

§ 48b

Freistellungsbescheinigung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung usw.
v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809)

(1) ¹Auf Antrag des Leistenden hat das für ihn zuständige Finanzamt, wenn der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist, eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen, die den Leistungsempfänger von der Pflicht zum Steuerabzug befreit. ²Eine Gefährdung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Leistende

1. Anzeigepflichten nach § 138 der Abgabenordnung nicht erfüllt,
2. seiner Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nach § 90 der Abgabenordnung nicht nachkommt,
3. den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nicht erbringt.

(2) Eine Bescheinigung soll erteilt werden, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen.

(3) In der Bescheinigung sind anzugeben:

1. Name, Anschrift und Steuernummer des Leistenden,
2. Geltungsdauer der Bescheinigung,
3. Umfang der Freistellung sowie der Leistungsempfänger, wenn sie nur für bestimmte Bauleistungen gilt,
4. das ausstellende Finanzamt.

(4) Wird eine Freistellungsbescheinigung aufgehoben, die nur für bestimmte Bauleistungen gilt, ist dies den betroffenen Leistungsempfängern mitzuteilen.

(5) Wenn eine Freistellungsbescheinigung vorliegt, gilt § 48 Abs. 4 entsprechend.

(6) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt dem Leistungsempfänger im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 1 im Wege einer elektronischen Abfrage Auskunft über die beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Freistellungsbescheinigungen. ²Mit dem Antrag auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung stimmt der Antragsteller zu, dass seine Daten nach § 48b Abs. 3 beim Bundeszentralamt für Steuern gespeichert werden und dass über die gespeicherten Daten an die Leistungsempfänger Auskunft gegeben wird.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Oberregierungsrat, Arnberg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 48b

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

Erläuterungen zu § 48b

	Anm.		Anm.
I. Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 1)		III. Inhalt der Freistellungsbescheinigung (Abs. 3) . . .	9
1. Anspruch auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 1 Satz 1)	6	IV. Aufhebung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 4)	10
2. Gefährdung des Steueranspruchs (Abs. 1 Satz 2)	7	V. Entsprechende Geltung von § 48 Abs. 4 (Abs. 5) . .	11
II. Freistellungsbescheinigung bei Nichtbestehen zu sichernder Steueransprüche (Abs. 2)	8	VI. Auskünfte des Bundeszentralamts für Steuern über Freistellungsbescheinigungen (Abs. 6) .	12

Allgemeine Erläuterungen zu § 48b

Schrifttum: s. vor § 48 Anm. 1.

1 **I. Grundinformation**

Die Vorschrift regelt das Verfahren zur Erlangung einer Freistellungsbescheinigung, die Voraussetzungen der Erteilung, den Inhalt, die Folgen der Aufhebung, einen Anspruch auf vollen BA-Abzug für den Fall der Vorlage einer Freistellungsbescheinigung sowie Auskünfte des Bundeszentralamts für Steuern über Freistellungsbescheinigungen.

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): 48b (Freistellungsbescheinigung beim StAbzug für Bauleistungen) wurde erstmals eingeführt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 6 wurde neu angefügt und regelte die Auskunftserteilung des Bundesamts für Finanzen über Freistellungsbescheinigungen im Rahmen der Bauabzugsteuer.

Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung usw. v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809): In Abs. 6 Sätze 1 und 2 wurden jeweils die Wörter „Bundesamt für Finanzen“ durch die Wörter „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich für Freistellungsbescheinigungen: Freistellungsbescheinigungen konnten ab Inkrafttreten des Gesetzes (7.9.2001) sofort beantragt werden. Damit bestand die Möglichkeit, dass sich die Leistenden iSd. § 48 Abs. 1 durch frühzeitige Antragstellung vor dem 1.1.2002 rechtzeitig eine Freistellungsbescheinigung besorgten und den ab 1.1.2002 greifenden StAbzug von vornherein vermieden.

III. Bedeutung

3

Die Regelungen über die Freistellungsbescheinigung dienen der Vermeidung des Abzugsverfahrens nach § 48. Der Leistende kann bei dem für ihn zuständigen FA eine entsprechende Bescheinigung beantragen und den Leistungsempfängern das Original oder eine Kopie vorlegen. Der Leistende vermeidet den Einbehalt des StAbzugs und damit einen Liquiditätsverlust. Erscheint der zu sichernde Steueranspruch gefährdet, kann das FA im Rahmen seines Ermessens die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ablehnen.

Datenschutz: Aus Gründen des Datenschutzes hat sich die Notwendigkeit ergeben, gesetzliche Regelungen für die Auskünfte zu schaffen, die das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) dem Leistungsempfänger iSd. § 48 Abs. 1 Satz 1 im Wege einer elektronischen Abfrage über die beim BZSt. gespeicherten Freistellungsbescheinigungen erteilt. Die Abfragemöglichkeit steht im Zusammenhang mit der Haftung nach § 48a Abs. 3 Satz 1. Der Empfänger der Bauleistung haftet nicht, wenn ihm im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, auf deren Richtigkeit er vertrauen konnte (§ 48a Abs. 3 Satz 2). Zur Durchführung dieser Regelungen ist es erforderlich, eine zentrale Datei zu schaffen, in der festgehalten wird, welche Freistellungsbescheinigungen für die Erbringer von Bauleistungen erteilt worden sind, und es ist erforderlich, diese Angaben für die Empfänger der Bauleistungen über das Internet zugänglich zu machen. Diese Aufgaben übernimmt Abs. 6. Auch aus datenschutzrechtl. Gründen war daher Abs. 6 in § 48b aufzunehmen und § 5 Abs. 1 Nr. 19 FVG neu zu schaffen.

Gemeinschaftsrechtliche Bedenken: Das Freistellungsverfahren leistet einen Beitrag zur Intensivierung des internationalen Informationsaustauschs. Eine Ausfertigung jeder erteilten Freistellungsbescheinigung wird auf dem Weg der zwischenstaatlichen Amtshilfe dem Ansässigkeitsstaat des Leistenden übermittelt, um die Entstehung „weißer“ Einkünfte zu verhindern. Durch das Rückfragen oder die Nachprüfungen wird die Antragstellung zu einem sehr zeitraubenden Vorgang. Problematisch könnte dieses uE zeit- und kostenaufwändige Verfahren auch im Hinblick auf das Urteil des EuGH v. 3.10.2000 – Rs. C 58/98 (Corsten), EuZW 2000, 763 Rn. 31 und 46 sein. Der EuGH hat hier entschieden, dass eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit uU bereits dann vorliegen kann, wenn Verfahrensmaßnahmen zeit- und kostenaufwändig sind (STICKAN/MARTIN, DB 2001, 1441 [1448]).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 48: § 48 enthält den materiellen Tatbestand für den StAbzug bei Bauleistungen. Er wird von § 48b um Verfahrensregelungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ergänzt. Außerdem ordnet § 48b die entsprechende Anwendung des § 48 Abs. 4 bei rechtmäßig erteilter Freistellungsbescheinigung an.

§ 48a regelt das Anmelde- und Abführungsverfahren. Er enthält außerdem einen Haftungstatbestand, für den das Fehlen einer nach § 48b ausgestellten Freistellungsbescheinigung sowie deren Wirksamkeit von Bedeutung sind.

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 §§ 14, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG: Die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 begründet keinen Vertrauensschutz dahingehend, dass der Rechnungssteller kein Scheinunternehmen ist und unter der benannten Adresse seinen Sitz hat (BFH v. 13.2.2008 – XI B 202/06, BFH/NV 2008, 1216).

Verhältnis zu § 5 FVG: § 5 Abs. 1 Nr. 19 FVG rechtfertigt die zentrale Sammlung der von den Finanzbehörden übermittelten Angaben iSd. § 48b Abs. 3. Diese Vorschrift sichert die Datenerfassung datenschutzrechtl. ab.

V. Verfahrensfragen

Zuständiges Finanzamt: Abweichend von §§ 19, 20 AO ist für die Besteuerung von Unternehmen, die Bauleistungen iSd. § 48 Abs. 1 Satz 2 EStG 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). Somit gibt es immer nur ein zuständiges FA. Für inländ. Unternehmen bzw. Unternehmer ist das BetriebsFA bzw. WohnsitzFA zuständig. Diese Zuständigkeit gilt auch für die Erteilung der Freistellungsbescheinigung (vgl. Anm. 6).

Verwaltungsakt gem. § 118 AO: Bei der Freistellungsbescheinigung handelt es sich um einen Verwaltungsakt iSd. § 118 AO. Dieser Verwaltungsakt unterliegt in Bezug auf Bestimmtheit und Form den allgemeinen Regeln (§ 119 AO). Da es sich nicht um einen StBescheid handelt, unterliegt die Freistellungsbescheinigung nicht den Regeln über die Festsetzungsfrist (§ 169 ff. AO). Ein entsprechender Antrag auf Freistellung kann daher fristunabhängig gestellt werden (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291).

Berichtigungsvorschriften: Abs. 4 regelt die Folgen der Aufhebung einer Freistellungsbescheinigung. Verfahrensrechtl. erfolgt die Aufhebung nach §§ 130, 131 AO. Rechtswidrige Freistellungsbescheinigungen können unter den Voraus-

setzungen des § 130 AO zurückgenommen, rechtmäßige Freistellungsbescheinigungen unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 131 AO widerrufen werden. Die Berichtungsvorschriften gelten sowohl im Fall der Erteilung als auch im Fall der Ablehnung einer Freistellungsbescheinigung.

Schreib-, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass einer Freistellungsbescheinigung unterlaufen, kann die Finanzbehörde jederzeit nach § 129 AO berichtigen.

Einspruch: Die Freistellungsbescheinigung kann grundsätzlich mit dem Einspruch angefochten werden. Bei einer nur befristeten oder für den Einzelfall ausgestellten Bescheinigung liegen die Sachentscheidungsvoraussetzungen vor, so dass derartige Freistellungsbescheinigungen im Rechtsbehelfsverfahren auf eine sachgerechte Ausübung des Ermessens hin überprüft werden können. Das gilt erst recht in den Fällen, in denen die Erteilung der Bescheinigung versagt wurde.

Gerichtliches Verfahren: Bei einer ablehnenden Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ist die Anrufung des FG möglich. Die Erteilung der Freistellungsbescheinigung ist als Ermessensausübung der FinVerw. einzustufen und unterliegt folglich der Überprüfung durch das zuständige FG.

Vorläufiger Rechtsschutz wird durch eine einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) gewährt. Die vorläufige Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Wege der einstweiligen Anordnung erfordert regelmäßig die substantiierte Darlegung des Antragstellers, dass es ihm aufgrund konkreter Anhaltspunkte und infolge konkreter Erfahrungen nicht möglich ist, ohne Freistellungsbescheinigung die für ein wirtschaftliches Überleben erforderlichen Aufträge zu bekommen (BFH v. 23.10.2002 – I B 86/02, BFH/NV 2003, 166). Dazu gehören regelmäßig glaubhaft zu machende Angaben (BFH v. 23.10.2002 – I B 132/02, BFH/NV 2003, 313),

- in welchem Umfang das Unternehmen von Aufträgen steuerabzugspflichtiger Leistungsempfänger abhängig ist und in welchem Umfang die fehlende Freistellungsbescheinigung die Auftragserteilung verhindert hat oder zu verhindern droht,
- wie sich die Kundenstruktur zusammensetzt, weil der Leistungsempfänger ohnehin von StAbzug befreit ist, wenn er kein Unternehmer ist oder wenn sein Unternehmen die Vermietung von Wohnungen zum Gegenstand hat und er nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet (§ 48 Abs. 1 Satz 1 und 2),
- weshalb nicht eine objekt- oder auftragsbezogene Freistellungsbescheinigung (Abs. 3 Nr. 3, Abs. 4) ausreicht, um das wirtschaftliche Überleben zu sichern.

„**Negativbescheinigungen**“: Es besteht kein Rechtsanspruch darauf, dass die Finanzbehörden bestätigen, dass ein Stpfl. keine Bauleistungen iSd. § 48 Abs. 1 Satz 3 erbringt.

Erläuterungen zu § 48b

I. Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 1)

1. Anspruch auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 1 Satz 1) 6

Das zuständige FA ist verpflichtet, auf Antrag des Leistenden eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen, die den Leistungsempfänger von der Pflicht zum StAbzug befreit, wenn der zu sichernde Steuer-

anspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländ. Empfangsbevollmächtigter bestellt ist.

Voraussetzung für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist,

- ein Antrag des Leistenden,
- dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist und
- dass der Leistende einen inländ. Empfangsbevollmächtigten bestellt hat.

Antrag: Eine Freistellungsbescheinigung wird nur auf Antrag des Leistenden erteilt. Der Antrag kann formlos gestellt werden.

Keine Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs: Der Steueranspruch darf als Tatbestandsmerkmal für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nicht gefährdet sein. Der Umfang der zu sichernden Ansprüche bestimmt sich nach § 48c Abs. 1 Nr. 1–3 und betrifft insbes. die LSt., nicht aber die USt. Eine Gefährdung kommt insbes. in Betracht, wenn der Leistende Anzeigepflichten nach § 138 AO nicht erfüllt, seiner Auskunft- und Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nicht nachkommt oder den Nachweis der stl. Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nicht erbringt (beispielhafte Aufzählung in Abs. 1 Satz 2; vgl. Anm. 7).

Inländischer Empfangsbevollmächtigter: Des Weiteren hat der Leistende einen inländ. Empfangsbevollmächtigten zu bestellen, um eine ordnungsgemäße Bekanntgabe der Freistellungsbescheinigung bzw. ihrer Aufhebung an ausländ. Leistende zu gewährleisten. Empfangsbevollmächtigter kann jede natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz bzw. Sitz im Inland sein. Dies trifft vorrangig Leistende mit Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland. Bei Leistenden mit Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der EU ist die Bestellung eines inländ. Empfangsbevollmächtigten nicht Voraussetzung (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 29).

Rechtsfolge: 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. Das FA hat insoweit kein Ermessen, sondern bei Vorliegen der Voraussetzungen ist die Freistellungsbescheinigung zu erteilen.

Amtlich vorgeschriebener Vordruck: Das FA hat die Freistellungsbescheinigung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (vgl. § 48a Anm. 6) zu erteilen, s. BMF v. 27.12.1999, BStBl. I 1999, 1049.

Form des Antrags: Ein Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung bedarf keiner Form. Er kann sowohl schriftlich, mündlich als auch fernmündlich gestellt werden.

Zuständiges Finanzamt: s. Anm. 5.

Umfang der Freistellungsbescheinigung: Die Freistellungsbescheinigung kann auf bestimmte Zeit oder bezogen auf einen bestimmten Auftrag erteilt werden. Obwohl das Gesetz die maximale Gültigkeitsdauer der Freistellungsbescheinigung nicht festlegt, geht die Verwaltung hier von einem Zeitraum von längstens drei Jahren aus (vgl. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 36).

▶ *Personenbezogen:* Die Freistellungsbescheinigung wird personenbezogen ausgestellt. Sie gilt für einen Einzelunternehmer, eine PersGes. oder eine KapGes.

▶ *Auftragsbezogen:* Die Freistellungsbescheinigung kann einem Antragsteller auch auftragsbezogen erteilt werden. Bei nur vorübergehender Tätigkeit im Inland

kann die Freistellungsbescheinigung nach der Weisung der FinVerw. regelmäßig auftragsbezogen erteilt werden (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 37).

► *Personengesellschaften*: Leistender iSd. § 48b ist die PersGes. Die Freistellungsbescheinigung wird der PersGes. und nicht den Gesellschaftern erteilt. Insoweit kann bei der Prüfung der stl. Zuverlässigkeit nur auf das Verhalten der Gesellschaft und nicht deren Gesellschafter abgestellt werden.

► *Kapitalgesellschaften*: Leistender iSd. § 48b ist die KapGes. Die Freistellungsbescheinigung wird der KapGes. und nicht deren Anteilseignern erteilt. Insoweit kann bei der Prüfung der stl. Zuverlässigkeit nur auf das Verhalten der KapGes. und nicht deren Anteilseigner abgestellt werden.

► *Arbeitsgemeinschaften*, für die keine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt (§ 180 Abs. 4 AO) und die nicht ArbG der eingesetzten ArbN sind, kann nach Weisung der FinVerw. eine Freistellungsbescheinigung idR nur erteilt werden, wenn auch den beteiligten Gesellschaftern von dem für sie zuständigen FA jeweils eine Freistellungsbescheinigung erteilt wurde (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 33). Das für die Arbeitsgemeinschaft zuständige FA kann die Vorlage der den beteiligten Gesellschaftern erteilten Freistellungsbescheinigungen verlangen.

► *Organschaft*: s. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 33.

► *Rechtsnachfolger*: Es ist zu prüfen, ob der Rechtsnachfolger in eigener Person die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung erfüllt.

► *Gesellschafterwechsel*: Ein Gesellschafterwechsel ist für die bereits erteilte Freistellungsbescheinigung ohne Bedeutung. Sie hat weiterhin Gültigkeit.

Handhabung der Freistellungsbescheinigung: In Fällen, in denen die Freistellungsbescheinigung auf einen bestimmten Auftrag beschränkt ist, wird sie dem Leistungsempfänger vom Leistenden ausgehändigt. In den übrigen Fällen genügt es, wenn dem Leistungsempfänger eine Kopie der Freistellungsbescheinigung ausgehändigt wird. Der Leistungsempfänger soll die ihm vom Leistenden übergebenen Unterlagen aufbewahren.

► *Teilbetrag*: Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen (zB Abschlagszahlungen nach Baufortschritt) erbracht, kann im Hinblick auf diese Teilzahlungen nur dann vom StAbzug abgesehen werden, wenn bereits vor Auszahlung des jeweiligen Teilbetrags dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Es reicht demgegenüber nicht aus, wenn der Leistende die Freistellungsbescheinigung dem Leistungsempfänger erst zusammen mit der Schlussrechnung vorlegt.

► *Aufrechnung*: Der maßgebliche Zeitpunkt, in dem bei der Aufrechnung eine Freistellungsbescheinigung vorliegen muss, ist der Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung, wenn zu diesem Zeitpunkt die Gegenforderung vollwirksam und fällig sowie die Hauptforderung erfüllbar ist (§ 387 BGB).

► *Abtretung*: Für den Leistungsempfänger einer Bauleistung besteht auch bei Abtretung der Werklohnforderung durch den Leistenden die Abzugspflicht nach § 48c, es sei denn, eine für den Leistenden erteilte Freistellungsbescheinigung wird vorgelegt (BGH v. 12.5.2005 – VII ZR 97/04, BFH/NV 2005, Beilage 4, 394). Wurde der Anspruch auf die Gegenleistung vom Leistenden (Zedent) an einen Dritten (Zessionar) abgetreten (§ 399 BGB), kommt es auf die Zahlung an den Zessionar und nicht auf den Zeitpunkt der Abtretung an.

► *Factoring*: s. BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 43.

► *Verspätete Vorlage:* 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); vgl. § 48a Anm. 12.

Wirkung der Freistellungsbescheinigung: Eine wirksame Freistellungsbescheinigung befreit den Leistungsempfänger von seiner Verpflichtung zur Einbehaltung, Anmeldung und Abführung eines StAbzugs auf Bauleistungen (§ 48 Abs. 2). Außerdem kann der Leistungsempfänger die durch die Bauleistung veranlassten Aufwendungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig abziehen (Abs. 5 iVm. § 48 Abs. 4). Falls die erbrachte Leistung als ArbNÜberlassung gewertet wird, sind die Haftung des Leistungsempfängers als Entleiher und die Anwendung des Entleiher-Sicherungsverfahrens insoweit ebenfalls ausgeschlossen (vgl. Anm. 10; § 48 Anm. 22).

Ersatzbescheinigung: Bei Verlust der Freistellungsbescheinigung wird eine Ersatzbescheinigung gleichen Inhalts und mit gleicher Sicherheitsnummer erteilt oder auf Antrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine neue Freistellungsbescheinigung ausgestellt (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 39).

Aufbewahrungspflichten: Freistellungsbescheinigungen sind von Leistungsempfängern, die unter die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO fallen, 6 Jahre aufzubewahren (§ 147 Abs. 3 AO). Für die zulässigerweise vorgelegten Kopien gilt uE das Gleiche.

Rechtsmittel: s. Anm. 5.

7 2. Gefährdung des Steueranspruchs (Abs. 1 Satz 2)

Wann eine Gefährdung des Steueranspruchs vorliegt, wird in Abs. 1 Satz 2 beispielhaft aufgezählt.

Eine Gefährdung des Steueranspruchs kommt danach vorwiegend dann in Betracht, wenn der Leistende

- Anzeigepflichten nach § 138 AO nicht erfüllt,
- seiner Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nicht nachkommt,
- den Nachweis der stl. Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nicht erbringt.

Anzeigepflichten nach § 138 AO: Die Verpflichtung nach § 138 AO, die Eröffnung eines Betriebs der LuF, eines gewerblichen Betriebs oder einer Betriebsstätte anzuzeigen, besteht nur gegenüber der Gemeinde, in der dieser Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird; diese hat unverzüglich das zuständige FA zu unterrichten. Die Meldefrist beträgt einen Monat. Diese Meldefrist greift bei Bauleistungen nur ein, soweit die vorstehenden Voraussetzungen, insbes. der Begriff der „Betriebsstätte“ iSd. § 12 Nr. 8 AO, erfüllt werden.

Auskunfts- und Mitwirkungspflichten: Der Leistende kommt seiner Mitwirkungspflicht insbes. dadurch nach, dass er die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legt und glaubhaft macht oder die ihm bekannten Beweismittel angibt (vgl. Anm. 5). Für Sachverhalte, die sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der AO beziehen, trifft den Stpfl. eine erhöhte Nachweislast (§ 90 Abs. 2 AO). Verletzt ein Stpfl. seine Pflichten nach § 90 Abs. 2 AO und ist der Sachverhalt nicht anderweitig aufklärbar, so

kann zu seinem Nachteil von einem Sachverhalt ausgegangen werden, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Stpfl. und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht.

Ansässigkeitsbescheinigung: Im Ausland ansässige Unternehmer haben eine Bescheinigung ihrer ausländ. Finanzbehörde über die stl. Ansässigkeit beizubringen. Damit sollen ausländ. „Briefkastenfirmen“ von der Erlangung einer Freistellungsbescheinigung ausgeschlossen werden.

Das FA hat die Möglichkeit, der jetzt bekannten ausländ. Finanzbehörde eine Ausfertigung jeder erteilten Freistellungsbescheinigung im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe zukommen zu lassen. Dadurch kann die Entstehung von Einkünften, die in keinem Staat besteuert werden, verhindert werden.

Sonstige Gefährdungstatbestände: Von einer Gefährdung des Steueranspruchs ist auch dann auszugehen, wenn zB wiederholt und nicht entschuldbar Steuerbeträge nicht vollständig oder rechtzeitig angemeldet oder abgeführt, StErklärungen nicht vollständig oder rechtzeitig abgegeben werden (FG Düss. v. 4.3.2002, EFG 2002, 688, rkr.). Dabei kann auch vor Inkrafttreten des Gesetzes liegendes Verhalten des Leistenden berücksichtigt werden (FG Düss. v. 22.8.2002, EFG 2002, 1604, rkr.). Kleinere Unregelmäßigkeiten, etwa geringfügige Verspätungen bei der Abgabe von StErklärungen oder der Leistung von Vorauszahlungen können – auch wenn sie mehrmals erfolgen – keine Gefährdung des Steueranspruchs begründen (so auch FUHRMANN, KÖSDI 2001, 13093). Darüber hinaus bleibt selbst bei erheblicheren Verstößen noch zu prüfen, ob diese nicht entschuldbar sind.

► *Straf- und Bußgeldverfahren:* Weder ein abgeschlossenes noch ein eingeleitetes Straf- oder Bußgeldverfahren noch eine Einstellung eines Verfahrens nach § 153a StPO haben unmittelbar eine Auswirkung auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung.

► *Stundungs- oder Erlassantrag:* Die Stellung eines Stundungs- oder Erlassantrags rechtfertigt nicht die Versagung einer Freistellungsbescheinigung.

► *Insolvenzverfahren:* Beantragt ein Insolvenzverwalter, bei dem davon auszugehen ist, dass er seine stl. Pflichten erfüllt, eine Freistellungsbescheinigung, so ist ihm diese grundsätzlich auszustellen. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Bauleistungen vor oder nach Insolvenzeröffnung erbracht wurden. Die Bescheinigung braucht daher nicht auftragsbezogen erteilt werden (BFH v. 13.11.2002 – I B 147/02, BStBl. II 2003, 716).

Beantragt ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Verfügungsbefugnis (sog. „starker“ vorläufiger Verwalter, § 22 Abs. 1 InsO) eine Freistellungsbescheinigung, so ist ihm diese auszustellen, sofern davon auszugehen ist, dass er seine stl. Pflichten erfüllt und das Insolvenzverfahren auch tatsächlich eröffnet wird. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Bauleistungen vor oder nach Bestellung des vorläufig „starken“ Insolvenzverwalters erbracht wurden. Die Bescheinigung muss daher nicht auftragsbezogen erteilt werden.

Ist davon auszugehen, dass das Insolvenzverfahren nicht eröffnet wird, ist die Ausstellung einer Freistellungsbescheinigung wegen Gefährdung des Steueranspruchs idR zu versagen. Hier sind die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend.

Eine Freistellungsbescheinigung ist zu widerrufen, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint. Dies kann bereits vor Stellung eines Insolvenzantrags vorliegen. Ob und wann ein Widerruf vorgenommen wird, ist nach den Gegebenheiten des Einzelfalls zu entscheiden. Dabei ist eine Anfechtung des Widerrufs

durch den Insolvenzverwalter nur möglich, wenn das Verfahren eröffnet wurde und die Voraussetzungen der §§ 130, 131 InsO vorliegen.

8

II. Freistellungsbescheinigung bei Nichtbestehen zu sichernder Steueransprüche (Abs. 2)

Eine Freistellungsbescheinigung soll auch dann erteilt werden, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen.

Sollvorschrift: Kommt der Leistende seiner Glaubhaftmachungspflicht nach, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen, so „ist“ eine Bescheinigung zu erteilen.

Keine zu sichernden Steueransprüche: Eine Freistellungsbescheinigung ist in typischen Fällen zu erteilen, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit überhaupt kein zu sichernder Anspruch besteht, weil der Leistende zB keine Gewinne erzielt (Existenzgründer) oder nicht der inländ. StPflcht unterliegt.

► *Lohnsteueransprüche:* In Fällen der Existenzgründer, Verlustvorträge oder schwierigen wirtschaftlichen Lagen können die Voraussetzungen des Abs. 2, keine zu sichernden StAnsprüche bei der ESt. oder KSt., erfüllt sein. Es können aber auch in diesen Fällen LStAnsprüche vorhanden sein, die zu sichern wären und die dann der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung entgegenstehen würden. Bei der Prüfung, ob zu sichernde StAnsprüche bestehen, kommt es ausweislich der Gesetzesbegründung aber nicht auf etwaige LStAnsprüche an (STICKAN/MARTIN, DB 2001, 1448; FUHRMANN, KÖSDI 2001, 13093). Bei der Prüfung der Erteilungsvoraussetzungen nach Abs. 2 sind nur StAnsprüche gegen den Bauleistenden selbst in Betracht zu ziehen (so auch BTDrucks. 14/4658, 12; BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 34; FUHRMANN, KÖSDI 2001, 13093).

► *Keine inländische Steuerpflicht:* Einem Leistenden, der darlegt und glaubhaft macht, dass wegen seines nur kurzzeitigen Tätigwerdens im Inland keine zu sichernden StAnsprüche bestehen, soll eine Freistellungsbescheinigung erteilt werden, wenn das Vorbringen schlüssig ist und nicht im Widerspruch zu anderweitigen Erkenntnissen des FA steht (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 34). Die FinVerw. wird an die entsprechende Glaubhaftmachung strenge Anforderungen stellen, die idR zur Ablehnung einer Freistellungsbescheinigung bzw. bestenfalls auftragsbezogenen Erteilung einer Freistellungsbescheinigung führen wird.

► *Baubetriebsstätte:* Bei der Prüfung der inländ. StPflcht bei nur kurzfristigem Tätigwerden im Inland sind die Grundsätze der Betriebsstätte iSd. § 12 AO sowie der einschlägigen DBA-Bestimmungen zu beachten. Nach § 12 Nr. 8 AO sind als Betriebsstätten insbes. Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende anzusehen, wenn die einzelne Bausausführung oder Montage oder eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bausausführungen oder Montagen oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bausausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern. Zur Bestimmung des Besteuerungsrechts enthalten die DBA abweichend von den 6 Monaten des § 12 Nr. 8 AO idR einen Zeitraum von 12 Monaten.

Umfang des Steueranspruchs: Für die Prüfung der Voraussetzungen zur Erteilung einer Freistellungsbescheinigung unter dem Gesichtspunkt der „zu sichernden Steueransprüche“ kommt es nur auf den StAnspruch gegenüber dem Bauunternehmer an.

Glaubhaftmachung: Wenn eine Glaubhaftmachung nicht gelingt, wird eine Freistellungsbescheinigung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 erteilt. Glaubhaftmachung ist die geringere Form des Nachweises gegenüber dem Beweis. Soweit Zweifel am vorgetragenen Sachverhalt bestehen, ist der unbedingte Beweis erforderlich. Bei Auslandssachverhalten ist § 90 Abs. 2 AO (erhöhte Mitwirkungspflicht) zu beachten.

Insolvenzverfahren: s. Anm. 7.

III. Inhalt der Freistellungsbescheinigung (Abs. 3)

9

Zwingender Inhalt: In eine Freistellungsbescheinigung müssen die folgenden Merkmale aufgenommen werden (Abs. 3):

- Name, Anschrift und Steuernummer des Leistenden,
- Geltungsdauer der Bescheinigung,
- Umfang der Freistellung sowie der Leistungsempfänger, wenn sie nur für bestimmte Bauleistungen gilt,
- das ausstellende FA.

Da die Freistellungsbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 1 Satz 1) vom zuständigen FA auszustellen ist, trägt die Finanzbehörde die Verantwortung für den gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt.

► *Unzureichender Inhalt:* Sollte ausnahmsweise ein FA eine Bescheinigung erteilen, die nicht alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben enthält, so ist der Verwaltungsakt nicht nichtig, sondern nur rechtswidrig. Da es sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt handelt und der Stpfl. auf eine ordnungsgemäß handelnde FinVerw. vertrauen darf, besteht hier ein Gutgläubenschutz.

Folgebescheinigung: Sechs Monate vor Ablauf einer Freistellungsbescheinigung kann auf Antrag des Leistenden eine Freistellungsbescheinigung erstellt werden, deren Geltungsdauer an die Geltungsdauer der bereits erstellten Bescheinigung anknüpft (s. BMF v. 20.9.2004, BStBl. I 2004, 862).

IV. Aufhebung einer Freistellungsbescheinigung (Abs. 4)

10

Das FA ist verpflichtet, dem Leistungsempfänger mitzuteilen, wenn es eine Freistellungsbescheinigung aufgehoben hat, die nur für bestimmte Bauleistungen gilt (Abs. 4).

Grund für eine Aufhebung: Das FA kann eine erteilte Freistellungsbescheinigung unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO aufheben. Dies könnte der Fall sein, wenn sich die Vertragsgrundlagen ändern oder aber auch aus tatsächlichen Gründen, wenn zB aufgrund von baurechtl. Verzögerungen eine nur auf drei Monate geplante Baustelle tatsächlich 15 Monate besteht und damit zu einer Betriebsstätte wird.

Wirkung der Mitteilung: Ab der wirksamen Bekanntgabe (§§ 122, 124 AO) der Aufhebung einer Freistellungsbescheinigung ist der Leistungsempfänger verpflichtet, einen StAbzug von der Gegenleistung einzubehalten, anzumelden und abzuführen (§ 48a Abs. 1). Die Verpflichtung bezieht sich nur auf die noch zu erbringenden Gegenleistungen. Rückwirkend sind die bereits erbrachten Gegenleistungen nicht mit einem StAbzug zu belegen.

Von diesem Zeitpunkt an gilt dann erstmals die Anrechnung der Freigrenzen.

► *Auffassung der FinVerw.*: Wird eine rechtmäßige Freistellungsbescheinigung für die Zukunft widerrufen, so ist sie für Gegenleistungen, die nach diesem Zeitpunkt erbracht werden, nicht mehr gültig. Entsprechendes gilt, wenn eine rechtswidrige Freistellungsbescheinigung mit Wirkung für die Vergangenheit zurückgenommen wird. In diesem Fall war die Abstandnahme vom StAbzug jedoch bereits in der Vergangenheit unzulässig. In den Fällen, in denen die Freistellungsbescheinigung für eine bestimmte Bauleistung erteilt worden war, unterrichtet das FA auch den Leistungsempfänger vom Widerruf bzw. der Rücknahme der Freistellungsbescheinigung. Dies hat zur Folge, dass der Leistungsempfänger von künftigen Gegenleistungen den StAbzug vorzunehmen hat und – bei Rücknahme – auch den StAbzug für bereits erbrachte Gegenleistungen nachholen muss. Die Nachholung erfolgt grundsätzlich durch Einbehalt von künftigen Gegenleistungen. Ist dies nicht möglich oder reicht die künftige Gegenleistung hierfür nicht aus, so entfällt der Einbehalt (BMF v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1399 Rn. 79).

► *Kritik*: Die Auffassung der FinVerw. steht im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut. Nach Abs. 2 unterbleibt ein StAbzug, wenn zum Zeitpunkt der Gegenleistung eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Beurteilungszeitpunkt für die Wirksamkeit der Freistellungsbescheinigung ist der Zeitpunkt des Abflusses der Gegenleistung. Eine rückwirkende Aufhebung der Freistellungsbescheinigung kann eine Abzugsverpflichtung nicht wieder aufleben lassen. Eine Haftung im Fall des Nichteinhalts scheidet ebenfalls aus (§ 48a Abs. 3 Satz 2).

Haftungsrisiko: Soweit der Leistungsempfänger eine bereits aufgehobene Freistellungsbescheinigung weiter beachtet und keinen StAbzug vornimmt, kann er im Haftungswege für den nicht einbehaltenen StAbzug auf Bauleistungen in Anspruch genommen werden (§ 48a Abs. 3 Satz 1). War dem Leistungsempfänger zum Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung (§ 11) die Rechtswidrigkeit der Freistellungsbescheinigung nicht bekannt bzw. hätte er sie auch nicht kennen müssen, scheidet eine Haftung für einen nicht einbehaltenen StAbzug aus.

Rechtsbehelf: Die Aufhebung kann mit Einspruch und Klage angefochten werden, s. Anm. 5.

Vorläufiger Rechtsschutz: Einstweilige Anordnung, s. Anm. 5.

V. Entsprechende Geltung von § 48 Abs. 4 (Abs. 5)

Voller Betriebsausgabenabzug: Liegt dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vor, kann er gem. Abs. 5 iVm. § 48 Abs. 4 Nr. 1 die durch die Bauleistung veranlassten Aufwendungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig abziehen. Falls die erbrachte Leistung als ArbNÜberlassung gewertet wird, sind die Haftung des Leistungsempfängers als Entleiher und die Anwendung des Entleiher-Sicherungsverfahrens insoweit ebenfalls ausgeschlossen (vgl. § 48 Anm. 22). Damit gewährt der Gesetzgeber für den Fall der Vorlage einer Freistellungsbescheinigung stl. Rechtssicherheit.

Die allgemeinen Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug bzw. eine Aktivierung müssen in jedem Fall vorliegen. Aufwendungen, die als Herstellungsaufwand zu beurteilen sind, müssen auf ein WG des BV gemacht worden sein. Erhaltungsaufwand muss betrieblich veranlasst iSd. § 4 Abs. 4 sein. Die Aufwendungen finden keine Berücksichtigung, wenn ein Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) vorliegt.

Keine Anwendung von § 160 Abs. 1 Satz 1 AO: Die Regelung des § 160 AO ist nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt hat bzw. wenn ihm eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Der Empfänger der Gegenleistung gilt damit als nachgewiesen. Der volle BA-Abzug ist auch in den Fällen sichergestellt, in denen jemand über eine Leistung abrechnet, ohne sie erbracht zu haben (Abs. 1 Satz 3). Damit sind auch Zahlungen an etwaige Domizilgesellschaften und Scheinfirmen als BA/WK abziehbar.

§ 42d Abs. 6 und 8 (Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung) sowie § 50a Abs. 7 (Anordnungseinbehalt) finden ebenfalls keine Anwendung, wenn der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag angemeldet und abgeführt hat bzw. wenn ihm eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt (Abs. 5 iVm. § 48 Abs. 4 Nr. 2). Damit entfällt die Haftung des Entleihers von ArbN.

VI. Auskünfte des Bundeszentralamts für Steuern über Freistellungsbescheinigungen (Abs. 6)

12

Das BZSt. erteilt einem Leistungsempfänger im Wege einer elektronischen Abfrage über die beim BZSt. gespeicherten Freistellungsbescheinigungen Auskunft (Abs. 6 Satz 1). Der Leistende stimmt bereits mit seinem Antrag auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung zugleich zu, dass seine Daten iSd. Abs. 3 beim BZSt. gespeichert werden und über diese Daten an die Leistungsempfänger Auskunft erteilt wird (Abs. 6 Satz 2).

Auskunftsverpflichteter ist das BZSt.

Auskunftsberechtigter ist der Leistungsempfänger (vgl. § 48 Anm. 10).

Form der Auskunftserteilung: Die Auskunft erfolgt im Wege der elektronischen Abfrage über das Internet (www.bzst.de).

Umfang der Auskunftserteilung: Die Auskunftserteilung erfasst die Daten nach Abs. 3.

Haftungsentbindung: Ein positives Abfrageprotokoll entbindet den Leistungsempfänger von einer eventuellen Haftung.

Zustimmung des Antragstellers: Es bedarf keiner ausdrücklichen, formellen Zustimmung des Antragstellers auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung zur Speicherung und späteren Bekanntgabe seiner Daten. Mit dem Antrag auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung stimmt ein Stpfl. zu, dass seine Daten nach Abs. 3 beim BZSt. gespeichert werden und über die gespeicherten Daten an die Leistungsempfänger Auskunft erteilt wird (Abs. 6 Satz 2).

Verstoß gegen das Steuergeheimnis: Das Steuergeheimnis ist bei diesem Verfahren der Auskunftserteilung gewahrt (Berechtigung zur zentralen Datensammlung s. § 5 Abs. 1 Nr. 19 FVG; Zustimmung zur Datenspeicherung und Auskunftserteilung s. Abs. 6 Satz 2).

