

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Niki Zaar, Babenbergerstraße 9/1/8, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 16. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Oktober 2023 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2018 und 2019 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 und 2019 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

A. Außenprüfung, Bescheide, Beschwerde

Auf Ebene des Beschwerdeführers wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer sowie die Zusammenfassenden Meldungen der Jahre 2018 bis 2021. Diese Außenprüfung wurde mit **Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.10.2023** abgeschlossen. Im Rahmen dieses Berichtes wurde – auszugsweise – wie folgt ausgeführt:

*Tz. 1 Leistungen ***Sub****

*Bei der Durchsicht der Belege fielen Barauszahlungsbelege für Bauleistungen an den Subunternehmer ***Sub*** auf welche, lt. dem Vermerk auf den Rechnungen („Zahlungsart: bar“) sowie auch durch die buchhaltärische Behandlung durch Aufnahme in den Verrechnungskreis der Barkasse, in Bar beglichen wurden.*

EStG §20 (1) Z9 normiert, dass bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für die Erbringung von beauftragten Bauleistungen im Sinne des § 82a bar gezahlt werden und für die jeweilige Leistung den Betrag von 500 Euro übersteigen nicht abgezogen werden dürfen.

Dies bedeutet, dass Bar bezahlte Bauleistungen welche € 500,- übersteigen, zur Gänze nicht als Betriebsausgaben angesetzt werden dürfen.

Folgende Aufwandspositionen unterliegen daher dem Abzugsverbot und können nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden:

2018

[6 Rechnungen über insgesamt EUR 92.130,00; die detaillierte Wiedergabe unterbleibt]

2019

[14 Rechnungen über insgesamt EUR 237.000,00; die detaillierte Wiedergabe unterbleibt]

[...]

Die Wiedergabe des restlichen Berichtes unterbleibt an dieser Stelle.

Am 09.10.2023 wurden durch das belangte Finanzamt die folgenden **Bescheide** erlassen:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018
- Einkommensteuerbescheid 2018
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2019
- Einkommensteuerbescheid 2019

Begründend wurde auf die Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien.

Im Rahmen zweier **Schreiben vom 16.11.2023** wurde durch die rechtsfreundliche Vertretung des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 **Beschwerde** erhoben. Begründend wurde – im Wesentlichen – ausgeführt, dass die Begründung der angefochtenen Bescheide unzulässig kurz sei und daher ein Begründungsmangel vorliege. Zusätzlich habe der Beschwerdeführer seinen Subunternehmer ordnungsgemäß bezahlt. Es werde daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Zusätzlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt.

B. Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.03.2024** wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 **abgewiesen**. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

Seit 1.1.16 ist ein Abzug von Betriebsausgaben aufgrund von Entgelten für die Erbringung von Bauleistungen, für die der Auftraggeber gern § 82a EStG haftet, nicht mehr zulässig, wenn das bar gezahlte Entgelt pro Leistung 500 € übersteigt (Freigrenze für jede einheitl. Leistung, EStR 4852o und 4852r). Dieses Abzugsverbot wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 im Interesse der Bekämpfung der Schattenwirtschaft im Baugewerbe eingeführt (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 16). Das Abzugsverbot kommt im B2B-Bereich zur Anwendung, wenn die Erbringung von Bauleistungen von einem Unternehmen an ein Subunternehmen weitergegeben wird (EStR 4852p). Der Umfang der betroffenen Bauleistungen richtet sich nach § 19 Abs 1a UStG (EStR 4852q). In der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren und in der Begründung der neuen Sachbescheide (E 2018,2019 und U 2018 und 2019) wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Damit ist der erforderlichen Bescheidbegründung Genüge getan.

Mit **Schreiben vom 10.04.2024** wurde durch die rechtsfreundliche Vertretung des Beschwerdeführers ein **Vorlageantrag** gestellt. Begründend wurde einleitend auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und zusätzlich ausgeführt, dass die Behörde im konkreten Fall unrichtigerweise vom Vorliegen von Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 ausgegangen sei.

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 21.11.2024 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Anschreiben vom 19.02.2025** wurde die anwaltliche Vertretung des Beschwerdeführers mit der Übermittlung sämtlicher Rechnungen, die von Herrn ***Sub*** an den Beschwerdeführer im Jahr 2019 ausgestellt wurden, beauftragt und um Auskunft gebeten, ob auch diese Rechnungen im Zusammenhang mit dem Werkvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und Herrn ***Sub*** stehen.

Zusätzlich wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes um Klarstellung gebeten, ob die Eingaben vom 16.11.2023 (bezeichnet als Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 bzw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2019) auch als gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 gerichtet zu verstehen sind.

Mit **Rückmeldung vom 14.03.2025** wurden seitens der anwaltlichen Vertretung die angeforderten Rechnungen übermittelt und mitgeteilt, dass sich die Eingaben vom 16.11.2023

auch gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 richten würden.

Mit **Schreiben vom 20.03.2025** wurden die Stellungnahme vom 14.03.2025 sowie die zugehörigen Unterlagen an das belangte Finanzamt übermittelt.

Mit **Rückmeldung vom 20.03.2025** wurde durch das belangte Finanzamt bekannt gegeben, dass die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 im Vorlagebericht nur irrtümlich als „angefochtene Bescheide“ angeführt worden seien. Richtigerweise hätten sie als bloße „vorgelegte Aktenteile“ übermittelt werden sollen.

Zusätzlich wurde ausgeführt, dass von der belangten Behörde deshalb keine Beschwerdeentscheidungen im Zusammenhang mit den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 erlassen wurden, da diese Bescheide nach Ansicht des belangten Finanzamtes nicht angefochten worden seien. Die Beschwerden vom 16.11.2023 würden sich dezidiert nur gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 richten.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 12.05.2025** wurde seitens des Beschwerdeführers bzw. seiner anwaltlichen Vertretung – verkürzt dargestellt – zunächst ausgeführt, dass im vorliegenden Fall kein Betrug stattgefunden habe und die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 somit stark unverhältnismäßig wären. Dem sei gegebenenfalls mit einem noch zu stellenden Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO zu begegnen.

Seitens des Beschwerdeführers wurden die Hintergründe der erfolgten Barzahlungen erläutert und klargestellt, dass ihm diese Norm nicht bekannt gewesen sei. Er habe nur sicherstellen wollen, dass die auf der Baustelle tätigen Handwerker tatsächlich ihr Geld bekommen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass es im Zuge der Arbeiten zu unvorhergesehenen Problemen gekommen sei und der Ausfall auch nur eines Sub-Subunternehmers (d.h. jener Handwerker, die durch den Subunternehmer des Beschwerdeführers – also Herrn ***Sub*** – bestellt wurden) das Projekt möglicherweise deutlich ins Wanken bringen hätte können.

Schließlich wurde noch der Antrag auf Einvernahme des Zeugen ***Sub*** zurückgenommen.

Seitens des belangten Finanzamtes wurde im Wesentlichen auf die schriftlichen Ausführungen verwiesen.

Der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers hat die Einbringung einer Säumnisbeschwerde betreffend die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 sowie die Einbringung eines Antrages auf Nachsicht gemäß § 236 BAO angekündigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde im Jahr 2018 im Zusammenhang mit dem Projekt „***Hotel*** *Sanierung und Erweiterung*“ vom Bauherren mit der technischen Ausarbeitung der Architektenpläne beauftragt. Zusätzlich wurde der Beschwerdeführer beauftragt, Demontagearbeiten, Trockenbauarbeiten, Malerarbeiten, Bodenlegerarbeiten, Tapezierarbeiten, Bautischler- und Tischlerarbeiten, Glaserarbeiten, Schlosserarbeiten und sonstige Innen- und Außenausbauarbeiten in seinem Leistungsbereich planerisch und handwerklich durchzuführen, wobei Bauausführungen mit Statik, Elektro-, Wasser- und Gasinstallationen ausgeschlossen sind. Der Beschwerdeführer wurde vom Bauherren außerdem dazu ermächtigt, entsprechend qualifizierte Subunternehmer für Handwerksleistungen heranzuziehen, die nicht mit eigenen Kapazitäten oder Berechtigungen erfüllt werden können.

Auf Basis dieser Ermächtigung hat der Beschwerdeführer mit Herr ***Sub*** (in der Folge „Subunternehmer“) am 06.09.2018 einen Werkvertrag abgeschlossen, in dem der Subunternehmer mit der Durchführung von Demontagearbeiten iZm dem Projekt „***Hotel***“ beauftragt wurde. Konkret wurde der Subunternehmer damit beauftragt, *„sämtliche Demontagearbeiten laut nachstehendem Leistungsumfang für das ***Hotel*** selbständig, entsprechend dem von der örtlichen Bauaufsicht „ÖBA“ vorgegebenen Bauzeitplan zu erfüllen“*. Die vom Werkvertrag umfassten Arbeiten sind im Anhang 1 zum Werkvertrag (Angebot des Subunternehmers an den Beschwerdeführer vom 24.08.2018) genauer definiert und umfassen die Positionen *„Abtragungsarbeiten Dach Hauptgebäude“*, *„Abtragungsarbeiten Dachstuhl Hauptgebäude“*, *„Abbrucharbeiten im EG“*, *„Abbrucharbeiten im 2. OG“*, *„Arbeiten im DG“*, *„Abbrechen Geländer“* und *„Abbruch Vordach Blech-/Holzkonstruktion“*. Im Rahmen dieses Angebotes ist zusätzlich ein Hinweis darauf enthalten, dass die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht. Dieses Angebot ist – gemäß dem Willen der Vertragsparteien (Pkt. 26 „Zusatzvereinbarung und Anlagen“) – grundlegender Vertragsbestandteil des Werkvertrages.

Konkret hat der Subunternehmer unter anderem die nachfolgenden Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht und in insgesamt 20 Rechnungen (6 Rechnungen in 2018, 14 Rechnungen in 2019) abgerechnet, wobei in sämtlichen Rechnungen auf den Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger hingewiesen wurde:

- Kaltdachbretter und Dachbalken abbauen
- Stemmarbeiten in diversen Räumen (Wand- und Bodenfliesen)
- Fliesen, Estrich und Bodenaufbau abbrechen
- Abbruch von Bad/WC und Wand- und Bodenfliesen

- Abbruch von Verrohrungen und Elektroleitungen
- Abbruch der Isolierschicht im EG
- Abbruch von Fenstern im Stiegenhaus
- Herstellung von Decken und Zwischenwänden
- Entfernung von Böden und Türen sowie Türstöcken
- Abbruch der gesamten Blech-/Holzkonstruktion der Einhausung für die Klimaanlage

Die vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen belaufen sich im Jahr 2018 auf einen Gesamtbetrag von EUR 92.130,00 und im Jahr 2019 auf einen Gesamtbetrag von EUR 237.000,00, sohin insgesamt EUR 329.130,00.

Sämtliche der obig angeführten Rechnungen des Jahres 2018 und 2019 lauten auf einen Rechnungsbetrag von mehr als EUR 500,00 und wurden vom Beschwerdeführer durch Barzahlungen beglichen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde seitens des Beschwerdeführers ausgeführt, dass ihm die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht bekannt gewesen sei. Er habe durch die Barzahlungen lediglich sicherstellen wollen, dass die beteiligten Handwerker zu ihrem Geld kämen und damit einen möglichst flüssigen Ablauf der Baustelle gewährleisten wollen. Eine Betrugsabsicht hätte er nicht verfolgt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Umfang der Beauftragung bzw. die konkret durch den Bauherren an den Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Leistungen und die Ermächtigung zur Beauftragung von Subunternehmern ergeben sich aus dem zwischen dem Beschwerdeführer und dem Subunternehmer geschlossenen Werkvertrag betreffend die Abbrucharbeiten im ***Hotel*** vom 06.09.2018.

Die Feststellungen betreffend den Umfang der Beauftragung bzw. die konkret durch den Beschwerdeführer an den Subunternehmer in Auftrag gegebenen Leistungen ergeben sich ebenfalls aus dem Werkvertrag von 06.09.2018 (inkl. Anlage 1) sowie aus dem Inhalt der vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer gestellten Rechnungen. Dass der Subunternehmer vom Beschwerdeführer tatsächlich zur Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen beauftragt war (selbst wenn diese nicht explizit im Werkvertrag genannt wurden), ergibt sich für den erkennenden Richter aus dem Umstand, dass sämtliche Rechnungen vom Beschwerdeführer bezahlt wurden.

Die Feststellung betreffend den auf dem Angebot enthaltenen Verweis auf die Bestimmung des § 19 Abs. 1a UStG 1994 ergibt sich aus dem Angebot selbst. Die Feststellung, wonach dieses Angebot (und somit auch der darauf enthaltene Verweis) grundlegender Vertragsbestandteil des Werkvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und dem

Subunternehmer ist, ergibt sich aus Punkt 26 „Zusatzvereinbarung und Anlagen“ des genannten Werkvertrages.

Die Feststellungen betreffend die Anzahl der vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen, deren jährlicher Gesamtbetrag sowie die Tatsache, dass sämtliche vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen einen Rechnungsbetrag von über EUR 500,00 ausweisen und deren Begleichung durch Barzahlung erfolgt ist, ergibt sich aus der von der rechtsfreundlichen Vertretung des Beschwerdeführers übermittelten Bestätigung des Subunternehmers, datiert mit 02.12.2024 und unterschrieben vom Subunternehmer:

*Hiermit bestätige ich, Herr ***Sub***, geboren am [...], wohnhaft in [...], dass ich in den Jahren 2018 und 2019 als Subunternehmer für Herrn ***Bf*** [...] tätig war.*

*Ich bestätige hiermit den Erhalt folgender Barzahlungen durch Herrn ***Bf***:*

2018

<i>06.09.2018</i>	<i>EUR 5.000,00</i>
<i>27.09.2018</i>	<i>EUR 15.430,00</i>
<i>11.10.2018</i>	<i>EUR 12.000,00</i>
<i>25.10.2018</i>	<i>EUR 30.175,00</i>
<i>15.11.2018</i>	<i>EUR 17.525,00</i>
<i>29.12.2018</i>	<i>EUR 12.000,00</i>

2019

<i>08.02.2019</i>	<i>EUR 12.000,00</i>
<i>13.02.2019</i>	<i>EUR 15.000,00</i>
<i>07.03.2019</i>	<i>EUR 10.000,00</i>
<i>13.03.2019</i>	<i>EUR 10.000,00</i>
<i>22.03.2019</i>	<i>EUR 15.000,00</i>
<i>28.03.2019</i>	<i>EUR 15.000,00</i>

04.04.2019	EUR 20.000,00
12.04.2019	EUR 20.000,00
19.04.2019	EUR 20.000,00
26.04.2019	EUR 20.000,00
09.05.2019	EUR 20.000,00
17.05.2019	EUR 20.000,00
23.05.2019	EUR 20.000,00
30.05.2019	EUR 20.000,00

Die Feststellungen betreffend die Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ergeben sich aus der Niederschrift über diese Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

9. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für die Erbringung von beauftragten Bauleistungen im Sinne des § 82a bar gezahlt werden und für die jeweilige Leistung den Betrag von 500 Euro übersteigen.

§ 82a Abs. 1 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet:

Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen für die vom

Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von 5% des geleisteten Werklohnes.

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 in der für die streitgegenständlichen Jahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

[...] Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

B. Erwägungen

Durch die Verwendung der Begriffe "*Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung... von Bauwerken*" in § 19 Abs. 1a UStG 1994 nimmt der österreichische Gesetzgeber Bezug auf die einkommensteuerliche Beurteilung von Baumaßnahmen. Aus einkommensteuerlicher Sicht sind unter den angeführten Maßnahmen solche zu verstehen, die entweder (als Änderung der Wesensart des Gebäudes) zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand auf dieses Wirtschaftsgut "Gebäude" führen oder sich als Gebäudeerhaltung (Instandhaltung, Instandsetzung, vgl. etwa § 28 Abs. 2 EStG 1988) darstellen. Von Fällen reiner Dienstleistungen in Form der Planung und Überwachung der Gebäudeerrichtung abgesehen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 19 Tz 46) ist dieses Verständnis auch den Tatbestandsmerkmalen der Gebäudeherstellung und Gebäudeänderung sowie, wenn Gebäude oder Gebäudeteile betroffen sind, Instandsetzung und Instandhaltung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 beizumessen. Die Grenzen der unionsrechtlichen Ermächtigung zu einer innerstaatlichen Regelung, nach welcher bei Bauleistungen - an bestimmte Abnehmer - der Leistungsempfänger Steuerschuldner sein soll, werden mit dieser Interpretation beachtet. Durch die Anknüpfung an einkommensteuerlich vorgegebene Begriffe wird auch dem unionsrechtlichen Gebot der Wahrung der Rechtssicherheit entsprochen (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0049).

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114).

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind als Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen zu verstehen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt insbesondere vor, wenn wesentliche Teile des Objekts ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass eine Änderung der Wesensart des Objektes und damit Herstellungsaufwand gegeben sind. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer eines der Vermietung dienenden Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (VwGH 26.09.2024, Ro 2023/15/0001).

Instandsetzungsaufwendungen sind danach Aufwendungen, die zugleich eine Sanierung („Instandsetzung“) des Gebäudes bewirken, aber nicht dem Herstellungs- oder Anschaffungsaufwand zuzuordnen sind (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 28, Rz 116).

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 28, Rz 117).

Der Begriff des Bauwerks ist nach Rz 2602c UStR weit auszulegen und umfasst sämtliche Hoch- und Tiefbauten (somit zB auch Straßen, Tunnels) sowie mit dem Erdboden fest verbundene Anlagen wie Kraftwerke (s USt-Protokoll 2010 zu Isolierarbeiten) und Silos, ferner Teile von Bauwerken, wie Fenster, Türen, Bodenbeläge, Heizungsanlagen und mit dem Gebäude fest verbundene Einrichtungsgegenstände, wie zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen oder Einbauküchen, jedoch ohne die mitgelieferten Geräte (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 19, Rz 45).

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt wurde der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren mit diversen handwerklichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sanierung und Erweiterung eines Hotels beauftragt. Ebenfalls gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat der Beschwerdeführer mit einem Subunternehmer einen Werkvertrag abgeschlossen, im Rahmen dessen dem Subunternehmer – im Wesentlichen – die Durchführung von diversen Abbruch- und Demontagearbeiten an einem Gebäude übertragen wurde.

Nach der – am Ende der Verweiskette des § 20 Abs. 1 Z 9 sowie § 82a EStG 1988 stehenden – Bestimmung des § 19 Abs. 1a UStG 1994 sind als Bauleistungen alle Leistungen zu verstehen, „die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.“ Dass die vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer erbrachten Leistungen (siehe diesbezüglich den festgestellten Sachverhalt) als Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG 1994 zu qualifizieren sind, ergibt sich für den erkennenden Richter aus den folgenden Erwägungen:

- Zunächst ist auf den bloßen Wortlaut der Bestimmung zu verweisen, wonach – unter anderem – solche Leistungen als Bauleistungen zu qualifizieren sind, die der Herstellung, Instandsetzung oder Änderung von Bauwerken dienen. Im gegenständlichen Fall wurde der Subunternehmer mit diversen Demontage- und Abbrucharbeiten im Zusammenhang mit dem ***Hotel*** beauftragt, die dann auch durchgeführt wurden. Dass im Zusammenhang mit der Sanierung und Erweiterung eines Gebäudes durchgeführte Demontage- und Abbrucharbeiten grundsätzlich der Herstellung, Instandsetzung oder Änderung von Bauwerken (worunter ein Hotelgebäude zweifelsfrei fällt) dienen, erscheint schon rein aus dem Wortlaut der Bestimmung plausibel.
- Zusätzlich ist auf die obig zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei der Auslegung des Begriffes „Bauleistung“ an einkommensteuerrechtlich vorgegebene Begriffe anzuknüpfen ist. Ob es sich bei den vom Bauherren an den Beschwerdeführer (bzw. von diesem an den Subunternehmer) übertragenen Arbeiten im Zusammenhang mit der Sanierung und Erweiterung des ***Hotel*** um Herstellung oder Instandsetzung handelt, kann im konkreten Fall dahingestellt bleiben, da sowohl Herstellung als auch Instandsetzung (wie auch Instandhaltung) grundsätzlich zum Vorliegen einer Bauleistung führen können. Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat der Subunternehmer an den Beschwerdeführer im Wesentlichen Demontage- und Abbrucharbeiten im Zusammenhang mit der Sanierung eines Hotels erbracht. Ob durch diese Sanierung – und die dafür etwa notwendigen Arbeiten des Beschwerdeführers und des Subunternehmers – eine Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes (Herstellung) oder „nur“ eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes und eine Verlängerung der Nutzungsdauer (Instandsetzung) herbeigeführt wurde, kann – wie bereits erwähnt – dahingestellt bleiben, da es in beiden Fällen zum Vorliegen einer Bauleistung (d.h. Herstellung, Instandsetzung oder der bloßen Änderung eines Bauwerkes) kommt.
- Zuletzt ist noch auf den Umstand zu verweisen, dass auch die Parteien des Werkvertrages (d.h. dem Beschwerdeführer und dem Subunternehmer) – zumindest im Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrages – davon ausgegangen sind, dass die vom Subunternehmer zu erbringenden Leistungen als Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 zu qualifizieren sind. Anders lässt sich der auf dem – dem Werkvertrag zugrundeliegenden – Angebot enthaltene explizite Verweis auf diese Bestimmung nicht logisch erklären.

Auf Basis der obigen Ausführungen steht somit fest, dass die vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer erbrachten Leistungen als „Bauleistungen“ gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 zu qualifizieren sind. Dies führt jedoch auch dazu, dass der Anwendungsbereich des im § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 normierten Abzugsverbotes von Barzahlungen im Zusammenhang mit Bauleistungen grundsätzlich eröffnet ist, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurden sämtliche vom Subunternehmer an den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Werkvertrag stehenden Rechnungen durch den Beschwerdeführer mittels Barzahlungen beglichen. Die Beträge für die jeweils erbrachten Leistungen liegen – gemäß dem festgestellten Sachverhalt und den vorgelegten Rechnungen (siehe die Beweiswürdigung zu diesem Punkt) – über EUR 500,00.

Da somit sämtliche Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfüllt sind, hat das belangte Finanzamt zurecht die Abzugsfähigkeit der vom Beschwerdeführer an den Subunternehmer geleisteten Barzahlungen verneint. Das Vorbringen, dass dem Beschwerdeführer diese Bestimmung nicht bekannt gewesen sei und er durch die Barzahlungen lediglich einen möglichst reibungslosen Ablauf der Baustelle sicherstellen wollte, ändert an der Anwendbarkeit dieser Bestimmung – mangels subjektiver Komponente dieser Bestimmung (etwa Wissen oder Wissen-Müssen) – nichts.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 war somit abzuweisen.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden bzw. sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. August 2025