

VII. Steuerabzug bei Bauleistungen

§ 48

Steuerabzug

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Erbringt jemand im Inland eine Bauleistung (Leistender) an einen Unternehmer im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger), ist der Leistungsempfänger verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15 Prozent für Rechnung des Leistenden vorzunehmen. ²Vermietet der Leistungsempfänger Wohnungen, so ist Satz 1 nicht auf Bauleistungen für diese Wohnungen anzuwenden, wenn er nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet. ³Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. ⁴Als Leistender gilt auch derjenige, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben.

(2) ¹Der Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b Absatz 1 Satz 1 vorlegt oder die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr den folgenden Betrag voraussichtlich nicht übersteigen wird:

1. 15 000 Euro, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nummer 12 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes ausführt,
2. 5 000 Euro in den übrigen Fällen.

²Für die Ermittlung des Betrags sind die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen.

(3) Gegenleistung im Sinne des Absatzes 1 ist das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer.

(4) Wenn der Leistungsempfänger den Steuerabzugsbetrag angemeldet und abgeführt hat,

1. ist § 160 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung nicht anzuwenden,
2. sind § 42d Absatz 6 und 8 und § 50a Absatz 7 nicht anzuwenden.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Sundern
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48 . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 48	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48	2	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 48	3	2. Anwendung des § 48 auf Auslandsbeziehungen	6
1. Bedeutung	3	V. Verhältnis des § 48 zu anderen Vorschriften	7
2. Verfassungsmäßigkeit	4	1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	7
IV. Geltungsbereich des § 48	5	2. Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG	8

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerabzug bei Bauleistungen 9

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Steuerabzugs bei Bauleistungen	9		
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1	9	Steuerabzug für Rechnung des Leistenden	11
a) Erbringer einer Bauleistung im Inland (Leister)	9	b) Steuerabzug iHv. 15 % der Gegenleistung	12
b) Unternehmer iSd. § 2 UStG oder juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger	10	II. Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen (Abs. 1 Satz 2)	13
2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1	11	III. Definitionen (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	14
a) Verpflichtung des Leistungsempfängers zum		1. Definition der Bauleistung (Abs. 1 Satz 3)	14
		2. Erweiterung der Definition des Leistenden (Abs. 1 Satz 4)	15

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verzicht auf Steuerabzug 16

	Anm.		Anm.
I. Vorlage einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)	16	1. Bagatellgrenze von 15 000 €	17
II. Bagatellgrenzen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2)	17	2. Bagatellgrenze von 5 000 €	18
		III. Überprüfung der Bagatellgrenzen (Abs. 2 Satz 2)	19

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Definition der Gegenleistung 20
--

Anm.

Anm.

I. Gegenleistung iSd. Abs. 1. 20	II. Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer 21
---	--

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Folgen des Steuerabzugs 22

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48
--

Schrifttum: EBELING, Der Steuerabzug bei Bauleistungen, DStR 2001, Beihefter zu Heft 51-52; EGGERS, Die Bauabzugsbesteuerung aufgrund des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe, StuB 2001, 1149; FUHRMANN, Neuer Steuerabzug für Bauleistungen, KÖSDI 2001, 13093; GEBHARDT/BIBER, Die Bauabzugssteuer, EStB 2001, 462; KLEINER, Die Neuregelung der Abzugsbesteuerung bei Bauleistungen unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 1.11.2001, Inf. 2001, 705, 744; LIEBER, Die neue Steuerabzugspflicht für Leistungen am Bau, DStR 2001, 1470; MERTENS, Das Steuerrecht als Allzweckwaffe, Inf. 2001, 1; MEURER, BMF: Auslegungen zur Bauabzugssteuer, EStB 2001, 449; o.V., Gesetzgebung, Grundgesetz, Europarecht, KÖSDI 2001, 12898; SCHMITT/SEITZ, Zweifelsfragen beim Steuerabzug von Vergütungen für Bauleistungen, Stbg. 2001, 669; SCHROEN, Steuerabzug für Bauleistungen ausländischer Unternehmer, IStR 2001, 714; SCHWENKE, Steuerabzug im Baugewerbe: Viel Lärm um nichts? – Erste Bewertung des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe, BB 2001, 1553; STICKAN/MARTIN, Die neue Bauabzugsbesteuerung, DB 2001, 1441; APITZ, Steuerabzug bei Bauleistungen, FR 2002, 10; DIEBOLD, Der Bausteuerabzug – ein „Steuer“-Abzug ohne Steuer, DStZ 2002, 252; DIEBOLD, Die Anrechnung des Bausteuerabzugs – Entstehung, Fälligkeit und Durchführung, DStZ 2002, 471; DIEBOLD, Haftung für den Bausteuerabzug, DStR 2002, 1336; DIEBOLD, Erstattung des Bausteuerabzugs – Entstehung, Fälligkeit, Durchführung, DStZ 2003, 413; HEY, Vereinbarkeit der Bauabzugssteuer (§§ 48 ff. EStG) mit dem Gemeinschaftsrecht?, EWS 2002, 153; EGGERS, Die Neuregelungen im BMF-Schreiben vom 27.12.2002 zur Bauabzugsbesteuerung, StuB 2003, 342; NÖCKER, Die Freistellungsbescheinigung bei der Bauabzugssteuer – Ein Erfahrungsbericht aus der Praxis, StuB 2003, 494; HOLTHAUS, Erteilung einer Freistellungsbescheinigung von der Bauabzugssteuer nach § 48b EStG, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2003, 579; HOOR/HÜBNER, Bauabzugssteuer und Gewährleistungsvereinbarungen, BB 2003, 709; WÜBELSMANN, Die Bauabzugssteuer im grenzüberschreitenden Verkehr, IStR 2003, 802; GUNDLACH/FRENZEL/SCHIRRMAYER, Der Anspruch des Insolvenzverwalters auf einen Freistellungsbescheid gemäß § 48b EStG, DStR 2003, 823; FUHRMANN, Erste Praxiserfahrungen mit der „Bauabzugssteuer“, KÖSDI 2003, 13771; BALLOE, Die Bauabzugssteuer, EStB 2004, 167; BALMES/AMBROZIAK, Vorschriften zum Steuerabzug bei Bauleistungen mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar?, BB 2009, 706; HEISTER, Bauabzugssteuer nach § 48 EStG, StWa. 2011, 164; GEHM, Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern gemäß § 160 AO, StBp. 2015, 283; GEHM, Die Haftung des Leistungsempfängers für die Bauabzugssteuer gem. § 48a Abs. 3 EStG, StBp. 2018, 99.

1

I. Grundinformation zu § 48

Die Vorschrift regelt die materiell-rechtl. Voraussetzungen des StAbzugs bei Bauleistungen. Angesprochen wird ein StAbzug von 15 %, die Voraussetzungen für den Verzicht auf den StAbzug, die Definition des Begriffs „Gegenleistung“ sowie die Regelung eines zulässigen BA-Abzugs als Folge des durchgeführten StAbzugs.

Der StAbzug iHv. 15 % ist durchzuführen, wenn jemand eine Bauleistung an einen Unternehmer iSd. § 2 UStG oder an eine jPöR erbringt (Abs. 1). Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, einen StAbzug von 15 % für Rechnung des Leistenden vorzunehmen. Vermietet der Leistungsempfänger Wohnungen, so ist ein StAbzug nicht auf Bauleistungen für diese Wohnungen anzuwenden, wenn er nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet. Abs. 1 definiert weiter den Begriff „Bauleistungen“ und erweitert den Begriff „Leistender“ auf die Personen, die über eine Leistung abrechnen, ohne sie erbracht zu haben.

Private Vermieter müssen bei Bauleistungen bis zu einer Höhe von 15000 € keinen StAbzug vornehmen. In allen übrigen Fällen darf eine Bagatellgrenze von 5000 € nicht überschritten werden (Abs. 2). Diese Vereinfachungsgrenzen beziehen sich auf die gesamten Bauleistungen, die der Leistende für denselben Leistungsempfänger im laufenden KJ. ausführen wird. Alternativ zu den Bagatellgrenzen besteht keine Verpflichtung zur Einbehaltung eines StAbzugs, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 Satz 1 vorlegt.

Der Begriff der Gegenleistung wird als „Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer“ definiert (Abs. 3). Dabei unterliegen auch Abschlagszahlungen auf die vereinbarte Gegenleistung dem Abzugsverfahren.

Kommt der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung zum StAbzug iHv. 15 % nach, gewährt Abs. 4 Rechtssicherheit für einen in diesem Zusammenhang begehrten BA-Abzug. Hat der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt, kann er die durch die Bauleistung veranlassten Aufwendungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig abziehen.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48

Vorläuferregelungen: Mit § 50a Abs. 7 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde eine Abzugsteuer für Vergütungen an ausländ. Werkvertragsunternehmer neu eingefügt. Zunächst war geplant, die dort enthaltene Befugnis des FA, einen StAbzug anzuordnen, durch eine gesetzliche Abzugspflicht mW für alle beschränkt Stpfl. zu ersetzen; diese Regelung erwies sich indes als zu weitgehend und nicht praktikabel.

Der durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügte § 50a Abs. 7 wurde rückwirkend durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) aufgehoben.

Gesetz zur Eindämmung der illegalen Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): Mit § 48 wurden erstmals Vorschriften über ein besonderes StAbzugsverfahren für das Baugewerbe eingeführt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2001, 4): In Abs. 1 wird ein neuer Satz 2 eingefügt, wonach Vermieter von Wohnungen nicht zum Kreis der abzugsverpflichteten Leistungsempfänger gehören, wenn der Leis-

tungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet und die Bauleistungen für diese Wohnungen ausgeführt werden.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 1 Satz 1 wurden die Wörter „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

Neufassung des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346): Aufgrund des § 51 Abs. 4 Nr. 2 idF der Bek. v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2003, 179) wird der Wortlaut des EStG in der seit dem 1.9.2009 geltenden Fassung neu bekannt gemacht.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Abzugsverpflichtung greift erstmals für nach dem 31.12.2001 auf die Bauleistungen erbrachte Gegenleistungen. Auf den Zeitpunkt der Ausführung der Bauleistung kommt es dabei nicht an (§ 52 Abs. 56 EStG aF). War die Bauleistung vor dem 1.1.2002 erbracht worden und erfolgt die Gegenleistung (Zahlung der Baurechnung) erst in 2002, ist bereits die Abzugsverpflichtung zu beachten.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 48

1. Bedeutung

3

Mit der Vorschrift wurde für das Baugewerbe ein besonderes StAbzugsverfahren eingeführt. Es kommt nicht darauf an, ob der Erbringer der Bauleistung im Inland oder im Ausland ansässig ist. Die Einbeziehung der im Inland ansässigen Leistenden ist zur Gleichbehandlung aller EU-Bürger notwendig (Diskriminierungsverbot). Außerdem wird damit einer Umgehung des StAbzugs durch Zwischenschaltung von Inländern vorgebeugt.

Der StAbzug bei Bauleistungen erhöht die Wettbewerbsgleichheit zwischen in- und ausländ. Unternehmen der Baubranche. Er schließt Steuerlücken, die Werkvertragsunternehmer vor Inkrafttreten der Bestimmungen über die Bauabzugssteuer durch bewusstes Ausnutzen bestehender Erfassungs- und Besteuerungsdefizite für einen illegalen Wettbewerbsvorteil genutzt haben. Die gesetzlich vorgeschriebene Besteuerung und Erfassung der auf Baustellen tätigen Unternehmer und ArbN soll durch verstärkte Mitwirkungspflichten der Auftraggeber durchgesetzt werden. Zugleich wird die illegale Beschäftigung im Baugewerbe dadurch bekämpft (BTDrucks. 14/4658, 8 f.).

§ 48 verfolgt unterschiedliche Zwecke. Zum einen erwartet der Gesetzgeber vom StAbzug auf Bauleistungen höhere Steuereinnahmen für die Haushalte der Verfolgungsbehörden, die mindestens eine Kostendeckung des verursachten zusätzlichen Verwaltungsaufwands versprechen. Insoweit kommt der Vorschrift der Charakter einer Fiskalzwecknorm zu (vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, 77 ff.).

Der Gedanke der Fiskalzwecknorm tritt aber uE gegenüber dem Charakter einer Lenkungsnorm (vgl. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 73 ff.) zurück. Insbesondere der Einsatz von Werkvertragsunternehmen mit tatsächlichem oder fingiertem Auslandssitz sowie die Einschaltung unseriöser operierender Subunternehmer oder Scheinunternehmen führen zu Wettbewerbsverzerrungen, der Verdrängung von seriösen Anbietern und damit zur Vernichtung sozialversicherungspflichtiger Arbeitsplätze (KLEINER, Inf. 2001, 705). Der Gesetzgeber entsprach mit der Einführung der §§ 48 ff. dem Sicherheitsbedürfnis des Fiskus, einer Steuerhinterziehung entgegenzuwirken und eine Mindest-

besteuerung des Gewinns des leistenden Unternehmers und der Arbeitslöhne sicherzustellen. Die Vorschrift hat damit regulativen/dirigistischen, aber auch wirtschafts- und sozialpolitischen Charakter. Die Zielgenauigkeit und Effizienz der Vorschrift sei dabei dahingestellt.

Die Regelung schafft dabei nicht nur einen neuen StAbzugs- und Haftungstatbestand, sondern begründet einen völlig neuen Abgabentatbestand. Diesem Tatbestand kann eine gewisse Sicherung des Steueranspruchs bzw. Abschreckungswirkung nicht abgesprochen werden. Der StAbzug nach §§ 48 ff. ist nicht mit dem StAbzug nach § 50a vergleichbar. Letzterer stellt auf stbare und ggf. stpfl. Leistungen ab. Die Bauabzugssteuer bezieht sich demgegenüber auf einen Besteuerungszugriff, der sich jenseits der staatlichen Territorialität sogar auf anderweitig nicht stbare und stpfl. Leistungen erstrecken kann.

4 2. Verfassungsmäßigkeit

Gemäß § 38 AO entsteht der StAnspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. In Deutschland nicht ansässige Personen unterliegen nur dann der deutschen ESt, wenn einer der in § 49 umschriebenen Tatbestände vorliegt. Ist dies nicht der Fall, tritt keine StPflicht ein. §§ 48 ff. sichern in vielen Fällen nicht nur einen bestehenden StAnspruch, sondern stellen einen neuen Abgabentatbestand insofern dar, als sie einen StAbzug auch dann anordnen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für eine beschränkte StPflicht nicht vorliegen. Dies ist aber verfassungsrechtl. hinnehmbar, wenn regelmäßig ein Besteuerungsanspruch abgesichert wird und nur in Ausnahmefällen ein Erstattungsanspruch entsteht (BIRK/KULOSA, FR 1999, 433).

Kein Vollzugsdefizit: Die Vorschrift unterliegt keinem verfassungsrechtl. relevanten Vollzugsdefizit. Ein solches kann nur dann vorliegen, wenn erkennbar ist, dass die Erfüllung der sich aus §§ 48 ff. ergebenden Verpflichtungen in deutlich geringerem Umfang sichergestellt ist als die Beachtung anderer strechtl. Vorgaben. Der BFH verneint eine solche gravierende Missachtung (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 90/04, BStBl. II 2006, 61; BFH v. 29.10.2008 – I B 160/08, BFH/NV 2009, 377).

Übermaßverbot: Dem StAbzug kommt Sicherungscharakter zu. Er sichert die ESt bzw. KSt für den Gewinn des Leistenden sowie die Besteuerung des Arbeitslohns der bei der Bauleistung eingesetzten ArbN. Dabei wird nur die unterste denkbare StBelastung abgedeckt. Allein unter diesem Gesichtspunkt liegt kein Verstoß gegen das Übermaßverbot vor (so auch Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 63/17, EFG 2017, 1351, Az. BFH I R 46/17).

Zu bedenken bleibt aber, dass das Gesetz allen betroffenen Leistungsempfängern die Pflicht zum StAbzug auferlegt und gleichzeitig alle betroffenen Leistenden zur Vermeidung eines StAbzugs eine Freistellungsbescheinigung beantragen müssen. Damit werden sowohl die sich gesetzeskonform verhaltenden Stpfl. als auch die eigentlich zu treffenden gesetzeswidrig sich verhaltenden Stpfl. belastet. Die Anzahl der sich gesetzeskonform verhaltenden Stpfl. dürfte dabei weit höher sein. Die übermäßige Belastung der sich gesetzeskonform verhaltenden Stpfl. kann ein Verstoß gegen das Übermaßverbot nach sich ziehen – dies insbes. auch unter dem Gesichtspunkt, dass eine Bekämpfung der illegalen Beschäftigung eventuell auch durch die Inanspruchnahme der Personen bekämpft werden könnte, die eines Fehlverhaltens „verdächtig“ sind.

Trotz dieser Bedenken liegt uE kein Verstoß gegen das Übermaßverbot vor, denn der Gesetzgeber hat durch die Möglichkeiten der Freistellungsbescheinigung (§ 48b) und der Anrechnung/Erstattung (§ 48c) hinreichend Möglichkeiten geschaffen, damit den betroffenen Personen zumindest keine finanziellen Nachteile entstehen. Der erhöhte Verwaltungsaufwand ist unter der Zwiespältigkeit, dem Sinn und Zweck des Gesetzes, nämlich der Bekämpfung der illegalen Beschäftigung im Baugewerbe, und der Verfassung sowie dem EU-Recht gerecht zu werden, noch vertretbar.

Zu einem Erstattungsanspruch kommt es aufgrund der Verfahrensvorschriften des StAbzugs bei Bauleistungen (Freistellungsbescheinigung, Anrechnungsverfahren, Erstattungsverfahren) nur in Ausnahmefällen. Jeder Leistende hat durch Erfüllung der Anzeigepflichten nach § 138 AO idR die Möglichkeit, eine Freistellung nach § 48b zu erreichen bzw. kann nach § 48c die Anrechnung oder Erstattung beantragen. Mit Hilfe der Freistellung nach § 48b wird ein Großteil der Leistenden vom StAbzug befreit. Lediglich für den Fall der Gefährdung des StAnspruchs oder bei Verstoß gegen §§ 90, 138 AO wird die Befreiung versagt. Insoweit greift in diesen Ausnahmefällen der Sicherungsgedanke des Gesetzes, der verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden ist.

Keine Diskriminierung: Da es nicht darauf ankommt, ob der Erbringer der Bauleistung im Inland oder Ausland ansässig ist, liegt weder ein Verstoß gegen Art. 3 GG noch gegen die Gleichbehandlung aller EU-Bürger (Diskriminierungsverbot) vor; zur Vereinbarkeit mit EU-Recht s. im Weiteren Anm. 8.

Problem der Selbstbescheidung: Der Anwendung des StAbzugs auf Bauleistungen kommt in weiten Bereichen eine Abgeltungswirkung zu. Der Fiskus gibt sich dabei mit dem typisierten StAbzug iHv. 15 % des Bruttoentgelts zufrieden. Diese Selbstbescheidung auf die typisierten 15 % ist aus gleichheitsrechtl. Sicht gegenüber Stpfl. außerhalb des Baugewerbes nicht unproblematisch, da diese Vorgehensweise außerhalb des Baugewerbes nicht bekannt ist.

IV. Geltungsbereich des § 48

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

5

Voraussetzung für die Anwendung des StAbzugs bei Bauleistungen ist nach Abs. 1 Satz 1 ua., dass Bauleistungen iSd. Abs. 1 Satz 3

- von jemandem (Leistender)
- an einen Unternehmer iSd. § 2 UStG oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger)
- im Inland erbracht werden.

Unternehmer iSd. § 2 UStG können sein:

- natürliche Personen,
- Personenzusammenschlüsse (zB KG, OHG, GbR, Partnerschaftsgesellschaften, nicht rechtsfähige Vereine, Erbengemeinschaften),
- juristische Personen des privaten Rechts (zB GmbH, AG, KGaA, e.V.),
- juristische Personen des öffentlichen Rechts (zB Bund, Länder, Gemeinde).

Unternehmer als Leistungsempfänger sind alle in- und ausländ. unbeschränkt und beschränkt stpfl. juristischen und natürlichen Personen. Die Rechtsform ist unerheblich. Im Falle einer Organschaft ist der OT der Unternehmer (Leistungs-

empfänger). Es wird seitens der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die OG im Namen des OT den StAbzug durchführt (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 21).

Juristische Person des öffentlichen Rechts: Siehe Anm. 10 aE.

6 2. Anwendung des § 48 auf Auslandsbeziehungen

Regelungen in anderen Staaten: Ein Vergleich auf europäischer Ebene zeigt, dass auch andere Staaten eine StAbzugsregelung für verschiedene Bereiche kennen. Großbritannien und Belgien haben eine StAbzugsregelung für Werkvertragsleistungen; Österreich hat eine Ermächtigung für den BMF geschaffen, eine StAbzugsregelung zu erlassen. In den Niederlanden bestehen Haftungsvorschriften zur Sicherstellung der ESt- und Sozialversicherungseinnahmen und teilweise der UStEinnahmen. Frankreich und Polen haben eine StAbzugsregelung für Dienstleistungen.

Europarechtliche Beurteilung: Gegen Belgien hatte die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren eröffnet, das die belgischen Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung im Baugewerbe betrifft (Verfahren Nr. 1997/4237, Kommissionsbeschluss v. 21.12.1997). Dieses Verfahren wurde durch EuGH (EuGH v. 9.11.2006 – C-433/04, BFH/NV 2007 Beilage 4, 137) abgeschlossen. Der EuGH kommt zu dem Erg., dass ein Mitgliedstaat (im Urteilsfall: Belgien), der Auftraggeber und Unternehmer, die nicht bei den Behörden dieses Mitgliedstaats registrierte Vertragspartner beauftragen, verpflichtet, von dem für die geleisteten Arbeiten zu zahlenden Betrag 15 % abzuziehen, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegt, gegen seine Verpflichtungen aus der Dienstleistungsfreiheit (nunmehr Art. 56 und 57 AEUV) verstößt. Der EuGH weist im vorstehenden Urteil darauf hin, dass die allgemeine und präventive Anwendung der Abzugspflicht auf alle Dienstleister, die weder in Belgien ansässig noch dort registriert sind, obwohl ein Teil von ihnen grds. nicht steuer- oder anderweit abgabenpflichtig ist, nicht allein damit gerechtfertigt werden kann, dass die Bekämpfung der Steuerhinterziehung erforderlich ist. Der EuGH führt auch weiter aus, in Bezug auf die Abzugspflicht hätte ein Mittel ausgereicht, das weniger einschneidend gewesen wäre, als den Dienstleistern die Möglichkeit zu nehmen, über einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte sofort zu verfügen. Dies könnte in der Einführung eines Systems bestehen, das auf dem Austausch von Informationen zwischen den Auftraggebern und den Unternehmern, den Dienstleistern und den belgischen Finanzbehörden beruht und zB den Auftraggebern und Unternehmern ermöglicht, sich über etwaige StSchulden ihrer Vertragspartner zu informieren, oder eine Informationspflicht gegenüber den belgischen Finanzbehörden über jeden mit nicht registrierten Vertragspartnern geschlossenen Vertrag oder jede an sie geleistete Zahlung einführt.

Gleichwohl erscheint es derzeit eher wahrscheinlich, dass der EuGH die in Deutschland bestehenden gesetzlichen Regelungen – zunächst Abzug der „Quellensteuer“, sodann die Möglichkeit der anschließenden Erstattung oder von vornherein Verzicht auf den StAbzug bei Beantragung einer Freistellungsbescheinigung – auch weiterhin als effizient und im Endeffekt jedenfalls dann als noch verhältnismäßig ansieht, wenn der StAbzug auf Nettobasis unter Berücksichtigung derjenigen dem Vergütungsschuldner mitgeteilten Aufwendungen erfolgt, die mit der erbrachten Leistung wirtschaftlich unmittelbar zusam-

menhängen, und wenn darüber hinaus die nachträgliche Erstattungsmöglichkeit ebenso wie die vorherige Freistellungsmöglichkeit nicht von weiteren qualitativen und quantitativen Hürden abhängt (vgl. BFH v. 29.11.2007 – I B 181/07, BStBl. II 2008, 195). Der BFH geht bei summarischer Prüfung von einer Unionsrechtsmäßigkeit der Bauabzugssteuer aus (BFH v. 29.10.2008 – I B 160/08, BFH/NV 2009, 377).

V. Verhältnis des § 48 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

7

Verhältnis zu § 42d Abs. 6: Die Haftung für die LSt entliehener ArbN entfällt, wenn der StAbzug für Bauleistungen angemeldet und abgeführt wird.

Verhältnis zu § 48a: Der Leistungsempfänger hat bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht worden ist, beim für den Leistenden zuständigen FA eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Der Abzugsverpflichtete muss in jedem Fall des StAbzugs ermitteln, welches FA für den Leistenden (ggf. ausländ. Unternehmer) zuständig ist. Die Zahlung ist am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig.

Der Leistungsempfänger haftet für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag. Beim Vorliegen einer unrechtmäßigen Freistellungsbescheinigung kommt eine Haftung nur in Betracht, wenn dem Leistungsempfänger bekannt war oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war, dass die Bescheinigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt wurde. Zuständig für den Erl. eines Haftungsbescheids ist das FA des Leistenden.

Verhältnis zu § 48b: Dem leistenden Unternehmer ist auf Antrag durch das für ihn zuständige FA eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen, die den Leistungsempfänger von der Pflicht zum StAbzug befreit, wenn der zu sichernde StAnspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländ. Empfangsbevollmächtigter bestellt ist. Eine Freistellung kommt dann nicht in Betracht, wenn der leistende Unternehmer seine Anzeigepflicht nach § 138 AO nicht erfüllt, seiner Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nicht nachkommt oder keinen Nachweis der stl. Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde erbringt.

Verhältnis zu § 48c: Der Leistende kann die für seine Rechnung abgezogenen Steuern nacheinander auf einbehaltene und angemeldete LSt, auf ESt- bzw. KSt-Vorauszahlungen, die ESt bzw. KSt des betreffenden VZ und schließlich auf selbst anzumeldende und abzuführende Abzugsbeträge nach § 48 anrechnen. Ist eine Anrechnung nicht möglich, kann der Unternehmer die Erstattung des Abzugsbetrags beantragen.

Verhältnis zu § 48d: Der StAbzug ist ungeachtet etwaiger DBA-Regelungen vorzunehmen.

Verhältnis zu § 50a Abs. 7: Das FA des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt stpfl. Gläubigers (StSchuldner) die ESt von beschränkt stpfl. Einkünften, soweit diese nicht bereits dem StAbzug unterliegen, im Wege des StAbzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des StAnspruchs zweckmäßig ist. Der StAbzug beträgt 25 % der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt stpfl. Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer

niedriger ist. Die Anordnung des StAbzugs nach § 50a Abs. 7 unterbleibt, wenn ein StAbzug für Bauleistungen nach § 48 angemeldet und abgeführt wird.

Verhältnis zu § 50b: Nach dieser Regelung besteht für die FinVerw. ein gesondertes Prüfungsrecht für die ordnungsgemäße Durchführung eines StAbzugsverfahrens. Durch den Verweis in § 48a Abs. 4 gilt § 50b auch für den StAbzug bei Bauleistungen.

8 2. Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG

Verhältnis zu § 20a AO: Siehe § 48a Anm. 5.

Verhältnis zu § 233a AO: Der Unterschiedsbetrag zwischen der später festgesetzten ESt des Vergütungsgläubigers und dem anzurechnenden StAbzug ist zu verzinsen (§ 223a Abs. 1 und 3 AO). Ist mangels persönlicher StPflicht des Vergütungsgläubigers keine ESt festzusetzen (Erstattungsfall), gewährt § 233a AO seinem Wortlaut nach keine Verzinsung. Eine solche sollte jedoch im Billigkeitswege gewährt werden (entsprechend der Behandlung der Nichtveranlagungsfälle nach dem AEAO zu § 233a Nr. 60; BStBl. I 2008, 26).

Verhältnis zu § 634a BGB: Die Vorschrift verwendet den Begriff Bauwerk als Tatbestandsmerkmal. Bauwerk ist eine unbewegliche, durch Verwendung von Arbeit und Material in Verbindung mit dem Erdboden oder dem Erbbaurecht hergestellte Sache (BGH v. 16.9.1971 – VII ZR 5/70, BGHZ 57, 60).

Verhältnis zu § 101 SGB III und §§ 1, 2 BauBVO: Ein Betrieb des Baugewerbes ist ein Betrieb, der gewerblich überwiegend Bauleistungen auf dem Baumarkt erbringt. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Betriebe, die überwiegend Bauvorrichtungen, Baumaschinen, Baugeräte oder sonstige Baubetriebsmittel ohne Personal Betrieben des Baugewerbes gewerblich zur Verfügung stellen oder überwiegend Baustoffe oder Bauteile für den Markt herstellen, sowie Betriebe, die Betonentladegeräte gewerblich zur Verfügung stellen, sind nicht Betriebe iSd. § 101 Abs. 2 Satz 2 SGB III.

Verhältnis zu EU-Vorschriften: Die StAbzugsverpflichtung verstößt nicht gegen geltendes EU-Recht (so auch Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 63/17, EFG 2017, 1351, Az. BFH I R 46/17), insbes. nicht gegen Art. 56 AEUV, denn der StAbzug ist sowohl für inländ. als auch für ausländ. Leistende vorzunehmen (s. Anm. 6); zT aA HEY, EWS 2002, 153. Damit kommt es – im Gegensatz zu § 50a Abs. 7 aF – nicht mehr zu einer Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit. Problematisch erscheinen noch die Fälle, in denen keine persönliche StPflicht besteht, in denen eine StBefreiung nach dem jeweiligen DBA gilt oder in denen die letztlich geschuldete Steuer niedriger als der StAbzug ist. Zu einer Besteuerung muss es allerdings in diesen Fällen nicht kommen, weil die Möglichkeit zur Beantragung einer Freistellungsbescheinigung besteht. Ausländischen Bauunternehmern ist es möglich, durch Vorlage von Bescheinigungen ihrer Heimat-FÄ zur Erlangung einer Freistellungsbescheinigung glaubhaft zu machen, dass sie sich nicht der deutschen Steuer entziehen werden. Insoweit kommt es nicht zu einer ungerechtfertigten Belastung des Leistenden. Der damit im Zusammenhang stehende hohe Aufwand für Verwaltung und Wirtschaft muss uE in Kauf genommen werden. Nach Auffassung des EuGH sind gesetzliche Regelungen gegen Missbräuche durch das Allgemeininteresse gerechtfertigt (vgl. SASS, DB 1997, 2250 [2251] unter Verweis auf EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95 – Futura Participations, FR 1997, 567).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerabzug bei Bauleistungen**
**I. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Steuerabzugs
bei Bauleistungen**
1. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1
a) Erbringer einer Bauleistung im Inland (Leistender)

9

Leistender: Das Gesetz bezeichnet den Leistenden als „Jemand“. Diese allgemeine Formulierung umfasst sämtliche natürlichen und juristischen Personen sowie sämtliche Personenvereinigungen. Es kommt nicht darauf an, ob der Erbringer der Bauleistung im Inland oder im Ausland ansässig ist. Ebenso kommt es auf eine unbeschränkte oder beschränkte StPflcht nicht an (Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 63/17, EFG 2017, 1351, Az. BFH I R 46/17; Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 66/17, juris, Az. BFH I R 47/17). Dadurch wird dem Erfordernis der Gleichbehandlung aller EU-Bürger Rechnung getragen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist nicht maßgebend, dass es sich bei dem Leistenden um einen Unternehmer (Gewerbetreibenden) handelt. Die Formulierung „Jemand“ erfasst sowohl Privatpersonen als auch Unternehmer (Gewerbetreibende).

Der Begriff „Jemand“ ist uE aber teleologisch zu reduzieren. Nach der Gesetzesbegründung soll das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe Missbräuchen im Bereich der Werkvertragsunternehmen bzw. allgemein Unternehmen entgegenwirken (BTDrucks. 14/4658, 8 f.). Dies bedeutet, dass Leistender im Sinne von „Jemand“ ein Unternehmer iSd. § 2 UStG sein muss (aA FUHRMANN, KÖSDI 2001, 13093). Dies kann auch ein selbständig tätiger „Schwarzarbeiter“ sein.

Inland ist der Geltungsbereich des EStG. Zum Inland gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) und am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrunds und des Meeresuntergrunds erforscht und ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient (vgl. § 1 Anm. 97 ff.).

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (Abs. 1 Satz 2; § 101 Abs. 2 Satz 2 SGB III; vgl. Anm. 14). Der Begriff der Bauleistung knüpft an die Definition der Bauleistung in § 101 Abs. 2 SGB III an. Mit umfasst sind jedoch nach dem klaren Gesetzeswortlaut auch die in § 2 BauBVO aufgeführten Arbeiten. In das Verfahren sind nur Empfänger von Bauleistungen einbezogen, die Unternehmer iSd. § 2 UStG oder eine jPÖR sind.

b) Unternehmer iSd. § 2 UStG oder juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger

10

Unternehmer iSd. § 2 UStG: Leistungsempfänger und damit Verpflichteter zum StAbzug sind ua. Unternehmer iSd. § 2 UStG. Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft sind:

► *Umsatzsteuerfähigkeit:* Umsatzsteuerfähig ist jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt (BFH v. 4.7.

1956 – V 56/55 U, BStBl. III 1956, 275). Es kommt weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit der leistenden Person an.

► *Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit* iSd. § 2 UStG geht über den Begriff eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 und des GewStG hinaus. Unter Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 UStG ist jedes aktive und passive Verhalten Dritten gegenüber zu verstehen, soweit es auf ein wirtschaftliches Erg. gerichtet ist, zB auch das Vermieten eines Grundstücks. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit erfordert eine nachhaltige Ausübung der Tätigkeit und die Erzielung von Einnahmen (nicht Gewinn).

► *Eine selbständige Tätigkeit* zur Verwirklichung des Unternehmerbegriffs iSd. § 2 UStG liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird. Anhaltspunkte für eine Selbständigkeit sind (vgl. JANZEN in LIPPROSS, 24. Aufl. 2017, § 2 UStG Rz. 26 ff.):

- Unternehmerrisiko,
- unverhältnismäßige Höhe einer Erfolgsbeteiligung,
- Beschäftigung von Arbeitskräften,
- Unterhaltung eines Büros auf eigene Kosten,
- Unternehmerinitiative.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Das Gesetz spricht lediglich von einem Unternehmer iSd. § 2 UStG, ohne weitere Einschränkungen vorzunehmen. Damit erfüllen auch Kleinunternehmer, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte und Unternehmer, die ausschließlich stfreie Umsätze ausführen, diese Voraussetzung. „Private“ Vermieter, die lediglich Einkünfte aus VuV erzielen und stfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG tätigen, können zur Vornahme des StAbzugs verpflichtet sein. Der StAbzug ist nach dem reinen Gesetzeswortlaut unabhängig davon vorzunehmen, ob die Leistung für den unternehmerischen bzw. betrieblichen oder den privaten Bereich erfolgt. Nach Auffassung der FinVerw. betrifft die Abzugsverpflichtung aber nur den unternehmerischen Bereich des Auftraggebers. Wird eine Bauleistung ausschließlich für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers erbracht, findet nach Verwaltungsweisung der StAbzug nicht statt (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 15).

► *Objektive Feststellungslast*: Die Unternehmereigenschaft ist ein steuerbegründendes Tatbestandsmerkmal. Ohne diese Eigenschaft ist ein StAbzug bei Bauleistungen nicht statthaft. Soweit es zu Streitigkeiten über dieses steuerbegründende Tatbestandsmerkmal kommt, trifft die FinVerw. die objektive Feststellungslast.

► *Organschaft*: Einen Sonderfall stellt eine ustl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) dar. Das Organ ist ustl. kein Unternehmer, da es nicht selbständig tätig ist. Erbringt das Organ gegenüber dem OT eine Bauleistung iSd. § 48 Abs. 1 Satz 2, so werden dem reinen Wortlaut nach die Voraussetzungen für einen StAbzug bei Bauleistungen iSd. § 48 Abs. 1 Satz 1 erfüllt. Der Leistende (Organ) muss lediglich ein „Jemand“ sein. Dies wird erfüllt. Der OT als Leistungsempfänger erfüllt die Voraussetzungen eines Unternehmers iSd. § 2 UStG. Hier liegt ustl. ein sog. Innenumsatz vor, der estl. einen StAbzug nach sich ziehen würde. Dieses Erg. entspricht uE nicht dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Nach Verwaltungsweisung besteht bei Innenumsätzen zwischen verschiedenen OG bzw. zwischen der OG und dem OT daher keine Abzugsverpflichtung (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 21).

Bei Bauleistungen, die von Leistenden außerhalb des Organkreises an die OG erbracht werden, ist der OT Leistungsempfänger und abzugsverpflichtet. Ein Problem kann sich in diesen Fällen in der Praxis dadurch auf tun, dass der OT in diesen Sachverhaltskonstellationen regelmäßig den verwirklichten Sachverhalt nicht kennt. Er bezahlt auch regelmäßig nicht selbst die Leistung, sondern lässt die OG die Kosten direkt tragen. Damit besteht die Gefahr, dass er entgegen seiner gesetzlichen Verpflichtung keinen StAbzug einbehält. OT und OG haben durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass trotz dieser Probleme der StAbzug sichergestellt wird. Ansonsten besteht die Gefahr der Inhaftungnahme für einen nicht vorgenommenen StAbzug.

Juristische Person des öffentlichen Rechts: Leistungsempfänger und damit Verpflichtete zum StAbzug sind ua. jPÖR. Dies sind insbes. Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften, Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, zB Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts, Bundesbank, Landeszentralbank, öffentliche Sparkassen, Bundes- und Landesversicherungsanstalten. Ebenfalls dazu gehören Universitäten, Studentenwerke und Jagdgenossenschaften (vgl. UStAE Abschn. 2.11. Abs. 1). Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach dem Wortlaut des § 48 unabhängig von ihrer Eigenschaft als Unternehmer zum StAbzug verpflichtet.

Vergütungen für Bauleistungen, die juristische Personen erbringen: Siehe BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 24.

Generalunternehmer/Subunternehmer: Als Leistungsempfänger gilt auch ein Generalunternehmer, der sich zur Erfüllung seiner Leistungspflicht Subunternehmer bedient. Der Generalunternehmer gilt im Verhältnis zum Auftraggeber auch dann als Leistender, wenn er selbst keine Bauleistungen erbringt, sondern lediglich über solche Leistungen abrechnet. Im Verhältnis zu den Subunternehmern handelt es sich indessen bei dem Generalunternehmer um einen Leistungsempfänger, der als Unternehmer zum StAbzug verpflichtet ist.

Arbeitsgemeinschaft: Leistungsempfänger kann auch eine GbR (zB eine Arbeitsgemeinschaft) sein. Entrichtungsschuldner des StAbzugsbetrags ist die PersGes. In diesen Fällen sind die geschäftsführenden Gesellschafter (§ 713 BGB) zur Vornahme des StAbzugs verpflichtet.

Wohnungseigentümergeinschaft: Ist eine Wohnungseigentümergeinschaft usl. Unternehmer, ist sie als Leistungsempfänger zum StAbzug verpflichtet. Es kommt dabei darauf an, ob die Bauleistung am Sondereigentum eines Miteigentümers oder am Gemeinschaftseigentum erbracht wird. Lediglich in den Fällen, in denen eine Bauleistung am Miteigentum sämtlicher Wohnungseigentümer erfolgt, ist Leistungsempfänger die Wohnungseigentümergeinschaft, so dass der Verwalter in Vertretung der Wohnungseigentümergeinschaft zum StAbzug verpflichtet ist (SCHMITT/SEITZ, Stbg 2001, 669; BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 20).

Nießbraucher: Siehe BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 15.

2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1**11 a) Verpflichtung des Leistungsempfängers zum Steuerabzug für Rechnung des Leistenden**

Soweit die Tatbestandsmerkmale für einen StAbzug bei Bauleistungen erfüllt sind, hat der Leistungsempfänger einen StAbzug iHv. 15 % der Gegenleistung für Rechnung des Leistenden vorzunehmen.

Einheitlichkeit der Leistung: Werden im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mehrere Leistungen erbracht, bei denen es sich teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es nach Weisung der FinVerw. darauf an, welche Leistung im Vordergrund steht und der vertraglichen Beziehung das Gepräge gibt. Eine Abzugsverpflichtung besteht dann, und zwar insgesamt, wenn die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen ist. Die Nebenleistung teilt jeweils das Schicksal der Hauptleistung.

Gemischte Nutzung: Kann eine Maßnahme nicht eindeutig dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden, kommt es auf die überwiegende Nutzung an. Der überwiegende Zweck ist anhand des Wohn-/Nutzflächenverhältnisses oder anderer sachgerechter Maßstäbe festzustellen (Beispiele s. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 16).

Gegenleistung ist das Entgelt zzgl. USt (Abs. 3; vgl. Anm. 20 f.).

12 b) Steuerabzug iHv. 15 % der Gegenleistung

Der StAbzug beträgt 15 % der Gegenleistung. Er sichert die ESt/KSt für den Gewinn des Leistenden sowie die Besteuerung des Arbeitslohns der bei der Bauleistung eingesetzten ArbN.

Solidaritätszuschlag: Der StAbzug betrifft lediglich 15 % der Gegenleistung. Ein SolZ ist auf den StAbzug nicht zusätzlich zu erheben. Weder Abs. 1 noch das SolZG bieten hierfür eine Rechtsgrundlage.

Kirchensteuer: Der StAbzug betrifft lediglich 15 % der Gegenleistung; KiSt ist auf den StAbzug nicht zusätzlich zu erheben. Weder Abs. 1 noch die KiStG bieten hierfür eine Rechtsgrundlage.

Umsatzsteuer: Der StAbzug hat keine Auswirkungen auf die ustl. Behandlung. Zahlungen des Leistungsempfängers an Dritte gehören zum ustl. Entgelt. Deshalb ist bei der Ermittlung des ustl. Entgelts auch der vom Leistungsempfänger einzubehaltende und an das für den leistenden Unternehmer zuständige FA abzuführende Betrag für die USt zu berücksichtigen.

13 II. Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen (Abs. 1 Satz 2)

Abs. 1 Satz 2 bestimmt, dass ein StAbzug nach Abs. 1 Satz 1 für Bauleistungen nicht anfällt, wenn der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet und die Bauleistungen für diese Wohnungen erbracht werden.

Betroffener Personenkreis: Der Leistungsempfänger darf nicht mehr als zwei Wohnungen vermieten, um vom StAbzug befreit zu sein. Das Gesetz regelt nicht näher, welche Vermieter gemeint sind. Damit sind nicht nur private Vermieter, die höchstens zwei Wohnungen vermieten und deshalb Unternehmer iSd. § 2 UStG sind, vom StAbzug befreit, sondern auch Gewerbetreibende er-

II. Vermietung v. nicht mehr als 2 Wohnungen (S. 2) Anm. 13 § 48

fasst, die ihrerseits ArbN beschäftigen und neben ihrer gewerblichen Tätigkeit auch noch ein oder zwei Wohnungen vermieten, wobei die Bauleistungen für diese Wohnungen vorgenommen werden müssen (SCHMITT/SEITZ, Stbg 2001, 669).

Bauleistungen: Siehe Anm. 14.

Begriff der Wohnung: Für den Begriff der Wohnung gelten die bewertungsrechtl. Abgrenzungsmerkmale, die nach der Rspr. des BFH, insbes. zur Abgeschlossenheit und zum eigenen Zugang, maßgebend sind (vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 28.5.1997, BStBl. I 1997, 592; zur Mindestgröße (23 qm) BFH v. 2.4.1997 – X R 141/94, BStBl. II 1997, 611; sowie R B 181.1 Abs. 3 ErbStR). Außerdem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Auf die Art des Gebäudes, in dem sich die Wohnung befindet, kommt es nicht an; ebenso ist unerheblich, ob sich die Wohnungen im ertragstl. BV oder PV des Vermieters befinden. Garagen sind keine Wohnungen. Werden sie zusammen mit einer Wohnung vermietet, sind sie als Teil der Wohnung zu behandeln. Bei der Vermietung mehrerer Zimmer in einer Wohnung zählt die Wohnung nur als ein Objekt zur Anwendung der Zweiwohnungsregelung.

Objektbezogenheit: Die Bauleistungen müssen für die Wohnungen erbracht worden sein.

Vermietung: Die Wohnungen müssen entgeltlich überlassen sein. Dies ergibt sich aus dem Wort „vermietet“. Überlassung aufgrund eines Nießbrauchs oder Wohnrechts oder eine unentgeltliche Überlassung gehören nicht zu einer Vermietung. Bei leerstehenden Wohnungen, die vermietet waren, ist grds. vom Fortbestand der Vermietungsabsicht auszugehen, es sei denn der Stpfl. weist die Aufgabe der Vermietungsabsicht nach. Zur Einkunftserzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen s. BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BFH/NV 2013, 467; BFH v. 11.12.2012 – IX R 68/10, BStBl. II 2013, 367; BFH v. 11.12.2012 – IX R 39-41/11, BFH/NV 2013, 540; BFH v. 11.12.2012 – IX R 9/12, *nv.*, juris; BFH v. 11.12.2012 – IX R 19/11, BStBl. II 2013, 376. Im Fall der Neuerrichtung von Wohnungen kommt es auf die künftige Verwendungsabsicht an.

Untervermietung: Bei der Untervermietung von Räumen kommt es darauf an, ob es sich insgesamt um eine Wohnung handelt (Mitbenutzung von Küche und Sanitäreinrichtungen). Bei der einzelnen Vermietung mehrerer Zimmer einer Wohnung (Studentenzimmer) handelt es sich numerisch um die Vermietung einer Wohnung.

Numerische Beschränkung: Abs. 1 Satz 2 begrenzt den Verzicht auf einen StAbzug auf die Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen. Die Zwei-Objekt-Grenze hat dabei die Wirkung einer Freigrenze. Bei der Prüfung der numerischen Grenze sind unentgeltlich überlassene Wohnungen und Wohnungen, die aufgrund eines Wohnrechts oder Nießbrauchs überlassen werden, nicht zu berücksichtigen, denn in diesen Fällen liegt keine Vermietung vor. Bereits die Vermietung von drei Wohnungen führt dazu, dass ein StAbzug für alle drei Wohnungen in Betracht kommen kann. Vermietete Wohnungen im Ausland sind bei der Anwendung der Zweiwohnungsregelung zu berücksichtigen. Werden neben der Vermietung von zwei Wohnungen weitere Nichtvermietungsumsätze getätigt, ist für die Bauleistungen in Bezug auf die vermieteten Wohnungen kein StAbzug vorzunehmen.

Grundstücksgemeinschaft: Die Zweiwohnungsregelung wird auf die jeweilige Grundstücksgemeinschaft angewendet, die ustl. als eigenständiger Unternehmer qualifiziert wird. Gemeinschaftern werden die einzelnen Beteiligungen nicht als Wohnungen zugerechnet (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 60).

Ehegatten: Bei Ehegatten ist die Zweiwohnungsgrenze für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln. Eine Ehegatten-Eigentümergeinschaft ist ein eigener Leistungsempfänger.

III. Definitionen (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

14 1. Definition der Bauleistung (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 1 Satz 3 enthält eine Legaldefinition des Begriffs „Bauleistungen“. Bauleistungen sind danach alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Damit wird an die Definition der Bauleistungen in § 211 Abs. 1 SGB III aF (BTDruks. 14/4658, 10) angeknüpft. Mit umfasst sind jedoch nach dem klaren Gesetzeswortlaut auch die in § 2 der BauVVO aufgeführten Arbeiten. Die Definitionen in beiden Rechtsvorschriften sind identisch.

Planerische Leistungen, wie sie zB Statiker, Architekten oder Vermessungsingenieure erbringen, sind ebenfalls Bauleistungen an Bauwerken (§§ 1, 2 BauVVO, BStBl. I 2002, 1411). Nach Sinn und Zweck des Gesetzes soll aber lediglich die illegale Betätigung im Baugewerbe (Bauunternehmen, Werkvertragsunternehmen) getroffen werden (BTDruks, 14/4658, 10). Planungsleistungen sind uE daher nicht in den StAbzug für Bauleistungen einzubeziehen. Abs. 1 Satz 3 ist entsprechend teleologisch zu reduzieren (so auch BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 7). Der BGH vertritt ebenfalls die Rechtsauffassung, dass Planungsleistungen von Architekten und Ingenieuren nicht als Leistungen in einem Betrieb des Baugewerbes anzusehen sind. Dasselbe gilt für deren Leistungen im Bereich der Bauaufsicht. Beide Berufsgruppen gehören nicht dem Baugewerbe an, beide sind nicht Teil der Zielgruppe, deren Steuerhinterziehungen die Gesetzesänderung (§ 48 ff.) veranlasst haben (vgl. BFH v. 7.7.2005 – VII ZR 430/02, BFH/NV 2005, Beilage 4, 396).

Bauwerk: Die Bauleistungen, die einen StAbzug nach sich ziehen, sind an einem Bauwerk durchzuführen. Der BGH (BGH v. 16.9.1971 – VII ZR 5/70, BGHZ 57, 60) definiert ein Bauwerk als eine unbewegliche, durch Verwendung von Arbeit und Material in Verbindung mit dem Erdboden oder dem Erbbaurecht hergestellte Sache. Eine ausschließlich kunstgerecht ausgeführte Veränderung des natürlichen Zustands des Grund und Bodens ist nicht als Bauwerk idS anzusehen (SPRAU in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 638 BGB Rz. 11). Damit unterliegen gestalterische Arbeiten an Park- und Grünanlagen sowie die schlichte Verlegung einer Drainageanlage in einem unbebauten Grundstück nicht dem StAbzug, da es sich nicht um Bauleistungen an einem Bauwerk handelt.

Nach dieser Definition gehören Fenster und Türen sowie Bodenbeläge und Heizungsanlagen zu einem Bauwerk, aber auch Einrichtungsgegenstände, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen. Einbauküchen rechnen nicht zwingend zum Bauwerk. Eine Abgrenzung erfolgt unter dem Gesichtspunkt, welche Einbauten zum bestimmungsgemäßen Gebrauch des Bauwerks notwendig sind.

Die in der BauBVO aufgeführten Tätigkeiten sind nur dann dem StAbzug zu unterwerfen, wenn die entsprechenden Tätigkeiten im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden. Dies setzt voraus, dass die jeweilige Leistung sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirkt und eine Substanzveränderung im Sinne einer Substanzerweiterung, Substanzverbesserung oder Substanzbeseitigung bewirkt.

Photovoltaikanlage: Bei der Errichtung einer Freiland-Photovoltaikanlage – geschuldet ist die Lieferung und der Aufbau der gesamten Anlage einschließlich der Solarpaneele, Stützen, Streben, Schaltanlagen usw. sowie das Anlegen von Straßen und Gräben auf dem Grundstück und die Vornahme von Zementarbeiten für die Fundamentkonstruktion – handelt es sich um eine Bauleistung idS. § 48, so dass Bauabzugssteuer einzubehalten ist (so Hess. FG v. 26.9.2013 – 1 K 2198/11, EFG 2014, 506, rkr.; Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 63/17, EFG 2017, 1351, Az. BFH I R 46/17). Der Begriff der Bauleistung wird in diesem Zusammenhang weit ausgelegt. Es ist deshalb unerheblich, ob das fest in das Gebäude eingebaute WG als Betriebsvorrichtung oder Gebäudebestandteil anzusehen ist. Auch die Installation einer Photovoltaikanlage an oder auf einem Gebäude stellt daher eine Bauleistung wie die Aufstellung einer Freilandphotovoltaikanlage dar. Es fehlt bisher die höchstrichterliche Bestätigung für diese Rechtsauffassung. Für Fälle bis zum 31.12.2015 (Zeitpunkt der Entstehung der Bauabzugssteuer) ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn ein Abzug der Bauabzugssteuer oder das Anfordern einer Freistellungsbescheinigung unterbleibt (BayLfSt. v. 16.9.2015 – S 2272.1.1 - 3/8 St 32, DStR 2015, 2720; GÜNTHER, EStB 2015, 409).

Vorbereitende Tätigkeiten: Bauleistungen liegen auch hinsichtlich der vorbereitenden Tätigkeiten für eine Baumaßnahme vor. Das Einrichten der Baustelle und das Anfahren von Baumaterialien durch den bauausführenden Unternehmer unterliegen daher dem StAbzug, da es sich insoweit um unselbständige Teile des erteilten Bauauftrags handelt. Keine Bauleistungen idS liegen vor, wenn der Auftraggeber im Rahmen eines objektiv selbständigen Kaufvertrags Baumaterialien bei einem Händler erwirbt und diese Materialien lediglich von einem Bauunternehmer verbaut oder eingebaut werden.

Erhaltungsaufwendungen: Zu den Bauleistungen gehören auch Erhaltungsaufwendungen, sofern im Zuge der Maßnahme Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. Reine Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken ohne Einsatz von Materialien als Hauptleistung stellen dagegen keine Bauleistung dar. Das gilt insbes. hinsichtlich der sog. Schönheitsreparaturen, da sie im Regelfall nicht dem Erhalt des jeweiligen Bauwerks dienen.

Arbeitnehmerüberlassung stellt keine Bauleistung dar. Das gilt selbst dann, wenn die überlassenen ArbN für den Entleiher Bauleistungen erbringen. Auch Materiallieferungen zB durch Baustoffhändler oder Baumärkte sind nicht als Bauleistungen einzustufen.

Vorgefertigte Teile: Hiervon abzugrenzen ist allerdings die Lieferung von komplett vorgefertigten Teilen (zB Fertigarage). Auch die Bereitstellung von speziell hergestellten Bauteilen, die vor Ort zu einem Fertighaus oÄ zusammengebaut werden, stellt keine Materiallieferung, sondern eine Bauleistung dar (SCHMITT/SEITZ, Stbg 2001, 669).

Reinigungsleistungen: Die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, zB Fenstern, stellt keine Bauleistung dar, es sei denn, es handelt sich um eine Nebenleistung zu weiteren als Bauleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten. Eine Bauleistung stellt dagegen ein Reinigungsvorgang dar, bei dem die zu rei-

nigende Oberfläche verändert wird. Die zum StAbzug führende Fassadenreinigung (§ 2 Nr. 3 BauBVO) liegt zB bei Vornahme einer Behandlung vor, bei der die Oberfläche abgeschliffen oder abgestrahlt wird.

Landschafts- und Gartenbau: Zweifel sind bei den Leistungen des Landschafts- und Gartenbaus angesagt. Hier ist wohl davon auszugehen, dass deren Leistungen nur dann dem StAbzug unterliegen, wenn die entsprechenden Tätigkeiten ausdrücklich in der BauBVO aufgeführt sind und in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einem Bauwerk stehen.

Einordnung des Vertragsverhältnisses: Siehe zunächst Anm. 11 „Einheitlichkeit der Leistung“. Unerheblich ist die zivilrechtl. Einordnung des Vertragsverhältnisses. Die Abzugsverpflichtung ist nicht auf Werkverträge beschränkt, sondern greift auch in Fällen, in denen die Bauleistung im Rahmen eines Werklieferungsvertrags (§ 651 BGB) oder eines Kaufvertrags (§ 433 BGB) erbracht wird. Die zivilrechtl. Einstufung des der Leistung zugrunde liegenden Vertragsverhältnisses ist grds. unerheblich.

Keine Bauleistungen sind grds. reine Leistungen zur Bauüberwachung oder Planung, zur Prüfung von Baurechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben. Gleiches gilt für reine Reinigungsarbeiten und Wartungsarbeiten an oder in einem Gebäude. Es darf dabei aber nicht zur Veränderungen an Oberflächen kommen.

Mischfälle: Werden Leistungen, die grds. keine Bauleistungen sind, im Zusammenhang mit unstreitigen Bauleistungen erbracht, kommt es darauf an, welche Leistung dem Ganzen das Gepräge gibt und als Hauptleistung zu beurteilen ist. Die „Nebenleistung“ teilt dann das Schicksal der Hauptleistung und es ist insgesamt Bauabzugssteuer einzubehalten.

15 2. Erweiterung der Definition des Leistenden (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 erweitert die Definition des Leistenden um eine Fiktion. Als Leistender gilt auch derjenige, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben. Als Leistende werden durch diese Fiktion auch Domizilgesellschaften und Briefkastenfirmen erfasst.

Generalunternehmer: Siehe Anm. 10 „Generalunternehmer/Subunternehmer“.

Bauträger: Für die Einordnung des Erwerbs vom Bauträger kommt es darauf an, ob der Auftraggeber als Bauherr oder als Erwerber anzusehen ist (vgl. BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366, unter I.1). Bauträger fallen unter Abs. 1 Satz 4, soweit der Erwerber Bauherr ist. Beim StAbzug ist zu beachten, dass in dem Entgelt, das der Erwerber zahlt, ein Anteil auf Grund und Boden und bei Sanierungsobjekten auf die zu sanierende Altbausubstanz entfällt. Insoweit entfällt der StAbzug.

Scheingeschäfte: Die Fiktion des Abs. 1 Satz 4 erklärt denjenigen zum Leistenden, der über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben. Im Sinne des Gesetzeswortlauts ist damit auch derjenige Leistender, der über eine Bauleistung abrechnet, ohne überhaupt eine Bauleistung erbracht zu haben (Scheingeschäfte/Luftgeschäfte).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verzicht auf Steuerabzug

**I. Vorlage einer Freistellungsbescheinigung
(Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)**

16

Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 Satz 1: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt, dass ein StAbzug für Bauleistungen nicht vorzunehmen ist, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 Satz 1 vorlegt.

Dem leistenden Unternehmer ist auf Antrag durch das für ihn zuständige FA eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen, die den Leistungsempfänger von der Pflicht zum StAbzug befreit, wenn der zu sichernde StAnspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländ. Empfangsbevollmächtigter bestellt ist (s. § 48b Anm. 6 ff.).

Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Gegenleistung: Eine gültige Freistellungsbescheinigung muss nicht bereits bei Beginn der Bauleistungen vorgelegt werden. Es reicht für die Befreiung vom StAbzug aus, wenn eine gültige Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Gegenleistung (vgl. Anm. 20 und § 48a Anm. 9) dem Leistungsempfänger vorgelegt wird.

II. Bagatellgrenzen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2)**1. Bagatellgrenze von 15 000 €**

17

Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 bestimmt, dass ein StAbzug für Bauleistungen nicht vorgenommen werden muss, wenn die Gegenleistung im laufenden Kj. voraussichtlich 15 000 € nicht übersteigen wird und der Leistungsempfänger ausschließlich stfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG ausführt. Es handelt sich bei den 15 000 € um eine Freigrenze.

Erhöhte Freigrenze: Die Befreiung vom StAbzug erfordert, dass die Gegenleistung im laufenden Kj. voraussichtlich 15 000 € nicht übersteigt. Für die Ermittlung des Betrags sind die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 19).

Steuerfreie Umsätze: Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG sind stfrei die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen. Steuerfrei ist ebenfalls die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrags oder Vorvertrags sowie die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausführung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Nicht befreit sind die

- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält,
- Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

- kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen,
- Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie ustl. nicht mehr zu beachten wären (BFH v. 7.4.1960 – VII 15/60 U, BStBl. III 1960, 261). Im Fall eines solchen Vertrags ist das Entgelt in einen auf die stfreie Grundstücksvermietung und einen auf die stpfl. Leistung anderer Art entfallenden Teil aufzugliedern. Die Aufteilung muss ggf. im Wege der Schätzung erfolgen.

Ein Vertrag besonderer Art liegt vor, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlichen Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (BFH v. 19.12.1952 – V 4/51 U, BStBl. III 1953, 98). Eine StBefreiung kommt bei Verträgen besonderer Art nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht.

Beispiele:

- Überlassung von Außenwandflächen oder Dachflächen eines Gebäudes zu Reklamezwecken (BFH v. 23.10.1957 – V 153/55 U, BStBl. III 1957, 457);
- Übernahme von Lagerung und Aufbewahrung von Gütern neben der Raumüberlassung (BFH v. 14.11.1968 – V 191/65, BStBl. II 1969, 120);
- Überlassung von Ständen in Hallen zur Schaustellung gewerblicher Erzeugnisse unter besonderen Auflagen (BFH v. 25.9.1953 – V 177/52 U, BStBl. III 1953, 335).

Ausschließlichkeit: Die Abgrenzung zwischen einer stfreien Leistung iSd. § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG und Leistungen aufgrund gemischter Verträge bzw. Verträge besonderer Art ist von Bedeutung, da die erhöhte Freigrenze von 15000 € nur dann eingreift, wenn der Leistungsempfänger als Unternehmer iSd. § 2 UStG ausschließlich stfreie Umsätze iSd. § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG erbringt. Sobald der Stpfl. neben seinen ansonsten nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG stfreien Umsätzen auch stpfl. Umsätze erbringt, ist das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit nicht mehr erfüllt und die Befreiung vom StAbzug für Bauleistungen nicht zulässig. Erbringt der Leistungsempfänger nur geringfügige nicht der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG unterfallende Umsätze, gilt insgesamt nur die Freigrenze von 5000 € (s. Anm. 18). Für den Begriff „ausschließlich“ ist auf die 95 %-Grenze abzustellen (UStAE Abschn. 4.28.1. Abs. 2; GRAF/OBERMEIER, NWB StR aktuell 2/2001, 46; aA STICKAN/MARTIN, DB 2001, 1441; LIEBER, DStR 2001, 1470).

Option zur Umsatzsteuer: Die Option zur USt führt dazu, dass nicht die Freigrenze von 15000 € gilt, sondern die allgemeine Freigrenze von 5000 € (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 48).

Teilweise unternehmerische Nutzung: Wird die Gegenleistung für ein Bauwerk erbracht, das nur teilweise unternehmerisch genutzt wird, bezieht sich die Freigrenze nur auf Gegenleistungen für den unternehmerisch genutzten Teil des Bauwerks.

2. Bagatellgrenze von 5000 €

18

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 2 bestimmt, dass ein StAbzug für Bauleistungen in allen übrigen Fällen nicht vorgenommen werden muss, wenn die Gegenleistung im laufenden Kj. voraussichtlich 5000 € nicht übersteigen wird. Der Betrag ist als Freigrenze zu verstehen. Bei seiner Ermittlung sind die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen (Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 19).

III. Überprüfung der Bagatellgrenzen (Abs. 2 Satz 2)

19

Prognose im Zeitpunkt der Zahlung: Abs. 2 Satz 2 bestimmt, dass für die Ermittlung des Betrags (Bagatellgrenze des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 1 und Nr. 2) die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen sind. Der Leistungsempfänger, dem keine gültige Freistellungsbescheinigung des Leistenden vorliegt, hat im Moment der Bezahlung der Gegenleistung eine Prognose aufzustellen, ob er die Grenzen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 im laufenden Kj. bezogen auf den Leistenden überschreiten wird. Hierin liegt eine große Unsicherheit für den Leistungsempfänger und ggf. das Risiko einer späteren Inhaftungnahme für nicht angemeldete und abgeführte StAbzugsbeträge (§ 48a Abs. 3).

Nachträgliches Überschreiten der Freigrenze: Werden im Laufe des Kj. von demselben Leistenden mehrfach Bauleistungen gegenüber demselben Leistungsempfänger erbracht, kann der Fall eintreten, dass erst nach Abrechnung einer oder mehrerer Leistungen die Freigrenze überschritten wird oder voraussichtlich im Laufe des restlichen Jahres überschritten werden wird. Geht der Leistungsempfänger zunächst davon aus, dass die Freigrenze nicht überschritten wird, und nimmt er bei Erfüllung der Gegenleistung den StAbzug nicht vor, so ist nach Weisung der FinVerw. (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 52) der unterlassene StAbzug nachzuholen, wenn es im Nachhinein zur Überschreitung der maßgeblichen Freigrenze im laufenden Kj. kommt. Auf ein Verschulden des Leistungsempfängers soll es dabei nicht ankommen. Reicht der Betrag der Gegenleistung, die im Laufe des Jahres nachträglich zum Überschreiten der Freigrenze führt, für die Erfüllung der Abzugsverpflichtung nicht aus, so entfällt nach Weisung der FinVerw. (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 53) die Abzugsverpflichtung in der Höhe, in der sie die Gegenleistung übersteigt.

Wechsel steuerfreie Umsätze/steuerpflichtige Umsätze: Wechselt ein Unternehmer aufgrund einer Umstrukturierung seines Unternehmens im Laufe des Kj. von zunächst ausschließlich stfreien Umsätzen zu stpfl. Umsätzen, so gelten sinngemäß die vorstehenden Ausführungen zum nachträglichem Überschreiten der Freigrenze. Auch in diesem Fall ist abschließend im Zahlungszeitpunkt eine Prognose anzustellen, ob die Tatbestandsmerkmale für die Freigrenze von 15 000 € eingreifen. Es ist nicht nachträglich die niedrigere Freigrenze von 5000 € für bereits erbrachte und abgerechnete Leistungen maßgebend. Für die Frage des Überschreitens der Bagatellgrenze ist damit jeweils auf den Abflusszeitpunkt der Gegenleistung abzustellen. Diese Grundsätze gelten auch für eine Option zur StPflcht (§ 9 UStG); s. Anm. 17 aE.

Keine ausreichenden Mittel: Entgegen dem Gesetzeswortlaut muss uE der Leistungsempfänger in Fällen nicht ausreichender Mittel lediglich den zu zahlenden Rechnungsbetrag einbehalten und abführen und nicht durch eigene Mittel

den StAbzugsbetrag für Bauleistungen auffüllen (so auch BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 53). Sinngemäß ist § 38 Abs. 4 Satz 1 anzuwenden. Danach hätte dann der Leistende dem Leistungsempfänger den zur Deckung fehlenden Betrag zur Verfügung zu stellen. Anzumelden ist aber der volle Betrag des StAbzugs. Das FA sollte auf die Besonderheit der nicht ausreichenden Mittel ausdrücklich hingewiesen werden, dh., in sinngemäßer Anwendung des § 38 Abs. 4 Satz 2 sollte der Leistungsempfänger eine entsprechende Anzeige beim zuständigen FA erstatten. Alternativ bietet sich die Vorlage einer gültigen Freistellungsbescheinigung an, oder mit der später erforderlich werdenden Bauleistung wird ein anderer Unternehmer beauftragt, denn die Bagatellgrenzen verstehen sich pro Leistendem und pro Leistungsempfänger.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Definition der Gegenleistung

20

I. Gegenleistung iSd. Abs. 1

Der StAbzug knüpft an die Erbringung der Gegenleistung, nicht an die Erbringung der Leistung an. Somit können Subunternehmerleistungen bei einer entsprechenden Leistungskette mehrmals dem StAbzug unterliegen, vorausgesetzt, jedes Mal in der Kette gibt es einen Leistenden und einen Leistungsempfänger iSd. Abs. 1. Dies kann im Interesse der Vereinfachung des Verfahrens hingenommen werden, zumal jeder Leistende in der Kette insbes. durch Erfüllung der Anzeigepflichten nach § 138 AO eine Freistellung (§ 48b) bzw. nach § 48c eine Anrechnung oder Erstattung erreichen kann.

Ein StAbzug für Bauleistungen ist erst für Gegenleistungen vorzunehmen, die nach dem 31.12.2001 erbracht werden (§ 52 Abs. 56). Der Begriff der Gegenleistung hat daher sowohl eine Bedeutung für die Höhe des StAbzugs (15 % der Gegenleistung) als auch für die erstmalige zeitliche Anwendung des StAbzugs. Die Gegenleistung wird idR in einer Zahlung bestehen. Sie kann aber auch in Form einer Abschlagszahlung oder in Form von WG, wie zB bei einem Tausch oder einem Tausch mit Baraufgabe, bestehen.

Abschlagszahlungen unterliegen als vereinbarte Gegenleistung bereits dem Abzugsverfahren. Insoweit ist nicht auf die endgültige Abrechnung der Bauleistungen abzustellen, sondern auf die Zahlung der Abschlagszahlung. Die Grundsätze des § 11 (Abflussprinzip) sind hierbei zu beachten (vgl. § 11 Anm. 105 ff.). Dies gilt auch im Falle von An- und Teilzahlungen.

Auszahlung von Sicherheitseinbehalten: Die nachträgliche Auszahlung von Sicherheitseinbehalten (zB nach Ablauf der Gewährleistungspflicht) stellt die Erbringung von Gegenleistungen dar. Der StAbzug ist hierauf vorzunehmen, sofern keine Freistellungsbescheinigung vorliegt und die Bagatellgrenze überschritten wird, auch wenn die zugrunde liegende Bauleistung vor dem 1.1.2002 (Anwendungszeitpunkt des Gesetzes gem. § 52 Abs. 56) erfolgte.

Aufrechnung: Die Regelungen zum StAbzug entfalten die Wirkung eines gesetzlichen Aufrechnungsverbots. Eine Aufrechnung ist nur insoweit möglich, als die angemeldete Bauabzugssteuer vom Leistungsempfänger beglichen werden kann.

Tausch: Bei einem Tausch ist der StAbzug vom vollen Gegenwert einzubehalten. Die Vertragspartner müssen sich über die Verrechnung verständigen.

Nachträgliche Erhöhung/Minderung: Kommt es nachträglich zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage, da zunächst ein Teil der Gegenleistung zurückbehalten wird, ist der Steuermehrbetrag, der sich aufgrund der nachträglichen Zahlung ergibt, nachzumelden (Abs. 1) und dem StAbzug nach den allgemeinen Grundsätzen zu unterwerfen. Der StAbzug knüpft insoweit an die einzelne Gegenleistung an. Die Verpflichtung zum StAbzug entsteht auch insoweit im Zeitpunkt des Abflusses des Mehrbetrags. In Höhe des Differenzbetrags zur erstmaligen Zahlung liegt eine neue Gegenleistung vor, die einen weiteren neuen StAbzug rechtfertigt und nicht im Wege der Berichtigung der vorherigen Anmeldung zu berücksichtigen ist (so auch BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 69).

Im Fall der nachträglichen Minderung der Bemessungsgrundlage ist nach Weisung der FinVerw. (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 69) keine Berichtigung vorzunehmen.

II. Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer

21

Die Gegenleistung umfasst das Entgelt zzgl. USt. Diese Einbeziehung der USt hat zur Folge, dass die Begründung der Höhe des StAbzugs mit 15 % (vgl. Anm. 12) mit durchschnittlich zu erhebender Ertragsteuer des leistenden Unternehmens von 3,75 % und die LSt der beschäftigten ArbN mit 11,25 % des Gesamtvolumens bezogen auf die Nettovergütung nicht zutrifft (STICKAN/MARTIN, DB 2001, 1441 [1442]).

	€	%
Vereinbarte Vergütung	100 000	100
zzgl. USt	19 000	19
Bruttovergütung	119 000	119
Abzugsteuer 15 %	17 850	17,85
Auszahlungsbetrag	101 150	82,15
Abzuführen an das FA: (Abzugsteuer und USt)	36 850	36,85

Bezogen auf die Nettovergütung ergibt sich eine Abzugsteuer von 17,85 %. Es geht dem Gesetzgeber weniger um die Besteuerung der Unternehmensgewinne als vielmehr um die Sicherstellung der Besteuerung der bei solchen Bauleistungen gezahlten Arbeitslöhne.

§ 13b UStG: Nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm. Abs. 5 Satz 2 UStG ist bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen eines im Inland oder Ausland ansässigen Unternehmers der Leistungsempfänger StSchuldner. Diese USt ist entsprechend dem Wortlaut des Abs. 3 in die Bemessungsgrundlage der Gegenleistung einzubeziehen (BMF v. 12.10.2009 – IV B 8 - S 7270/07/10001 – DOK 2009/0637303, BStBl. I 2009, 1292).

Überhöhte Gegenleistung (zB bei verdeckter Gewinnausschüttung): Abs. 3 stellt ausschließlich auf die Gegenleistung zzgl. USt ab. Die Angemessenheit der Gegenleistung wird gesetzlich nicht verlangt. Soweit unangemessene

Gegenleistungen im Sinne einer vGA erbracht werden, ist ein StAbzug von der jeweiligen Gegenleistung ohne Prüfung der Angemessenheit unter dem Gesichtspunkt einer vGA vorzunehmen. Die Prüfung der Angemessenheit und ggf. ausnahmsweise Erhebung einer KapErtrSt unterliegt einem eigenständigen Verfahren.

22

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Folgen des Steuerabzugs

Abs. 4 gewährt dem Leistungsempfänger, der seiner Verpflichtung zum StAbzug iHv. 15 % nachkommt, stl. Rechtssicherheit. Hat der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt, kann er die durch die Bauleistung veranlassten Aufwendungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig abziehen.

Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug: Unabhängig von der gewährten Rechtssicherheit bezüglich des BA-Abzugs ist dieser ansonsten nur unter Einhaltung der allgemeinen Voraussetzungen für einen BA-Abzug statthaft. Dies bedeutet, dass es sich um betrieblich bedingten Aufwand (§ 4 Abs. 4, s. § 4 Anm. 700 ff.) handeln muss und kein Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) vorliegt.

Keine Anwendung von § 160 Abs. 1 Satz 1 AO: Die Regelung des § 160 AO ist nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt hat. Er behält den vollen BA-Abzug und nicht nur einen anteiligen. Der volle BA-Abzug ist auch in den Fällen sichergestellt, in denen jemand über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben (Abs. 1 Satz 3). Damit sind auch Zahlungen an etwaige Domizilgesellschaften und Scheinfirmen als BA/WK abziehbar, wenn der StAbzug angemeldet und abgeführt wurde (Nds. FG v. 13.1.2016 – 9 K 95/13, EFG 2016, 444, Az. BFH IV R 11/16; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 48 Rz. 30). Eine Anwendung der Auschlussregelung auf inaktive Domizilgesellschaften ist nur dann unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) bedenklich, wenn der Bauleistungsempfänger Abs. 4 Nr. 1 „instrumentalisiert“ und sich den Abzug entgegen § 160 AO im Zusammenwirken mit einer formal als Subunternehmer eingeschalteten Domizilgesellschaft in rechtsmissbräuchlicher Weise erschlichen hat.

Zivilrechtliche Folgen eines Steuerabzugs: Zahlt der Besteller nach wesentlichlich vollständiger Zahlung des Werklohns an den Unternehmer die Bauabzugssteuer an das FA, trifft den Unternehmer eine aus dem Vertragsverhältnis resultierende Nebenpflicht, diesen Betrag an den Besteller zu erstatten (BGH v. 26.9.2013 – VII ZR 2/13, NJW 2014, 55).

Keine Anwendung von § 42d Abs. 6 und 8 (Haftung bei Arbeitnehmer-Überlassung) sowie § 50a Abs. 7 (Anordnungseinbehalt): § 42d Abs. 6 und 8 sowie § 50a Abs. 7 finden ebenfalls keine Anwendung, wenn der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt hat. Damit entfällt die Haftung des Entleihers von ArbN.

Entsprechende Anwendung bei vorliegender Freistellungsbescheinigung: Abs. 4 sichert den vollen BA-Abzug nur bei Anmeldung und Abführung des StAbzugs zu. Dieselbe Rechtsfolge tritt nach § 48b Abs. 5 ein, wenn eine wirk-

same Freistellungsbescheinigung vorliegt. Dem Gesetz fehlt aber eine Regelung für den Fall, dass dem Leistungsempfänger eine ungültige Freistellungsbescheinigung vorgelegt wird und der Leistungsempfänger insoweit gutgläubig ist. In dieser Fallkonstellation kann der Stpfl. nicht schlechter gestellt werden als im Fall der Anmeldung und Abführung oder der Vorlage einer wirksamen Freistellungsbescheinigung. Auch diesem Stpfl. ist der volle BA-Abzug bei analoger Anwendung der Grundsätze des Abs. 4 zu gewähren.

