

Matthias Mitterlehner*)

Neues Schreiben des deutschen BMF zur Bauabzugsteuer

GERMAN FEDERAL MINISTRY OF FINANCE ISSUES NEW LETTER ON THE TAX WITHHOLDING FOR CONSTRUCTION WORK

Businesses providing or purchasing construction services in Germany are confronted with the 15 % tax withholding for construction work as defined in Sections 48 to 48d of the German Income Tax Act. By means of a certificate of exemption, tax withholding can be avoided. On July 19th, 2022, the German Federal Ministry of Finance published a revised letter on the tax withholding for construction work.¹⁾ In this article, *Matthias Mitterlehner* supplements the explanations of the German Federal Ministry of Finance by significant experience from his daily consulting practice.

I. Schreiben des dBMF zur Bauabzugsteuer

Vergleichbar der österreichischen Auftraggeberhaftung gemäß § 82a EStG und §§ 67a ff ASVG²⁾ soll die deutsche Bauabzugsteuer im (gesamten) Baugewerbe die illegale Beschäftigung eindämmen und Steueransprüche sichern.³⁾ Am 27. 12. 2002 hat das deutsche Bundesministerium für Finanzen (dBMF) erstmals ein Schreiben zum „Steuerabzug von Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen“ veröffentlicht.⁴⁾ Dieses wurde durch die Verwaltungsanweisungen vom 4. 9. 2003⁵⁾ und vom 20. 9. 2004⁶⁾ ergänzt. Das nun veröffentlichte dBMF-Schreiben konsolidiert nun diese Verwaltungsanweisungen und klärt einige Anwendungsfragen.

II. Begriff „Bauleistung“

§ 48 Abs 1 Satz 3 dEStG 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.⁷⁾ 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 dBMF ua 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

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

1) DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, Steuerabzug von Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, online abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2022-07-19-steuerabzug-von-verguetungen-fuer-im-inland-erbrachte-bauleistungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Zugriff am 27. 9. 2022).

2) Die genannten Bestimmungen zur österreichischen Auftraggeberhaftung sollen das Risiko der Nichtabfuhr von Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträgen und sonstigen lohnabhängigen Abgaben iZm der Erbringung von Bauleistungen in Österreich verhindern; vgl Jakom/*Ebner*, EStG¹⁵ (2022) § 82a Rz 2.

3) BFH 7. 11. 2019, I R 46/17; *Ebling* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht (162. Lfg, 2022) § 48 dEStG Rz 11.

4) DBMF-Schreiben vom 27. 12. 2002, IV A 5 – S 2272 – 1/02, dBStBl I 2002, 1399.

5) DBMF-Schreiben vom 4. 9. 2003, IV A 5 – S 2272 b – 20/03, dBStBl I 2003, 431.

6) DBMF-Schreiben vom 20. 9. 2004, IV A 5 – S 2272 b – 11/04, dBStBl 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 dBMF schon bisher in seinem Schreiben aus 2002 berufen hat; vgl dBMF-Schreiben vom 27. 12. 2002, IV A 5 – S 2272 – 1/02, Rn 5.

oder der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.⁸⁾ Im Anhang des dBMF-Schreibens findet sich zudem ein Auszug aus der deutschen Baubetriebe-Verordnung.⁹⁾ Die dort aufgezählten Tätigkeiten sind allerdings nur dann dem Steuerabzug zu unterwerfen, wenn diese iZm einem Bauwerk durchgeführt werden.¹⁰⁾ Die Arbeitskräfteüberlassung zur Erbringung von Bauleistungen ist keine Bauleistung,¹¹⁾ ebenso wenig die bloße Reinigung von Flächen, soweit es dadurch nicht zu einer Substanzänderung kommt.¹²⁾ Selbst künstlerische Leistungen an Bauwerken können eine Bauleistung darstellen.¹³⁾ Nach Ansicht des dBMF fallen folgende Leistungen nicht unter den Steuerabzug:¹⁴⁾

- Materiallieferungen (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;
- 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 iZm 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.¹⁵⁾ 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.¹⁶⁾ 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.¹⁷⁾

III. Abzugsverpflichteter

Abzugsverpflichtet ist der Leistungsempfänger, wenn es sich hierbei um einen Unternehmer iSd § 2 dUStG oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt.¹⁸⁾

⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 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), dBGBI I 1980, 2033, idF dBGBI I 2011, 2854.

¹⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 5.

¹¹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 8.

¹²⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 9.

¹³⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 7.

¹⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 11.

¹⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 5.

¹⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 6.

¹⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 12.

¹⁸⁾ Siehe dazu im Detail dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 14.

Ein Generalunternehmer, der sich zur Erfüllung seiner Leistungspflicht Subunternehmern bedient, wird selbst dann zum Leistungsempfänger und folglich Abzugsverpflichteten, wenn er selbst keine Bauleistungen erbringt, sondern diese lediglich abrechnet.¹⁹⁾ Ob der Leistungsempfänger in Deutschland ansässig oder einkommen- bzw körperschaftsteuerpflichtig ist, ist unerheblich.²⁰⁾ Die Abzugspflicht kann folglich auch österreichische Unternehmer treffen, an die in Deutschland zB als Generalunternehmer eine Bauleistung erbracht wird.

IV. Leistender

Unerheblich für den Steuerabzug ist, ob der Leistende im Inland oder im Ausland ansässig ist. Bezugnehmend auf die BFH-Rechtsprechung²¹⁾ wird in diesem Zusammenhang im dBMF-Schreiben nun klargestellt, dass die Verpflichtung zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Bauabzugsteuer nicht von der inländischen Steuerpflicht des Leistenden abhängt.²²⁾ 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,²³⁾ andererseits als Leistender.²⁴⁾ Wenn Arbeitsgemeinschaften Verträge über Bauleistungen abschließen, wird die Arbeitsgemeinschaft zum Leistenden und zusätzlich jeder ARGE-Partner, der Bauleistungen gegenüber der Arbeitsgemeinschaft erbringt.²⁵⁾

V. Steuerabzug, Höhe und Bemessungsgrundlage

Liegt eine in Deutschland erbrachte Bauleistung vor, so ist der Leistungsempfänger gemäß § 48 Abs 1 Satz 1 dEStG 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. Gleichzeitig 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.²⁶⁾ Bei verspäteter Abgabe der Anmeldung droht ein Verspätungszuschlag von bis zu 25.000 Euro.²⁷⁾

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 Steuerabzug vorzunehmen.²⁸⁾ Abzüge (wie zB Skonti) können von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.²⁹⁾ Wird die

¹⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 16.

²⁰⁾ Ebling in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht (162. Lfg, 2022) § 48 dEStG Rz 20 ff.

²¹⁾ BFH 7. 11. 2019, I R 46/17, Rn 27.

²²⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 23.

²³⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 16.

²⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 24.

²⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 25.

²⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 63 ff.

²⁷⁾ Vgl § 152 dAO; dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 67.

²⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 79 f.

²⁹⁾ Ebling in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht (162. Lfg, 2022) § 48 dEStG Rz 141.

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 dBMF hingegen keine Berichtigung vorzunehmen.³⁰⁾ Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen erbracht (zB Anzahlung, Abschlagszahlung nach Projektmeilensteinen), hat auch der Steuerabzug von den jeweils geleisteten Teilbeträgen zu erfolgen.³¹⁾

Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, dem Leistenden einen Abrechnungsbeleg zu erteilen, der folgende Angaben enthalten muss:³²⁾

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

VI. Abstandnahme vom Steuerabzug

1. Allgemeines

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

- Bei Vorlage einer im Zeitpunkt der Gegenleistung gültigen Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs 1 Satz 1 dEStG durch den Leistenden muss kein Steuerabzug vorgenommen werden.³³⁾
- Bei Gegenleistungen, die im laufenden Kalenderjahr 5.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen, muss nicht einbehalten werden (Bagatellregelung). Bei Leistungsempfängern, die ausschließlich umsatzsteuerbefreite Vermietungsumsätze³⁴⁾ erzielen, erhöht sich die Freigrenze auf 15.000 Euro.³⁵⁾
- Vermietet ein Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen, ist der Steuerabzug auf Bauleistungen für diese Wohnungen nicht anzuwenden (Zweiwohnungsregelung).³⁶⁾

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 dEStG bei dem für sie zuständigen deutschen Finanzamt beantragen. Für in Österreich ansässige Leistende ist das Finanzamt München das örtlich zuständige Finanzamt.³⁷⁾ Der Antrag ist grundsätzlich formlos. Rückfragen im Wege eines Fragebogens durch das Finanzamt sind möglich³⁸⁾ und üblich. Um die Bearbeitung des Antrags zu beschleunigen, emp-

³⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 68; anderer Ansicht *Ebling* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht (162. Lfg, 2022) § 48 dEStG Rz 149.

³¹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 42; *Ebling* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht (162. Lfg, 2022) § 48 dEStG Rz 145.

³²⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 69.

³³⁾ Vgl § 48 Abs 2 Satz 1 dEStG; dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 28 ff.

³⁴⁾ Vgl § 4 Z 12 Satz 1 dUStG.

³⁵⁾ Vgl § 48 Abs 2 Satz 1 dEStG; dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 47 ff.

³⁶⁾ Vgl § 48 Abs 1 Satz 2 dEStG; dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 53 ff.

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

³⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 28.

fiehlt es sich daher in der Praxis, den im Internet zur Verfügung gestellten „Fragebogen zur Freistellung beim Steuerabzug bei Bauleistungen“³⁹⁾ auszufüllen und dem Antrag anzuschließen. Das Finanzamt München fordert außerdem in der Regel die Vorlage des relevanten Werkvertrags.⁴⁰⁾ 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 Finanzamts 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.⁴¹⁾ Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Freistellungsbescheinigung vom Finanzamt München maximal bis zu dem Tag ausgestellt wird, an dem die erste Freistellungsbescheinigung eines ARGE-Partners ausläuft. 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 Baustellenübersicht.⁴²⁾ Diesbezüglich findet sich im aktuellen dBMF-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 Projektdauerzeit, dass mit einem Projekt die abkommensrechtliche Frist für die Begründung einer deutschen Bau- oder Montagebetriebsstätte⁴³⁾ 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.⁴⁴⁾ Voraussetzung für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung an Leistende ohne Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland ist, dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist. Bei Leistenden, die weder Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung noch gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR haben, verlangt das dBMF zusätzlich die Benennung eines deutschen Empfangsbevoll-

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 (Zugriff 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 dBMF-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 dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 37.

⁴¹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 32.

⁴²⁾ Auch diesbezüglich gibt es auf der Seite des Finanzamtes München eine entsprechende Vorlage; siehe https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Weitere_Themen_A_bis_Z/Bauleistungen/default.php?f=Muenchen&c=n&d=x&t=x (Zugriff am 27. 9. 2022).

⁴³⁾ Gemäß Art 5 Abs 3 DBA Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32) ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

⁴⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 28.

mächtigt.⁴⁵⁾ Der Steueranspruch ist nach § 48b Abs 1 dEStG insbesondere dann gefährdet und die Versagung einer Freistellungsbescheinigung gerechtfertigt, wenn

- der Leistende die in § 138 dAO genannten Anzeigepflichten über die Erwerbstätigkeit (zB Eröffnung einer Betriebsstätte) nicht erfüllt;
- der Leistende seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 dAO nicht nachkommt (zB wenn der Leistende Rückfragen des Finanzamts 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 dBMF-Schreiben außerdem dann versagt werden, wenn aus anderen Gründen eine Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs besteht (zB nachhaltige und wiederholte Steuerrückstände, unzutreffende Angaben in bzw wiederholte nicht rechtzeitige Abgabe von Steueranmeldungen oder Steuererklärungen).⁴⁶⁾ Umsatzsteueransprüche gehören zwar nicht zu den durch §§ 48 ff dEStG zu sichernden Steueransprüchen; kommt der Steuerpflichtige der Abgabe der deutschen Umsatzsteuerjahreserklärung aber nicht vollständig oder verspätet nach, so kann dies als Indiz für den Willen, die steuerlichen Pflichten insgesamt zu erfüllen oder nicht zu erfüllen, gewürdigt werden.⁴⁷⁾ 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 Betriebsstätte⁴⁸⁾ an, so kann das Finanzamt die Freistellungsbescheinigung mittels Ablehnungsbescheids ablehnen.⁴⁹⁾

Hingegen soll gemäß § 48b Abs 2 dEStG 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.⁵⁰⁾

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 dBMF-Schreiben ist, dass auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen auf einen Gültigkeitszeitraum zu begrenzen sind. Das dBMF stellt nun außerdem ergänzend klar, dass bei bestehenden Freistellungsbescheinigungen, 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. Sofern das steuerliche Verhalten dieser Leistenden noch nicht bekannt ist, soll die Freistellungsbescheinigung nur so lange gelten, bis das Abgabe- und das Zahlungsverhalten erstmals beurteilt werden können. Dies wird nach Ansicht des dBMF in der Regel spätestens ein Jahr nach

⁴⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 28.

⁴⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 32.

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

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

⁴⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 34.

⁵⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 33.

Antragstellung möglich sein, wenn die ersten Voranmeldungen oder Steuererklärungen abgegeben wurden.⁵¹⁾ 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.⁵²⁾ Bei Verlust der Freistellungsbescheinigung kann auf Antrag eine Ersatzbescheinigung ausgestellt oder eine neue Freistellungsbescheinigung ausgestellt werden.⁵³⁾ Ist der Steueranspruch gefährdet (zB wenn Steuererklärungen ausstehen und eine Schätzung vorgenommen wird), kann das Finanzamt eine ausgestellte Freistellungsbescheinigung widerrufen.⁵⁴⁾

3. Vorlage der Freistellungsbescheinigung beim Leistungsempfänger

Sofern nicht ohnehin 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).⁵⁵⁾ 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 Gültigkeitsprüfung⁵⁶⁾ kann der Leistungsempfänger nach nunmehriger Ansicht des dBMF zudem grobe Fahrlässigkeit vermeiden.⁵⁷⁾

VII. 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 ausgestellten Abrechnungsbelege fordern. Die Anrechnung erfolgt dabei gemäß § 48c Abs 1 Satz 1 dEstG zwingend in folgender Reihenfolge:⁵⁸⁾

- auf die vom Leistenden einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer,
- auf die vom Leistenden zu entrichtenden Vorauszahlungen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, soweit 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).

⁵¹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 35 und 37.

⁵²⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 36.

⁵³⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 39.

⁵⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 78.

⁵⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 41.

⁵⁶⁾ Die Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung kann entweder durch Anfrage beim ausstellenden Finanzamt oder durch eine elektronische Abfrage über <https://eibe.bff-online.de/eibe> (Zugriff am 27. 9. 2022) überprüft werden.

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

⁵⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 86.

Der Antrag auf Anrechnung kann gemäß § 48c Abs 3 dEStG 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 dEStG) 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.⁵⁹⁾

Verbleibt nach der Anrechnung noch ein Guthaben, das bis zum Abschluss der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Jahres der Erbringung der Bauleistung nicht angerechnet werden kann, und kommt außerdem keine Aufrechnung nach § 226 dAO in Betracht, kann eine Erstattung beantragt werden. Voraussetzung für die Erstattung ist gemäß § 48c Abs 2 Satz 2 dEStG, 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 DBA 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.⁶⁰⁾ Der Antrag auf Erstattung muss auf einem Musterformular erfolgen und von in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres,⁶¹⁾ 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 dEStG vom Finanzamt abgelehnt werden, wenn der Abzugsbetrag nicht abgeführt wurde und Missbrauchsverdacht besteht.⁶²⁾

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 durch das Finanzamt ist dem Leistenden diesfalls nicht möglich. Der Leistungsempfänger kann diesen Steuerabzugsbetrag wiederum durch Abgabe einer berichtigten Anmeldung vom Finanzamt zurückbekommen.⁶³⁾

VIII. Fazit

Das nunmehr aktualisierte dBMF-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.

⁵⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 87.

⁶⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 90 ff.

⁶¹⁾ Gemäß § 48c Abs 2 Satz 3 dEStG gilt grundsätzlich eine Zweijahresfrist, außer das anwendbare DBA sieht eine längere Frist vor; vgl dBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 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* (162. Lfg, 2022) § 48c dEStG Rz 70.

⁶³⁾ DBMF-Schreiben vom 19. 7. 2022, IV C 8 – S 2272/19/10003 :002, Rn 93.