

Aktuelle Einzelfragen zur Anwendung der Bauabzugssteuer

Durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe wurde ein (weiterer) Steuerabzug im Einkommensteuergesetz kodifiziert (§§ 48 - 48d EStG). Erbringt jemand im Inland eine Bauleistung (Leistender) an einen Unternehmer für dessen unternehmerische Sphäre oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger), ist der Leistungsempfänger verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug i.H.v. 15 Prozent für Rechnung des Leistenden vorzunehmen, den Steuerabzug beim zuständigen Finanzamt anzumelden und den Betrag abzuführen.

Das Gesetz enthält Ausnahmen, in denen keine Verpflichtung zum Steuerabzug besteht.

Persönliche Befreiung vom Steuerabzug

Eine erste Einschränkung besteht, wenn der Leistungsempfänger bis zu zwei Wohnungen vermietet und hieran Bauleistungen ausführen lässt.

Sachliche Befreiung vom Steuerabzug

Sachliche Befreiungen von der Abzugspflicht ergeben sich,

1. wenn für den Empfang von Bauleistungen von dem Bauleistungsempfänger an den einzelnen Bauleistenden die voraussichtlichen Gegenleistungen bestimmte Bagatellgrenzen nicht überschreiten, oder
2. wenn der Leistende dem Bauleistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt.

Im Zusammenhang mit der Anwendung des Gesetzes ergeben sich zahlreiche Einzelfragen. Nachfolgend wird auf die ersten Entscheidungen der Finanzgerichte sowie auf neuere Verwaltungsanweisungen eingegangen.

Freistellungsbescheinigung: Wann ist ein Steueranspruch gefährdet?

Eine Freistellungsbescheinigung hat das zuständige Finanzamt auszustellen, sofern der Bauleistende einen Antrag stellt, der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist. Daneben soll nach § 48b Abs. 2 EStG eine Freistellungsbescheinigung ausgestellt werden, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen.

Praxishinweis:

Die Versagung der Freistellungsbescheinigung könnte in der Praxis dem Entzug einer Gewerbeerlaubnis gleichkommen. Hat der Bauleistende nämlich ohne Vorlage einer Freistellungsbescheinigung zumindest bei unternehmerischen Bauherren keine Möglichkeit mehr, legale Bauaufträge zu erhalten, müsste er seinen Betrieb letztendlich einstellen. Wegen dieser schwerwiegenden Auswirkung ist nach Auffassung der Finanzgerichtsbarkeit (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 18.4.2002, 6 V 55/02, FG Berlin, Beschluss vom 21.12.2001, 8 B 8408/01, EFG 2002, S. 330, rkr.) die Versagung der Freistellungsbescheinigung nur dann verhältnismäßig, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen den Schluss zulasse, dass er nicht gewillt sei, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen und den Steuergesetzen Folge zu leisten. Der Finanzbehörde stehe zwar insofern ein Beurteilungsspielraum zu, dieser sei aber vom Gericht voll nachprüfbar.

Bei Beantwortung der Frage, ob der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint, dürfe nach Auffassung des Niedersächsischen FG dem Steuerpflichtigen die Verletzung von steuerlichen Pflichten, die er vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30. August 2001 begangen hat und die in keinem Bezug zum Zweck des Gesetzes stehen, nicht entgegengehalten werden.

Ist die Freistellungsbescheinigung bei jeder Zahlung auf Gültigkeit hin zu prüfen?

Die Bauabzugssteuer muss u.a. dann nicht vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt der Gegenleistung eine "gültige" Freistellungsbescheinigung des Bauleistungsausführenden vorliegt. Die Finanzverwaltung verlangt nicht für alle Fälle die Vorlage des Originals einer Freistellungsbescheinigung. Ist die Freistellungsbescheinigung nicht auf eine bestimmte Bauleistung oder/und einen bestimmten Bauleistungsempfänger ausgestellt, genügt die Vorlage der Bescheinigungskopie.

Liegt dem Leistungsempfänger eine Kopie der Freistellungsbescheinigung vor, aus der

1. Name,
2. Anschrift und
3. Steuernummer des Leistenden ersichtlich sind, sowie
4. ein Dienstsiegel und
5. eine Sicherheitsnummer enthalten sind und
6. die Gegenleistung innerhalb der angegebenen Gültigkeit der Bescheinigung geleistet wird,

ist eine Haftung des Leistungsempfängers grundsätzlich ausgeschlossen.

Die Haftung des Bauleistungsempfängers scheidet nämlich aus, wenn ihm im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen kann. Das Vertrauen ist allerdings dann nicht mehr schützenswert, wenn die Bescheinigung

1. durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt wurde und
2. dies dem Leistungsempfänger bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Ob eine Freistellungsbescheinigung "gültig" ist, kann durch Abfrage im Internet (www.bff-online.de) oder durch Anruf beim Ausstellungsfinanzamt ermittelt werden.

Praxishinweis:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Vfg. der OFD Münster vom 25.2.2002, S 2303-2-St 13-31, NWB Fach 1, S. 80) ergibt sich kein Rechtsanspruch auf eine schriftliche Bestätigung der Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung. Es sollte daher eine Aktennotiz über das Telefonat mit der Finanzverwaltung über das Vorliegen der Freistellungsbescheinigung gefertigt werden.

Der Leistungsempfänger ist nach Auffassung der OFD Münster aber nicht dazu verpflichtet, sich vor jeder Zahlung erneut zu vergewissern, ob die Freistellungsbescheinigung in der Zwischenzeit widerrufen wurde. Allein das Unterlassen einer Abfrage im Internet oder einer Rückfrage beim zuständigen Finanzamt führt nicht dazu, dass der Bauleistungsempfänger nicht auf die Rechtmäßigkeit der Freistellungsbescheinigung vertrauen kann. Ist die Freistellungsbescheinigung formell ordnungsgemäß und muss der Leistungsempfänger auch sonst keinen Verdacht auf eine unredlich erwirkte Freistellungsbescheinigung haben, so kann er ihr vertrauen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Der Steuereinbehalt soll in Höhe von 15 Prozent der Gegenleistung vorgenommen werden (Solidaritätszuschlag fällt nicht an; BMF-Schreiben vom 1.11.2001, BStBl I S. 804, Rz 57), wobei als Gegenleistung das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer definiert wird. Mit Schreiben vom 19.3.2002 (IV A 5 - S 1900 - 721/01) hat das BMF mitgeteilt, dass auch im Falle der Erbringung von Bauleistungen durch ausländische Unternehmer die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Bauabzugssteuer einfließt. Der Gesetzeswortlaut sei insoweit eindeutig.

Praxishinweis:

Diese Verwaltungsauffassung führt zu unsachgerechten Ergebnissen, weil der Bauleistungsempfänger bereits Schuldner der Umsatzsteuer gem. § 13b UStG ist. Ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Bauabzugssteuer führt im Vergleich zur Handhabung bei inländischen Bauleistenden zu ungerechtfertigten Ergebnissen, die jeglichen zivilrechtlichen Grundsätzen widersprechen. Gegenleistung ist im Falle der Erbringung von Bauleistungen durch ausländische Unternehmer immer nur der Preis ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer.

Ohnehin ist fraglich, weshalb die Bemessungsgrundlage zur Bauabzugssteuer als Entgelt einschließlich Umsatzsteuer definiert wird. Ausweislich der Gesetzesbegründung berechnet der Gesetzgeber den Abzugssteuersatz auf der Grundlage des Nettoauftragsvolumens. Demgegenüber wird der Abzugssteuersatz auf die (Brutto-) Gegenleistung angewandt. Im Ergebnis fällt ein Steuerabzug auch auf die Umsatzsteuer an, obwohl die Umsatzsteuer nicht zur zu sichernden Steuer im Sinne der Bauabzugssteuer zählt.