

Praxis-Hinweis

Abzugsbesteuerung im Baugewerbe (Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30.8.2001)

A. Vorbemerkung

Das am 1. Januar 2002 in Kraft getretene Gesetz zur Eindämmung der illegalen Beschäftigung im Baugewerbe sieht über den Abschnitt VII des Einkommensteuergesetzes (§§ 48 – 48d EStG) und über weitere gesetzliche Vorschriften die sog. **Bauabzugsbesteuerung** vor. Wesentlicher Zweck dieser Regelungen ist die Bekämpfung der Schwarzarbeit auf dem Bau und die Verminderung der daraus resultierenden Steuerausfälle.

Bestimmte Empfänger von Bauleistungen unterliegen der Pflicht, einen Steuerabzug in Höhe von 15 % der Gegenleistung (i.d.R. der Rechnungsbetrag) einzubehalten und diesen für Rechnung des Bauleistungserbringers an das zuständige Finanzamt abzuführen. Planungsleistungen und Honorare der Architekten und Architektinnen sind von diesem Gesetz grundsätzlich nicht betroffen.

Die Regelungen werden jedoch bei der Abrechnung von Bauleistungen Gegenstand der Arbeit eines Architekten sein.

Ein umfangreiches Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.12.2002 (IV A 5-S 2272-1/02) hat zu zahlreichen Einzelfragen ausführlich Stellung bezogen. Darin wird u.a. der Begriff der Bauleistung weiter präzisiert und die haftungsrechtliche Problematik konkretisiert. Weiterhin ist die Abstandnahme von der Bauabzugsbesteuerung umfassend geregelt, insbesondere die gesetzlich vorgesehene sog. Zweiwohnungsgrenze.

B. Steuerabzug durch den Leistungsempfänger

1. Betroffene Leistungsempfänger (Bauherren)

Die Neuregelungen haben Geltung nicht für jeden Bauherren, sondern ausschließlich für **Unternehmer** i.S.v. § 2 UStG sowie für juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Als Unternehmer gilt demnach, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung selbständig ausübt. Dabei umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Demnach sind u.a. Freiberufler, Kleinunternehmer und Unternehmer, die lediglich steuerfreie Umsätze ausführen, von dem Gesetz betroffen. Die Neuregelungen gelten also grundsätzlich (Ausnahmen siehe Gliederungspunkt B.3) **auch für private Vermieter** von Wohnungen und Gewerberäumen.

Nicht erfasst sind Privatpersonen mit Bauleistungen für die **eigengenutzte Immobilie**.

In diesem Zusammenhang ist bei Wohnungseigentümergeinschaften zwischen **Sondereigentum** und **Gemeinschaftseigentum** zu unterscheiden, da als Leistungsempfänger der jeweilige Sondereigentümer oder die Wohnungseigentümergeinschaft als Leistungsempfänger in Frage kommen.

2. Betroffene Bauleistungen

Nur Leistungen, die **für das Unternehmen**, also nicht für den Privatbereich des Unternehmers ausgeführt werden, unterliegen dem Steuerabzug.

Als Bauleistungen werden diejenigen Leistungen anerkannt, die der **Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken** dienen (§ 48 Abs. 1 S.3 EStG). Beim Begriff der Bauleistung knüpft das Gesetz an § 211 Abs. 1 SGB III sowie an die §§ 1 u.2 Baubetriebe-Verordnung an. Als Leistungserbringer gelten sowohl Baubetriebe, die der Winterförderung unterliegen, wie auch Baubetriebe, die gemäß § 2 Baubetriebe-Verordnung von der Winterbauförderung ausgeschlossen sind. Damit zählen u.a. Arbeiten wie etwa Parkettverlegung, Schreinerei, Fensterbau, Heizungsbau, etc. zu den relevanten Bauleistungen. Ebenfalls als Bauleistungen erfasst werden z.B. die Installation einer Lichtwerbeanlage, die Dachbegrünung eines Bauwerks, der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen sowie u.U. auch eine Fassadenreinigung.

Ausschließlich planerische Leistungen der Architekten und der Statiker werden nicht als Bauleistungen behandelt.¹ Auch Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben sind in der Regel nicht betroffen.² Diese Leistungen unterliegen der Abzugsbesteuerung jedoch dann, wenn sie als Nebenleistung zu einer Bauleistung (Hauptleistung) anzusehen sind. Die Nebenleistung teilt grundsätzlich das Schicksal der den Vertrag prägenden Hauptleistung.

Auch künstlerische Leistungen an Bauwerken unterliegen dem Steuerabzug, wenn sie sich unmittelbar auf die Substanz auswirken und nicht nur als Ideen oder Planungen zur Verfügung gestellt werden.

Für die Einordnung von Architekten-Leistungen stellt sich daher die folgende Fragestellung:

Ist die Architektenleistung als Nebenleistung in einem einheitlichen Vertrag, der eine Bauleistung als Hauptleistung zum Gegenstand hat, enthalten?

Insbesondere die Beantwortung dieser Fragestellung wird in der Praxis vermutlich einige Probleme aufwerfen. Es wird bei mehreren Leistungen innerhalb eines Vertragsverhältnisses darauf abzustellen sein, welche Leistung im Vordergrund steht und daher das Gepräge bestimmt.

Bauleistungen setzen weiterhin voraus, dass sie **an einem Bauwerk** erbracht werden. In Anlehnung an die Rechtsprechung fallen unter diesen Begriff "irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen". Demnach ist ein Steuerabzug von Leistungen, die in Zusammenhang mit Parkanlagen, unbebauten Grundstücken etc. stehen, nicht vorzunehmen.

Bei Bauleistungen, die an einem Bauwerk erbracht werden, das sowohl unternehmerischer wie nicht unternehmerischer Nutzung unterliegt, ist eine Zuordnung anhand vorliegender eindeutiger Kriterien vorzunehmen. Ersatzweise folgt die Zuordnung dem überwiegenden Zweck.

Beispiel:

Die A-GmbH führt für ein Unternehmen an unterschiedlichen Objekten unterschiedliche Leistungen im Bereich der Projektentwicklung aus. Für planerische Aufgaben nimmt sie u.a. die Dienste angestellter und freiberuflicher Architekten in Anspruch. Auf Grundstück 1 plant und errichtet die A-GmbH für den Kunden ein gewerblich genutztes Gebäude. Auf Grundstück 2 ist die A-GmbH mit der Planung eines weiteren Gebäudes beauftragt. Im Zusammenhang mit Grundstück 3 hat die Gesellschaft landschaftsplanerische Aufgaben übernommen.

¹ BMF-Schreiben vom 27.12.2002, Rz. 7

² BMF-Schreiben vom 27.12.2002, Rz. 7

Lösung:

Lediglich die das Grundstück 1 betreffenden Leistungen der A-GmbH sind prinzipiell der Bauabzugsbesteuerung zu unterwerfen (vorbehaltlich der im folgenden dargestellten Ausnahmen). Die Leistungen im Zusammenhang mit den übrigen Grundstücken sind nicht von der Abzugsbesteuerung betroffen, da sie nicht als Nebenleistung zu einer (Haupt-) Bauleistung gesehen werden können bzw. da sie nicht an einem Bauwerk erbracht werden.

Leistungen von Bauträgern i.S.v. § 3 MaBV sind nur dann der Bauabzugssteuer zu unterwerfen, falls der Abnehmer der von dem Bauträger erstellten Bauwerke als Bauherr i.S.d. BMF-Schreibens vom 31.8.1990 (Bauen auf eigene Rechnung und Gefahr, Beherrschung des Baugeschehens) anzusehen ist.

Leistungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterliegen nur dann der Bauabzugssteuer, wenn sie nicht im Rahmen der hoheitlichen Aufgabenerfüllung, sondern in einem sog. Betrieb gewerblicher Art erbracht werden.

3. Ausnahmen vom Steuerabzug

Verschiedene Kriterien können dazu führen, dass der Steuerabzug unterbleibt. Die Voraussetzungen sind in § 48 Abs. 2 EStG genannt.

Demnach muss der Steuerabzug nicht vorgenommen werden, wenn der Leistende dem Bauherren eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige **Freistellungsbescheinigung** des für den Leistenden zuständigen Finanzamtes vorlegt. Für Einzelheiten in Fällen der Abtretung, des Factoring oder der Pfändung empfiehlt sich die Einsichtnahme in das o.g.

BMF-Schreiben. Freistellungsbescheinigungen sind für steuerliche Zwecke in der Regel 6 Jahre aufzubewahren.

Gemäß § 48 Abs. 1 S. 2 EStG ist generell von der Abzugsbesteuerung abzusehen, wenn der Leistungsempfänger **nicht mehr als zwei Wohnungen** vermietet. Dabei ist die sog. **Zweiwohnungsgrenze** für jeden Ehegatten, für eine Ehegatten-Grundstücksgemeinschaft sowie für jede Grundstücksgemeinschaft oder –gesellschaft getrennt zu ermitteln.

Es ist dabei zu beachten, dass unentgeltlich überlassene Wohnungen sowie leerstehende Wohnungen ohne Vermietungsabsicht **nicht** einzurechnen sind. Vermietete Wohnungen im Ausland sind gleichwohl zu berücksichtigen.

Ebenfalls nicht dem Steuerabzug unterliegen solche Bauleistungen, die unterhalb der gesetzlich vorgesehenen **Freigrenzen** liegen. Die Freigrenze liegt **generell bei EUR 5.000,-** für die **im laufenden Kalenderjahr zu erwartende gesamte** Gegenleistung.

Für einen Leistungsempfänger, der **ausschließlich** umsatzsteuerfreie Umsätze i.S.v. § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung von Grundstücken und Gebäuden) ausführt, gilt die **besondere Freigrenze von EUR 15.000,-**. Bereits geringfügige umsatzsteuerpflichtige Umsätze des Leistungsempfängers oder die Option zur Umsatzbesteuerung des Leistungsempfängers verhindern die Anwendung der erhöhten Freigrenze.

Es ist zu beachten, dass ein Steuerabzug schon dann zwingend vorzunehmen ist, wenn abzusehen ist, dass die Gegenleistung die o.g. Beträge (wenn auch nur geringfügig) überschreitet.

Beispiel:

E ist Eigentümer von drei Mietwohnungen. Er führt keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze aus. Im Rahmen einer Instandhaltungsmaßnahme an einer seiner Mietwohnungen zahlt er gemäß den vorgelegten Rechnungen (incl. Umsatzsteuer) an den Parkettverleger EUR 4.000,-, an den Elektriker

EUR 12.000,- und an den Heizungsbauer EUR 18.000,-. Es liegen keine Freistellungsbescheinigungen vor.

Lösung:

Der Steuerabzug ist lediglich von der Zahlung an den Heizungsbauer (15 % = EUR 2.700,-) vorzunehmen, nicht aber von den Zahlungen an den Parkettverleger und den Elektriker (Gegenleistung < EUR 15.000,-).

Variante 1:

E ist zudem Eigentümer einer gewerblichen Immobilie, die umsatzsteuerpflichtig vermietet wird. Es fallen für die Instandhaltung dieser Immobilie die gleichen Aufwendungen wie im vorgenannten Beispiel an.

Lösung:

Der Steuerabzug ist von den Zahlungen an den Heizungsbauer (15 % = EUR 2.700,-) und an den Elektriker (15 % = EUR 1.800,-) vorzunehmen. Kein Steuerabzug fällt an für die Lieferungen des Parkettverlegers (Gegenleistung < EUR 5.000,-).

Variante 2:

Parkettverleger, Elektriker und Heizungsbauer bringen jeweils eine gültige Freistellungsbescheinigung des zuständigen Finanzamtes bei.

Lösung:

Für die 3 Leistungserbringer ist eine Abzugsbesteuerung nicht durchzuführen

4. Bemessungsgrundlage und Höhe des Steuerabzugs

Als Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug ist gemäß § 48 Abs. 1,3 EStG die Gegenleistung, also das **umsatzsteuerliche Entgelt zuzüglich der gesetzlich gebotenen Umsatzsteuer**, heranzuziehen. **Abschlagszahlungen** sind in gleicher Weise zu berücksichtigen.

Die Zuordnung der Gegenleistung zu einzelnen Kalenderjahren richtet sich nach dem Zeitpunkt der Zahlung.

Auszahlungen von **Sicherheitseinbehalten** unterliegen auch dann dem Steuerabzug, wenn sie vor dem 1.1.2002 erbrachte Bauleistungen betreffen.

Die Höhe des Steuerabzugs beträgt **15 %** der Gegenleistung.

5. Durchführung des Steuerabzugs

Der Bauherr ist verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht wurde (Anmeldungszeitraum), eine **Steueranmeldung** bei dem für den Leistungserbringer zuständigen Finanzamt abzugeben. Diese Steueranmeldung, aus der der vom Bauherren selbst berechnete Steuerabzug hervorgeht, ist nach amtlichem Muster zu erstellen. Darin zu berücksichtigen sind auch Anzahlungen, Abschlagszahlungen und nachträgliche Erhöhungen der Gegenleistung. Ebenfalls am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldungszeitraums ist der Steuerabzugsbetrag **fällig** und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Verfahrensrechtlich ist darauf zu achten, dass eine **Stundung der Bauabzugssteuer nicht möglich** ist, dass **keine fünftägige Schonfrist** für die Anmeldung der Abzugssteuer möglich ist sowie dass bei verspäteter Abgabe/Zahlung steuerliche Verspätungs- bzw. Säumniszuschläge drohen (max. 25.000,00 EUR).

Bei den inländischen Leistungserbringern ist deren Betriebsstättenfinanzamt zuständig (Internet Recherche bezüglich Anschrift und Bankverbindung unter www.finanzamt.de), für ausländische Bauunternehmen ist gemäß § 20a AO das für die Umsatzbesteuerung von Unternehmen dieses Herkunftslandes maßgebliche Finanzamt zuständig (bei der Finanzverwaltung zu erfragen).

Für jeden Steuerabzug sollte eine **separate Abrechnung** erstellt werden.

Den Leistungserbringern gegenüber besteht für den Bauherrn die Pflicht zur schriftlichen Abrechnung. Darin sind folgende Angaben zu machen:

- a. Name und Anschrift des Leistenden,
- b. Rechnungsbetrag, Rechnungsdatum und Zahlungstag,
- a. Höhe des Steuerabzugs,
- b. Finanzamt, bei dem der Steuerabzug angemeldet worden ist.

Die einbehaltenen und abgeführten Beträge werden auf die Steuerschuld des Leistungserbringers **angerechnet**.

6. Ergebnisrelevanz: Abzug von Betriebsausgaben

Beim Bauherrn wird steuerlich der Abzug von Betriebsausgaben aus Bauleistungen nur dann anerkannt, wenn der Steuerabzugsbetrag angemeldet und abgeführt wurde oder aber eine gültige Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat.

7. Haftungsrechtliche Aspekte

Der Bauherr haftet als Leistungsempfänger gegenüber den Finanzbehörden für einen **nicht oder zu niedrig abgeführten** Steuerabzugsbetrag (§ 48a Abs. 3 EStG). Diese Haftung entfällt nur dann, wenn dem Bauherrn im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen durfte (Gutgläubenschutz). Er ist verpflichtet, die Freistellungsbescheinigung u.a. auf Vorhandensein von Dienstsiegel und Sicherheitsnummer zu überprüfen. Der Bauherr hat die Möglichkeit, sich durch Prüfung der Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung haftungsrechtlich abzusichern. Er kann hierzu im Wege einer elektronischen Abfrage beim Bundesamt für Finanzen (**Internet www.bff-online.de**) Informationen einholen.

Die **Haftung des Architekten** wird durch das Gesetz nicht geregelt. Die Haftung kann aufgrund der vertraglichen Beziehungen zwischen Architekt und Bauherr aufgrund fehlender oder mangelhafter Information an den Bauherrn sowie aufgrund fehlerhafter Abrechnung im Regresswege entstehen. Zur Vermeidung dieses Problems sollte der Architekt darauf achten, dass die zu beauftragenden Unternehmen Freistellungsbescheinigungen vorlegen.

C. Folgen für den Leistungserbringer

1. Anrechnung und Erstattung des abgeführten Steuerabzugs

Der **vom Bauherrn** auf Rechnung des Leistungserbringers einbehaltene und abgeführte Steuerabzugsbetrag ist auf die von dem **Leistungserbringer** geschuldeten Steuern anzurechnen. Dabei wird die **Verrechnung** in der folgenden Reihenfolge vorgenommen:

- a. auf die vom leistenden Unternehmer einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer,
- b. auf bestimmte Vorauszahlungen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer,
- c. auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht wurde,

- d. auf die vom Leistungserbringer selbst nach dem Steuerabzugsverfahren für Bauleistungen zu erbringenden Steuerabzüge.

Ein evtl. verbleibender Restbetrag ist dem Leistungserbringer zu erstatten, wenn dieser einen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Muster binnen 2 Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem der Steuerabzugsbetrag abgeführt wurde, stellt. Besonderheiten treten dabei auf, falls Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen sind.

2. Freistellungsbescheinigung

Wie bereits dargestellt, kann bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung von der Abzugsbesteuerung **abgesehen** werden.

Die Erlangung dieser Bescheinigung ist seitens des Leistungserbringers an verschiedene Kriterien geknüpft. Demnach kann die Ausstellung dieser Freistellung **versagt** werden, falls

- a. Anzeigepflichten gemäß § 138 AO (Anzeigen über die Erwerbstätigkeit an die Gemeinde) nicht erfüllt werden,
- b. Auskunfts- und Mitteilungspflichten gemäß § 90 AO (Mitwirkungspflichten bei Ermittlung des Sachverhalts) nicht erfüllt werden,
- c. ein im Ausland ansässiger Leistungserbringer den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit nicht durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde erbringt,
- d. sonstige Gefährdungstatbestände (etwa nachhaltige Steuerrückstände, unzutreffende Angaben in Steuererklärungen oder -anmeldungen, unvollständige oder wiederholt nicht rechtzeitige Abgabe von Steuerunterlagen, etc.) eintreten. Die Beurteilung dieser Gefährdungstatbestände steht auch im Ermessen der zuständigen Finanzbehörden. Grundsätzlich kann die Freistellungsbescheinigung auch einem im Insolvenzverfahren stehenden Unternehmen ausgestellt werden.

Gemäß § 48 b Abs. 2 EStG soll eine Freistellungsbescheinigung auch dann erteilt werden, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit kein zu sichernder Anspruch besteht, z.B. bei Existenzgründern.

Freistellungsbescheinigungen werden **zeitlich befristet** ausgestellt. Sie haben eine maximale Geltungsdauer von 3 Jahren. Sie können jedoch, insbesondere bei der Finanzverwaltung erstmals bekannt werdenden Unternehmen, auch mit einer kürzeren Laufzeit ausgestellt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums genügt die Vorlage einer Kopie. Lediglich bei einer projektbezogenen Freistellungsbescheinigung ist die Vorlage des Originals erforderlich.

Die Erteilung der Bescheinigung wird nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** vorgenommen. Sie erfolgt seitens der Finanzbehörden stets unter Widerrufsvorbehalt. Ein Widerruf der Freistellungsbescheinigung soll jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint.

D. Weiterführende Information

Das Merkblatt des Bundesfinanzministeriums vom 27.12.2002, das im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de/-/479.8133/.htm zum Herunterladen bereit steht, informiert über weitere Einzelheiten zur Bauabzugssteuer.

Aufgrund der Komplexität der dargestellten Regelungen und den Problemen bei ihrer Umsetzung empfiehlt die AK NW bei Zweifelsfragen die Hinzuziehung Ihres Steuerberaters.