

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 Beschwerde vom 26.09.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27.08.2024 betreffend Einkommensteuer 2023, Steuernummer ***Bf.-StNr.*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid 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. 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 im verfahrensgegenständlichen Jahr für Vertretungen während ihres Urlaubs bzw. Krankenstands Zahlungen an ihre Vertreter geleistet. Die Arbeitgeberin erstattete ihr diese Vertreterentschädigungen und behandelte die entsprechenden Zahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Mit dem angefochtenen **Bescheid** des Finanzamtes Österreich vom 27.08.2024 wurde die Bf. im Wege der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung zur Einkommensteuer 2023 veranlagt. Die Vertreterentschädigungen wurden dabei vom Finanzamt als steuerpflichtige Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit miteinbezogen und der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv. 132,00 Euro berücksichtigt.

Hiergegen richtet sich die am 26.09.2024 via Fax eingebrachte verfahrensgegenständliche **Beschwerde**, in welcher gemäß § 262 Abs. 2 BAO auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet wurde. In der Beschwerde begehrte die Bf. die Behandlung der Vertreterentschädigungen als durchlaufenden Posten iSd. § 26 Z 2 EStG 1988 sowie die Berücksichtigung der pauschalen Werbungskosten für Hausbesorger iHv. 3.504,00 Euro und außergewöhnlichen Belastungen aus Krankheitskosten iHv. 620,76 Euro.

Mit **Vorlagebericht** vom 18.11.2024 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 Bf. ist seit Dezember 1985 als Hausbesorgerin tätig und hat im verfahrensgegenständlichen Jahr Zahlungen iHv. 4.737,62 Euro an Vertreter während Zeiten des Urlaubs bzw. Krankenstands geleistet. Die Arbeitgeberin erstattete ihr diese Vertreterentschädigungen und behandelte die entsprechenden Zahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Weiters hat die Bf. im verfahrensgegenständlichen Jahr an Kosten für Physiotherapie insgesamt einen Betrag von 1.500,00 Euro aufgewendet, wobei ihr von der Österreichischen Gesundheitskasse ein Betrag von insgesamt 879,32 Euro erstattet wurde.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus den von der Bf. im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Unterlagen (Gehaltsabrechnungen, Verrechnungsformulare über die Vertreterentschädigungen sowie Bestätigungen der Österreichischen Gesundheitskasse über Kostenerstattungen), 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. (Abänderung)

- **Ad Vertreterentschädigungen bzw. Werbungskostenpauschale:**

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 iHv. 4.737,62 Euro 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.

Im verfahrensgegenständlichen Jahr 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 2023 die tatsächlichen Werbungskosten iHv. 4.737,62 Euro zu berücksichtigen und der Einkommensteuerbescheid 2023 entsprechend abzuändern.

- Ad außergewöhnliche Belastungen:

§ 34 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 163/2022 lautet auszugsweise:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).

2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 312 Euro (Anm. 1) jährlich erzielt – für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

– Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Unter dem Titel außergewöhnliche Belastungen machte die Bf. in ihrer Beschwerde eigene Kosten für Physiotherapie geltend.

Da bei den begehrten Aufwendungen eine teilweise Kostenerstattung durch den Sozialversicherungsträger erfolgte, sind die abzugsfähigen Ausgaben um die Ersatzleistungen der Sozialversicherung zu kürzen (vgl. VwGH 19.02.1992, 87/14/0116). Nach Abzug der Versicherungszahlungen verbleiben somit 620,68 Euro als mögliche außergewöhnliche Belastung.

Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen (vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254).

Da der betreffende Betrag jedoch jedenfalls unter dem für die Bf. maßgeblichen Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 iHv. 3.637,65 Euro liegt, konnte eine weitergehende Prüfung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung mangels steuerlicher Auswirkung unterbleiben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 2023

Graz, am 23. Februar 2026