

§ 48a

Verfahren

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹Der Leistungsempfänger hat bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung im Sinne des § 48 erbracht wird, eine Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, in der er den Steuerabzug für den Anmeldezeitraum selbst zu berechnen hat.

²Der Abzugsbetrag ist am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und an das für den Leistenden zuständige Finanzamt für Rechnung des Leistenden abzuführen. ³Die Anmeldung des Abzugsbetrags steht einer Steueranmeldung gleich.

(2) Der Leistungsempfänger hat mit dem Leistenden unter Angabe

1. des Namens und der Anschrift des Leistenden,
2. des Rechnungsbetrags, des Rechnungsdatums und des Zahlungstags,
3. der Höhe des Steuerabzugs und
4. des Finanzamts, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist, über den Steuerabzug abzurechnen.

(3) ¹Der Leistungsempfänger haftet für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag. ²Der Leistungsempfänger haftet nicht, wenn ihm im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung (§ 48b) vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte. ³Er darf insbesondere dann nicht auf eine Freistellungsbescheinigung vertrauen, wenn diese durch unlautere Mittel oder durch falsche Angaben erwirkt wurde und ihm dies bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. ⁴Den Haftungsbescheid erlässt das für den Leistenden zuständige Finanzamt.

(4) § 50b gilt entsprechend.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg

Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 48a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4
II. Rechtsentwicklung	2	V. Verfahrensfragen	5
III. Bedeutung	3		

Erläuterungen zu § 48a

	Anm.		Anm.
<p>I. Anmeldung und Abführung des Abzugsbetrags (Abs. 1)</p> <p>1. Anmeldung nach Selbstberechnung (Abs. 1 Satz 1)</p> <p>2. Fälligkeit des Abzugsbetrags (Abs. 1 Satz 2)</p> <p>3. Wirkung der Anmeldung (Abs. 1 Satz 3)</p> <p>II. Abrechnungspflicht des Leistungsempfängers (Abs. 2)</p> <p>1. Pflicht zur Abrechnung</p> <p>2. Inhalt der Abrechnung</p>	<p>6</p> <p>7</p> <p>8</p> <p>9</p> <p>10</p>	<p>III. Haftung des Leistungsempfängers (Abs. 3)</p> <p>1. Nicht oder zu niedrig abgeführter Abzugsbetrag (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>2. Ausschluss der Haftung (Abs. 3 Satz 2)</p> <p>3. Rechtswidrig erwirkte Freistellungsbescheinigung (Abs. 3 Satz 3)</p> <p>4. Erlass eines Haftungsbescheids (Abs. 3 Satz 4)</p> <p>IV. Prüfungsrecht nach § 50b (Abs. 4)</p> <p>1. Zuständige Behörde</p> <p>2. Prüfungsumfang</p>	<p>11</p> <p>12</p> <p>13</p> <p>14</p> <p>15</p> <p>16</p>

Allgemeine Erläuterungen zu § 48a

Schrifttum: s. vor § 48 Anm. 1.

1

I. Grundinformation

Die Vorschrift regelt das Verfahren zur Anmeldung und Abführung des StAbzugs, eine Abrechnungspflicht des Leistungsempfängers, eine Haftung des Leistungsempfängers für nicht oder zu niedrig abgeführte Abzugsbeträge sowie ein besonderes Prüfungsrecht der FinVerw.

Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung iSd. § 48 Abs. 3 erbracht wird, eine Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben. Die Höhe des StAbzugs hat der Leistungsempfänger dabei selbst zu ermitteln. Der Abzugsbetrag ist am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und an das für den Leistenden zuständige FA für Rechnung des Leistenden abzuführen. Dabei steht die Anmeldung des Abzugsbetrags einer StAnmeldung gleich.

Ein Leistungsempfänger haftet sowohl bei positiver Kenntnis der rechtswidrigen Erlangung einer Freistellungsbescheinigung als auch dann, wenn er infolge grober Fahrlässigkeit nicht erkannte, dass eine ihm vorgelegte Freistellungsbescheinigung rechtswidrig erlangt wurde. Einen Haftungsbescheid erlässt das für den Leistenden zuständige FA.

Den Finanzbehörden steht für die Anmeldung und Abführung des StAbzugs in sinngemäßer Anwendung des § 50b ein besonders Prüfungsrecht zu.

2

II. Rechtsentwicklung

Vorläuferregelungen: s. § 48 Anm. 2.

Gesetz zur Eindämmung der illegalen Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): § 48a (Verfahren beim StAbzug bei Bauleistungen) wird erstmals eingeführt. Nach § 52 Abs. 56 ist § 48 idF des Ges. v. 30.8.2001 erstmals auf Gegenleistungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2001 erbracht werden. Da ein StAbzug iSd. § 48 aufgrund der Regelung des § 52 Abs. 56 erst seit 1.1.2002 in Betracht kommt, kann de facto auch frühestens seit dem KJ. 2002 die Abgabe einer Anmeldung nach Abs. 1 in Betracht kommen.

III. Bedeutung

3

Die Vorschrift regelt das Verfahren zur Anmeldung und Abführung des StAbzugs durch den Leistungsempfänger in Anlehnung an die Anmeldung und Abführung der LSt. Der Abzugsbetrag ist am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig (Abs. 1). Ein späterer Termin ist weder aus verfahrenstechnischen Gründen notwendig noch ließe er sich im Hinblick darauf, dass der Leistungsempfänger den Abzugsbetrag von der Gegenleistung einbehält und auf Rechnung des Leistenden abzuführen hat, also wie beim LStAbzug Fremdmittel zur Verfügung hat, rechtfertigen. Der StAbzug ist vom Leistungsempfänger selbst zu berechnen und wird an der Quelle, bei Zahlung der Gegenleistung, aus den zu zahlenden Mitteln einbehalten. Zwangsläufig erhält die Anmeldung des Abzugsbetrags den Charakter einer StAnmeldung mit allen Konsequenzen des Verfahrensrechts.

Dem Leistungsempfänger wird eine Pflicht zur detaillierten Abrechnung mit dem Leistenden auferlegt (Abs. 2). Die sehr formalistisch wirkende Abrechnung erleichtert letztlich dem Leistenden, in Zweifelsfällen die Anrechnung und Erstattung nach § 48c erfolgreich zu betreiben.

Zur Vermeidung von Missbräuchen führt der Gesetzgeber einen Haftungstatbestand ein, der Wirkung entfaltet, soweit der Leistungsempfänger gegen seine Verpflichtung zur zutreffenden Abführung des Abzugsbetrags auf Bauleistungen verstößt. Da durch Vorlage einer Freistellungsbescheinigung eine Anmeldung und Abführung entfällt, besteht das Risiko für den Fiskus, dass unrechtmäßige Freistellungsbescheinigungen verwandt werden. Zum Schutz des Leistungsempfängers, der letztlich das Risiko der Haftung trägt, besteht ein Gutgläubigerschutz. Der gutgläubige Leistungsempfänger soll erst dann haften, wenn er infolge grober Fahrlässigkeit nicht erkennen konnte, dass die Freistellungsbescheinigung rechtswidrig erlangt wurde (Abs. 3).

Im Zusammenhang mit der Pflicht des Leistungsempfängers, den StAbzug selbst zu berechnen und anzumelden, steht das Prüfungsrecht der Finanzbehörden in sinngemäßer Anwendung des § 50b. Sachlich ist die Prüfungskompetenz eingeschränkt auf die Überprüfung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der am Verfahren (StAbzug auf Bauleistungen) Beteiligten und erstreckt sich ua. auf die zutreffende Berechnung des StAbzugs, die Anmeldung, die Abführung, die Abrechnung nach Abs. 2 sowie die Nichtvornahme eines StAbzugs. Der Verweis auf § 50b stellt sicher, dass aufgrund des StAbzugsverfahrens mit der Möglichkeit der Anrechnung bzw. Erstattung (§ 48c) keine ungerechtfertigten Steuervorteile erschlischen und die notwendigen Voraussetzungen für einen StAbzug auf Bauleistungen tatsächlich erfüllt werden.

Ob von der Möglichkeit des § 50b flächendeckend Gebrauch gemacht wird, ist zweifelhaft. Es kommt der Vorschrift und dem Verweis des Abs. 4 daher mehr

prophylaktische Bedeutung bei. Der Kreis der am Verfahren Beteiligten soll durch die Möglichkeit der Prüfung und das damit verbundene Risiko einer Haftung und Nachforderung zur Steuerehrlichkeit angehalten werden.

4

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 41a: Der ArbG hat spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden LStAnmeldungszeitraums dem FA, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte befindet, eine StErklärung einzureichen, in der er die Summe der im LStAnmeldungszeitraum einbehaltenen und zu übernehmenden LSt. angibt. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der ArbG ebenfalls die im LStAnmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene und übernommene LSt. an das BetriebsstättenFA abzuführen. § 41a enthält eine ähnliche Einbehaltungs- und Abführungspflicht wie § 48a. Soweit der Wortlaut des § 48a nicht eindeutig ist, können die Grundsätze des § 41a sinngemäß angewandt werden.

Verhältnis zu § 48: § 48 enthält den materiellen Tatbestand für den StAbzug bei Bauleistungen. Er wird von § 48a um Verfahrensregelungen für den Abzug und um einen Haftungstatbestand ergänzt.

Verhältnis zu § 48b: § 48b enthält Verfahrensvorschriften für die Freistellungsbescheinigung, bei deren Vorlage die Verpflichtung zum StAbzug entfällt.

Verhältnis zu § 48c: Die Abzugsteuer ist als Vorauszahlung auf LSt. bzw. ESt. oder KSt. ausgestaltet. § 48c regelt die Anrechnung oder ggf. Erstattung an den Leistenden.

Verhältnis zu § 48d: Der StAbzug ist ungeachtet etwaiger DBA-Regelungen vorzunehmen.

Verhältnis zu § 50b: Nach dieser Regelung besteht für die FinVerw. ein gesondertes Prüfungsrecht für die ordnungsgemäße Durchführung eines StAbzugsverfahrens. Durch den Verweis in § 48a Abs. 4 gilt § 50b auch für den StAbzug bei Bauleistungen.

Verhältnis zu EU-Vorschriften: s. § 48 Anm. 8 aE.

5

V. Verfahrensfragen

Zuständigkeit: Abweichend von §§ 19, 20 AO ist für die Besteuerung von Unternehmen, die Bauleistungen iSd. § 48 Abs. 1 Satz 2 erbringen, das FA zuständig, das für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze nach § 21 Abs. 1 AO zuständig ist, wenn der Unternehmer seinen Wohnsitz oder das Unternehmen seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz außerhalb des Geltungsbereichs der AO hat (§ 20a AO). Es gibt damit nur ein zuständiges FA. Für inländ. Unternehmen bzw. Unternehmer ist das BetriebsFA bzw. WohnsitzFA zuständig. Die benötigten Adressen der zuständigen FÄ bzw. Kontonummern können regelmäßig beim Leistenden erfragt oder im Internet unter [www. finanzamt. de](http://www.finanzamt.de) ermittelt werden.

Die Vorschriften der AO für die Steueranmeldung (§ 168 iVm. § 164 AO) gelten auch für die Anmeldung der Bauabzugsteuer, denn § 48a Abs. 1 Satz 3 stellt diese Anmeldung einer StAnmeldung gleich. Da die StAnmeldung ihrerseits wie eine StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu behandeln ist, finden sämtliche Vorschriften der AO für StBescheide Anwendung, soweit nicht Besonderheiten für StAnmeldungen gelten.

Haftungsbescheid: Die materiell-rechtl. Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungs- oder Duldungsbescheids ergeben sich aus §§ 69–77 AO, den Einzelsteuergesetzen oder den zivilrechtl. Vorschriften (zB §§ 25, 128 HGB; §§ 419, 421, 427 BGB). Lex specialis ist hier § 48a Abs. 3 Satz 1.

Frist für die Anmeldung: Die Anmeldung des Abzugsbetrags ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung iSd. § 48 erbracht wird, abzugeben (Abs. 1 Satz 1). Es handelt sich hier um eine gesetzliche Frist, die nicht verlängerbar ist. Wird die Frist versäumt, kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, der 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25000 € betragen darf (§ 152 AO). Die Regelung in Nr. 7 des AEAO zu § 152 über das grundsätzliche Absehen von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei einer bis zu 5 Tage verspäteten Abgabe einer StAnmeldung (Abgabe-Schonfrist) gilt nur für die dort genannten UStVoranmeldungen und LStAnmeldungen, nicht aber für die Anmeldung des StAbzugsbetrags bei Bauleistungen (vgl. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 66).

Säumniszuschlag: Gibt der Stpfl. seine Anmeldung zum StAbzug bei Bauleistungen erst nach Ablauf des Fälligkeitstages ab, so sind Säumniszuschläge bei verspätet geleisteter Zahlung nicht vom Ablauf des im Einzelsteuergesetz bestimmten Fälligkeitstages an, sondern erst von dem auf den Tag des Eingangs der Anmeldung folgenden Tag an zu berechnen. Entsprechendes gilt für den Mehrbetrag, der sich ergibt, wenn der Stpfl. seine Anmeldung nachträglich berichtigt und sich dadurch die Steuer erhöht.

Zwangsmittel: Die Anmeldung des StAbzugs auf Bauleistungen kann als Verwaltungsakt, der auf Vornahme einer Handlung gerichtet ist, mit Zwangsmitteln (Zwangsgeld, Ersatzhaft, unmittelbarer Zwang) durchgesetzt werden (§ 328 Abs. 1 AO).

Rechtsbehelf: Die Anmeldung des StAbzugs auf Bauleistungen steht einer StAnmeldung gleich. Es handelt sich um einen Verwaltungsakt, der mit dem Einspruch (§ 347 AO) angefochten werden kann. Der Einspruch ist auch gegeben, wenn die StAnmeldung aufgehoben, geändert, zurückgenommen oder widerrufen oder ein Antrag auf Erlass des Verwaltungsakts abgelehnt wird. Beantragt der Stpfl. bei einer Anmeldung die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO), ist gegen den ablehnenden Bescheid der Einspruch gegeben. Wird der Vorbehalt nach § 164 AO aufgehoben, kann der Stpfl. gegen die dann als StFestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung wirkende StFestsetzung uneingeschränkt Einspruch einlegen.

Erläuterungen zu § 48a

I. Anmeldung und Abführung des Abzugsbetrags (Abs. 1)

1. Anmeldung nach Selbstberechnung (Abs. 1 Satz 1)

6

Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung iSd. § 48 Abs. 3 erbracht wird, eine Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben (Abs. 1 Satz 1). Die Höhe des StAbzugs hat der Leistungsempfänger dabei selbst zu ermitteln. Der Abzugsbetrag ist am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und an das für den Leistenden zuständige FA für Rechnung des Leistenden abzuführen.

Pflicht zur Anmeldung: Der Leistungsempfänger „hat“ den einbehaltenen StAbzug anzumelden. Es besteht eine gesetzliche Verpflichtung. Kommt der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung nicht nach, kann das FA nach pflichtgemäßem Ermessen Zwangsmittel (§ 328 Abs. 1 AO) zur Durchsetzung der Verpflichtung einsetzen.

Anmeldung bis zum 10. Tag: Der Leistungsempfänger hat den einbehaltenen StAbzug auf Bauleistungen bis zum 10. Tag nach Ablauf des Monats, in dem die Gegenleistung erbracht wird (§ 48), nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Die Übermittlung einer Voranmeldung per Telefax ist wirksam (BFH v. 4.7.2002 – V R 31/01, BStBl. II 2003, 45). Dies gilt auch für die Anmeldung der Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. (OFD München v. 11.3.2003, AO-Kartei BY, § 150 AO Karte 1).

Versäumt der Leistungsempfänger diese gesetzliche Frist zur Anmeldung, kann das FA einen Verspätungszuschlag (§ 152 AO) festsetzen.

Selbstberechnung: Der Leistungsempfänger hat den einzubehaltenden, anzumeldenden und abzuführenden StAbzug selbst zu berechnen.

Amtlich vorgeschriebener Vordruck: Der Leistungsempfänger hat die Anmeldung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (s. BMF v. 27.12.1999, BStBl. I 1999, 1049).

Die Verwendung nichtamtlicher Vordrucke ist zulässig, wenn diese in der drucktechnischen Ausgestaltung (Layout), in der Papierqualität und in den Abmessungen den amtlichen Vordrucken entsprechen.

Geringfügige Veränderungen der Zeilen- und Schreibabstände sowie des Papierformats sind zugelassen; ein etwaiger Gründruck kann durch entsprechende Graustufen ersetzt werden. Der Vordruck kann über die einzelnen FA angefordert werden. Er steht auch unter der Internet-Adresse <http://www.bundesfinanzministerium.de> zum Download zur Verfügung.

7 2. Fälligkeit des Abzugsbetrags (Abs. 1 Satz 2)

Der StAbzugsbetrag ist nach Abs. 1 Satz 2 am 10. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und an das für den Leistenden zuständige FA abzuführen. Führt der Stpfl. den einbehaltenen StAbzug auf Bauleistungen erst nach Ablauf des Fälligkeitstages ab, so können Säumniszuschläge (§ 240 AO) entstehen.

Eine Stundung des StAbzugsbetrags ist ausgeschlossen (§ 222 AO; BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 65).

Zuständiges Finanzamt: s. Anm. 5.

8 3. Wirkung der Anmeldung (Abs. 1 Satz 3)

Die Anmeldung des Abzugsbetrags für Bauleistungen steht einer StAnmeldung gleich (Abs. 1 Satz 3).

Vorbehalt der Nachprüfung: Eine StAnmeldung steht einer StFestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Führt eine StAnmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer, so steht die StFestsetzung nur unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn das FA zustimmt. Die Zustimmung bedarf keiner Form.

Eine StAnmeldung, die nicht zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer StVergütung führt, hat mit ihrem Eingang bei der Finanzbehörde die Wirkung einer StFestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Wegen der daraus sich ergebenden Folgen vgl. § 164 AO.

Zustimmung der Finanzbehörde: Eine erstmalige StAnmeldung, die zu einer StVergütung führt (zB Anrechnung nach § 48c Abs. 1 Nr. 4 auf die von Leistenden iSd. § 48, 48a anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge), wirkt erst dann als StFestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, wenn dem Stpfl. die Zustimmung der Finanzbehörde bekannt wird (§ 168 Satz 2 AO; BFH v. 28.2.1996 – XI R 42/94, BStBl. II 1996, 660). Bis dahin ist sie als Antrag auf StFestsetzung (§ 155 Abs. 1 und 6 AO) anzusehen.

II. Abrechnungspflicht des Leistungsempfängers (Abs. 2)

1. Pflicht zur Abrechnung

9

Der Leistungsempfänger ist zur Abrechnung mit dem Leistenden verpflichtet (Abs. 2).

Pflicht: Der Leistungsempfänger „hat“ mit dem Leistenden abzurechnen. Es steht nicht im freien Ermessen der Vertragspartner, wer über die erbrachte Bauleistung abrechnet. Der eindeutige Gesetzeswortlaut weist die Verpflichtung dem Leistungsempfänger zu. Die Verpflichtung zum StAbzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, dh. beim Leistungsempfänger abfließt (§ 11). Dies gilt auch in Fällen, in denen die Gegenleistung in Teilbeträgen (Vorschüssen, Abschlagszahlungen, Zahlung gestundeter Beträge) erbracht wird. Wird die Gegenleistung im Wege der Verrechnung erfüllt, gilt die rechtswirksame Aufrechnung als Zahlung. In diesem Zeitpunkt hat der Leistungsempfänger (= Auftraggeber und Schuldner der Gegenleistung) den StAbzug für Rechnung des Leistenden (Auftragnehmers) vorzunehmen (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 64).

2. Inhalt der Abrechnung

10

Die Abrechnung des Leistungsempfängers hat inhaltlich in Abs. 2 bezeichnete gesetzlich vorgeschriebene Bestandteile zu enthalten.

Inhalt: Die Abrechnung über die erbrachte Bauleistung hat folgende „Muss“-Bestandteile zu enthalten:

- Name und Anschrift des Leistenden,
- Rechnungsbetrag, Rechnungsdatum und Zahlungstag,
- Höhe des StAbzugs und
- das FA, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist.

Die präzisen Vorgaben zum Abrechnungsinhalt erleichtern dem zuständigen FA die Anrechnung nach § 48c. Nach Auffassung der FinVerw. reicht es aus, wenn der Leistungsempfänger dem Leistenden zum Zweck der Abrechnung den dafür vorgesehenen Durchschlag der StAnmeldung überlässt (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 71).

Erhöhung/Minderung des Entgelts: Bei einer nachträglichen Erhöhung der Gegenleistung 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 Auffassung der FinVerw. keine Berichtigung vorzunehmen (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 69). FUHRMANN (KÖSDI, 2001, 13093) teilt diese Auffassung. Ihm ist zuzustimmen, denn in einem solchen Fall hat der Leistungsempfänger in Höhe des zuviel einbehaltenen und abgeführten StAbzugsbetrags einen entsprechenden zivilrechtl. Ausgleichsanspruch gegen den Leistenden, der mit zukünftigen Gegenleistungen

verrechnet werden kann. Der zivilrechtl. Rechtsgrund für den StAbzug ist aufgrund der Entgeltminderung nachträglich entfallen und der Leistende durch den insoweit bestehenden Anrechnungs- oder Erstattungsanspruch nach § 48c bereichert (aA SEIFERT, INF 2001, 579 – für eine Korrektur nur im Verhältnis zwischen Leistungsempfänger und FA).

Zwangsgeld: Kommt der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung zur Abrechnung unter Einhaltung des Inhalts der Abrechnung nicht nach, kann das FA diese Pflicht mit Zwangsmitteln (zB Zwangsgeld) durchsetzen (vgl. Anm. 5).

III. Haftung des Leistungsempfängers (Abs. 3)

11 1. Nicht oder zu niedrig abgeführter Abzugsbetrag (Abs. 3 Satz 1)

Abs. 3 Satz 1 begründet für den Leistungsempfänger einen Haftungstatbestand für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag. Wenn ein StAbzug vorgenommen wurde, haftet der Leistungsempfänger nicht mehr für die Steuerausfälle, die entstehen, weil beispielsweise das ausländ. Werkvertragsunternehmen seinen stl. Pflichten nicht nachkommt (SCHWENKE, BB 2001, 1553).

Zweck der Haftung: Der Abzugsbetrag beträgt 15 % der Gegenleistung. Er sichert damit die ESt. bzw. KSt. für den Gewinn des Leistenden sowie die Besteuerung des Arbeitslohns der bei der Bauleistung eingesetzten ArbN. Durch die Haftung des Leistungsempfängers sollen diese Ansprüche abgesichert werden, um Steuerausfälle zu verhindern. Die Haftung hat Schadensersatz-, aber keinen Strafcharakter; daher kann nur für gesetzlich geschuldete Abzugsbeträge und nicht für die tatsächlichen Steuerausfälle auf Seiten des Leistenden gehaftet werden.

Umfang der Haftung: Für das Entstehen des Haftungstatbestands und den Umfang der Haftung sind allein die Rechtsbeziehungen zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer entscheidend. In § 48a ist keine umfassende Haftung des Auftraggebers für alle Steuerforderungen des Auftragnehmers vorgesehen (FG Berlin-Brandenb. v. 8.7.2008 – 12 V 9389/07, juris).

Unrichtige Anmeldung: Der Leistungsempfänger haftet, wenn der StAbzug unrichtig, dh. zu niedrig, vorgenommen wurde und er nicht auf die Richtigkeit einer Freistellungsbescheinigung vertrauen konnte (vgl. Anm. 13). Die Haftung ist begrenzt auf den zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag.

Keine Abführung: Hat der Leistungsempfänger keinen Abzugsbetrag für Bauleistungen abgeführt und konnte er nicht auf die Richtigkeit einer Freistellungsbescheinigung vertrauen (vgl. Anm. 13), so tritt eine Haftung für den vollen 15 %-Abzugsbetrag ein.

Möglichkeiten der Inanspruchnahme: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 3 vor, kann der Leistungsempfänger durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) oder durch einen Nachforderungsbescheid nach § 155 iVm. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO in Anspruch genommen werden (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 78). Der Nachforderungsbescheid bedarf insoweit keines Entschließungs- und Auswahlmessens.

12 2. Ausschluss der Haftung (Abs. 3 Satz 2)

Eine Haftung für den Leistungsempfänger scheidet aus, wenn diesem im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung (§ 48b) vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte (Abs. 3 Satz 2).

Freistellungsbescheinigung: Ein Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung besteht dann, wenn nach der Einschätzung des FA der Leistende seine stl. Pflichten zuverlässig erfüllt und Sicherungsmaßnahmen deshalb überflüssig sind. Zu Einzelheiten s. § 48b Anm. 6 ff.).

Zeitpunkt der Vorlage: Maßgebender Zeitpunkt, zu dem die Freistellungsbescheinigung spätestens vorliegen muss, ist der Zeitpunkt der Gegenleistung. Die Freistellungsbescheinigung muss daher nicht bereits bei Auftragserteilung, Beendigung der Baumaßnahmen oder Rechnungserteilung durch den Leistenden vorliegen, um eine befreiende Wirkung zu entfalten. Es darf aber keine Zahlung (Gegenleistung) ohne StAbzug an den Leistenden erfolgen, wenn eine Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Gegenleistung nicht vorliegt. Nach Anweisung der FinVerw. soll eine Inanspruchnahme des Leistungsempfängers auch dann unterbleiben, wenn dem Leistungsempfänger zum Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung keine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, er aber gleichwohl den StAbzug nicht vorgenommen hat und ihm im Nachhinein eine bereits im Zeitpunkt der Zahlung gültige Freistellungsbescheinigung nachgereicht wird (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 75).

Kein Vertrauensschutz bei positiver Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis der Rechtswidrigkeit: Der Leistungsempfänger haftet nur, wenn er im Zeitpunkt der Verpflichtung zum StAbzug weiß oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht weiß, dass die Freistellungsbescheinigung rechtswidrig erlangt wurde. Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, die er nach den Umständen des Falls und nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten in zumutbarer Weise anzuwenden verpflichtet war, außer acht lässt und daher den Erfolg, der bei Anwendung der pflichtgemäßen Sorgfalt hätte vorhergesehen werden müssen, nicht vorher sieht (unbewusste Fahrlässigkeit) oder den Eintritt des Erfolgs zwar für möglich hält, auf dessen Nichteintritt jedoch vertraut (bewusste Fahrlässigkeit) bzw. das außer acht lässt, was in dem gegebenen Fall jedem einleuchten musste (grobe Fahrlässigkeit). Der Leistungsempfänger sollte sich insbes. vergewissern, ob die Freistellungsbescheinigung mit einem Dienstsiegel versehen ist und eine Sicherheitsnummer trägt. Bei Vorlage einer Kopie müssen alle Angaben auf der Freistellungsbescheinigung lesbar sein. Das Unterlassen einer elektronischen Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern oder einer Anfrage beim FA begründet für sich allein keine grobe Fahrlässigkeit.

Doppelbesteuerungsabkommen: Der Leistungsempfänger kann sich zur Vermeidung einer Haftungsanspruchnahme nicht darauf berufen, dass die Gegenleistung beim Leistenden nach einem DBA im Inland nicht besteuert werden kann. Nach § 48d Abs. 1 Satz 1 wird der StAbzug nicht durch DBA eingeschränkt (vgl. § 48d Anm. 6 ff.).

3. Rechtswidrig erwirkte Freistellungsbescheinigung (Abs. 3 Satz 3)

13

Der Leistungsempfänger darf nach Abs. 3 Satz 3 insbes. dann nicht auf eine Freistellungsbescheinigung vertrauen, wenn diese durch unlautere Mittel oder durch falsche Angaben erwirkt wurde und ihm dies bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Das Gesetz verwendet keine abschließende Aufzählung, sondern aus dem Wort „insbesondere“ ist zu schließen, dass es weitere Gründe geben kann. So liegt ebenfalls kein schützenswertes Vertrauen vor, wenn dem Leistungsempfänger eine gefälschte Freistellungsbescheinigung vorgelegt wurde und der Leistungsempfänger dies erkannte oder hätte erkennen müssen (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 77).

Der Leistungsempfänger ist verpflichtet, die Freistellungsbescheinigung zu überprüfen; insbes. soll er sich nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I, 1399, Rn. 74) vergewissern, ob die Freistellungsbescheinigung mit einem Dienstsiegel versehen ist und eine Sicherheitsnummer trägt. Bei Vorlage einer Kopie müssen alle Angaben auf der Freistellungsbescheinigung lesbar sein.

Der Leistungsempfänger hat die Möglichkeit, sich durch eine Prüfung der Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung über ein eventuelles Haftungsrisiko Gewissheit zu verschaffen. Er kann hierzu im Wege einer elektronischen Abfrage (§ 48b Abs. 6) beim Bundeszentralamt für Steuern ggf. eine Bestätigung der Gültigkeit der Bescheinigung erlangen. Bestätigt das Bundeszentralamt für Steuern die Gültigkeit nicht oder kann der Leistungsempfänger die elektronische Abfrage nicht durchführen, kann er sich auch durch eine Nachfrage bei dem auf der Freistellungsbescheinigung angegebenen FA Gewissheit verschaffen. Nach § 48b Abs. 6 Satz 2 stimmt der Antragsteller einer Freistellungsbescheinigung der Weitergabe der Daten an den Leistungsempfänger mit der Antragstellung zu.

Unlautere Mittel: Ein Stpfl. verwendet unlautere Mittel, wenn er im Zusammenhang mit der begehrten Freistellungsbescheinigung unrichtige Angaben macht und ihm die Unrichtigkeit bewusst ist (BFH v. 14.12.1994 – XI R 80/92, BStBl. II 1995, 293). Abs. 3 Satz 3 definiert den Begriff unlautere Mittel nicht näher. Es sind die Grundsätze des § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO sinngemäß anzuwenden. Danach sind unlautere Mittel zB arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung.

Falsche Angaben: Unrichtige oder unvollständige Angaben im Zusammenhang mit der Beantragung einer Freistellungsbescheinigung sind bereits falsche Angaben.

14 4. Erlass eines Haftungsbescheids (Abs. 3 Satz 4)

Für den Erlass des Haftungsbescheids ist das FA zuständig, welches für den Leistenden zuständig ist (Abs. 3 Satz 4).

Haftungsbescheid: Ein Haftungsbescheid ist schriftlich zu erteilen (§ 191 Abs. 1 Satz 2 AO). Er muss unterschrieben sein; eine fehlende Unterschrift führt aber weder zur Nichtigkeit, noch kann allein deswegen die Aufhebung beantragt werden. (BFH v. 18.7.1985 – VI R 41/81, BStBl. II 1986, 169). Der Haftungsbescheid muss klar erkennen lassen, dass der Adressat als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden soll (BFH v. 11.10.1989 – I R 139/85, BFH/NV 1991, 497).

Rechtsbehelf: Gegen einen Haftungsbescheid kann der Rechtsbehelf des Einspruchs eingelegt werden. Der Leistungsempfänger kann sich als Betroffener sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen einen Haftungsbescheid wenden.

Zuständiges Finanzamt: s. Anm. 5.

IV. Prüfungsrecht nach § 50b (Abs. 4)

15 1. Zuständige Behörde

§ 50b wird von Abs. 4 für entsprechend anwendbar erklärt.

Die Finanzbehörde erhält ein besonderes Prüfungsrecht für die Überprüfung der ordnungsgemäßen Durchführung eines StAbzugs bei Bauleistungen. Da der

Leistungsempfänger den StAbzug selbst berechnet und anschließend lediglich anmeldet und abführt, hat der Gesetzgeber dieser Möglichkeit der Steuerselbstberechnung mit Abs. 4 iVm. § 50b ein Prüfungsrecht gegenübergestellt, das weiter reicht als die Möglichkeiten der allgemeinen Außenprüfung (§§ 193–203 AO).

Für Prüfung zuständige Behörde: Das Prüfungsrecht steht den Finanzbehörden zu. Durch § 50b Satz 2 wird dieses Prüfungsrecht insoweit eingeschränkt, als §§ 193–203 AO sinngemäß anzuwenden sind. § 195 AO regelt, dass nur die zuständige Finanzbehörde eine Außenprüfung durchführen darf. Diese kann allerdings nach § 195 Satz 2 AO auch andere Finanzbehörden mit einer entsprechenden Außenprüfung beauftragen (vgl. § 50b Anm. 10 ff.). Für die Prüfung des StAbzugs auf Bauleistungen ist das nach § 20a AO zuständige FA zuständig (vgl. Anm. 5).

2. Prüfungsumfang

16

Das Prüfungsrecht erstreckt sich auf die Verhältnisse des Leistenden und Leistungsempfängers im Zusammenhang mit dem StAbzug auf Bauleistungen, soweit sie von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen.

Verhältnisse sind dabei alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die StPflicht und für die Bemessung des StAbzugs auf Bauleistungen maßgebend sind (§ 199 Abs. 1 Satz 1 AO). Von Bedeutung sind die Verhältnisse, wenn sie für die Besteuerung erheblich sein können (§ 200 Abs. 1 Satz 1 AO). Aufklärungsbedürftig sind Verhältnisse, die nicht klar, sondern ungewiss sind (vgl. § 50b Anm. 8).

Lex specialis gegenüber §§ 193–203 AO: § 50b Satz 2 erklärt die §§ 193–203 AO über die Außenprüfung für sinngemäß anwendbar. Die Bestimmungen greifen nur insoweit ein, wie dies dem Sinn und Zwecke der §§ 48 ff. entspricht. § 50b ist lex specialis gegenüber §§ 193–203 AO. Die Vorschriften stehen nicht in Konkurrenz zueinander, sondern ergänzen sich. Nur da, wo § 50b keine spezielle Regelung enthält, greifen §§ 193–203 AO unmittelbar ein. (vgl. § 50b Anm. 18).

