



GESETZ ZUR EINDÄMMUNG ILLEGALER BETÄTIGUNG IM BAUGEWERBE

Fast unbemerkt von einer breiteren Öffentlichkeit und auch den unmittelbar betroffenen Personen und Organisationen hat der Bundesgesetzgeber am 30.08.2001 ein Artikelgesetz verabschiedet, nach dem ab dem 1. Januar 2002 bestimmte Auftraggeber von „Bauleistungen“ **im Inland** einen Steuerabzug in Höhe von 15 % der Gegenleistung (Vergütung) einschließlich Umsatzsteuer zu Lasten der leistenden Unternehmen vorzunehmen haben, falls nicht eine vom zuständigen Finanzamt ausgestellte Freistellungsbescheinigung vorliegt. Das Gesetzeswerk dient, nach den politischen Bekundungen, dem Kampf gegen „Schwarzarbeiterkolonnen“. Ob es dazu taugt, muss sich erst erweisen.

Nicht ohne weiteres ist aber erkennbar, ob und wie sich das neue Recht auf die Tätigkeit von **Architekten** auswirkt. Dies soll an den folgenden Fragestellungen untersucht werden:

- Unterliegen auch Honorarrechnungen des Architekten dem Steuerabzug?
- Welche zusätzlichen Leistungen muss oder kann der Architekt erbringen und ist hierfür eine zusätzliche Vergütung zu zahlen?

■ **REGELUNGSABSICHT**

Das Gesetz dient der Sicherung von Steueransprüchen bei Bauleistungen. Die Regelungen bilden einen neuen Abschnitt VII des Einkommensteuergesetzes (§§ 48 bis 48 d EStG). Zwar soll das Gesetz seiner Bezeichnung nach der „Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe“ dienen, erfasst sind dem Wortlaut nach aber unterschiedslos alle – auch ausländische – Auftragnehmer, die **im Inland** „Bauleistungen“ erbringen.

Für den Auftraggeber (Unternehmer) wird mit dem gesetzlich vorgesehenen Verfahren zugleich die Abzugsfähigkeit des Rechnungsbetrags als Werbungskosten, bzw. Betriebsausgaben gesichert (§ 48 Abs. 4 EStG).

Die bislang nur verhaltenen und auch nicht zahlreichen Reaktionen weisen auf die Schwachpunkte dieses Regelungsversuches hin: regelmäßige Überbesteuerung, Entzug von Liquidität bei den betroffenen Unternehmen und europarechtliche Bedenken (hinsichtlich Auftragnehmer aus anderen Ländern, Doppelbesteuerung etc.). Der frühere gesetzgeberische Versuch einer ähnlichen „Quellensteuer“ war bereits im Jahre 1999 an europarechtlichen Bedenken gescheitert. Auch diesen Problemstellungen kann hier nicht nachgegangen werden.



■ VERPFLICHTETE UNTERNEHMER, BAGATELLENRENZE

Zum Einbehalt der 15 % des Bruttoentgelts einschließlich Umsatzsteuer (d. h. 17,4 % des Nettoentgelts) und Abführung des Betrages verpflichtet sind alle **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** und alle **Unternehmer** im Sinne des § 2 UStG als Auftraggeber, **für die** im Inland Bauleistungen erbracht werden, das heißt, die im Inland Bauleistungen **erhalten**. Auch ein Generalunternehmer ist als Leistungsempfänger zum Steuerabzug verpflichtet, wenn er sich zur Erfüllung seiner Leistungspflicht Subunternehmer bedient.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Dabei umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Somit sind auch Unternehmer, die keine Umsatzsteuererklärung abgeben (z. B. Kleinunternehmer, pauschal versteuernde Land- und Forstwirte oder Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, z. B. aus Vermietung und Verpachtung) grundsätzlich zum Steuerabzug verpflichtet.

Private Vermieter müssen nur dann nicht einbehalten und an das Finanzamt abführen, wenn die ihnen erbrachten Bauleistungen eines Auftragnehmers **15.000 Euro** im Jahr nicht überschreiten.

Für alle anderen gilt eine Bagatellgrenze von **5.000 Euro** im Jahr.

Problematisch ist, dass bereits bei der ersten Zahlung **geschätzt** werden muss, ob im Laufe des Jahres (voraussichtlich) weitere Aufträge / Leistungen hinzukommen werden, so dass dann die Freigrenze doch noch überschritten wird. Ist die Freigrenze erst mit der letzten Zahlung überschritten, muss von der letzten Auftragssumme der Steuerabzug für **alle** Aufträge einbehalten und abgeführt werden.

■ GEGENLEISTUNG

Die Verpflichtung zum Steuereinbehalt gilt für die Gegenleistung (Werklohn pp.), der ab dem 01.01.2001 gezahlt wird. **Ohne** Bedeutung ist dabei, **wann** die Bauleistung ausgeführt wurde oder **welches Datum** die Rechnung trägt. Auch von der Vergütung eines Generalunternehmers ist der Steuerabzug vorzunehmen, wenn dieser zwar keine eigenen Bauleistungen erbringt, aber die Leistungen seiner Subunternehmer abrechnet.

■ FREISTELLUNGSBESCHEINIGUNG

Der Einbehalt entfällt dann, wenn der jeweilige Auftragnehmer zuvor eine im Zeitpunkt der Gegenleistung (Zahlung) gültige „**Freistellungsbescheinigung**“ vorlegt. Nur dann ist keine Zwangs-Steuervorauszahlung zugunsten des Auftragnehmers zu leisten.

Durch diese Freistellungsbescheinigung erspart sich nicht nur der Auftragnehmer den Steuerabzug von seiner Rechnung, auch für den Auftraggeber entfällt damit der ansonsten notwendige steuerlich-organisatorische Aufwand. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Auftraggeber bereits bei der Vergabe des Auftrages von Bauleistungen den Auftragnehmer verpflichten kann, in jedem Fall eine Freistellungsbescheinigung zu besorgen und vorzulegen.



Dabei ist zunächst davon auszugehen, dass eine gesetzliche **Verpflichtung** des Auftragnehmers zur Beibringung einer solchen Bescheinigung nicht besteht; dieser hat lediglich das Recht, den Steuerabzug durch rechtzeitige Vorlage einer Freistellungsbescheinigung abzuwenden.

Ob man einem Auftragnehmer als Bedingung der Vergabe die Vorlage einer solchen Freistellungsbescheinigung abverlangen kann, richtet sich nicht zuletzt nach dem maßgeblichen „Vergaberecht“. Es bestehen somit keine Bedenken, wenn ein **privater Auftraggeber** den Abschluss eines Bauvertrages von der Bereitschaft zur Vorlage einer Freistellungsbescheinigung abhängig macht, soweit nicht – auf freiwilliger Basis – eine **VOB-Vergabe** durchgeführt wird.

Bei Auftraggebern, für welche die Anwendung der VOB bei Ausschreibung und Vergabe vorgeschrieben ist (z. B. **öffentlicher Auftraggeber**) oder die VOB vereinbart wurde, ist zumindest zweifelhaft, ob die Verpflichtung zur Vorlage einer Freistellungsbescheinigung – zusätzlich – zur Voraussetzung der Auftragsvergabe gemacht werden kann. Nach §§ 8, 25 VOB/A kann die Auftragserteilung zwar abhängig gemacht werden von Nachweisen über die wirtschaftliche und finanzielle Leistungsfähigkeit und Zuverlässigkeit. Von der Teilnahme am Wettbewerb dürfen Bewerber auch u. a. ausgeschlossen werden, die ihre Verpflichtung zur Zahlung von Steuern und Abgaben sowie der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht ordnungsgemäß erfüllt haben (§ 8 Nr. 5 Abs. 1 d VOB/A).

Auch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe stellt auf den Nachweis der steuerlichen Zuverlässigkeit ab, wenn es um die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung geht. Sie ist insbesondere zu versagen, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint, also nicht sichergestellt ist, dass der Auftragnehmer seine steuerlichen Pflichten im Inland ordnungsgemäß erfüllt. So ist eine Versagung insbesondere dann gerechtfertigt, wenn der Leistende (Auftragnehmer) seine Anzeigenpflicht nach § 138 Abgabenordnung nicht erfüllt, seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abgabenordnung nicht nachkommt, aber auch, wenn z. B. nachhaltig Steuerrückstände bestehen oder unzutreffende Angaben in Steueranmeldungen bzw. Steuererklärungen festgestellt werden oder der Leistende diese wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig abgibt.

Dies lässt aber nach gegenwärtiger Beurteilung nicht schon den Schluss zu, dass bei mangelnder Bereitschaft zur Vorlage einer Freistellungsbescheinigung in jedem Falle solche steuerlichen Versagungsgründe vorliegen, die auch einer Auftragsvergabe nach VOB entgegenstünden. Demnach kann die im Einzelfall fehlende Bereitschaft zur Beibringung einer Freistellungsbescheinigung nicht ohne weiteres „Vergabekriterium“ nach VOB sein. Entweder sind weitere Klarstellungen im Hinblick auf die steuerliche Zuverlässigkeit herbeizuführen oder die Weigerung darf nicht zum Vergabekriterium gemacht werden. Demgemäß kann die Verpflichtung zur Vorlage einer Freistellungsbescheinigung auch nicht Voraussetzung einer Vergabe und durch Zuschlag Gegenstand des abgeschlossenen Bauvertrages werden.

■ UNTERLIEGEN AUCH HONORARRECHNUNGEN DES ARCHITEKTEN DEM STEUERABZUG?

Ob auch die Honorarrechnungen der Architekten von diesem Steuerabzug betroffen sind, ergibt sich nicht bereits ohne weiteres aus der gesetzlichen Definition der „Bauleistungen“. Nach § 48 Abs. 1 EStG sind Bauleistungen „alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Be-



seitigung von Bauwerken dienen“ (Dies geht über die Definition der Bauleistungen z. B. in der VOB/A, § 1 deutlich hinaus: „Bauleistungen sind Arbeiten jeder Art, durch die eine bauliche Anlage hergestellt, instand gehalten, geändert oder beseitigt wird“.).

Der Wortlaut des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe umfasst sprachlich auch „dienende“ Leistungen und schließt damit Leistungen von Architekten nicht von vornherein aus. Denn auch diese „dienen“ der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken.

Offensichtlich hat der Gesetzgeber dies zwar ausdrücklich so formuliert, aber gleichwohl anders gemeint. Denn ein umfängliches **Merkblatt** zum Steuerabzug bei Bauleistungen, vom Bundesfinanzministerium unter dem 01.11.2001 herausgegeben, stellt gleich zu Beginn klar:

„Ausschließlich **planerische** Leistungen (z. B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs- und Bauingenieuren) sind **keine** Bauleistungen.“

Das Merkblatt soll im Bundessteuerblatt (Teil I) veröffentlicht werden. Bis dahin ist es nur von begrenzter Verbindlichkeit.

Die Einschränkung auf „Planungsleistungen“ im Merkblatt lässt darüber hinaus weitere Fragen offen. Denn nach allgemeinem Sprachgebrauch umfassen die Planungsleistungen von Architekten die Tätigkeit vom Vorentwurf bis zur Ausführungsplanung. Bedeutet dies, dass der Gesetzgeber alle anderen Architekten- und Ingenieurleistungen dem Steuerabzug unterwerfen will?

Dies wäre bereits von der Zielrichtung des Gesetzes nicht gerechtfertigt. An anderer Stelle findet sich im Merkblatt des Finanzministeriums ein Lösungsansatz: Die Annahme einer Bauleistung im Sinne des Gesetzes – so das Merkblatt – setzt eine Auswirkung unmittelbar auf die Substanz des Bauwerkes voraus. Eine solche „**Substanzveränderung**“ ist unmittelbar durch Architektenleistungen ebenso wenig gegeben wie beim bloßen Reinigen von Räumen oder Flächen, bei reinen Wartungsarbeiten oder Materiallieferungen.

Daraus folgt, dass die von freischaffenden Architekten erbrachten Leistungen im Sinne der HOAI grundsätzlich nicht zur „Zwangsbesteuerung“ durch dieses Gesetz führen, Abzüge von Honorarrechnungen durch den Auftraggeber nicht zu befürchten oder doch jedenfalls unberechtigt sind. Nur für den Sonderfall, dass eine Ausführungsleistung gemeinsam mit der Planungsleistung vertraglich erbracht wird, umfasst der Steuerabzug auch die Architektenleistung – soweit ein isoliertes Architektenhonorar überhaupt ausgewiesen ist.

Ergebnis: Das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe rechtfertigt **keinen** Steuereinkbehalt von 15 % durch den Auftraggeber des Architekten von der Honorarrechnung; eine Abführung dieses Betrages an das Finanzamt ist vom Gesetz nicht vorgesehen. Bei Zweifelsfragen kann eine Klärung über das zuständige Finanzamt herbeigeführt werden.



■ WELCHE ZUSÄTZLICHEN LEISTUNGEN MUSS DER ARCHITEKT ERBRINGEN UND KANN ER HIERFÜR EINE ZUSÄTZLICHE VERGÜTUNG VERLANGEN?

Wenn auch der Architekt mit seiner Honorarrechnung von dem neuen Gesetz direkt nicht betroffen ist, so kann sich dieses jedoch im Rahmen seiner Tätigkeit (Objektüberwachung, ggf. auch bereits bei Ausschreibung und Vergabe) für die vom Gesetz erfassten Auftraggeber auswirken.

Zum Steuerabzug **verpflichtet** ist in jedem Fall der **Auftraggeber selbst**, sofern er vom Gesetz erfasst ist.

Für die Erfüllung dieser Verpflichtung, insbesondere zur Vorbereitung und organisatorischen Unterstützung, kann der Auftraggeber / Unternehmer sich allerdings eines Architekten bedienen, der – z. B. im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung – die einzubehaltenden 15 % des Rechnungsbetrages für ihn ermittelt.

Informationspflicht

Soweit ein Auftraggeber die neue Rechtslage nicht kennt, wird ihn der Architekt zunächst einmal auf die **Grundzüge** hinweisen müssen (Informationspflicht).

Auftraggeberpflichten

Alle weiteren Verpflichtungen dieses Verfahrens obliegen dem Auftraggeber:

- Bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Monats, in dem er die Gegenleistung / Vergütung erbracht hat, muss der Auftraggeber eine **Anmeldung** nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem für den Leistenden (Bauunternehmen etc.) zuständigen Finanzamt einreichen.
- Der Steuerabzug ist allerdings nicht erst bei der Schlussrechnung für die Bauleistung vorzunehmen, vielmehr sind **auch Anzahlungen** oder **Abschlagszahlungen** zu erfassen.
- Der Auftraggeber hat mit dem Leistungserbringer schriftlich über den vorgenommenen Steuerabzug **abzurechnen**.
- Der Steuerabzug und die Weiterleitung an das Finanzamt **unterbleibt** nur dann, wenn der Auftragnehmer im Zeitpunkt der Zahlung (auch Anzahlung, Abschlag) eine gültige **Freistellungsbescheinigung** seines Finanzamtes vorlegt. Eine solche Freistellungsbescheinigung verfügt über eine Geltungsdauer von längstens drei Jahren ab Antragstellung, es kann aber auch ein kürzerer Zeitraum bestimmt sein. Die Bescheinigung muss mit einem Dienstsiegel versehen sein und eine Sicherheitsnummer aufweisen. Die vorgelegte **Ablichtung** (bei allgemeiner zeitlicher Befristung) bzw. das **Original** (bei auftragsbezogener Gültigkeit) der Bescheinigung hat der Auftraggeber aufzubewahren.
- Gemäß § 48 a Abs. 3 EStG **haftet** der Auftraggeber für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag, wobei es auf ein Verschulden nicht ankommt.

Zu allen in diesem Zusammenhang anfallenden Prüfungen und gesetzlich vorgeschriebenen Handlungen ist der **Auftraggeber** verpflichtet.



Ob und in welchem Umfang **vorbereitende** Tätigkeiten dem beauftragten **Architekten** im Rahmen des Architektenvertrages zusätzlich übertragen werden können, hängt – abgesehen von dem Einverständnis des Architekten zur Übernahme dieser zusätzlichen Leistungen und des damit verbundenen zusätzlichen Risikos – auch von einer Beurteilung auf der Grundlage des Rechtsberatungsgesetzes ab. Eine Übertragung der zentralen Rechtsverpflichtungen aus dem Gesetz, die Klärung von Rechtsfragen und Recht gestaltendes Eingreifen (wie z. B. die Abgabe von steuerlichen oder rechtlichen Erklärungen) kommen danach grundsätzlich **nicht** in Betracht. Der Architekt sollte im Zweifelsfall die Einschaltung eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters empfehlen.

Mitwirkung des Architekten

Damit verbleiben zunächst die Möglichkeiten **rechnerischer** oder **organisatorischer** Mitwirkung am Verfahren.

Rechnerische und/oder organisatorische **Unterstützung** könnte der Architekt im Rahmen des Architektenvertrags leisten durch **Mitwirkung** bei der

- rechnerischen Ermittlung des einzubehaltenden Betrages,
- Überprüfung des Erreichens der Bagatellfallgrenzen (5.000/15.000 Euro), Überprüfung der voraussichtlichen Gesamthöhe der Rechnungen des Auftragnehmers im laufenden Jahr,
- Feststellung, ob eine formal ordnungsgemäße Freistellungsbescheinigung bei Auszahlung vorliegt, ggf. Anforderung. (Problem: Vorkehrungen sind zu treffen bei „Freigaben“ durch den Architekten noch im Jahr 2001, Zahlung im Jahr 2002; Absprache mit dem Auftraggeber).
- Gegebenenfalls: Hinweis auf Vorlage einer Freistellungsbescheinigung bei Ausschreibung / Vergabe von Bauleistungen in den Vergabeunterlagen.

Honorar

Bereits vor diesem möglichen Tätigkeitsspektrum und dem damit verbundenen Leistungsaufwand, stellt sich die Frage nach der **Vergütung** dieser Leistungen, die regelmäßig **nicht** zu den mit dem Architektenvertrag übertragenen **Grundleistungen** im Sinne des § 15 HOAI zählen.

In Betracht kommt insbesondere eine Wertung als **Besondere Leistungen** im Sinne des § 5 Abs. 4 HOAI. Voraussetzung für die Begründung einer Honorarpflicht ist danach, neben der schriftlichen Honorarvereinbarung, dass die Leistungen im Verhältnis zu den Grundleistungen (hier: der Leistungsphase 8, § 15 Abs. 2 HOAI) einen nicht unwesentlichen Arbeits- und Zeitaufwand verursachen. Davon wird man bei der bloß rechnerischen Ermittlung des 15-prozentigen Steuereinhalts in der Regel zumindest bei Bauleistungen geringerer Größenordnung nicht ausgehen können. In allen anderen Fällen liegen Besondere Leistungen vor, bei denen an die schriftliche Honorarvereinbarung – wie immer bei Besonderen Leistungen – zu denken ist (vgl. § 126 Abs. 2 BGB: Unterzeichnung durch beide Parteien auf derselben Vertragsurkunde).



■ **HINWEIS**

Weitere Einzelheiten enthält das Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen, das auf deren **Internet-Seiten** unter der Rubrik Steuern und Zölle – Steuern – Veröffentlichungen zu Steuerarten – Einkommenssteuer – (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Einkommensteuer-479.htm>) zum Herunterladen bereit steht.

RA Axel Plankemann
Architektenkammer Niedersachsen

Stand: 11/2001