

Bauabzugsteuer

Versagung der Freistellungsbescheinigung

von RA Julian Ott, Berlin*

Mit dem Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe wurde die „Bauabzugssteuer“ eingeführt (vgl. Seipl/Kindshofer, PStR 01, 193), von der u.a. eine Freistellungsbescheinigung (§ 48b EStG) befreit. Sie bescheinigt die steuerliche Zuverlässigkeit des Auftragnehmers. In der Praxis mehren sich die Fälle, in denen die Bescheinigung – mit zweifelhafter Begründung – versagt wird. Der Beitrag befasst sich daher mit der Begründung von Rechtsbehelfen gegen die Ablehnung einer Freistellungsbescheinigung durch das FA. Darüber hinaus geht er auch auf die Auswirkungen für die Selbstanzeigeberatung ein.

1. Versagungsgründe

Das Gesetz nennt ausdrücklich drei Fälle, bei denen eine Gefährdung in Betracht kommt. Es lässt jedoch durch die Formulierung auch andere Anknüpfungspunkte für eine Gefährdung zu. Diese werden durch ein Merkblatt der Finanzverwaltung (**Abruf-Nr. XXXXX**) konkretisiert.

1.1 Ausdrücklich Versagungsgründe

Die Bescheinigung kann nach § 48b Abs. 1 S. 2 EStG versagt werden, wenn der Auftragnehmer

- die Anzeigepflicht nach § 138 AO nicht erfüllt (Eröffnung oder Verlegung eines Betriebes/Betriebsstätte gegenüber der Gemeinde).
- seiner Auskunftspflicht und Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) nicht nachkommt. (Das Merkblatt bezieht sich lediglich auf den bauabzugssteuerlichen Sachverhalt; im Umkehrschluss ließe sich vielleicht argumentieren, dass sonstige Verstöße gegen § 90 AO außerhalb des Freistellungsverfahrens nicht zur Versagung der Bescheinigung berechtigen).
- im Ausland ansässig ist und nicht den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde erbringt.

1.2 Sonstige Versagungsgründe

Die ausdrücklich gelisteten Gefährdungsgründe sind nicht abschließend sind. Die Bescheinigung kann auch aus anderen Gründen versagt werden, sofern eine Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs im Gesetzessinn in Betracht kommt. Laut Merkblatt ist auch dann von einer Gefährdung auszugehen, wenn

- nachhaltig Steuerrückstände bestehen oder
- unzutreffende Angaben in Steueranmeldungen und -erklärungen festgestellt werden oder
- der Leistende diese wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig abgibt.

Praxishinweis: Diese anderen Gründe für eine Versagung werden nicht ohne Einzelfallprüfung hinzunehmen sein. Hier muss der Berater des Leistenden in Frage stellen, ob eine zutreffende Auslegung des § 48b Abs. 1 S. 2 EStG vorgenommen wurde. Insofern ist auf Grund der unterschiedlichen rechtlichen Qualität die Anwendung der anderen Gründe, die das Merkblatt nennt, auf ihre Vereinbarkeit mit der neuen Vorschrift des § 48b EStG zu überprüfen.

**Anzeigepflicht
(§ 138 AO)**

**Auskunfts- und
Mitteilungspflicht
(§ 90 AO)**

**Ordnungsgemäße
Ansässigkeit im
Ausland**

Die Regelung des § 48b Abs. 1 S. 1 ordnet eine gebundene Entscheidung an („hat ... zu erteilen“) und reduziert somit das Ermessen des zuständigen FA auf Null, wenn die erforderlichen Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen. Es wird daher bei Versagung zumindest ein erhöhter Begründungsaufwand seitens des FA zu leisten sein. Diese Ausgestaltung der Regelung als gebundene Entscheidung stimmt auch mit dem gesetzgeberischen Ziel der „Erleichterung des Verfahrens zur Erlangung der Freistellungsbescheinigung, deren Vorlage in der Praxis den Regelfall darstellen sollte ...“ (BT-Drucksache 14/6071, Ziff. 6 Ausschussempfehlungen) überein. Die Auslegung muss also berücksichtigen, dass die Versagung die Ausnahme darstellen soll, dem Ziel der Verfahrenserleichterung Rechnung getragen wird und sie nicht in das freie Ermessen der Behörde gestellt ist.

1.2.1 Steuerrückstände

Wohl häufigster sonstiger Versagungsgrund dürfte in der Praxis das Bestehen von Steuerrückständen sein. Der Berater sollte sich jedoch nicht mit dieser gelegentlich pauschal von Seiten des FA als Begründung vorgebrachten Feststellung zufrieden geben, sondern die Qualität Rückstände untersuchen.

Zunächst sieht das Merkblatt vor, dass die Rückstände nachhaltig sein müssen. In Grenzfällen ist hier Raum für Einzelfallargumentation; es bieten sich für die Mindesthöhe der Rückstände die Grenzen des § 48 Abs. 2 EStG (5.000,- bzw. 15.000,- EUR) an.

Nach § 48 Abs. 1 S. 2 EStG kommt es auf die Gefährdung an, für die nachhaltige Steuerrückstände ein Anknüpfungspunkt sind. Diese Anknüpfung kann nur auf der Indizwirkung beruhen, dass das Verhalten des Antragstellers bei Entstehenlassen von Steuerrückständen in der Vergangenheit ein ähnliches Verhalten bei künftig zu sichernden Ansprüchen erwarten lässt. Die zu sichernden Ansprüche sind diejenigen aus dem Steuerabzug durch den Leistungsempfänger. Dieser ist im Steuerschuldverhältnis mit Rückständen zwischen dem Leistenden und dem FA ein Dritter. Es wird also mit Blick auf die gesetzlich erforderliche Gefährdung die Frage zu stellen sein, ob von Rückständen eigener Steuern des Leistenden auf zu erwartende Rückstände bei der Abführung von Steuern Dritter (des Leistungsempfängers) geschlossen werden kann.

Dieser Schluss ist sicherlich zulässig, wenn Rückstände des Leistenden aus Lohnsteuern oder Umsatzsteuer im Abzugsverfahren bestehen, also wenn dieser seinen Pflichten „als Treuhänder“ nicht ordnungsgemäß nachkommt. Ob im Sinne einer Gefährdung zulässigerweise von eigenen Rückständen auf gleiches Verhalten bei der Abführung von Steuern Dritter geschlossen werden darf, sollte finanzgerichtlich geklärt werden.

Schließlich ist die Zurechnung von Steuerrückständen zu prüfen. Mit Blick auf den Ausnahmecharakter der Versagung ist einer Ablehnung, die auf private Einkommensteuerrückstände vertretungsberechtigter oder mitunternehmerisch beteiligter Personen gestützt werden, durch den Berater entgegenzutreten. M.E. dienen Steuerrückstände nur dann als Indiz für eine Gefährdung, wenn sie dem leistenden Unternehmer im Sinne der Bauabzugsteuer auch voll zugerechnet werden können.

Nicht jeder Steuerrückstand rechtfertigt die Versagung

Die Nachhaltigkeit ist ein wichtiges Kriterium

Zurechnung der Rückstände prüfen

Schließlich ist auf eine Entscheidung des FG Berlin (PStR 02, 77) hinzuweisen, wonach das FA die Erteilung oder Nichterteilung nicht dafür missbrauchen darf, um ausstehende Steuerschulden „einzutreiben“.

1.2.2 Feststellung unzutreffender Angaben

Dieser Versagungsgrund bildet die Schnittstelle zum Steuerstrafrecht (vgl. die Tatbestandsvoraussetzungen des § 370 Abs. 1 Nr. 1AO). Es wird daher immer im Zusammenhang mit der Frage einer kausalen Gefährdung des Steueranspruchs zu untersuchen sein, ob unzutreffende Angaben festgestellt wurden. Zu beachten ist allerdings, dass die Begrifflichkeit der Feststellung im Bauabzugssteuerrecht weiter reicht, also unzutreffende Angaben vorliegen können, obgleich keine versuchte oder gar vollendete Hinterziehung gegeben sein muss.

Allerdings könnte der Feststellungsbegriff künftig zu Diskussionen führen, etwa wenn ein auf Verdacht einer Hinterziehung eingeleitetes Strafverfahren gemäß § 153 a StPO eingestellt wird, ohne dass eine abschließende Würdigung zum objektiven Tatbestand vorgenommen wurde. Auch hier werden bei der Auslegung die gesetzgeberischen Ziele der Erteilung im Regelfall und der Verwaltungsvereinfachung vom Berater geltend gemacht werden müssen.

1.2.3 Erklärungs- oder Anmeldungsängel

Wiederholtes Nichtabgeben oder verspätetes Abgeben von Steuererklärungen und Steueranmeldungen soll ebenfalls eine Gefährdung indizieren. Die Gefährdung kann hier nur in der künftig zu erwartenden verspäteten oder fehlenden Festsetzung liegen. Ob der Schluss im Einzelfall zulässig ist, sollte genau untersucht werden: Wenn die verspätete Abgabe nur USt-Voranmeldungen betreffen, die zu einem Vorsteuerguthaben des Leistenden führten, erscheint eine Gefährdung schon fraglich. Auch dürften Anmeldungsängel allein für eine Gefährdung noch nicht reichen, wenn etwa für ein einzelnes, dem FA durch den Antrag bekanntes Bauvorhaben, eine Freistellungsbescheinigung beantragt wird.

2. Rechtsmittel und Selbstanzeigeberatung

Lehnt das FA den Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ab, erlässt es einen Ablehnungsbescheid mit der erforderlichen Begründung. Der Bescheid kann mit dem Einspruch, die Einspruchsentscheidung mit der Klage vor dem FG angefochten werden.

In der Selbstanzeigeberatung wird der Berater auf den Widerruf der Freistellungsbescheinigung als mögliche außerstrafrechtliche Folge eines Steuerstrafverfahrens hinweisen müssen. Über dieses Risiko ist der Mandant ebenso wie beispielsweise über die Risiken der verwaltungsrechtlichen Untersagung der Gewerbeausübung (§ 35 GewO), etwaiger berufsrechtlicher Folgen oder des Widerrufs der Waffenbesitzkarte (§ 47 Abs. 2) aufzuklären. Zwar dürfte sich eine Differenzierung nach der Art der angezeigten Steuerhinterziehung – etwa private Spekulationsgewinne des Geschäftsführers einer GmbH im Gegensatz zu nicht erklärten Umsätzen des Bauunternehmens – herausbilden. Die Handhabung durch die FA wird jedoch erst die Zukunft zeigen. Der jederzeitige Widerruf einer bereits erteilten Bescheinigung durch das FA ist aber relativ unproblematisch möglich, weil die amtliche Freistellungsbescheinigung regelmäßig einen Widerrufsvorbehalt enthält.

**Vorsicht:
Schnittstelle zum
Steuerstrafrecht**

**Auch hier
differenziert
prüfen**

**Bescheinigung und
außersteuerliche
Sanktionen**