

13. Jahrgang / September 2022 / Nr. 5

# **bau** *aktuell*

**Baurecht – Baubetriebswirtschaft – Baumanagement**

Herausgegeben von

Gerald Goger | Detlef Heck | Georg Karasek | Andreas Kletečka | Arnold Tautschnig

**Linde**  
www.lindeverlag.at

**Interview mit Bernhard Sommer**

„Pauschalhonorare belasten unsere Büros noch stärker als bisher“

**Georg Seebacher / Georg Jeremias**

Haftungsszenarien aus der Tätigkeit des Prüfstatikers

**Claudia Knoll / Katharina Tretnak-Hahn**

Vergaberechtliche Kostenschätzung vs interne Budgetierungen

**Matthias Mitterlehner**

Die Bauabzugsteuer im Sinne der §§ 48 bis 48d deutsches EStG

**Christoph Wiesinger**

Konsumentenschutz und Bauwerkvertrag

**Hans Lechner**

Design to Cost

**Gerald Fuchs**

Entwurf zur Änderung des UVP-G 2000

**Wolfgang Hussian**

Aus der aktuellen Rechtsprechung

# Die Bauabzugsteuer im Sinne der §§ 48 bis 48d deutsches EStG

## Das neue deutsche BMF-Schreiben im Überblick

Matthias Mitterlehner

Unternehmer, die in Deutschland Bauleistungen erbringen oder beziehen, werden mit der 15%igen Bauabzugsteuer im Sinne der §§ 48 bis 48d deutsches EStG konfrontiert. Mittels Freistellungsbescheinigung lässt sich ein Steuerabzug für leistende Unternehmer vermeiden. Das deutsche BMF hat am 19. 7. 2022 ein überarbeitetes Schreiben zur Bauabzugsteuer veröffentlicht.<sup>1</sup> Ein guter Zeitpunkt, um einen Blick auf die deutsche Bauabzugsteuer zu werfen. Im vorliegenden Beitrag werden die Ausführungen des deutschen BMF um wesentliche Erfahrungen aus der täglichen Beratungspraxis ergänzt.

### 1. Die Schreiben des deutschen BMF zur Bauabzugsteuer

Vergleichbar der österreichischen Auftraggeberhaftung gemäß § 82a EStG und § 67a ff ASVG<sup>2</sup> soll die deutsche Bauabzugsteuer im (gesamten) Baugewerbe die illegale Beschäftigung eindämmen und Steueransprüche sichern.<sup>3</sup> Am 27. 12. 2002 hat das deutsche BMF erstmalig ein Schreiben zum „Steuerabzug von Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen“ veröffentlicht.<sup>4</sup> Dieses wurde durch die Verwaltungsanweisungen vom 4. 9. 2003<sup>5</sup> und vom 20. 9. 2004<sup>6</sup> ergänzt. Das nun veröffentlichte deutsche BMF-Schreiben konsolidiert diese Verwaltungsanweisungen und klärt einige Anwendungsfragen.

### 2. Begriff „Bauleistung“

§ 48 Abs 1 Satz 3 deutsches EStG definiert Bauleistungen als „alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen“. Nach Ansicht des BFH sind sowohl der Begriff „Bauleistung“ als auch der Begriff „Bauwerk“ weit auszulegen.<sup>7</sup> Davon umfasst sind folglich nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende,

aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen (zB Brücken, Straßen, Tunnel, Versorgungsleitungen, Windkraftanlagen). Als Bauleistungen nennt das deutsche BMF unter anderem den Einbau von Fenstern, Türen oder Bodenbelägen, von Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen sowie von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind (zB Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen). Weiters genannt werden die Installation von Lichtwerbeanlagen, Photovoltaikanlagen sowie die Dachbegrünung von Bauwerken oder der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.<sup>8</sup> Im Anhang des deutschen BMF-Schreibens findet sich zudem ein Auszug aus der deutschen Baubetriebe-Verordnung.<sup>9</sup> Die dort aufgezählten Tätigkeiten sind allerdings nur dann dem Steuerabzug zu unterwerfen, wenn diese im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden.<sup>10</sup> Die Arbeitskräfteüberlassung zur Erbringung von Bauleistungen ist keine Bauleistung,<sup>11</sup> ebenso wenig die bloße Reinigung von Flächen, insoweit es dadurch nicht zu einer Substanzänderung kommt.<sup>12</sup> Selbst künstlerische Leistungen an Bauwerken, können eine Bauleistung darstellen.<sup>13</sup> Nach Ansicht des deutschen BMF fallen folgende Leistungen nicht unter den Steuerabzug:<sup>14</sup>

- Materiallieferung (zB durch Baustoffhändler oder Baumärkte);
- Anliefern von Beton (demgegenüber stellen das Anliefern und das anschließende fachgerechte Verarbeiten des Betons durch den Anliefernden eine Bauleistung dar);
- Zurverfügungstellung von Betonpumpen;



Mag. Matthias Mitterlehner ist Steuerberater, Partner und Head of International Tax einer Wirtschaftstreuhand-GmbH in Linz. Die steuerliche Beratung bei internationalen Bauprojekten stellt einen wesentlichen Schwerpunkt seiner Tätigkeit dar.

1 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, online abrufbar unter [https://www.bun-desfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2022-07-19-steuerabzug-von-verguetungen-fuer-im-inland-erbrachte-bauleistungen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bun-desfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2022-07-19-steuerabzug-von-verguetungen-fuer-im-inland-erbrachte-bauleistungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1).

2 Die genannten Bestimmungen zur österreichischen Auftraggeberhaftung sollen das Risiko der Nichtabfuhr von Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträgen und sonstigen lohnabhängigen Abgaben im Zusammenhang mit der Erbringung von Bauleistungen in Österreich verhindern; vgl A. Ebner in Jakob EStG<sup>15</sup> (2022) § 82a Rz 2.

3 BFH 7. 11. 2019, I R 46/17, dBSStBl II 2020, 552; Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>162</sup>, § 48 EStG Rz 11.

4 Deutsches BMF-Schreiben vom 27. 12. 2002, IV A 5 - S 2272 - 1/02, dBSStBl I 2002, 1399.

5 Deutsches BMF-Schreiben vom 4. 9. 2003, IV A 5 - S 2272 b - 20/03, dBSStBl I 2003, 431.

6 Deutsches BMF-Schreiben vom 20. 9. 2004, IV A 5 - S 2272 b - 11/04, dBSStBl I 2004 I, 862.

7 BFH 7. 11. 2019, I R 46/17; zum weiten Verständnis des Begriffs „Bauwerk“ siehe schon Bundesarbeitsgericht 21. 1. 1976, 4 AZR 71/75, worauf sich das deutsche BMF schon bisher in seinem Schreiben aus 2002 berufen hat; vgl deutsches BMF vom 27. 12. 2002, IV A 5 - S 2272 - 1/02, Rz 5.

8 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 4; zu Photovoltaikanlagen siehe BFH 7. 11. 2019, I R 46/17.

9 Verordnung über die Betriebe des Baugewerbes, in denen die ganzjährige Beschäftigung zu fördern ist (Baubetriebe-Verordnung), dBGBl I 1980, 2033 in der Fassung dBGBl I 2011, 2854.

10 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 5.

11 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 8.

12 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 9.

13 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 7.

14 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 11.

- Zurverfügungstellung von anderen Baugeräten (es sei denn, es wird zugleich Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt);
- Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobilen Toilettenhäusern;
- Entsorgung von Baumaterialien (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer);
- Aufstellen von Messeständen;
- Gerüstbau;
- Schiffbau;
- Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (zB Bäume, Gehölze, Blumen, Rasen), außer bei Dachbegrünungen.

Liegt eine Bauleistung vor, ist diese nur dann dem Steuerabzug zu unterwerfen, wenn die ausgeführte Tätigkeit im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt wird, also der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient. Eine Bauleistung muss sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken.<sup>15</sup> Planerische Leistungen (zB Statiker, Architekt), Labordienstleistungen (zB Baustoffanalyse) oder reine Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben sind keine Bauleistungen.<sup>16</sup> Stellt eine der eben genannten Leistungen allerdings nur eine von mehreren erbrachten Leistungen im Rahmen eines Vertragsverhältnisses dar, so ist zu prüfen, ob (auch) eine Bauleistung erbracht wird und welche Leistung im Vordergrund steht. Ist die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen, teilen etwaige Nebenleistungen (zB Versetzen einer Steckdose im Zuge einer Maschinenlieferung) das Schicksal der Hauptleistung und es liegt vollumfänglich eine Abzugsverpflichtung vor.<sup>17</sup>

### 3. Abzugsverpflichteter

Abzugsverpflichtet ist der Leistungsempfänger, wenn es sich hierbei um einen Unternehmer im Sinne des § 2 deutsches UStG oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt.<sup>18</sup> Ein Generalunternehmer, der sich zur Erfüllung seiner Leistungspflicht Subunternehmern bedient, wird zum Leistungsempfänger und folglich Abzugsverpflichteten selbst dann, wenn er selbst keine Bauleistungen erbringt, sondern diese lediglich abrechnet.<sup>19</sup> Ob der Leistungsempfänger in Deutschland ansässig oder einkommen- bzw körperschaftsteuerpflichtig ist, ist unerheblich.<sup>20</sup> Die Abzugspflicht kann folglich auch österreichische Unternehmer treffen, an die in Deutschland zB als Generalunternehmer eine Bauleistung erbracht wird.

15 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 5.  
 16 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 6.  
 17 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 12.  
 18 Siehe dazu im Detail deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 14.  
 19 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 16.  
 20 Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>162</sup>, § 48 EStG Rz 20 ff.

### 4. Leistender

Unerheblich für den Steuerabzug ist, ob der Leistende im Inland oder im Ausland ansässig ist. Bezug nehmend auf die BFH-Rechtsprechung<sup>21</sup> wird in diesem Zusammenhang im deutschen BMF-Schreiben nun klargestellt, dass die Verpflichtung zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Bauabzugsteuer nicht von der inländischen Steuerpflicht des Leistenden abhängt.<sup>22</sup> Des Weiteren ist es unerheblich, ob die Erbringung von Bauleistungen zum Unternehmenszweck des Leistenden gehört. Ein Generalunternehmer, der selbst keine Bauleistung erbringt, diese aber abrechnet, gilt einerseits als Leistungsempfänger und Abzugsverpflichteter,<sup>23</sup> andererseits als Leistender.<sup>24</sup> Wenn Arbeitsgemeinschaften Verträge über Bauleistungen abschließen, wird einerseits die Arbeitsgemeinschaft zum Leistenden und zusätzlich jeder ARGE-Partner, der Bauleistungen gegenüber der Arbeitsgemeinschaft erbringt.<sup>25</sup>

### 5. Steuerabzug, Höhe und Bemessungsgrundlage

Liegt eine in Deutschland erbrachte Bauleistung vor, so ist der Leistungsempfänger gemäß § 48 Abs 1 Satz 1 deutsches EStG verpflichtet, den Steuerabzug im Ausmaß von 15 % in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, vorzunehmen. Der innerhalb eines Kalendermonats einbehaltende Steuerabzugsbetrag muss unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils bis zum 10. des Folgemonats an das für die Besteuerung des Einkommens des Leistenden zuständige Finanzamt abgeführt werden. Zeitgleich hat eine Anmeldung des Steuerabzugs bei dem für den Leistenden zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Wurde innerhalb eines Monats ein Steuerabzug von den Gegenleistungen an mehrere Leistende vorgenommen, so hat für jeden Leistenden eine gesonderte Anmeldung zu erfolgen. In der Anmeldung muss jedenfalls die zugrunde liegende Bauleistung (Art der Tätigkeit und Projekt) angegeben werden. Lediglich die Angabe einer Auftrags- oder Rechnungsnummer ist nicht ausreichend.<sup>26</sup> Bei verspäteter Abgabe der Anmeldung droht ein Verspätungszuschlag von bis zu 25.000 €. <sup>27</sup>

Dem Steuerabzug in Höhe von 15 % unterliegt der volle Betrag der tatsächlich aufgewendeten Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört das Entgelt für die Bauleistung zuzüglich der Umsatzsteuer, unabhängig davon, ob das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt. Wird ein Sicherheitseinbehalt (etwa nach Ablauf der Gewährleistungspflicht) nachträglich ausbezahlt, ist ein Steuer-

21 BFH 7. 11. 2019, IR 46/17, Rn 27.  
 22 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 23.  
 23 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 16.  
 24 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 24.  
 25 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 25.  
 26 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 63 ff.  
 27 Vgl § 152 deutsche AO; deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 67.

erabzug vorzunehmen.<sup>28</sup> Abzüge (wie zB Skonti) können von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.<sup>29</sup> Wird die Gegenleistung nachträglich erhöht, ist nur der Differenzbetrag zu der vorherigen Anmeldung in dem Anmeldezeitraum, in dem der erhöhte Betrag erbracht wurde, anzumelden. Bei einer Minderung der Gegenleistung ist nach Ansicht des deutschen BMF keine Berichtigung vorzunehmen.<sup>30</sup> Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen erbracht (zB Anzahlung, Abschlagszahlung nach Projektmeilensteinen) hat auch der Steuerabzug von den jeweils geleisteten Teilbeträgen zu erfolgen.<sup>31</sup>

Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, dem Leistenden einen Abrechnungsbeleg zu erteilen, der folgende Angaben enthalten muss:<sup>32</sup>

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

## 6. Abstandnahme vom Steuerabzug

### 6.1. Allgemeines

Der Abzugsverpflichtete kann gemäß § 48 Abs 2 deutsches EStG in drei Fällen vom Steuerabzug Abstand nehmen:

- Bei Vorlage einer im Zeitpunkt der Gegenleistung gültigen Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs 1 Satz 1 deutsches EStG durch den Leistenden muss kein Steuerabzug vorgenommen werden.<sup>33</sup>
- Bei Gegenleistungen, die im laufenden Kalenderjahr 5.000 € voraussichtlich nicht übersteigen, muss nicht einbehalten werden (Bagatellregelung). Bei Leistungsempfängern, die ausschließlich umsatzsteuerbefreite Vermietungsumsätze<sup>34</sup> erzielen, erhöht sich die Freigrenze auf 15.000 €. <sup>35</sup>
- Vermietet ein Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen, ist der Steuerabzug auf Bauleistungen für diese Wohnungen nicht anzuwenden (Zweiwohnungsregelung).<sup>36</sup>

### 6.2. Erteilung einer Freistellungsbescheinigung

Für ausländische Leistende hat die Entlastung von der Bauabzugsteuer im Wege der Freistellungsbescheinigung in der Praxis eine sehr hohe Bedeutung.

Leistende können eine solche Freistellungsbescheinigung gemäß § 48b Abs 1 Satz 1 deutsches EStG bei dem für sie zuständigen deutschen Finanzamt beantragen. Für in Österreich ansässige Leistende ist das Finanzamt München das örtlich zuständige Finanzamt.<sup>37</sup> Der Antrag ist grundsätzlich formlos. Rückfragen im Wege eines Fragebogens durch das Finanzamt sind möglich<sup>38</sup> und üblich. Um die Bearbeitung des Antrags zu beschleunigen, empfiehlt es sich daher in der Praxis, den im Internet zur Verfügung gestellten „Fragebogen zur Freistellung beim Steuerabzug bei Bauleistungen“<sup>39</sup> auszufüllen und dem Antrag anzuschließen. Das Finanzamt München fordert außerdem in der Regel die Vorlage des relevanten Werkvertrages.<sup>40</sup> Es empfiehlt sich daher, diesen gleich dem Antrag anzuschließen bzw – wenn dieser noch nicht abgeschlossen ist – im Antrag darauf hinzuweisen und ihn dann nachzureichen. Ausländische Antragsteller haben zudem eine Bestätigung über die steuerliche Erfassung im Ausland vorzulegen. Im soeben genannten Fragebogen des Finanzamtes München ist für diese Bestätigung ein eigenes Blatt vorgesehen.

Einer Arbeitsgemeinschaft, für die keine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt und die nicht Arbeitgeber der eingesetzten Arbeitnehmer ist, kann eine Freistellungsbescheinigung in der Regel nur dann erteilt werden, wenn ferner den an ihr beteiligten Gesellschaftern vom für sie jeweils zuständigen Finanzamt jeweils eine Freistellungsbescheinigung erteilt wurde.<sup>41</sup> Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Freistellungsbescheinigung vom Finanzamt München maximal bis zu dem Tag ausgestellt wird, an dem die erste Feststellungsbescheinigung eines ARGE-Partners abläuft. Läuft die Freistellungsbescheinigung eines ARGE-Partners folglich in Kürze ab, sollte dieser zuerst eine neue Freistellungsbescheinigung beantragen. Bei Anträgen für eine Arbeitsgemeinschaft hat das Finanzamt München zudem zuletzt einen zusätzlichen Fragebogen übermittelt, in welchem allerdings ähnliche Informationen wie im vorhin erwähnten Fragebogen abgefragt werden.

Liegt eine gültige Freistellungsbescheinigung vor, verlangt das Finanzamt München üblicherweise vierteljährlich die Einreichung einer Bau-

37 Dies ergibt sich aus § 20a Abs 1 Satz 1 iVm § 21 Abs 1 Satz 2 deutsche AO und § 1 Abs 1 Z 19 der deutschen Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung – UStZustV), dBGBl I 2001, 3794 in der Fassung dBGBl I 2020, 3096. Diese Verordnung normiert die örtliche Finanzamtszuständigkeit für Unternehmer im Sinne des § 21 Abs 1 Satz 2 deutsche AO aus einer Vielzahl von Ländern.

38 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 28.

39 Online abrufbar unter [https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Weitere\\_Themen\\_A\\_bis\\_Z/Bauleistungen/default.php?f=Muenchen&c=n&d=x&t=x](https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Weitere_Themen_A_bis_Z/Bauleistungen/default.php?f=Muenchen&c=n&d=x&t=x) (abgerufen am 6. 9. 2022). Auf dieser Seite finden sich außerdem ein „Mustertext für einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung“ sowie weitere Formulare rund um den Steuerabzug.

40 Das deutsche BMF-Schreiben weist in diesem Zusammenhang lediglich darauf hin, dass „das Finanzamt ... die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung von der Vorlage eines Werkvertrages abhängig machen [kann], wenn sie auf einen bestimmten Auftrag bezogen erteilt werden soll“; vgl deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 37.

41 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 32.

28 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 79 f.

29 Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>162</sup>, § 48 EStG Rz 141.

30 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 68; anderer Ansicht Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>162</sup>, § 48 EStG Rz 149.

31 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 42; Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>162</sup>, § 48 EStG Rz 145.

32 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 69.

33 Vgl § 48 Abs 2 Satz 1 deutsches EStG; deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 28 ff.

34 Vgl § 4 Z 12 Satz 1 deutsches UStG.

35 Vgl § 48 Abs 2 Satz 1 deutsches EStG; deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 47 ff.

36 Vgl § 48 Abs 1 Satz 2 deutsches EStG; deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 53 ff.



stellenübersicht.<sup>42</sup> Diesbezüglich findet sich im aktuellen deutschen BMF-Schreiben jedoch kein Hinweis. Im Detail ist die Praxis der einzelnen deutschen Finanzämter bei der Erteilung von Freistellungsbescheinigungen allerdings in manchen Punkten sehr unterschiedlich. Die steuerlichen Konsequenzen der in einer Baustellenübersicht zu einzelnen Projekten gemachten Angaben sollten jedenfalls bedacht werden. Diese werden vom Finanzamt überprüft. Ergibt sich etwa aus den Daten zur Projektlaufzeit, dass mit einem Projekt die abkommensrechtliche Frist für die Begründung einer deutschen Bau- oder Montagebetriebsstätte<sup>43</sup> überschritten wird, führt dies üblicherweise zu einer Überprüfung der Steuerpflicht durch das zuständige Finanzamt.

Die Freistellungsbescheinigung wird auf die dem Leistenden für Einkommen- bzw Körperschaftsteuerzwecke erteilte Steuernummer ausgestellt.<sup>44</sup> Voraussetzung für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung an Leistende ohne Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleistung oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland ist, dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist. Bei Leistenden, die weder Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleistung noch gewöhnlichem Aufenthalt innerhalb eines Mitgliedsstaates der EU oder des EWR haben, verlangt das deutsche BMF zusätzlich die Benennung eines deutschen Empfangsbevollmächtigten.<sup>45</sup> Der Steueranspruch ist nach § 48b Abs 1 deutsches EStG insbesondere dann gefährdet und die Versagung einer Freistellungsbescheinigung gerechtfertigt, wenn

- der Leistende die in § 138 deutsche AO genannten Anzeigepflichten über die Erwerbstätigkeit (zB Eröffnung einer Betriebsstätte) nicht erfüllt;
- der Leistende seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 deutsche AO nicht nachkommt (zB wenn der Leistende Rückfragen des Finanzamtes im Rahmen der Beantragung der Freistellungsbescheinigung nicht oder nicht vollständig beantwortet);
- der im Ausland ansässige Leistende den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nicht erbringt.

Neben den im Gesetz genannten Gründen kann die Ausstellung der Freistellungsbescheinigung gemäß dem deutschen BMF-Schreiben außerdem dann versagt werden, wenn aus anderen Gründen eine Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs be-

steht (zB nachhaltige und wiederholte Steuerrückstände, unzutreffende Angaben in bzw wiederholte nicht rechtzeitige Abgabe von Steueranmeldungen oder Steuererklärungen).<sup>46</sup> Umsatzsteueransprüche gehören zwar nicht zu den durch §§ 48 ff deutsches EStG zu sichernden Steueransprüchen; kommt der Steuerpflichtige der Abgabe der deutschen Umsatzsteuerjahreserklärung aber nicht vollständig oder verspätet nach, so kann dies jedoch als Indiz für den Willen, die steuerlichen Pflichten insgesamt zu erfüllen oder nicht zu erfüllen, gewürdigt werden.<sup>47</sup> Kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein deutsches Besteuerungsrecht besteht und nähert sich die Dauer der Bau- oder Montageausführung in Deutschland der abkommensrechtlichen Frist für die Begründung einer Betriebsstätte<sup>48</sup> an, so kann das Finanzamt die Freistellungsbescheinigung mittels Ablehnungsbescheids ablehnen.<sup>49</sup>

Hingegen soll gemäß § 48b Abs 2 deutsches EStG eine Freistellungsbescheinigung dann erteilt werden, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit kein zu sichernder Steueranspruch besteht. Bei ausländischen Steuerpflichtigen könne dies etwa der Fall sein, wenn aufgrund der kurzzeitigen Tätigkeit im Inland keine inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht des Leistenden besteht. Der Leistende muss dies gegenüber dem Finanzamt glaubhaft machen.<sup>50</sup>

Freistellungsbescheinigungen gelten ab dem Tag der Ausstellung und können auf bestimmte Zeit, längstens jedoch für einen Zeitraum von drei Jahren, oder bezogen auf einen bestimmten Auftrag erteilt werden. Bei nur vorübergehender Tätigkeit im Inland soll vorrangig eine auftragsbezogene Freistellungsbescheinigung erteilt werden. Neu im aktuellen deutschen BMF-Schreiben ist, dass auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen auf einen Gültigkeitszeitraum zu begrenzen sind. Das deutsche BMF stellt nun ergänzend klar, dass bei bestehenden Freistellungsbescheinigung, die für einen bestimmten Zeitraum ausgestellt wurden, keine zusätzlichen auftragsbezogenen Freistellungsbescheinigungen ausgestellt werden. Ebenfalls wurden Verschärfungen betreffend die Befristung von Freistellungsbescheinigungen bei Unternehmensneugründungen und bei Leistenden, die der Finanzverwaltung erstmals bekannt werden, aufgenommen. Insofern das steuerliche Verhalten dieser Leistenden noch nicht bekannt ist, soll die Freistellungsbescheinigung nur so lange gelten, bis das Abgabe- und Zahlungsverhalten erstmalig beurteilt werden können. Dies wird nach Ansicht des deutschen BMF in der Regel spätestens ein Jahr nach Antragstellung möglich sein, wenn die ersten Voranmeldungen oder Steuerer-

42 Auch diesbezüglich gibt es auf der Seite des Finanzamtes München eine entsprechende Vorlage; siehe [https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/WeitereThemen\\_A\\_bis\\_Z/Bauleistungen/default.php?f=Muenchen&c=n&d=x&t=x](https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/WeitereThemen_A_bis_Z/Bauleistungen/default.php?f=Muenchen&c=n&d=x&t=x).

43 Gemäß Art 5 Abs 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2002/182 in der Fassung BGBl III 2012/32 (im Folgenden: DBA Deutschland), ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

44 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 28.

45 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 28.

46 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 32.

47 Finanzgericht Niedersachsen 18. 4. 2002, 6 V 55/02, EFG 2002, 842; Finanzgericht Düsseldorf 3. 7. 2002, 18 V 1183/02 AE (KV), EFG 2003, 99.

48 Gemäß Art 5 Abs 3 DBA Deutschland besteht dann eine Betriebsstätte, wenn die Dauer einer Bauausführung oder Montage 12 Monate überschreitet.

49 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 34.

50 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 33.

klärungen abgegeben wurden.<sup>51</sup> Besteht bereits eine Freistellungsbescheinigung und läuft diese aus, kann frühestens sechs Monate vor Ablauf der auslaufenden eine neue Freistellungsbescheinigung beantragt werden (Folgebescheinigung). Um zu gewährleisten, dass der Gültigkeitszeitraum der Folgebescheinigung direkt an den Zeitraum der vorhergehenden Bescheinigung anschließt, muss dem Antrag zu entnehmen sein, dass die Ausstellung einer Folgebescheinigung gewünscht ist.<sup>52</sup> Bei Verlust der Freistellungsbescheinigung kann auf Antrag eine Ersatzbescheinigung ausgestellt oder eine neue Freistellungsbescheinigung ausgestellt werden.<sup>53</sup> Ist der Steueranspruch gefährdet (zB wenn Steuererklärungen ausstehen und eine Schätzung vorgenommen wird), kann das Finanzamt eine ausgestellte Freistellungsbescheinigung auch widerrufen.<sup>54</sup>

### 6.3. Vorlage der Freistellungsbescheinigung beim Leistungsempfänger

Insofern nicht die Bagatellgrenze oder die Zweiwohnungsregelung zur Anwendung kommt, darf der Leistungsempfänger vom Steuerabzug nur absehen, wenn ihm im Zeitpunkt der Gegenleistung eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Dies gilt ebenso, wenn die Gegenleistung in Teilbeträgen (zB Anzahlung) geleistet wird, oder bei Aufrechnung. Anderenfalls kann er zur Haftung herangezogen werden. Auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen sind dem Leistungsempfänger (im Original) auszuhändigen. In den übrigen Fällen reicht die Aushändigung einer Kopie (auch in elektronischer Form, zB als PDF via E-Mail, Fax).<sup>55</sup> Bei Vorlage einer Kopie müssen allerdings alle Angaben lesbar sein. Die Bescheinigung ist durch den Leistungsempfänger insbesondere im Hinblick auf das Vorliegen eines Dienstsiegels und einer Sicherheitsnummer zu überprüfen. Durch eine Gültigkeitsprüfung<sup>56</sup> kann der Leistungsempfänger nach nunmehriger Ansicht des deutschen BMF zudem grobe Fahrlässigkeit vermeiden.<sup>57</sup>

## 7. Anrechnung und Erstattung des Steuerabzugsbetrags

Einbehaltende und angemeldete Steuerabzugsbeträge werden vom Finanzamt auf zu entrichtende Steuern angerechnet. Dafür kann das Finanzamt die Vorlage der vom Leistungsempfänger ausge-

stellten Abrechnungsbelege fordern. Die Anrechnung erfolgt dabei gemäß § 48c Abs 1 Satz 1 deutsches EStG zwingend in folgender Reihenfolge:<sup>58</sup>

- auf die vom Leistenden einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer,
- auf die vom Leistenden zu entrichtenden Vorauszahlung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, insoweit der Vorauszahlungszeitraum innerhalb des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums liegt, in dem die Bauleistung erbracht worden ist,
- auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht worden ist, und
- auf die vom Leistenden selbst nach dem Steuerabzugsverfahren bei Bauleistungen anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge (etwa von Subunternehmerleistungen).

Der Antrag auf Anrechnung kann gemäß § 48c Abs 3 deutsches EStG vom Finanzamt abgelehnt werden, wenn der angemeldete Abzugsbetrag nicht abgeführt wurde und Missbrauchsverdacht besteht. Eine Anrechnung auf die Einkommen- bzw Körperschaftsteuer und deren Vorauszahlungen (§ 48c Abs 1 Z 2 und 3 deutsches EStG) kann erst erfolgen, wenn die Bauleistung erbracht wurde. Dieser Zeitpunkt bestimmt sich nach dem Abschluss der Bauleistung und der Ergebnisrealisierung entsprechend den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Entscheidend werden somit regelmäßig die Übergabe des fertigen Werks an den Leistungsempfänger und die Abnahme durch diesen sein. Wird bei Großbauwerken, die sich über mehrere Jahre erstrecken, vom Wahlrecht Gebrauch gemacht, aufgrund von Teilabrechnungen und Teilabnahmen eine Teilgewinnrealisierung vorzunehmen, so kommt ausnahmsweise eine Anrechnung auf Teilleistungen in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen in Betracht.<sup>59</sup>

Verbleibt nach der Anrechnung noch ein Guthaben, das bis zum Abschluss der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsjahres des Jahres der Erbringung der Bauleistung nicht angerechnet werden kann, und kommt außerdem keine Aufrechnung nach § 226 deutsche AO in Betracht, kann eine Erstattung beantragt werden. Voraussetzung für die Erstattung ist gemäß § 48c Abs 2 Satz 2 deutsches EStG, dass der Leistende nicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen verpflichtet ist und eine Veranlagung zur Einkommen- bzw Körperschaftsteuer beim Leistenden oder seinen Gesellschaftern nicht in Betracht kommt oder glaubhaft gemacht wird, dass im Veranlagungszeitraum keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden. Besteht aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen kein deutsches Besteuerungsrecht an der Gegenleistung, so hat zwar ein Steuerabzug zu erfolgen, der Leistende kann auf dieser Basis allerdings eine Erstattung begehren. Die Ansässigkeit im Ausland ist diesfalls nachzuweisen.<sup>60</sup> Der Antrag auf Er-

51 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 35 und 37.

52 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 36.

53 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 39.

54 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 78.

55 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 41.

56 Die Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung kann entweder durch Anfrage beim ausstellenden Finanzamt oder durch eine elektronische Abfrage über <https://eibe.bmf-online.de/eibe> überprüft werden.

57 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 72. Nach dem Wortlaut des bisherigen deutschen BMF-Schreibens aus 2002 begründete das Unterlassen einer Gültigkeitsabfrage für sich allein keine grobe Fahrlässigkeit; vgl deutsches BMF vom 27. 12. 2002, IV A 5 - S 2272 - 1/02, Rz 74.

58 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 86.

59 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 87.

60 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 90 ff.

stattung muss auf einem Musterformular erfolgen und von in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres,<sup>61</sup> das auf das Jahr folgt, in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist, beantragt werden. Ebenso wie die Anrechnung kann die Erstattung gemäß § 48c Abs 3 deutsches EStG vom Finanzamt abgelehnt werden, wenn der Abzugsbetrag nicht abgeführt wurde und Missbrauchsverdacht besteht.<sup>62</sup>

Wurde der Steuerabzug zu Unrecht vorgenommen (zB weil keine Bauleistung gegeben ist oder trotz Vorlage einer Freistellungsbescheinigung ein Steuerabzug erfolgt ist), kann der Leistende diesen nur vom einbehaltenden Leistungsempfänger zurückfordern. Eine Anrechnung oder Erstattung

61 Gemäß § 48c Abs 2 Satz 3 deutsches EStG gilt grundsätzlich eine Zweijahresfrist, außer das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen sieht eine längere Frist vor; vgl deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 92. Nach Art 27 Abs 2 DBA Deutschland ist für die Erstattung von Abzugsteuern auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder andere Einkünfte eine vierjährige Frist vorgesehen.

62 Ebling in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht<sup>62</sup>, § 48c EStG Rz 70.

durch das Finanzamt ist dem Leistenden diesfalls nicht möglich. Der Leistungsempfänger kann diesen Steuerabzugsbetrag wiederum durch Abgabe einer berechtigten Anmeldung vom Finanzamt zurückbekommen.<sup>63</sup>

### Fazit

Das nunmehr aktualisierte deutsche BMF-Schreiben ist eine gute Handlungsanleitung für viele Aspekte der Bauabzugsteuer. Für ausländische Unternehmer ist vor allem der sehr umfangreiche Abschnitt zur Freistellungsbescheinigung von zentraler Bedeutung. Zahlreiche praxisrelevante Themen (wie zB die vom Finanzamt München geforderte quartalsweise Übermittlung einer Baustellenübersicht bei aufrechter Freistellungsbescheinigung) werden allerdings – vermutlich mangels harmonisierter Verwaltungspraxis – weiterhin nicht erwähnt.

63 Deutsches BMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 - S 2272/19/10003 :002, Rz 93.

## Aus der aktuellen Rechtsprechung

Mag. Wolfgang Hussian

### Sicherungszweck einer Anzahlungsgarantie

**bau** aktuell 2022/10

§ 880a iVm §§ 914 und 915 ABGB  
OGH 29. 6. 2022, 8 Ob 36/21h

**1. Ein Garantievertrag ist kein abstraktes Schuldverhältnis, sondern auf einen Sicherungszweck, den Eintritt des Garantiefalles, bezogen.**

**2. Die Garantie hat daher jene Bedingungen genau zu umschreiben, von deren Erfüllung die Garantieverpflichtung abhängig gemacht wird.**

**3. Steht keine über den Wortsinn der Garantieurkunde hinausgehende übereinstimmende Parteiabsicht fest, dann kommt es nur auf den objektiven Erklärungswert der Urkunde, nicht aber darauf an, wie eine Partei diese subjektiv verstanden hat.**

**4. Die im Rahmen eines Garantievertrages abgegebenen Erklärungen des Garanten unterliegen den Auslegungsregeln der §§ 914 und 915 ABGB. Im Zweifel sind Garantieerklärungen eher eng und förmlich auszulegen.**

**5. Für eine Anzahlungsgarantie ist charakteristisch, dass nicht der sich aus dem Vertrag ergebende Anspruch auf die Hauptleistung abgesichert wird, sondern der Anspruch auf Rückgabe der geleisteten Anzahlung, sollte die angezahlte Leistung nicht erbracht werden.**

*Die Klägerin begehrt restlichen Werklohn für die über Auftrag der Beklagten durchgeführte örtliche Bauaufsicht bei der Errichtung eines Gewerbehofs. Die Aufgaben der Klägerin umfassten unter anderem die Prüfung der Rechnungen der bauausführenden Unternehmen „auf Richtigkeit und Vertragsmäßigkeit“.*

*Mit dem bei dem Bauvorhaben beauftragten Metallbauunternehmen hatte die Beklagte die Werklohnzahlung in gleichbleibenden, vom Baufortschritt unabhängigen Teilrechnungen vereinbart. Darüber hinaus erhielt dieses Metallbauunternehmen eine Anzahlung von 30 % des Werklohns, zu deren Absicherung es Garantien vorlegte. Die Anzahlung war vereinbarungsgemäß in Raten bei jeder Teilrechnung durch Abzug eines bestimmten Betrags zu berücksichtigen.*

*Bei der Prüfung der vierten Teilrechnung des Metallbauunternehmens berücksichtigte die Klägerin den vereinbarten Abzug für eine Bauwesenversicherung nicht. Die Rechnungskorrektur war insoweit unrichtig. Bei richtiger Verrechnung des Abzugs hätte die Beklagte der Metallbaufirma 4.893,36 € brutto weniger überwiesen.*

*Das Metallbauunternehmen geriet nach Fertigstellung eines Teils seiner vereinbarten Leistungen mit der Vertragserfüllung in Verzug und verfiel schließlich in Insolvenz.*

*Die Beklagte hielt dem Werklohnbegehren der Klägerin – soweit im Revisionsverfahren noch relevant – aufrechnungsweise ihre Forderung auf Ersatz des aufgrund mangelhafter Prüfung der Teilrechnungen entstandenen Schadens entgegen, bestehend unter anderem aus dem unterbliebenen Versicherungsprämienabzug.*

### Aus der Begründung:

Die Revision ist zulässig, weil die Entscheidung des Berufungsgerichts die Rechtsprechung zur Wampflicht des Werkunternehmers bei eigener Sachkunde des Auftraggebers nicht umfassend berücksichtigt hat. Die Revision ist teilweise auch berechtigt.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



**Jetzt 22 % Rabatt auf Ihr Abo 2022!**

bau aktuell: Fachbeiträge | Rechts-  
sprechung | Service

**Blick aufs Ganze**

Baurecht, Baubetriebswirtschaft, Baumanagement

**Update für die Praxis**

Rechtsprechung, öffentliches Baurecht, Baukaufmann

**Trends, Tools & Technik**

JSchwerpunkte, Interview, Digitalisierung, Projektberichte





## **bau aktuell** - Jahresabonnement 2022

### **Bestellen unter:**

- [www.lindeverlag.at/bau-aktuell](http://www.lindeverlag.at/bau-aktuell)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 177,-** (statt € 226,-)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Aktion gültig nur für Neuabonnements 2022.

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/bau-aktuell](http://www.lindeverlag.at/bau-aktuell)