

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr.***, vertreten durch die KINDL Rechtsanwalt GmbH, Geusaugasse 17, 1030 Wien, über die Beschwerden vom 08.09.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 09.08.2021 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***Bf.StNr.***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2020 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) ist als Hausbesorgerin tätig und hat in den verfahrensgegenständlichen Jahren für Vertretungen während ihres Urlaubs bzw. Krankenstands Zahlungen geleistet. Die Arbeitgeberin erstattete ihr diese Vertreterentschädigungen und behandelte die entsprechenden Zahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Mit den **angefochtenen Bescheiden** wurde die Bf. jeweils zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die Vertreterentschädigungen als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen und die nachstehenden Beträge als Werbungskosten berücksichtigt wurden:
2014: 4.882,64 Euro (tatsächliche Vertretungskosten)
2016: 3.504,00 Euro (Werbungskostenpauschale für Hausbesorger)
2020: 3.504,00 Euro (Werbungskostenpauschale für Hausbesorger)

Hiergegen richten sich die am 08.09.2021 eingebrachten, in einem Schriftsatz zusammengefassten **Beschwerden**, in welchen gemäß § 262 Abs. 2 BAO auf die Erlassung von Beschwerdevereinscheidungen verzichtet wurde. In den Beschwerden begehrte die Bf. die Behandlung der Vertreterentschädigungen als durchlaufende Posten iSd. § 26 Z 2 EStG 1988 sowie die Berücksichtigung der pauschalen Werbungskosten für Hausbesorger iHv. 3.504,00 Euro.

Mit **Vorlagebericht** vom 14.10.2021 hat das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und beantragte darin die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdesache wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses mit 01.07.2025 neu zugeteilt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 29.01.2026 wurden die Parteien in Kenntnis gesetzt, dass das Bundesfinanzgericht von der Durchführung der mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1a BAO absehen wird. Innerhalb der gesetzten Frist erstatteten weder das Finanzamt noch die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist seit Dezember 1985 als Hausbesorgerin tätig und hat in den verfahrensgegenständlichen Jahren für Vertretungen während ihres Urlaubs bzw. Krankenstands folgende Zahlungen geleistet:

2014: 4.883,64 Euro
2016: 7.810,73 Euro
2020: 2.906,40 Euro

Die Arbeitgeberin erstattete ihr diese Vertreterentschädigungen und behandelte die entsprechenden Zahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus den von der Bf. im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Unterlagen (Gehaltsabrechnungen sowie Verrechnungsformulare über die Vertreterentschädigungen), die als unbedenklich anzusehen sind. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich, weswegen das Bundesfinanzgericht den festgestellten Sachverhalt gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen darf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Abänderung bzw. Abweisung)

Zu den verfahrensgegenständlichen Vertreterentschädigungen von Hausbesorgern sowie deren Zusammenhang mit dem Werbungskostenpauschale von Hausbesorgern hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.01.2025, Ro 2023/13/0009, wie folgt ausgeführt:

„ 25 Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind u.a. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

26 Nach § 26 Z 2 EStG 1988 gehören Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), sowie Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersätze) nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

27 Sinn dieser Bestimmung ist es, aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jene Beträge auszuscheiden, die ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben, oder die er erhält, weil er sie für den Arbeitgeber ausgegeben hat. Es müssen die Zwecke des Arbeitgebers im Vordergrund stehen. Der Arbeitnehmer darf an der Ausgabe dieser Beträge kein unmittelbares eigenes Interesse haben. Besteht auch ein eigenes nicht ganz unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, kann von einem Auslagenersatz nicht die Rede sein (vgl. - noch zu § 19 EStG 1953 - VwGH 18.6.1963, 0554/62).

28 Gemäß § 31 Abs. 5 Hausbesorgergesetz (HBG) ist dieses Gesetz auf Dienstverhältnisse anzuwenden, die vor dem 1. Juli 2000 abgeschlossen wurden.

29 Ist der Hausbesorger verhindert, seinen Obliegenheiten nachzukommen, so hat er nach § 17 Abs. 1 HBG „auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen“.

30 In den Fällen der Dienstverhinderung u.a. wegen Krankheit, Unfall oder Urlaub hat der Hauseigentümer dem Hausbesorger gemäß § 17 Abs. 2 HBG „die Kosten für die Vertretung bis zum Höchstausmaß des dem Hausbesorger sonst für diesen Zeitraum gebührenden durchschnittlichen Monatsbruttoentgelts zu ersetzen“.

31 Nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte hat nach der eindeutigen Regelung des § 17 Abs. 1 HBG der Hausbesorger bei seiner Verhinderung auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen. Es hat also der Hausbesorger das Entgelt des Vertreters zu berichtigen, dessen Ersatz wiederum er nach § 17 Abs. 2 HBG von seinem Dienstgeber begehren kann. Derselbe rechtliche und wirtschaftliche Erfolg kann auch dadurch hergestellt werden, dass in Form einer Anweisung unmittelbare Geldflüsse vom Hauseigentümer an die Urlaubsvertreter erfolgen (vgl. OGH 26.5.1999, 5 Ob 126/99m). Im Übrigen bewirken aber die von den Vertretern jeweils dem Hausbesorger ausgestellten Bestätigungen keine unmittelbare Zahlungspflicht des Hauseigentümers; der Hauseigentümer ist - im Allgemeinen - nicht Dienstgeber des Vertreters (vgl. OGH 23.9.2010, 5 Ob 87/10w). Der Kostenersatz gebührt im Nachhinein gegen Nachweis der Auslagen des Hausbesorgers für die Bestellung eines Vertreters, der es übernommen hat, die für die Zeit der Abwesenheit des Hausbesorgers erforderlichen Arbeiten im Auftrag des Hausbesorgers zu verrichten (vgl. OGH 2.7.2009, 6 Ob 87/09a).

32 Vor diesem zivilrechtlichen Hintergrund (dafür, dass insoweit ein abweichender wahrer wirtschaftlicher Gehalt iSd § 21 Abs. 1 BAO vorläge, bestehen keine Anhaltspunkte) ist es aber eine eigene Verpflichtung des Hausbesorgers, einen Vertreter in den genannten Verhinderungsfällen zu bestellen. Es ist auch der Hausbesorger, der zur Entlohnung des Vertreters („auf seine Kosten“) verpflichtet ist (vgl. auch Kirchmayr/Rimböck in Doralt et al, EStG²¹, § 26 Tz 35 - Vertretungskosten der Hausbesorger). Dem Hausbesorger steht hiefür gegenüber dem Dienstgeber ein der Höhe nach beschränkter Ersatzanspruch zu. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Revisionswerberin an der Regelung des § 17 HBG wurden vom Verfassungsgerichtshof (unter Hinweis auf die Besonderheiten der Tätigkeiten nach dem Hausbesorgergesetz) nicht geteilt; auch beim Verwaltungsgerichtshof sind insoweit keine Bedenken entstanden.

33 Im Hinblick auf die eigene Verpflichtung des Hausbesorgers und das schon deswegen bestehende eigene Interesse des Hausbesorgers an dieser Vertretungstätigkeit liegen betreffend die Ersatzleistung des Dienstgebers weder „durchlaufende Gelder“ noch „Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber“ iSd § 26 Z 2 EStG 1988 vor. Es handelt sich vielmehr um Bezüge oder Vorteile der Revisionswerberin aus ihrem bestehenden Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

34 Wenn die Revisionswerberin hiezu auch auf Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes verweist (Hinweis auf BFH 28.3.2006, VI R 24/03), ist zu bemerken, dass sich

gerade die Formulierung der Einkünfte aus nichtselbständigen Einkünften (und damit die Abgrenzung des steuerpflichtigen Werbungskostenersatzes vom nicht steuerbaren Auslagenersatz) relevant von der österreichischen Rechtslage unterscheidet (vgl. § 19 Abs. 1d EStG: Bezüge und Vorteile „für“ eine Beschäftigung; auch der BFH hebt diese Formulierung regelmäßig hervor; vgl. etwa BFH 8.2.2024, VI R 10/22); die angesprochene Rechtsprechung zur deutschen Rechtslage ist daher nicht übertragbar.

35 Diese Vertretungskosten können vom Hausbesorger aber - wie vom Bundesfinanzgericht ohnehin vorgenommen - als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dabei tritt das Werbungskostenpauschale des § 17 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 (insoweit § 1 Z 7 der Verordnung: Hausbesorger) an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988. Sind die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Pauschale, dann sind die gesamten Werbungskosten nachzuweisen. Das Pauschale ist dann nicht mehr (zusätzlich) zu berücksichtigen. Insbesondere können die Vertretungskosten nicht zusätzlich zur Pauschalierung geltend gemacht werden, da sie von der Pauschalierung umfasst sind (vgl. VwGH 20.9.2023, Ra 2022/13/0049, mwN).

36 Im Übrigen teilt der Verwaltungsgerichtshof auch die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts, dass eine Beurteilung der Ersätze des Arbeitgebers für Vertretungstätigkeiten an den Hausbesorger als Auslagenersätze iSd § 26 Z 2 EStG 1988 im vorliegenden Verfahren zu keinem anderen Ergebnis führen könnte. Gemäß § 4 [Abs. 1] der genannten Verordnung kürzen Kostenersatz gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge. Der Ersatz der Vertretungskosten würde daher (handelte es sich um Auslagenersatz iSd § 26 Z 2 EStG 1988) die Kürzung dieses Pauschalbetrags bewirken (vgl. auch Mayr/G. Brameshuber in Doralt et al, EStG²¹, § 17 Tz 157, Beispiel 4; eine gesonderte Berücksichtigung als Werbungskosten wäre in diesem Fall ebenfalls ausgeschlossen).“

Umgelegt auf den verfahrensgegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Arbeitgeberin die Erstattung der Vertreterentschädigungen an die Bf. zu Recht als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 qualifiziert hat und dabei keine durchlaufenden Posten iSd. § 26 Z 2 EStG 1988 vorliegen. Dieser Betrag ist nach der oa. Rechtsprechung bei der Bf. als Werbungskosten abzugsfähig. Allerdings können die Vertretungskosten nicht zusätzlich zur Pauschalierung geltend gemacht werden, da sie von der Pauschalierung umfasst sind.

Für das Jahr 2014 wurden im angefochtenen Bescheid tatsächliche Werbungskosten in Höhe von 4.882,64 Euro berücksichtigt, obwohl korrekt 4.883,64 Euro anzusetzen gewesen wären. Da jedoch eine Erhöhung der Werbungskosten um einen Euro aufgrund der Rundungsregelung

des § 39 Abs. 3 EStG 1988 zu keiner Änderung der spruchmäßigen Höhe der Einkommensteuer führt, war die Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2014 abzuweisen.

Im Jahr 2016 überstiegen die tatsächlich angefallenen Werbungskosten das für die Bf. als Hausbesorgerin gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 iVm. § 1 Z 7 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (BGBl. II Nr. 382/2001 idgF.) maßgebliche Werbungskostenpauschale iHv. 3.504,00 Euro. Deswegen waren bei der Bf. gegenständlich für 2016 die tatsächlichen Werbungskosten iHv. 7.810,73 Euro zu berücksichtigen und der Einkommensteuerbescheid 2016 entsprechend abzuändern.

Im Jahr 2020 wurde im angefochtenen Bescheid das oben angeführte Werbungskostenpauschale in Höhe von 3.504,00 Euro berücksichtigt. Die tatsächlich angefallenen Werbungskosten für Vertreterentschädigungen beliefen sich im Jahr 2020 lediglich auf 2.906,40 Euro. Da diese tatsächlichen Werbungskosten unter dem Betrag des Werbungskostenpauschales liegen, steht der Bf. – wie im angefochtenen Bescheid zutreffend berücksichtigt – ausschließlich das Werbungskostenpauschale zu. Die Beschwerde betreffend das Jahr 2020 war daher ebenfalls abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Beilage: Berechnungsblatt zur Einkommensteuer 2016

Graz, am 23. Februar 2026