schaftlichen Grundstruktur verbleibenden Grundstücke nicht mehr ausreichen, um nach Beendigung der Betriebsunterbrechung einen Betrieb der gleichen Identität zu bilden[51]. Die strukturvernichtende Nutzungsänderung einer wesentlichen Betriebsgrundlage eines unterbrochenen Betriebs kann somit zur Betriebsaufgabe führen. Der Aufgabegewinn in Form der gesamten stillen Reserven ist dann nach §§ 14, 34 EStG begünstigt.

7.3 Aufgabe von aktiv bewirtschafteten Betrieben

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb so zerschlägt, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht mehr einer einheitlichen landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden können. Das kann auch der Fall sein, wenn mit der betrieblichen Verwertung auch der letzten verbliebenen wesentlichen Betriebsgrundlage nicht mehr zu rechnen ist[52].

Demnach liegt eine begünstigte Betriebsaufgabe zumindest dann vor, wenn infolge Nutzungsüberlassungen und strukturfremden Nutzungsänderungen keine wesentliche Betriebsgrundlage im notwendigen Betriebsvermögen mehr verbleibt oder keine wesentliche Betriebsgrundlage infolge der Strukturveränderung objektiv mehr der land- und forstwirtschaftliche Nutzung zugeführt werden kann. Dann sind auch die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung nicht gegeben.

Jedenfalls hat sich in diesem Sinne das Gesamtbild des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs so verändert, dass auch die strukturveränderten Grundstücksflächen im Rahmen der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt werden müssen. Soweit weiter eigenbewirtschaftete Flächen zurückbleiben, die bisher keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellten, bilden sie unter Fortführung ihrer Buchwerte einen neuen verkleinerten Betrieb.

8 Fazit: Keine Abkehr von gewachsenen Grundsätzen der Gewinnermittlung

Die Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen erfordert nach wie vor zwingend ein entsprechendes, vom subjektiven Willensentschluss geleitetes tatsächliches Verhalten des Steuerpflichtigen – sowohl bei der Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter wie auch bei der Totalentnahme aller wesentlichen Betriebsgrundlagen. Soweit von „Zwangsentnahmen" und „Zwangsaufgaben" die Rede ist, führt dies meist unbeabsichtigt in die Irre. Den Nebenbemerkungen des IV. Senats ist zuzustimmen, wenn ihre Interpretation im genannten Sinne erlaubt ist, dass strukturverändernde Nutzungsänderungen dann zu Gewinnrealisierung zwingen, wenn sie Betriebsaufgaben sind. Eine andere Schlussfolgerung ist m. E. nicht denkbar. Dies entspricht dann der reinen Lehre der Gewinnermittlung und vermeidet den Zwang zu verkrampften, die Steuerpraxis komplizierenden Gestaltungen, wie z. B. der Überführung der betroffenen Grundstücke in eine gewerbliche Tätigkeit des Land- und Forstwirts[53] oder in neu zu gründende gewerblich geprägte Personengesellschaften[54].

51) Vgl. FinMin Baden-Württemberg, Erlass vom 30.1.1985, S 2239 – 31/84, LandwKartei BW H II 4
52) Vgl. BFH-Urteile vom 26.3.1991, VIII R 73/87, BFH/NV 1992, S. 227; vom 21.5.1992, X R 77–78/90, BFH/NV 1992, S. 659; vom 22.10.1992, a. a. O. (Fn. 50)
53) Vgl. BFH-Urteil vom 5.10.1989, IV R 35/88, BFH/NV 1991, S. 317; Bauer, Neueste Rechtsprechung zur Land- und Forstwirtschaft, INF 1994, S. 135, 139
54) Vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; Wienroth, Aktuelle Rechtsprechung zur Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Steuerforen 2001, 2003, vgl. Märkle/Hiller, a. a. O. (Fn. 12), Rz. 199

Erteilung einer Freistellungsbescheinigung von der Bauabzugsteuer nach § 48b EStG

— Überblick über die aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis —

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna*

Die Handhabung der mit dem Gesetz zur Eindämmung der illegalen Betätigung im Baugewerbe eingeführten Bauabzugssteuer stellte und stellt sowohl die Finanzverwaltung als auch Steuerberater und Unternehmen immer wieder vor Probleme. Obwohl bereits viel darüber geschrieben wurde, blieben die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung – einer der wichtigsten Aspekte für die Praxis – weitgehend ausgespart. Zwar erläutert das BMF-Schreiben vom 27.12.2002[1] diese Voraussetzungen etwas konkreter als das Vorgängerschreiben vom 1.11.2001[2], doch lässt es viele Fragen offen. Zudem verwirren unterschiedliche Entscheidungen der Finanzgerichte mehr als weiterzuhelfen. Ein besonderes Kabinettstückchen war das Hin und Her der Verwaltung zur Erteilung und zum Widerruf einer Freistellungsbescheinigung nach Insolvenzeröffnung. Der folgende Beitrag fasst die wesentlichen Aspekte der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zusammen.

1 Gesetzeslage

Nach § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG hat das zuständige Finanzamt auf Antrag eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen, wenn der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist. Der überaus unklare Rechtsbegriff „gefährdet erscheint" wird im weiteren Verlauf der Vorschrift nicht definiert. § 48b Abs. 1 Satz 2 EStG nennt lediglich drei Beispiele, wann der Gesetzgeber den Steueranspruch „insbesondere" als gefährdet ansieht. Danach kommt eine Gefährdung in Betracht, wenn der leistende „Bauunternehmer"

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

*) Der Autor gehört der OFD Münster an
1) Vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.2002, IV A 5 – S 2272 – 1/02, BStBl I 2002, S. 1399
2) Vgl. BMF-Schreiben vom 1.11.2001, IV A 5 – S 1900 – 292/01, BStBl I 2001, S. 804

1.1 Nichterfüllung der Anzeigepflichten nach § 138 AO

Die Nichterfüllung der Anzeigepflichten über die Erwerbstätigkeit nach § 138 AO als Versagungsgrund nach § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG erscheint in der Praxis besonders widersprüchlich, da sich der Steuerpflichtige durch den Antrag nach § 48b EStG zumindest beim zuständigen Finanzamt „angemeldet" hat. Selbst wenn er keine ordnungsgemäße Gewerbeanmeldung bei der zuständigen Gemeinde im Sinne von § 138 Abs. 1 AO abgegeben hat, ist es mehr als fraglich, ob der Steueranspruch hierdurch gefährdet wird, nachdem ausdrücklich ein Antrag nach § 48b EStG beim Finanzamt gestellt wurde.

Eine Verletzung der Anzeigepflichten zu „Auslandsaktivitäten" nach § 138 Abs. 2 AO kommt in der Praxis bei größeren, grenzüberschreitend tätigen Bauunternehmen häufig vor. Da die Begründung einer Betriebsstätte im Ausland durch Bauausführungen lediglich von der Dauer[3] abhängt, steht zu Beginn einer Bauausführung im Ausland oft noch gar nicht fest, ob in der Zukunft die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte erfüllt werden. Eine Verletzung der Meldepflichten nach § 138 Abs. 2 AO allein führt daher m. E. regelmäßig nicht zur Gefährdung des inländischen Steueranspruchs.

1.2 Verstoß gegen Auskunfts- und Mitwirkungspflichten nach § 90 AO

Ob allgemeine Auskunfts- und Mitwirkungspflichten nach § 90 AO verletzt werden und damit ein Versagungsgrund nach § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG vorliegt, ist in der Praxis besonders schwierig eingrenzbar, da bereits § 90 Abs. 1 Satz 3 AO feststellt, dass sich der Umfang der Auskunfts- und Mitwirkungspflichten nach den Umständen des Einzelfalls richtet. Eine wesentliche Pflichtverletzung, die den Steueranspruch regelmäßig gefährdet, ist die Nichtabgabe von Steuererklärungen.

Als Beispiel aus der Rechtsprechung sei insoweit auf die folgenden Ausführungen des FG Münster[4] verwiesen: „Darüber hinaus ist eine Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs deshalb anzunehmen, weil der Ast. in der Vergangenheit oft verspätet, überhaupt keine oder gar falsche Erklärungen oder Steueranmeldungen abgegeben hat. ... Ein nur gelegentliches Verhalten dieser Art indiziert, dass auch künftige Steueransprüche nicht, nicht rechtzeitig oder nicht in vollem Umfang erklärt, angemeldet und damit fällig gestellt und gegebenenfalls durchgesetzt werden können".

Bei bisher nicht steuerlich geführten Leistenden versendet das zuständige Finanzamt zur Sachverhaltsermittlung bei Beantragung einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG regelmäßig einen Fragebogen. Wird dieser nicht oder in wesentlichen Punkten unvollständig abgegeben, wird die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung regelmäßig abgelehnt, obwohl sich das BMF-Schreiben vom 27.12.2002[5] hierzu wenig präzise äußert: „Werden diese Angaben nicht oder nicht vollständig erbracht, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls abzuwägen, ob wegen einer Pflichtverletzung von Auskunfts- und Mitwirkungspflichten die Freistellungsbescheinigung zu versagen ist."

1.3 Fehlen der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde

Die zuständigen Finanzämter sind nach § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG gehalten, Leistenden, die nach eigenen Angaben nicht im Inland ansässig sind, bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen nur dann eine Freistellungsbescheinigung zu erteilen, wenn die Ansässigkeit im Ausland durch die zuständige ausländische Behörde durch eine Bescheinigung nachgewiesen wurde.

Darüber hinaus stellt das BMF-Schreiben vom 27.12.2002[6] klar, dass in Zweifelsfällen fußend auf § 90 Abs. 2 AO eine qualifizierte Sitzbescheinigung, in der die ausländische Steuerbehörde bestätigt, dass sich auch der Ort der Geschäftsleitung im Sitzstaat befindet und in welchem Umfang der Leistende im Sitzstaat selbst wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, verlangt werden kann. Wird die geforderte Bescheinigung nicht vorgelegt, erfolgt regelmäßig eine Ablehnung des Antrages auf Freistellung.

1.4 Fehlen eines inländischen Empfangsbevollmächtigten

Gemäß § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG ist eine der Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten, wenn der Leistende seinen Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht im Inland hat. Aufgrund des Gesetzeswortlauts wäre jeder Antrag auf Freistellungsbescheinigung eines ausländischen Leistenden ohne Empfangsbevollmächtigten im Inland unabhängig von der Gefährdung des Steueranspruchs abzulehnen.

Um einer möglichen EU-Rechtswidrigkeit dieser Vorschrift vorzubeugen, hat das BMF[7] abweichend vom Gesetzeswortlaut verfügt, dass für Leistende mit Wohnsitz, Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat der EU die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten keine Voraussetzung für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist.

1.5 Keine zu sichernden Steueransprüche

Gemäß § 48b Abs. 2 EStG soll eine Freistellungsbescheinigung erteilt werden, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit kein Gewinn erzielt wird oder wegen eines nur kurzzeitigen Tätigwerdens im Inland keine zu sichernden Steueransprüche bestehen[8].

Da diese Prognosen in der Praxis sehr schwer zu treffen sind, erteilen die Finanzämter in solchen Fällen zunächst kürzer befristete Freistellungsbescheinigungen, um nach deren Ablauf erneut mit konkreterem Zahlenmaterial zu prüfen, ob tatsächlich keine zu sichernden Ansprüche entstehen.

Bei nur vorübergehender Tätigkeit im Inland, insbesondere wenn nur ein Auftrag im Inland vorliegt, kann die Freistellungsbescheinigung auftragsbezogen erteilt werden. Das Finanzamt kann die Erteilung von der Vorlage des Werkvertrags abhängig machen. Auch in den Fällen, in denen die Freistellungsbescheinigung für einen bestimmten Auftrag erteilt wird, kann sie auf einen Gültigkeitszeitraum befristet werden.

2 Weitere Versagensgründe im Lichte der Rechtsprechung der Finanzgerichte

Neben falschen Angaben in Anmeldungen und Erklärungen sowie deren wiederholte Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe, also Versagungsgründen, die unmittelbar mit den Mitwirkungspflichten im Sinne von § 48b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG zusammenhängen, ist der in der Praxis häufigste Grund für die Verweigerung der Freistellungsbescheinigung die Tatsache, dass nach-

3) Gemäß § 12 Nr. 8 AO liegen nach nationalem Recht Baubetriebsstätten nach einer Dauer von mindestens 6 Monaten vor. Nach den meisten deutschen DBA beträgt die Frist sogar 12 Monate. Kürzere Fristen gelten z. B. nach den DBA mit Australien, China, Indien, Indonesien, Luxemburg, Portugal und der Türkei (jeweils 6 Monate) sowie nach den DBA mit Belgien, Estland, Lettland, Litauen, Malta und den Vereinigten Arabischen Emiraten (jeweils 9 Monate)
4) Vgl. FG Münster, Beschluss vom 2.8.2002, 2 V 1006/02 E, n.v.
5) Vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.2002, a. a. O. (Fn. 1), Tz. 31
6) Vgl. ebenda, Tz. 32
7) Vgl. ebenda, Tz. 29
8) Vgl. ebenda, Tz. 34

haltige Steuerrückstände bestehen. Hierzu sind die unterschiedlichsten Entscheidungen der Finanzgerichte ergangen.

Am restriktivsten hat das FG Berlin im Beschluss vom 21.12.2001[9] die Ablehnungsmöglichkeit des Finanzamtes ausgelegt. Nach Auffassung des FG sind die nicht rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen und die verspätete und teilweise erst aufgrund von Vollstreckungsmaßnahmen erfolgte Zahlung im Hinblick auf den Gesetzeszweck, die illegale Bautätigkeit in Deutschland zu bekämpfen, nicht als Gründe für die Versagung einer beantragten Freistellungsbescheinigung zu akzeptieren. Es erscheine grundsätzlich unzulässig, die Möglichkeit der Verweigerung einer Freistellungsbescheinigung dazu zu benutzen, Steuerschulden einzutreiben. Wegen der schwerwiegenden Auswirkungen sei die Versagung der Freistellungsbescheinigung nur dann verhältnismäßig, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen den Schluss zuließe, dass er nicht gewillt sei, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen und den Steuergesetzen Folge zu leisten.

Entgegen dieser Entscheidung ist das FG Düsseldorf[10] der Auffassung des Finanzamtes gefolgt, wonach die Nichtabgabe bzw. die verspätete Abgabe von Steuererklärungen, das Vorliegen erheblicher Steuerrückstände sowie fruchtlose Vollstreckungsmaßnahmen die Versagung der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung rechtfertigen. Zu den zu sichernden Ansprüchen sei neben der persönlichen Ertragsteuer auch und insbesondere die Lohnsteuer der Beschäftigten zu rechnen. Eine Gefährdung dieser zu sichernden Ansprüche könne angenommen werden, wenn der Leistende Steuerbeträge nicht vollständig oder rechtzeitig anmelde und abführe oder Steuererklärungen nicht vollständig oder rechtzeitig abgebe. Das diesbezügliche Verhalten des Leistenden in der Vergangenheit stelle die Grundlage für die in die Zukunft gerichtete Prognose dar. Zudem misst das FG Düsseldorf dem Zahlungsverhalten des Leistenden im Hinblick auf Lohnsteuern und Nebenabgaben zur Lohnsteuer erhebliche Bedeutung zu, da diese Steuern aus vom Leistenden auszuzahlenden Mitteln einzubehalten, anzumelden und abzuführen seien.

Das Niedersächsische FG[11] ist wiederum der Meinung, dass bei der Beurteilung der Frage, ob der Steueranspruch gefährdet erscheint, die Verletzung von steuerlichen Pflichten, die vor In-Kraft-Treten des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30.8.2001 begangen wurden und keinen Bezug zum Zweck des Gesetzes haben, unberücksichtigt bleiben sollen. Außerdem sei aufgrund der Systematik des Gesetzes darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige seine Pflichten im Bereich der Anmeldung und Abführung von Lohnsteuer und im Bereich der eigenen Ertragsteuer erfülle. Das regelmäßige verspätete Abgeben von Umsatzsteuervoranmeldungen habe keinen Bezug zu dem zu sichernden Steueranspruch.

Entgegen dieser Auffassung geht das FG Münster[12] davon aus, dass bestehende, selbst erklärte oder nachträglich festgestellte Umsatzsteuerrückstände zumindest indizielle Bedeutung für den zu prognostizierenden Gefährdungstatbestand haben. Außerdem könnten entgegen der Auffassung des Niedersächsischen FG auch solche Verhaltensweisen in die Beurteilung nach § 48b Abs. 1 EStG einbezogen werden, die vor dem In-Kraft-Treten des Gesetzes liegen. Denn mit Ausnahme lange zurückliegender und durch eine „Wohlverhaltensphase" für den Gefährdungstatbestand nicht mehr indizieller Verstöße könnten dauerhafte und wiederholte steuerliche Verfehlungen für die Annahme eines Gefährdungstatbestandes reichen.

Auch das Hessische FG[13] betont, dass nachhaltige und der Höhe nach nicht unerhebliche Steuerrückstände Grund für die Versagung einer Freistellungsbescheinigung seien. Eine Freistellungsbescheinigung sei lediglich einem steuerlich zuverlässigen Unternehmer zu gewähren.

3 Freistellungsbescheinigung und Insolvenzverfahren

Entsprechend Tz. 33 des BMF-Schreibens vom 27.12.2002[14] haben die Finanzämter in Insolvenzverfahren nur auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen erteilt. Darüber hinaus wurden regelmäßig früher erteilte allgemeine Freistellungsbescheinigungen widerrufen, sobald ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, mit dem Ziel, für die Zukunft in analoger Anwendung der Tz. 33 nur noch auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen zu erteilen[15].

Hiergegen entschied der BFH[16] allerdings, dass nach Insolvenzeröffnung abgeführte Beträge dem Finanzamt nur in Höhe der nach Insolvenzrecht zu ermittelnden Verteilungsquote zustehen. Aufgrund dieser Entscheidung wurden die Finanzämter nach einem Beschluss der Referatsleiter AO der obersten Finanzbehörden darauf hingewiesen, dass im Insolvenzverfahren grundsätzlich auch nicht auftragsbezogene Freistellungsbescheinigungen ausgestellt werden können.

4 Fazit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Finanzgerichte durch ihre unterschiedlichen Begründungen die Frage, was neben den im Gesetz explizit aufgezählten Fällen noch zur Annahme einer Gefährdung des zu sichernden Steueranspruchs führt, wenig erhellt haben. Sicher ist im Einzelfall detailliert das steuerliche Verhalten des Leistenden zu analysieren. Eine typisierende Einteilung nach dem Motto, ab einem bestimmten Betrag an Steuerschulden ist eine Freistellungsbescheinigung immer zu versagen, ist sicherlich schwer denkbar. Nichts desto trotz ist festzuhalten, dass erhebliche Steuerrückstände ein wesentliches Indiz für eine Gefährdung des Steueranspruchs darstellen. Besonderes Gewicht liegt insoweit auf dem Verhalten bei der Anmeldung bzw. Erklärung von Lohn- und Ertragsteuer. Im Rahmen der Gesamtwürdigung ist allerdings auch das steuerliche Verhalten im Rahmen der Umsatzsteuer relevant.

Aufgrund der Gesetzessystematik ist allerdings auch der Hinweis erlaubt, dass das Anmeldeverfahren der gesetzliche Regelfall und die Freistellung die Ausnahme hiervon darstellt. Lediglich aufgrund der Erfordernisse der Praxis hat die Finanzverwaltung durch eine „großzügige Handhabung" des Freistellungsverfahrens den enormen Verwaltungsaufwand des Anmeldeverfahrens begrenzt. In der Praxis ist daher die Freistellung der Regelfall.

Ob die gesetzlichen Regelungen in den §§ 48ff. EStG tatsächlich und ausschließlich dem Ziel des Gesetzes, nämlich der Bekämpfung der illegalen Betätigung im Baugewerbe, dienen, sei dahingestellt.

9) Vgl. FG Berlin, Beschluss vom 21.12.2001, 8 B 8408/01, EFG 2002, S. 330
10) Vgl. FG Düsseldorf, Beschluss vom 4.3.2002, 10 V 1007/02 AE (E), EFG 2002, S. 688
11) Vgl. FG Niedersachsen, Beschluss vom 18.4.2002, 6 V 55/02, EFG 2002, S. 842
12) Vgl. FG Münster, Beschluss vom 2.8.2002, a. a. O. (Fn. 4)
13) Vgl. FG Hessen, Beschluss vom 22.3.2003, 2 V 548/02, n.v.
14) Vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.2002, a. a. O. (Fn. 1)
15) Vgl. dazu auch Gundlach/Frenzel/Schirrmeister, Der Anspruch des Insolvenzverwalters auf einen Freistellungsbescheid gemäß § 48b EStG, DStR 2003, S. 823
16) Vgl. BFH-Beschluss vom 13.11.2002, I B 147/02, BFH/NV 2003, S. 262