

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KINDL Rechtsanwalt GmbH, Geusaugasse 17, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2021 gegen die Einkommensteuerbescheide und Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen jeweils für 2014, 2015 und 2019 des Finanzamtes Österreich vom 16. Dezember 2020 sowie über die Beschwerde vom 20. Dezember 2021 gegen den Einkommensteuerbescheid und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen jeweils für 2016 des Finanzamtes Österreich vom 19. November 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014, 2015, 2016 und 2019 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Die Beschwerden gegen die Anspruchszinsenbescheide 2014, 2015 und 2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren als Hausbesorgerin für Dienstgeber tätig. Streitgegenständlich ist die Qualifizierung der Ersatzleistung des Dienstgebers für Vertretungskosten an die Vertreterin der Beschwerdeführerin, die Höhe der als

Werbungskosten absetzbaren Vertretungskosten und die Einkunftsquelleneigenschaft der von der Vertreterin an die Beschwerdeführerin gezahlten Vertreterentschädigungen.

Mit Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015, 2016 und 2019 wurden die erhaltenen Ersatzleistungen des Dienstgebers für Vertretungskosten als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eingestuft, die weitergeleiteten Vertretungszahlungen nur im maximalen Ausmaß des Werbungskostenpauschales gemäß § 1 Z 7 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (WK-PV) für 2014 bis 2016 in Höhe von 3.504,00 € bzw. im Ausmaß des allgemeinen Werbungskostenpauschales gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 in Höhe von 132,00 € anerkannt sowie die erhaltenen Vertreterentschädigungen im Ausmaß des Bruttobetrages für 2014 bis 2016 bzw. des Nettobetrages für 2019 nach Abzug des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988 von 12% und des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 Abs 1 Z 2 EStG 1988 mit 13% als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 14. Jänner 2021 (2014, 2015 und 2019) bzw. 20. Dezember 2021 (2016 mit Antrag auf Direktvorlage gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO). Die darin ursprünglich vertretene Rechtsansicht wird aus verfahrensökonomischen Gründen nicht wiedergegeben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Dezember 2021 wurde die Beschwerde vom 14. Jänner 2021 als unbegründet abgewiesen.

Mit Anbringen vom 24. Jänner 2022 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 10. März 2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit E-Mail vom 27. Oktober 2025 teilte die Behörde mit, dass die von der Beschwerdeführerin an die Vertreterin geleisteten Zahlungen in beantragter Höhe als Werbungskosten anerkannt werden.

Mit Stellungnahme vom 15. April 2026 änderte die Beschwerdeführerin ihre Beschwerdeanträge, als sie die an sie ausbezahlten Beträge aus ihrer Vertretungstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war seit November 1991 bei der Ort (Dienstgeber) als Hausbesorgerin im Rahmen eines Dienstverhältnisses angestellt.

Bei Abwesenheiten aufgrund von Urlaub oder Krankheit wurde sie in den Streitjahren von einer Hausbesorgerkollegin vertreten. Dafür erhielt sie seitens ihres Dienstgebers Entschädigungszahlungen, die sie in Höhe von 3.300,00 € für 2014, 5.350,00 € für 2015, 6.950,00 € für 2016 und 5.300,00 € für 2019 in bar an ihre Vertreterin auszahlte.

Für Vertretungsleistungen bei Abwesenheiten ihrer Hausbesorgerkollegin erhielt die Beschwerdeführerin Vertreterentschädigungszahlungen in Höhe von 2.950,00 € in 2014, 3.300,00 € in 2015, 4.000,00 € in 2016 und 7.200,00 € in 2019 von ihrer Kollegin in bar ausbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aufgrund des Verwaltungsaktes, nach Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem sowie aufgrund des nachvollziehbaren und unstrittigen Vorbringens der Beschwerdeführerin, welches durch Lohnabrechnungen und Formularen über die Abrechnung der Entschädigungszahlungen belegt ist.

Hinsichtlich der Höhe der vereinnahmten Beträge waren diese aufgrund des glaubhaften Vorbringens der Beschwerdeführerin in freier Beweiswürdigung festzustellen. Es sind zwar Bestätigungen aktenkundig, nach denen die Beschwerdeführerin den maximal möglichen Bruttobetrag erhalten habe. Sie hat jedoch glaubhaft dargestellt, dass lediglich Nettobeträge an sie ausbezahlt wurden. Es widerspricht auch der allgemeinen Erfahrung, dass Beträge, die einem Lohnsteuerabzug unterliegen als Bruttobeträge an die Vertreterin (diesfalls die Beschwerdeführerin) durchgeleitet wurden und die vertretene Person mehr auszahlt als sie selbst vom Dienstgeber als Ersatzleistung erhalten hat.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

3.1. Hausbesorgertätigkeit (Spruchpunkt I.)

Das Bundesgesetz vom 11. Dezember 1969 über den Dienstvertrag der Hausbesorger (Hausbesorgergesetz - HBG) ist gemäß § 31 Abs 5 HBG auf Dienstverhältnisse anzuwenden, die vor dem 1. Juli 2000 abgeschlossen wurden. Gegenständlich sind daher diese Bestimmungen anzuwenden.

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“*.

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“. Dem Hausbesorger steht somit gegenüber dem Dienstgeber ein der Höhe nach beschränkter Ersatzanspruch zu.

Vertretung der Beschwerdeführerin bei ihrer Verhinderung

Die Beschwerdeführerin hat im Falle ihrer Abwesenheit Entschädigungszahlungen seitens ihres Dienstgebers erhalten, die sie nach Abzügen ihres Dienstgebers an ihre Vertreterin in festgestellter Höhe bar ausgezahlt hat.

Im Hinblick auf die eigene Verpflichtung der Hausbesorgerin und das schon deswegen bestehende eigene Interesse 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 aus ihrem bestehenden Dienstverhältnis (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) (vgl VwGH 22.01.2025, Ro 2023/13/0009 Rz 33).

Diese Vertretungskosten können von der Hausbesorgerin 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 20.09.2023, Ra 2022/13/0049, mwN).

Hinsichtlich der Höhe der an die Vertreterin ausbezahlten Beträge bestehen aufgrund der Aktenlage und der einhelligen Auffassung beider Parteien keine Bedenken.

Dem folgend sind im Jahr 2014 das Werbungskostenpauschale von 3.504,00 € (es wurde an Stelle der geringeren Vertretungszahlungen das Pauschale nach § 1 Z 7 WK-PV beantragt) und in den sonstigen Streitjahren jeweils die nachgewiesenen höheren Vertretungszahlungen in Höhe von 5.350,00 € für 2015, 6.950,00 € für 2016 und 5.300,00 € für 2019 als Werbungskosten abzuziehen.

Vertretung von anderen Hausbesorgern durch die Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin hat auch selbst Vertretungen übernommen und daraus Einnahmen erzielt.

Hinsichtlich der Frage, ob die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus ihrer eigenen Vertreterstätigkeit im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder als Einkünfte

aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind, ist der Verwaltungsgerichtshof aufgrund fehlender Geltendmachung in der Revision (vgl VwGH 22.01.2025, Ro 2023/13/0009 Rz 38) bloß insoweit eingegangen, als er entgegen der dortigen Revisionswerberin die Ansicht vertritt, dass diese in diesem Zusammenhang nicht gegenüber ihrem Dienstgeber, sondern gegenüber jener Hausbesorgerin, für die sie die Vertretung übernommen hatte, tätig gewesen war.

Das Bundesfinanzgericht ist im damalig bekämpften Erkenntnis (BFG 17.11.2022, RV/7100193/2021) zur Auffassung gelangt, dass diesbezüglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

Der erkennende Richter schließt sich unter Verweis auf die dortige Begründung und der unstrittigen rechtlichen Beurteilung beider Parteien dieser Ansicht an und hebt insbesondere hervor:

Gemäß § 23 Abs 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Eine selbständige Betätigung liegt vor, wenn kein steuerrechtliches Dienstverhältnis iSd § 47 EStG 1988 besteht, also keine persönliche Weisungsgebundenheit und keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers vorliegt.

Für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG 1988 gegenüber der vertretenen Hausbesorgerkollegin ist wesentlich, dass nicht hervorgekommen ist, dass die Beschwerdeführerin den Weisungen der Vertretenen unterlag und es daher an einer persönlichen Weisungsgebundenheit fehlt wie auch am Bestehen eines Betriebes der vertretenen Kollegin. Ein solcher Betrieb ist aus dem Sachverhalt nicht erkennbar.

Die Beschwerdeführerin schuldete ihre Leistung auch nicht ihrem Dienstgeber, sondern gegenüber der Vertretenen. Sie erbrachte diese aufgrund eines eigenständigen Auftragsverhältnisses, zu deren Begründung die Vertretene und nicht der Hauseigentümer gesetzmäßig verpflichtet war (§ 17 Abs 1 HBG).

Dem entspricht auch das oben zitierte obiter dictum des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine nachhaltige Tätigkeit kann schon aufgrund wiederholter Übernahme von Vertretungen über mehrere Jahre hinweg angenommen werden.

Hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht liegen faktisch im gesamten Streitzeitraum Gewinne vor. Schon allein daraus kann auf die grundsätzliche Eignung positive Einkünfte zu erzielen geschlossen werden.

Bezüglich der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist anzumerken, dass solche Vertretungen gegenüber mehreren Hausbesorgerkolleginnen möglich sind und es sich nach der Art der Tätigkeit um keine solche handelt, deren Erbringung nur einem ganz konkreten Auftraggeber gegenüber möglich und auf dessen individuelles Anforderungsprofil zugeschnitten gewesen wäre.

Zusammenfassend ist zu schließen, dass die Beschwerdeführerin aus dieser Vertretungstätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat.

Von den festgestellten Einnahmen von 2.950,00 € in 2014, 3.300,00 € in 2015, 4.000,00 € in 2016 und 7.200,00 € in 2019 waren das Betriebsausgabenpauschale mit 12% und der Gewinnfreibetrag mit 13% abzuziehen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut beiliegenden Berechnungsblättern festzustellen.

Den durch die Stellungnahme vom 15. April 2026 abgeänderten Beschwerdeanträgen war daher vollinhaltlich Folge zu geben.

Die in der Beschwerde erwähnten verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin an der Regelung des § 17 HBG wurden bisher weder vom Verfassungsgerichtshof noch vom Verwaltungsgerichtshof und werden daher auch nicht vom erkennenden Richter geteilt.

3.2. Anspruchszinsen (Spruchpunkt II.)

Gemäß § 205 Abs 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

§ 252 Abs BAO normiert auszugsweise:

„(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

...“

§ 252 Abs 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036).

Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid als rechtswidrig und wird er aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Aufhebungsbescheid gebundenen (neuen) Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 205 Rn 35 mwN).

Die Beschwerden waren daher abzuweisen.

4. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision (Spruchpunkt III.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Welcher Einkunftsart die Einkünfte aus Vertretungen gegenüber abwesenden Hausbesorgern zuzuordnen sind, ist eine Rechtsfrage, zu der eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt. Die Frage kann aus dem obiter dictum (vgl VwGH 22.01.2025, Ro 2023/13/0009 Rz 38) nur unzureichend beantwortet werden. Es ist daher die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 30. Juni 2026