

§ 48d

Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen

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

(1) ¹Können Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 48 unterliegen, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Gegenleistung ungeachtet des Abkommens anzuwenden. ²Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Gegenleistung auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer. ³Der Anspruch ist durch Antrag nach § 48c Absatz 2 geltend zu machen. ⁴Der Gläubiger der Gegenleistung hat durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist. ⁵§ 48b gilt entsprechend. ⁶Der Leistungsempfänger kann sich im Haftungsverfahren nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(2) Unbeschadet des § 5 Absatz 1 Nummer 2 des Finanzverwaltungsgesetzes liegt die Zuständigkeit für Entlastungsmaßnahmen nach Absatz 1 bei dem nach § 20a der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt.

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48d	1
---	----------

	Anm.			Anm.
I. Grundinformation zu § 48d	1		III. Bedeutung des § 48d	3
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48d	2		IV. Verhältnis des § 48d zu anderen Vorschriften	4
			V. Verfahrensfragen zu § 48d	5

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerabzug im Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen	6
---	----------

	Anm.			Anm.
I. Steuerabzug unabhängig von Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen (Abs. 1 Satz 1)	6		II. Erstattungsanspruch des Gläubigers der Gegenleistung (Abs. 1 Sätze 2–4)	7

	Anm.		Anm.
III. Freistellungsbescheinigung gilt entsprechend (Abs. 1 Satz 5)	8	IV. Kein Haftungsausschluss durch Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 1 Satz 6)	9
<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 0 auto; width: 80%;"> <p style="text-align: center;">C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zuständigkeit für Entlastungsmaßnahmen</p> </div>			
<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 0 auto; width: 80%;"> <p style="text-align: center;">A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48d</p> </div>			

Schrifttum: Siehe Schrifttum zu § 48.

1 **I. Grundinformation zu § 48d**

Die Vorschrift regelt die Besonderheiten des StAbzugs bei Bauleistungen, wenn die Einkünfte des Leistenden nach einem DBA in Deutschland nicht besteuert werden können. Die Verpflichtung zum StAbzug nach § 48 Abs. 1 besteht unabhängig von einem Anspruch auf StBefreiung nach einem DBA (Abs. 1 Satz 1). Damit werden die nach § 2 AO vorrangig anzuwendenden Vorschriften eines DBA verfahrensrechtl. aus Sicht des Leistungsempfängers außer Kraft gesetzt. Der Leistende kann dabei seine Rechte aus dem DBA durch Antrag auf Erstattung nach § 48c Abs. 2 geltend machen (Abs. 1 Sätze 2 und 3). Der Gläubiger der Gegenleistung hat dafür durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist (Abs. 1 Satz 4). Unter entsprechender Anwendung des § 48b hat der Leistende die Möglichkeit, bereits im Voraus durch einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung eine StFreistellung zu erreichen (Abs. 1 Satz 5). Der Leistungsempfänger kann sich in einem Haftungsverfahren nach § 48a Abs. 3 nicht darauf berufen, dass der Leistende Rechte aus einem DBA geltend machen kann (Abs. 1 Satz 6).

Die auf Abs. 1 beruhenden Entlastungen beim StAbzug auf Bauleistungen nach § 48 fallen nicht in die Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt.). Dafür sind vielmehr die FÄ zuständig (§ 20a AO).

2 **II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48d**

Vorläuferregelungen: Siehe § 48 Anm. 2.

Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): § 48d (Besonderheiten im Fall von DBA) wird erstmals eingeführt und wirkt sich de facto erstmals ab 1.1.2002 aus. Die Besonderheiten im Fall von DBA iSd. Abs. 1 konnten zwar ab Inkrafttreten (7.9.2001) des Gesetzes sofort in Anspruch genommen werden. Dies ging aber ins Leere, da zu diesem Zeitpunkt noch kein StAbzug auf Bauleistungen vorgenommen worden ist, denn nach § 52 Abs. 56 ist § 48 idF des Gesetzes v. 30.8.

2001 erstmals auf Gegenleistungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2001 erbracht wurden.

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: Siehe § 48 Anm. 2 aE.

III. Bedeutung des § 48d

3

Verpflichtung zum Steuerabzug unabhängig von Doppelbesteuerungsabkommen: Auch wenn der Leistende, der in einem Staat ansässig ist, mit dem ein DBA besteht, nach diesem keiner Besteuerung in Deutschland unterliegt, besteht gleichwohl die Verpflichtung zum StAbzug nach § 48 Abs. 1. Damit sichert die Vorschrift unilateral in jedem Fall das Quellensteuerabzugsrecht iSd. § 48 für Deutschland. Der Leistende hat aber die gleichen Möglichkeiten, als gäbe es das DBA nicht. Er kann einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b stellen oder die Erstattung nach § 48c Abs. 2 beantragen. Der Leistungsempfänger kann sich im Fall eines unterbliebenen StAbzugs nicht darauf berufen, dass nach einem DBA kein StAnspruch entstanden sei (Abs. 1 Satz 6). Er ist vielmehr verpflichtet, den StAbzug vorzunehmen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, trägt er das Risiko der Haftungsinanspruchnahme (Abs. 1 Satz 5). Über die tatsächliche Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Haftungsschuldner entscheidet das FA im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens. Dabei ist auch zu berücksichtigen, inwieweit nach den Umständen des Einzelfalls Steueransprüche bestehen oder entstehen können (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 73). Durch diese Verwaltungsregelung relativiert sich das Risiko der Haftungsinanspruchnahme.

Der Leistende kann seine Rechte aus dem DBA durch Antrag auf Erstattung nach § 48c Abs. 2 oder entsprechend § 48b bereits im Voraus durch einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung geltend machen. Eventuell weitergehende Fristen nach DBA auf Erstattung eines Steueranspruchs gehen der Zweijahresfrist des § 48c Abs. 2 Satz 3 für die Erstattung vor.

Der Leistungsempfänger kann sich im Gegensatz zum Leistenden nicht auf die Vorschriften eines DBA berufen, soweit der Gläubiger des StAbzugs daraus Vorteile ableiten könnte. Die Verpflichtung zum StAbzug hat zunächst einmal Vorrang vor etwaigen Ansprüchen des Gläubigers des StAbzugs aus einem DBA. Dies wird durch die Gefahr einer möglichen Inhaftungnahme des Leistungsempfängers für den Fall der Nichteinbehaltung unterstrichen. Die Lösung besteht hier nur in einer rechtzeitig vorgelegten Freistellungsbescheinigung (§ 48b) oder einem Erstattungsantrag nach § 48c Abs. 2.

Zuständigkeit: Die Entlastung vom StAbzug aufgrund von DBA fällt nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG in die Zuständigkeit des BZSt. Abs. 2 stellt klar, dass die auf DBA beruhende Entlastung vom StAbzug auf Bauleistungen nach § 48 nicht in die Zuständigkeit des BZSt. fällt. Dafür sind vielmehr die FÄ zuständig (§ 20a AO).

4

IV. Verhältnis des § 48d zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 48: § 48 enthält den Grundtatbestand, aufgrund dessen der Leistungsempfänger einer im Inland erbrachten Bauleistung, sofern es sich um einen Unternehmer iSd. § 2 UStG oder eine jPöR handelt, verpflichtet ist, von der Gegenleistung einen StAbzug iHv. 15 % einzubehalten.

Verhältnis zu § 48a: § 48a regelt das Anmelde- und Abführungsverfahren. Er enthält außerdem einen Haftungstatbestand, für den das Fehlen einer nach § 48b ausgestellten Freistellungsbescheinigung sowie deren Wirksamkeit von Bedeutung sind. Die Haftung tritt nach § 48d Abs. 1 auch dann ein, wenn der Leistungsempfänger nach dem DBA im Inland nicht der Besteuerung unterliegt.

Verhältnis zu § 48b: § 48b enthält Verfahrensvorschriften für die Freistellungsbescheinigung, bei deren Vorlage die Verpflichtung zum StAbzug entfällt. Eine Freistellungsbescheinigung kann nach § 48d auch von ausländ. Leistenden beigebracht werden.

Verhältnis zu § 48c: Die Abzugsteuer ist als VorausZ auf LSt bzw. ESt oder KSt ausgestaltet. § 48c regelt die Anrechnung oder ggf. Erstattung an den Leistenden. Der nach DBA im Inland nicht stpfl. Leistende kann aufgrund der Verweisung in § 48d von dem Erstattungsverfahren des § 48c Gebrauch machen.

Verhältnis zu § 2 AO: § 2 AO regelt, dass die Vorschriften eines DBA vorrangig anzuwenden sind. § 48d setzt diese Regelung zumindest verfahrensrechtl. aus Sicht des Leistungsempfängers außer Kraft, indem die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Gegenleistung ungeachtet des DBA anzuwenden sind. Nach § 48d Abs. 1 Satz 2 bleibt der Anspruch des Gläubigers der Gegenleistung auf Erstattung der einbehaltenen oder abgeführten Steuer unberührt. Die Regelung begründet uE kein *Treaty override*, weil den betroffenen Stpfl. die abkommensrechtl. Vergünstigungen im Erg. nicht genommen werden.

Verhältnis zu EU-Vorschriften: Siehe § 48 Anm. 8.

5

V. Verfahrensfragen zu § 48d

Zuständiges Finanzamt: Abweichend von §§ 19, 20 AO ist für die Besteuerung von Unternehmen, die Bauleistungen iSd. § 48 Abs. 1 Satz 2 erbringen, das FA zuständig, das für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze nach § 21 Abs. 1 AO zuständig ist, wenn der Unternehmer seinen Wohnsitz oder das Unternehmen seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz außerhalb des Geltungsbereichs der AO hat. Somit gibt es immer nur ein zuständiges FA. Für inländ. Unternehmen bzw. Unternehmer ist das BetriebsFA bzw. WohnsitzFA zuständig (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 99 ff.).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerabzug im Verhältnis zu Doppelbesteuerungs-
abkommen-Regelungen**

**I. Steuerabzug unabhängig von Doppelbesteuerungsabkommen-
Regelungen (Abs. 1 Satz 1)** 6

Unterliegt ein Leistender, der in einem Staat ansässig ist, mit dem ein DBA besteht, mit Gewinnen aus Bauleistungen der beschränkten StPflcht (§ 49 Abs. 1), kann sich aus dem DBA ergeben, dass diese Einkünfte in Deutschland nicht besteuert werden dürfen, zB weil der Leistende in Deutschland nicht über eine Betriebsstätte iSd. DBA verfügt, der die Gewinne aus der Bauleistung zuzurechnen sind.

Rechtsfolge ist, dass die Verpflichtung zum StAbzug nach § 48 Abs. 1 unabhängig von einem Anspruch auf StBefreiung nach einem DBA besteht (Abs. 1 Satz 1). Ein StAbzug auf Bauleistungen ist selbst dann durchzuführen, wenn ein DBA eindeutig eine Besteuerung der Einkünfte aus dieser Betätigung im Inland ausschließt.

II. Erstattungsanspruch des Gläubigers der Gegenleistung 7
(Abs. 1 Sätze 2–4)

Der Leistende kann seine Rechte aus dem DBA durch Antrag auf Erstattung nach § 48c Abs. 2 geltend machen (Abs. 1 Sätze 2 und 3). Der Gläubiger der Gegenleistung hat dazu durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist (Abs. 1 Satz 4).

Erstattungsanspruch (Abs. 1 Satz 2): Da der Abzugsbetrag nach § 48c grds. als Vorausz des Leistenden auf ihn treffende bestimmte StSchulden behandelt wird, muss der nach DBA freigestellte Leistende einen Erstattungsanspruch haben, denn für ihn entsteht keine StSchuld. Dieser Anspruch besteht bereits nach § 48c, so dass die Verweisung in § 48d Abs. 1 Satz 2 nur deklaratorisch ist.

Antrag auf Erstattung (Abs. 1 Satz 3): Der Erstattungsanspruch ist wie der nach § 48c durch Antrag nach § 48c Abs. 2 geltend zu machen (vgl. § 48c Anm. 9 ff.).

Ansässigkeitsbescheinigung (Abs. 1 Satz 4): Gegenüber dem Inländer trifft den Ausländer eine zusätzliche Verpflichtung, wenn er den Erstattungsanspruch geltend machen will, denn er muss eine Bestätigung der für ihn zuständigen ausländ. Steuerbehörde des anderen Staates über seine dortige Ansässigkeit vorlegen.

Das FA hat deshalb zB die Möglichkeit, der jetzt bekannten ausländ. FinBeh. eine Mitteilung über die im Inland ausgeführten Bauleistungen im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe zukommen zu lassen. Dadurch kann verhindert werden, dass die betreffenden Einkünfte in keinem Staat besteuert werden.

8 **III. Freistellungsbescheinigung gilt entsprechend (Abs. 1 Satz 5)**

Dem Leistenden wird unter entsprechender Anwendung des § 48b ermöglicht, bereits im Voraus durch einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung eine StFreistellung zu erreichen (Abs. 1 Satz 5).

Freistellungsbescheinigung: Der Leistende kann sein Recht aus einem DBA auf StFreistellung im Inland auch durch Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (vgl. § 48b Anm. 8 ff.) geltend machen. Durch Vorlage einer Freistellungsbescheinigung wird der StAbzug auf Bauleistungen unmittelbar vermieden.

9 **IV. Kein Haftungsausschluss durch Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 1 Satz 6)**

Vorrang des Steuerabzugs: Der Leistungsempfänger kann sich in einem Haftungsverfahren nach § 48a Abs. 3, wenn er zB keinen StAbzug auf Bauleistungen vorgenommen hat (vgl. § 48a Anm. 11 ff.), nicht darauf berufen, dass der Leistende Rechte aus einem DBA geltend machen könnte. Der StAbzug hat Vorrang vor etwaigen DBA-Regelungen. Die FinVerw. wird im Zweifelsfall immer davon ausgehen, dass ein ausländ. Bauunternehmer grds. LStAnmeldungen abzugeben hat oder stl. zu erfassende Einkünfte erzielt. Einen Nachweis, dass der Bauunternehmer tatsächlich im Ausland ansässig ist und keine BS im Inland hat, wird der Leistungsempfänger regelmäßig nicht beibringen können.

10

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zuständigkeit für Entlastungsmaßnahmen**

Zuständiges Finanzamt: Die Zuständigkeit für Entlastungsmaßnahmen iSd. Abs. 1 (Anrechnungsverfahren, Erstattungsverfahren, Freistellungsbescheinigung) liegt nach Abs. 2 bei dem nach § 20a AO zuständigen FA (s. Anm. 5).

Zuständigkeitsvereinbarung: Zur Vermeidung eines erschwerten Verwaltungsvollzugs besteht die Möglichkeit, eine von der zentralen Zuständigkeit abweichende Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO herbeizuführen (s. AEAO zu § 20a Nr. 2 AO).