

7 Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe - Auswirkungen auf kommunale Gebietskörperschaften und ihre Betriebe

1. Überblick

Mit dem Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30. August 2001 (BGBl. 2001 I S. 2267) unternimmt der Gesetzgeber einen weiteren Versuch, Steueransprüche des deutschen Fiskus zu sichern, nachdem die Einführung einer 25%igen Abzugssteuer im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission wieder rückgängig gemacht werden mußte. Das Gesetz wurde am 6. September 2001 im Bundesgesetzblatt verkündet und trat am 7. September 2001 in Kraft (Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes). Abweichend vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes sind vom Steuerabzug erst Zahlungen betroffen, die nach dem 31.12.2001 geleistet werden (§ 52 Abs. 56 EStG). Damit soll den Bauunternehmen noch Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig eine Freistellungsbescheinigung zu verschaffen. Die Neuregelungen sind enthalten in den neu eingefügten §§ 48 bis 48 d EStG sowie in der Abgabenordnung, der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung und der Arbeitnehmer-Zuständigkeitsverordnung - Bau. Zwischenzeitlich hat auch das Bundesfinanzministerium im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem ausführlichen Schreiben zu Einzelfragen Stellung genommen (vgl. BMF-Schreiben vom 01.11.2001 IV A 5 - S 1900 - 292/01, DB 2001, Beilage zu Heft 45 vom 09.11.2001).

Das Gesetz verpflichtet Unternehmer i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und juristische Personen des öffentlichen Rechts (= Leistungsempfänger), 15 % des Rechnungsbetrages für empfangene Bauleistungen für Rechnung des Bauunternehmers (= Leistender) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 48 EStG). Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um ein inländisches oder um ein ausländisches Bauunternehmen handelt, das die Bauleistung erbringt. Der Abzugsbetrag wird auf die vom Leistenden zu entrichtenden Steuern (Lohnsteuer, Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, eigene Abzugsbeträge des Leistenden) angerechnet oder - soweit sie nicht angerechnet werden konnten - auf Antrag erstattet (§ 48 c EStG). Vom Steuerabzug erfaßt werden auch Bauleistungen ausländischer Unternehmen, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen. Unberührt davon bleibt in diesem Fall der Anspruch des Leistenden auf völlige bzw. teilweise Erstattung des Abzugsbetrages gemäß § 48 d EStG.

Der Steuerabzug kann unterbleiben, wenn bestimmte Bagatellgrenzen nicht überschritten werden oder wenn das Bauunternehmen eine Freistellungsbescheinigung vorlegt (§ 48 Abs. 2 EStG i.V. mit § 48 b EStG). Wird entgegen den gesetzlichen Vorschriften der Abzugsbetrag nicht einbehalten und abgeführt, haftet der Bauherr für den Abzugsbetrag.

Hinzuweisen ist darauf, daß der Steuerabzug nach § 48 EStG dem Abzugsverfahren nach § 50 a Abs. 7 EStG vorgeht. Diese Vorschrift findet somit auf Bauleistungen keine Anwendung. Zu beachten bleiben darüber hinaus die umsatzsteuerrechtlichen Einbehaltungspflichten bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer an inländische Unternehmer sowie an juristische Personen des öffentlichen Rechts gemäß §§ 51 ff. UStDV (bzw. § 13 b UStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001).

## 2. Wer ist zum Steuerabzug verpflichtet?

Zum Steuerabzug verpflichtet sind alle Unternehmer i.S. des § 2 UStG und alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 48 Abs. 1 Satz 1 EStG). Unternehmer i.S. des § 2 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig sowie nachhaltig und gegen Entgelt ausübt. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es nicht an. Der Abzugsverpflichtung unterliegen auch Kleinunternehmer i.S. des § 19 UStG, pauschalversteuernde Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) sowie Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind grundsätzlich zum Abzug verpflichtet, unabhängig davon, ob sie eine Bauleistung für ihren Unternehmensbereich oder für ihren Hoheitsbereich empfangen. Das heißt, eine Gemeinde muß die Steuer sowohl dann abziehen, wenn sie die Bauleistung für einen Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 2 Abs. 3 UStG i.V. mit § 4 KStG oder für einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb i.S. des § 2 Abs. 3 UStG erhält, als auch dann, wenn die Bauleistung für den Hoheitsbereich bestimmt ist. Unerheblich ist auch, ob sie in ihrem Unternehmensbereich steuerfreie oder steuerpflichtige Umsätze ausführt.

### Beispiele:

- Eine Gemeinde läßt für ihren Betrieb gewerblicher Art „Wasserversorgung“ einen Hochbehälter von einem Bauunternehmer errichten. Die Bauleistungen unterliegen der Abzugsbesteuerung nach § 48 EStG. Ob es sich bei dem Bauunternehmer um einen Unternehmer mit Sitz im Inland oder mit Sitz im Ausland handelt, ist unerheblich.
- Ein Landkreis läßt für sein Krankenhaus, das in der Rechtsform eines Kommunalunternehmens betrieben wird, einen Anbau errichten. Die Bauleistungen unterliegen der Abzugsbesteuerung, obwohl das Krankenhaus ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG tätigt.
- Der Abwasserzweckverband beauftragt ein inländisches Bauunternehmen mit der Verlegung von Kanalleistungen. Der Zweckverband ist im Bereich der Abwasserentsorgung hoheitlich tätig. Gleichwohl ist er als juristische Person des öffentlichen Rechts zum Steuerabzug verpflichtet.

**d) Ebenfalls kein Steuerabzug erforderlich, wenn Freigrenzen nicht überschritten werden**

Ebenfalls kein Steuerabzug ist erforderlich, wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich folgende Beträge nicht überschreiten wird:

- 15.000 Euro, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG (= Vermietungsumsätze) ausführt
- 5.000 Euro in den übrigen Fällen

Für die Ermittlung des Betrages sind die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen (§ 48 Abs. 2 EStG).

Strittig könnte sein, ob für juristische Personen des öffentlichen Rechts die Freigrenze von 15.000 Euro überhaupt einschlägig ist. Denn sie gilt nur für Leistungsempfänger, die allein deswegen als Unternehmer abzugsverpflichtet sind, weil sie ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG erbringen (vgl. auch BMF-Schreiben, a.a.O. Tz. 38). Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind jedoch unabhängig von jeder Unternehmereigenschaft abzugsverpflichtet. Sie wären im übrigen auch mit einer Vermietungstätigkeit nur vermögensverwaltend und nicht unternehmerisch tätig. Anders kann die Rechtslage bei einer vermögensverwaltenden GmbH zu beurteilen sein. Es empfiehlt sich daher, bei einer Vermögensverwaltung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst lediglich auf die Freigrenze von 5.000 Euro abzustellen oder sich generell eine Freistellungsbescheinigung vorlegen zu lassen. Letzteres gilt auch dann, wenn im laufenden Kalenderjahr mit weiteren Zahlungen für Bauleistungen an denselben Auftragnehmer zu rechnen ist. Geht der Leistungsempfänger zunächst davon aus, daß die Freigrenze nicht überschritten wird, und zieht er deshalb die Steuer nicht ab, so ist der unterlassene Steuerabzug aus der weiteren Gegenleistung nachzuholen, wenn es im Nachhinein zur Überschreitung der maßgeblichen Freigrenze kommt. Reicht in diesem Fall der Betrag für die Erfüllung der Abzugsverpflichtung nicht aus, so entfällt die Abzugsverpflichtung in der Höhe, in der sie die Gegenleistung übersteigt (vgl. BMF-Schreiben, a.a.O., Tz. 39 und 40).

**Beispiele:**

- Eine kleine Gemeinde läßt ihr Rathaus für 4.900 Euro reparieren. Die Steuer wird nicht abgezogen. Im November wird eine Nachbesserung durch dieselbe Baufirma erforderlich. Der Rechnungsbetrag hierfür lautet auf 500 Euro. Der Steuerabzugsbetrag errechnet sich mit 15 % aus 5.400 Euro = 810 Euro. Dieser Betrag kann aus der letzten Gegenleistung nicht erbracht werden. Es sind daher lediglich 500 Euro einzubehalten und abzuführen.

- Die Wohnungsgesellschaft der Stadt X ist Eigentümerin von 100 Wohnungen, die alle vermietet sind. Für ihren Wohnungsbestand läßt sie in den Monaten Mai und Juni von einem inländischen Bauunternehmer Renovierungs- und Instandhaltungsleistungen ausführen. Die Gegenleistung hierfür beträgt 12.000 Euro. Damit könnte die Gesellschaft grundsätzlich die Freigrenze von 15.000 Euro in Anspruch nehmen, wenn sie nicht bereits im Mai des laufenden Jahres für Oktober und November geplant hätte, vom gleichen Bauunternehmer weitere Sanierungsarbeiten im Gegenwert von ca. 10.000 Euro durchführen zu lassen. Sie muß deshalb bereits aus der ersten Gegenleistung die Steuer abziehen.

**5. Wie ist bei der Einbehaltung, Abführung und Anmeldung des Steuerabzugs zu verfahren?**

Der Steuerabzug ist von der Gegenleistung einzubehalten. Als Gegenleistung versteht das Gesetz das Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer (§ 48 Abs. 3 EStG). Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, d.h. in dem sie beim Leistungsempfänger abfließt. Das gilt auch für Vorschüsse, Abschlagszahlungen, Zahlungen für gestundete Beträge und Zahlungen aufgrund einer nachträglichen Erhöhung der Gegenleistung. Nachträgliche Minderungen führen jedoch nicht zu einer Berichtigung des Abzugsbetrages (BMF-Schreiben, a.a.O., Tz. 41 und 46).

Der Leistungsempfänger hat die in einem Kalendermonat einbehaltenen Abzugsbeträge für jeden Leistenden bis zum 10. Tag des Folgemonats auf amtlichem Vordruck anzumelden (vgl. §§ 167 und 168 AO) und an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abzuführen (§ 48 a Abs. 1 EStG). Die hierfür erforderlichen Angaben wie zuständiges Finanzamt und Kontonummer erhält er vom Leistenden. Weitere Informationen können auch dem Internet unter [www.finanzamt.de](http://www.finanzamt.de) entnommen werden.

Für die verspätete Abgabe der Anmeldungen bzw. für verspätete Zahlungen gelten die üblichen Bestimmungen der Abgabenordnung, d.h. es können Verspätungs- und Säumniszuschläge erhoben werden (vgl. §§ 152 und 240 AO).

**6. Welche Angaben hat der Leistungsempfänger dem Leistenden im Falle des Steuerabzugs zu bestätigen?**

Der Leistungsempfänger hat mit dem Leistenden über den Steuerabzug abzurechnen (§ 48 a Abs. 2 EStG). Die Abrechnung ist nicht formgebunden, hat jedoch folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Leistenden,
- den Rechnungsbetrag, das Rechnungsdatum und den Zahlungstag,

- die Höhe des Steuerabzugs und
- das Finanzamt, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist.

Anstelle des Abrechnungspapiers kann dem Leistenden auch eine Kopie der Steueranmeldung überlassen werden (BMF-Schreiben, a.a.O., Tz. 48).

**7. Welche Haftungsrisiken trägt der Leistungsempfänger, wenn er die Steuer nicht oder in zu geringem Umfang abgezogen hat?**

Grundsätzlich ist die Haftung ausgeschlossen, wenn dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Gegenleistung, d.h. im Zahlungszeitpunkt, eine Freistellungsbescheinigung vorlag, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte (§ 48 a Abs. 3 Satz 2 EStG). Der Leistungsempfänger hat die Freistellungsbescheinigung zu überprüfen, z.B. ob sie mit einem Dienstsiegel versehen ist und ob sie eine Sicherheitsnummer trägt (BMF-Schreiben, a.a.O., Tz. 51). Sollten danach noch Zweifel an der Richtigkeit der Bescheinigung vorliegen, kann sich der Leistungsempfänger durch eine elektronische Abfrage beim Bundesamt für Finanzen ([www.bff-online.de](http://www.bff-online.de)) oder durch Nachfrage bei dem Finanzamt, das die Bescheinigung ausgestellt hat, vergewissern, ob die Bescheinigung in Ordnung ist.

Ein Vertrauen auf die Freistellungsbescheinigung wird dann nicht geschützt, wenn diese durch unlautere Mittel oder durch falsche Angaben erwirkt wurde und dies dem Leistungsempfänger bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (§ 48 a Abs. 3 Satz 3 EStG). In diesem Fall haftet der Leistungsempfänger für die nicht oder zu niedrig abgeführte Steuer (§ 48 a Abs. 2 Satz 1 EStG). Das Finanzamt nimmt den Leistungsempfänger durch Haftungsbescheid in Anspruch (§ 48 a Abs. 2 Satz 4 EStG).

EAPI.: 60 (601); 92 (920)