....§ 33 Abs 2 EStG 1988

-110Negativsteuer (§ 33 Abs 8 EStG 1988)

+34,39.....Besteuerung der sonstigen Bezüge (6% von 573,12)

-1.895,75.....anrechenbare Lohnsteuer

-1.971,36.....Einkommensteuergutschrift vor Rundung

-1.971,00.....Einkommensteuergutschrift nach Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988

Selbstbehalt (§ 34 Abs 4 und Abs 5 EStG 1988) bei Kontrollrechnung :

11.035,24.....Summe NSA-Bezüge

+4.349,85.....Kontrollrechnung

-3.251,92.....Werbungskosten und Verluste

12.133,17.....	Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten
-175,82.....	Topf-Sonderausgaben
-47.....	Kirchenbeitrag
+913,6.....	sonstige Bezüge
-128,54.....	SV sonstige Bezüge
+64,64.....	sonstige Bezüge
-9,09.....	SV sonstige Bezüge
+407,69.....	sonstige Bezüge
-55,18.....	SV sonstige Bezüge
13.103,47.....	Bemessungsgrundlage Selbstbehalt
1.048,28 €.....	davon (13.103,47) 8 % Selbstbehalt

5.) Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Es ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, ob ausländische Verluste voll anzusetzen sind, oder, wie das Finanzamt meint, nur in Höhe von Null (lt. BVE vom 19.5.2017; vgl. auch Vorlagebericht des Finanzamtes) fingiert werden dürfen. Da die Bf unbeschränkt steuerpflichtig ist, ergibt sich das Erfordernis der Berücksichtigung ausländischer Verluste direkt aus § 2 Abs 8 EStG.

Der VwGH hat bereits entschieden, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Verluste, auch wenn das Besteuerungsrecht grundsätzlich durch ein DBA mit Befreiungsmethode dem ausländischen Staat zugewiesen ist, in Österreich von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abzuziehen hat (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Der gegenständliche Fall unterscheidet sich von diesem durch den VwGH bereits entschiedenen Fall nicht substantiell.

Erhebliche Rechtsfragen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG haben sich somit nicht ergeben. Daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Oktober 2020