

§ 48c

Anrechnung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) ¹Soweit der Abzugsbetrag einbehalten und angemeldet worden ist, wird er auf vom Leistenden zu entrichtende Steuern nacheinander wie folgt angerechnet:

1. die nach § 41a Absatz 1 einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer,
2. die Vorauszahlungen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer,
3. die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht worden ist, und
4. die vom Leistenden im Sinne der §§ 48, 48a anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge.

²Die Anrechnung nach Satz 1 Nummer 2 kann nur für Vorauszahlungszeiträume innerhalb des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums erfolgen, in dem die Leistung erbracht worden ist. ³Die Anrechnung nach Satz 1 Nummer 2 darf nicht zu einer Erstattung führen.

(2) ¹Auf Antrag des Leistenden erstattet das nach § 20a Absatz 1 der Abgabenordnung zuständige Finanzamt den Abzugsbetrag. ²Die Erstattung setzt voraus, dass der Leistende nicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen verpflichtet ist und eine Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht in Betracht kommt oder der Leistende glaubhaft macht, dass im Veranlagungszeitraum keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden. ³Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist; weitergehende Fristen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bleiben unberührt.

(3) Das Finanzamt kann die Anrechnung ablehnen, soweit der angemeldete Abzugsbetrag nicht abgeführt worden ist und Anlass zu der Annahme besteht, dass ein Missbrauch vorliegt.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Sundern

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48c 1
--

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 48c	1	III. Bedeutung des § 48c	3
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48c	2	IV. Verhältnis des § 48c zu anderen Vorschriften	4
		V. Verfahrensfragen zu § 48c	5

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Anrechnung des Steuerabzugs 6
--

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Anm.</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> I. Reihenfolge der Anrechnung (Abs. 1 Satz 1) 6 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">6</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> II. Besonderheiten bei Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2) 7 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">7</td> </tr> </table>		Anm.	I. Reihenfolge der Anrechnung (Abs. 1 Satz 1) 6	6	II. Besonderheiten bei Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2) 7	7	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Anm.</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> III. Ausschluss einer Erstattung (Abs. 1 Satz 3) 8 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">8</td> </tr> </table>		Anm.	III. Ausschluss einer Erstattung (Abs. 1 Satz 3) 8	8
	Anm.										
I. Reihenfolge der Anrechnung (Abs. 1 Satz 1) 6	6										
II. Besonderheiten bei Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2) 7	7										
	Anm.										
III. Ausschluss einer Erstattung (Abs. 1 Satz 3) 8	8										

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erstattung des Steuerabzugs 9
--

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Anm.</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> I. Antrag auf Erstattung (Abs. 2 Satz 1) 9 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">9</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> II. Voraussetzungen für eine Erstattung vor Ablauf des Veranlagungszeitraums (Abs. 2 Satz 2) 10 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">10</td> </tr> </table>		Anm.	I. Antrag auf Erstattung (Abs. 2 Satz 1) 9	9	II. Voraussetzungen für eine Erstattung vor Ablauf des Veranlagungszeitraums (Abs. 2 Satz 2) 10	10	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Anm.</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> III. Form und Frist des Antrags auf vereinfachte Erstattung (Abs. 2 Satz 3) . . . 11 </td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;">11</td> </tr> </table>		Anm.	III. Form und Frist des Antrags auf vereinfachte Erstattung (Abs. 2 Satz 3) . . . 11	11
	Anm.										
I. Antrag auf Erstattung (Abs. 2 Satz 1) 9	9										
II. Voraussetzungen für eine Erstattung vor Ablauf des Veranlagungszeitraums (Abs. 2 Satz 2) 10	10										
	Anm.										
III. Form und Frist des Antrags auf vereinfachte Erstattung (Abs. 2 Satz 3) . . . 11	11										

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ablehnung einer vereinfachten Anrechnung 12
--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 48c

Schrifttum: DIEBOLD, Die Anrechnung des Bausteuerabzugs – Entstehung, Fälligkeit und Durchführung, DStZ 2002, 471; DIEBOLD, Erstattung des Bausteuerabzugs – Entstehung, Fälligkeit, Durchführung, DStZ 2003, 413.
 Siehe auch Schrifttum zu § 48.

1 **I. Grundinformation zu § 48c**

Die Vorschrift regelt das Anrechnungsverfahren des StAbzugs bei Bauleistungen, die Antragstellung für den Fall der Erstattung sowie die Ablehnung einer Anrechnung im Fall des Missbrauchs. Die Anrechnung des StAbzugs beim Leistenden kommt nur in Betracht, wenn der Leistungsempfänger den Abzugsbetrag angemeldet hat. Gleichzeitig bestimmt die Vorschrift die Reihenfolge der Anrechnung (Abs. 1 Sätze 1 und 2). Ein zu hoher Abzugsbetrag wird dem Leistenden erstattet (§ 37 AO). Für eine zeitnahe Erstattung der Abzugsbeträge ist es ausreichend, wenn der Leistende im laufenden VZ glaubhaft macht, dass er in diesem Zeitraum nicht zur Ertragsteuer veranlagt wird und eine Pflicht zur Abgabe von LStAnmeldungen nicht besteht (Abs. 2). Soweit der angemeldete Ab-

zugsbetrag nicht abgeführt worden ist und ein Anlass zu der Annahme besteht, dass ein Missbrauch vorliegt, kann das FA die beantragte Anrechnung ablehnen (Abs. 3).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 48c 2

Vorläuferregelungen: Siehe § 48 Anm. 2.

Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): § 48c (Anrechnung der Bauabzugssteuer) wird erstmals eingeführt und wirkte sich de facto erstmals ab 1.1.2002 aus. Anrechnungen konnten zwar ab Inkrafttreten des Gesetzes (7.9.2001) sofort beantragt werden. Dies ging aber ins Leere, da zu diesem Zeitpunkt noch kein StAbzug auf Bauleistungen vorgenommen worden ist, denn nach § 52 Abs. 56 ist § 48 idF des Gesetzes v. 30.8.2001 erstmals auf Gegenleistungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2001 erbracht wurden.

Neufassung des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346): Aufgrund des § 51 Abs. 4 Nr. 2 idF der Bekanntmachung v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2003, 179) wird der Wortlaut des EStG in der seit dem 1.9.2009 geltenden Fassung neu bekannt gemacht.

Zeitlicher Geltungsbereich: Siehe § 48 Anm. 2 aE; da die Bauabzugssteuer erstmals auf Gegenleistungen vorzunehmen war, die der Leistungsempfänger nach dem 31.12.2001 erbracht hat (§ 52 Abs. 56 aF), kam eine Anrechnung frühestens im Jahr 2002 in Betracht.

III. Bedeutung des § 48c 3

Die Anrechnung des StAbzugs beim Leistenden kommt nur in Betracht, wenn der Leistungsempfänger den Abzugsbetrag angemeldet hat. Gleichzeitig bestimmt die Vorschrift die Reihenfolge der Anrechnung. Ein zu hoher Abzugsbetrag wird dem Leistenden erstattet (§ 37 AO). Sind ESt- oder KStVorauszahlungen festgesetzt, aber ganz oder teilweise nicht entrichtet, ist die Erstattung eines Abzugsbetrags vor Durchführung der Veranlagung ausgeschlossen. Damit bewirkt die Vorschrift, dass der StAbzugsbetrag wie eine VorausZ des Leistenden auf seine StSchuld im Zusammenhang mit der Bauleistung behandelt wird.

Durch die Festlegung einer Reihenfolge der Anrechnung wird der Rang der jeweiligen StSchulden festgelegt. An erster Stelle stehen dabei die LStSchulden, anschließend folgen die persönlichen ESt-/KStSchulden des Leistungsempfängers. Eine Anrechnung auf die USt ist nicht vorgesehen.

Der Abzugsbetrags hat den Charakter einer VorausZ auf StSchulden des Leistenden, denn es wird die Erstattung des StAbzugsbetrags in dem Umfang geregelt, in dem mangels bestehender Schulden keine Anrechnung in Betracht kommt. Im Zweifelsfall erfolgt allerdings keine Erstattung, was im Erg. eine Umkehr der Beweislast für das Bestehen eines Besteuerungstatbestands zur Folge hat. Die Anrechnung erfährt insoweit ihre Begrenzung. Soweit das FA einen Missbrauchsverdacht hegt und die angemeldete Steuer nicht abgeführt wurde, kann das FA die Erstattung ablehnen.

4

IV. Verhältnis des § 48c zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 48: § 48c regelt das Anrechnungsverfahren des StAbzugs bei Bauleistungen. Die Einzelheiten zum StAbzug enthält § 48. Danach ist der Leistungsempfänger einer im Inland erbrachten Bauleistung, sofern es sich um einen Unternehmer iSd. § 2 UStG oder eine jPöR handelt, verpflichtet, von der Gegenleistung einen StAbzug iHv. 15 % vorzunehmen.

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

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: Siehe § 48 Anm. 8 aE.

5

V. Verfahrensfragen zu § 48c

Zuständiges Finanzamt: 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. Somit gibt es immer nur ein zuständiges FA. Für inländ. Unternehmen bzw. Unternehmer ist das BetriebsFA bzw. WohnsitzFA zuständig. Dieses FA hat auch das Anrechnungsverfahren bzw. die Erstattung durchzuführen (s. Anm. 6 und 9).

Erstattung wegen Leistung ohne rechtlichen Grund: Scheitert das Erstattungsverfahren nach Abs. 2, ist ggf. eine Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO möglich. Diese Vorschrift enthält eine allgemeine Umschreibung des öffentlich-rechtl. Erstattungsanspruchs, der einem StPfl. dadurch erwächst, dass eine Leistung aus dem StSchuldverhältnis ohne rechtl. Grund erfolgt ist oder der Grund hierfür später wegfällt. Erstattungsverpflichteter ist der Leistungsempfänger. Erstattungsberechtigter ist derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung geleistet worden ist, auch wenn ein Dritter die Zahlung tatsächlich geleistet hat (vgl. Anm. 9).

Verzinsung des Steuerabzugs: Der Unterschiedsbetrag zwischen der später festgesetzten ESt des Vergütungsgläubigers und dem anzurechnenden StAbzug ist zu verzinsen (§ 233a Abs. 1 und 3 AO). Ist mangels persönlicher StPfl. des Vergütungsgläubigers keine ESt festzusetzen (Erstattungsfall), gewährt § 233a AO seinem Wortlaut nach keine Verzinsung. Eine solche sollte jedoch im Billigkeitswege gewährt werden (entsprechend der Behandlung der Nichtveranlagungsfälle nach dem AEAO zu § 233a Nr. 60 AO).

Rechtsbehelf: Sowohl bei der Anrechnung des StAbzugsbetrags als auch bei der Ablehnung eines Antrags auf Erstattung eines StAbzugsbetrags für Bauleis-

tungen handelt es sich um einen Verwaltungsakt, der mit dem Einspruch (§ 347 AO) und anschließender Anfechtungsklage angefochten werden kann. Der Einspruch ist auch gegeben, wenn der Verwaltungsakt aufgehoben, geändert, zurückgenommen oder widerrufen oder ein Antrag auf Erl. des Verwaltungsakts abgelehnt wird. Gleiches gilt, wenn die FinBeh. einen Verwaltungsakt wegen einer offensibaren Unrichtigkeit gem. § 129 AO berichtigt oder es ablehnt, die beantragte Berichtigung eines Verwaltungsaktes durchzuführen (BFH v. 13.12.1983 – VIII 67/81, BStBl. II 1984, 511). Vorläufiger Rechtsschutz erfolgt mangels Vollziehbarkeit des Verwaltungsakts nicht durch Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 AO; § 69 Abs. 2 FGO), sondern durch einstweilige Anordnung (§ 114 FGO).

Zivilrechtlicher Anspruch: Begehrt ein Insolvenzverwalter vom FA die Erstattung der durch den Auftraggeber einer Bauleistung für Rechnung des Gemeinschaftschuldners einbehaltenen und abgeführten Bauabzugssteuer, ist der Zivilrechtsweg gegeben, wenn der Erstattungsanspruch sich nicht auf § 48c Abs. 2, sondern auf § 812 BGB gründet.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Anrechnung des Steuerabzugs

I. Reihenfolge der Anrechnung (Abs. 1 Satz 1)

6

Der einbehaltene und angemeldete Abzugsbetrag wird nach Abs. 1 Satz 1 auf vom Leistenden zu entrichtende Steuern in einer gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge nacheinander angerechnet.

Einbehalt: Nach § 48a Abs. 1 Satz 1 hat der Leistungsempfänger die Verpflichtung, den StAbzug auf Bauleistungen für Rechnung des Leistenden im Zeitpunkt der Entstehung, dh. bei Abfluss der Gegenleistung vorzunehmen (vgl. § 48a Anm. 6 ff.).

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 (vgl. § 48a Anm. 5). Wegen der Missbrauchsanfälligkeit des Verfahrens wäre das gesetzgeberische Ziel nicht zu erreichen, wenn für die Anrechnung nicht auf die Anmeldung, sondern – wie im LStAbzugsverfahren – nur auf einen bescheinigten Einbehalt abgestellt würde.

Einbehalt ohne Anmeldung und Abführung: Ist ein Abzugsbetrag vom Leistungsempfänger einbehalten, aber nicht angemeldet und abgeführt worden, wird der Abzugsbetrag beim Leistenden angerechnet, wenn dieser seinem FA die entsprechende Abrechnung nach § 48a Abs. 2 vorlegt und der Leistungsempfänger durch Haftungsbescheid oder eine StFestsetzung nach § 167 Abs. 1 AO in Anspruch genommen worden ist. Bis dahin ist eine Stundung der dem StAbzugsverfahren unterliegenden fälligen Steuern des Leistenden nach § 222 AO nicht möglich. Es kommt ggf. eine einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung nach § 298 AO in Betracht (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 88).

Keine Anrechnungsverpflichtung bei fehlender Abführung: Die Anrechnung nach Abs. 1 Satz 1 verlangt nur eine Einbehaltung und Anmeldung eines Abzugsbetrags. Eine Abführung des StAbzugsbetrags ist nicht erforderlich, wird aber vom Gesetzgeber unterstellt. Für den Fall, dass der StAbzugsbetrag zwar angemeldet, aber nicht abgeführt wird, sieht Abs. 3 vor, dass das FA den Antrag auf Anrechnung im Missbrauchsfall ablehnen kann (vgl. Anm. 12). Wird eine Anrechnung ganz oder teilweise versagt, ist ein Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO zu beantragen oder von Amts wegen zu erteilen. Gegen den Abrechnungsbescheid steht der Rechtsweg offen.

Die Reihenfolge der Anrechnung legt Abs. 1 Satz 1 mit bindender Wirkung folgendermaßen fest:

- Anrechnung auf die nach § 41a Abs. 1 einbehaltene und angemeldete LSt,
- Anrechnung auf die VorausZ auf die ESt oder KSt,
- Anrechnung auf die ESt oder KSt des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht worden ist, und
- Anrechnung auf die vom Leistenden iSd. §§ 48, 48a anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge.

Für die Anrechnung auf VorausZ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) sind Besonderheiten zu beachten (vgl. Anm. 7).

Aufrechnungsmöglichkeiten: Einbehaltene, angemeldete und abgeführte Bauabzugssteuer kann zum einen zeitlich unbegrenzt nach § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 4 auf Lohn- bzw. Bauabzugssteuer und damit auch auf erst zukünftig entstehende Lohn- bzw. Bauabzugssteuer angerechnet und zum anderen mit jedwedem auch nicht vom Sicherungszweck der Bauabzugssteuer erfassten Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis aufgerechnet werden (FG München v. 24.9.2009 – 7 K 1238/08, EFG 2010, 147, rkr.; FG Sachs. v. 15.6.2016 – 8 K 1685/16, juris, rkr.).

Anrechnungs- und Erstattungsverfahren nach § 48c bei Haftungsanspruchnahme: Abs. 1 Satz 1 setzt wörtlich voraus, dass der Abzugsbetrag einbehalten und angemeldet worden ist. Im Erg. wäre somit nach wörtlicher Auslegung der Regelung die im Haftungswege erhobene Bauabzugssteuer weder anrechenbar noch erstattungsfähig. Nach mehrheitlicher Auffassung der ESt-Referatsleiter ist eine enge Auslegung des § 48c nach seinem Wortlaut nicht mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift vereinbar. Unabhängig davon, ob die Bauabzugssteuer einbehalten und angemeldet oder durch Haftungsanspruchnahme erhoben wurde, kommt eine Anrechnung oder Erstattung gem. § 48c in Betracht (OFD NRW v. 26.7.2016, KurzInfo-Nr. 15/2016).

Personengesellschaften: Die Anrechnung erfolgt bei der ESt oder KSt der Gesellschafter. Dabei ist zwischen der Anrechnung auf VZ und veranlagter ESt/KSt zu differenzieren. Die Anrechnung auf VZ erfolgt, wenn der zur Vertretung Berechtigte (§ 34 Abs. 1 AO) dem FA mitteilt, in welchem Verhältnis die Anrechnung zu erfolgen hat. Die Mitteilung hat den Beteiligungsverhältnissen zu entsprechen. Wenn betriebliche Gründe eine Abweichung rechtfertigen, können ausnahmsweise die anderen Kriterien zugrunde gelegt werden. Die Anrechnung auf die veranlagte ESt/KSt erfolgt bei den Gesellschaftern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft. Bestehen über die Höhe der Anteile am Anrechnungsvolumen Unstimmigkeiten, ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung der StAbzugsbeträge durchzuführen (§ 180 Abs. 5 Nr. 2 AO). Dies gilt auch für Arbeitsgemeinschaften (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 88 ff.).

Insolvenz: StAbzugsbeträge, die auf Bauleistungen beruhen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführt wurden und vor der Insolvenzeröffnung durch den Leistungsempfänger an das FA gezahlt wurden, sind auf Steuern anzurechnen, die vor Eröffnung des Verfahrens begründet wurden (Insolvenzforderungen nach § 38 InsO). Die Reihenfolge des Abs. 1 ist zu beachten. Sofern sich danach keine Anrechnungsmöglichkeiten ergeben, sind die verbliebenen Beträge mit anderen Insolvenzforderungen aufzurechnen (§ 94 InsO). StAbzugsbeträge, die auf Bauleistungen beruhen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführt und nach der Insolvenzeröffnung durch den Leistungsempfänger an das FA gezahlt wurden, sind an die Insolvenzmasse auszukehren (BFH v. 13.11.2002 – I B 147/02, BStBl. II 2003, 716).

Aufrechnungsbefugnis in Wohlverhaltensphase: Das FA darf nach Einstellung des Insolvenzverfahrens in der sog. Wohlverhaltensphase seine StForderungen (ESt und SolZ zur LSt) aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Forderungen des Schuldners aus Abzugsbeträgen nach § 48, die nicht nach § 48c angerechnet werden können und aus einem neu eröffneten Betrieb stammen, aufrechnen (FG Berlin-Brandenb. v. 25.8.2010 – 12 K 12109/09, nv., juris, rkr.).

Bei der Restschuldbefreiung gilt im Gegensatz zum laufenden Insolvenzverfahren nicht das umfassendere Aufrechnungsverbot des § 96 Nr. 1 InsO, sondern das besondere Aufrechnungsverbot des § 294 Abs. 3 InsO. Diese Regelung verbietet es, ein allgemeines Aufrechnungsverbot für Gläubiger, die am Restschuldbefreiungsverfahren teilnehmen, aus dem Postulat einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung herzuleiten (vgl. FG Düss. v. 10.11.2004 – 18 K 321/04 AO, EFG 2005, 845, rkr.).

Die Zuteilung einer neuen Steuernummer für ein in der Wohlverhaltensphase eröffnetes neues Unternehmen führt nicht dazu, dass eine Gegenseitigkeit der Forderungen des FA aus der Zeit vor der Insolvenzeröffnung und den Forderungen des Stpfl. (Insolvenzschuldner) aus einem neuen Betrieb nach Abschluss des Insolvenzverfahrens fehlt; s. auch Parallelentscheidung des FG Berlin-Brandenb. v. 25.8.2010 – 12 K 2060/08, DStRE 2011, 589, rkr.

Organgesellschaft: Der StAbzug wird nach Abs. 1 Nr. 2 und 3 bei der OG angerechnet, soweit eine OG im ustl. Sinne Leistender iSd. § 48 Abs. 1 ist. Im Fall einer kstl. Organshaft erfolgt dies mit der Folge, dass eine Anrechnung nur nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 erfolgen kann (BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 91 ff.).

II. Besonderheiten bei Vorauszahlungen (Abs. 1 Satz 2)

7

Eine Anrechnung auf VorausZ auf die ESt oder KSt nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann nach Abs. 1 Satz 2 nur für Vorauszahlungsbeträge innerhalb des Besteuerungszeitraums oder VZ erfolgen, in dem die Leistung erbracht worden ist. Dabei darf die Anrechnung nicht zu einer Erstattung führen. Die Anrechnung ist nur für Zahlungen im Leistungsmonat möglich (SCHWENKE, BB 2001, 1553).

Vorauszahlungen des Leistungsveranlagungszeitraums: Die Anrechnung des StAbzugsbetrags ist auf die VorausZ des VZ begrenzt, in dem die Leistung ausgeführt wurde (Abs. 1 Satz 2). Keine Bedeutung hat danach der Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht oder in dem der Abzugsbetrag angemeldet oder abgeführt worden ist.

Leistung idS ist nicht die Gegenleistung iSv. § 48 Abs. 3, sondern die Bauleistung nach § 48 Abs. 1 Satz 3. Sie ist in dem Zeitpunkt erbracht, in dem sie abgeschlossen und nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung die Ergebnisrealisierung eingetreten ist (Übergabe des fertigen Werks, Abnahme des fertigen Werks; BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 89).

Keine Erstattung: Sind ESt- oder KStVorauszahlungen festgesetzt, aber ganz oder teilweise nicht entrichtet, ist die Erstattung eines nach vollständiger Anrechnung verbleibenden Abzugsbetrags vor Durchführung der Veranlagung ausgeschlossen. Ferner muss der Antragsteller für eine Erstattung glaubhaft machen, dass eine Veranlagung zur ESt oder KSt nicht in Betracht kommt (Abs. 2 Satz 2).

Anrechnung auf Teilleistungen kann nach Auffassung der FinVerw. ausnahmsweise in vorhergehenden VZ in Betracht kommen, wenn sich ein Großbauwerk über mehrere Jahre erstreckt und wenn der Leistende von seinem Wahlrecht Gebrauch gemacht hat, aufgrund von Teilabrechnungen und Teilabnahmen eine Teilgewinnrealisierung vorzunehmen (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 89).

8 III. Ausschluss einer Erstattung (Abs. 1 Satz 3)

Soweit nach Anrechnung auf die Beträge nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ein Guthaben verbleibt, kann dieses nur auf die VorausZ angerechnet werden, die für den VZ der Leistungserbringung festgesetzt wurden oder werden (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Ein übersteigender Betrag kann erst auf die veranlagte ESt oder KSt des VZ angerechnet werden, in dem die Leistung erbracht wurde. Bis zum Abschluss der Veranlagung dieses VZ kann eine Erstattung der Steuer nicht erfolgen (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 89).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erstattung des Steuerabzugs

9 I. Antrag auf Erstattung (Abs. 2 Satz 1)

Das nach § 20a Abs. 1 AO zuständige FA erstattet auf Antrag des Leistenden den Abzugsbetrag, soweit die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 vorliegen (s. Anm. 10).

Antrag: Die Erstattung eines StAbzugsbetrags erfolgt nur auf ausdrücklichen Antrag hin. Der Antrag ist beim zuständigen FA nach amtlich vorgeschriebenem Muster bis zum Ablauf des zweiten Kj. zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist. Etwaige weitergehende Fristen nach DBA bleiben dabei unberührt. Das amtlich vorgeschriebene Muster kann beim zuständigen FA angefordert werden (vgl. § 48a Anm. 6).

Anspruch auf Erstattung: Wenn die Voraussetzungen für eine Erstattung gegeben sind, hat der Leistende einen Anspruch darauf. Die Erstattung steht nicht im Ermessen des FA, denn der Abzugsbetrag ist für Rechnung des Leistenden abgeführt worden und hat das ihm zustehende Entgelt für die Bauleistung ge-

mindert. Ein zu hoher Abzugsbetrag ist dem Leistenden zu erstatten (§ 37 AO). Dies kann der Fall sein, wenn keine StAnsprüche bestehen oder nach Anrechnung noch ein Restbetrag verbleibt.

Zu Unrecht einbehaltene Bauabzugssteuer: Erfolgt der StAbzug unberechtigt, zB weil keine Bauleistung gegeben ist oder weil ein StAbzug trotz Vorlage einer gültigen Freistellungsbescheinigung vorgenommen wurde, ist er nach § 37 Abs. 2 AO durch das für die Besteuerung des Leistenden zuständige FA an den anmeldenden Leistungsempfänger zu erstatten (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 95). Der Leistende kann zivilrechtlich gegen einen unberechtigten StAbzug vorgehen.

Zuständiges Finanzamt: Der Antrag auf Erstattung ist beim zuständigen FA zu stellen (s. Anm. 5).

II. Voraussetzungen für eine Erstattung vor Ablauf des Veranlagungszeitraums (Abs. 2 Satz 2)

10

Als Voraussetzung für die Erstattung ist erforderlich, dass der Leistende nicht zur Abgabe von LStAnmeldungen verpflichtet ist und eine Veranlagung zur ESt oder KSt nicht in Betracht kommt oder der Leistende glaubhaft macht, dass im VZ keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden.

Keine Pflicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen/keine Veranlagungspflicht: Zugunsten des Leistenden sieht die Vorschrift ein vereinfachtes Erstattungsverfahren vor. Für eine zeitnahe Erstattung der Abzugsbeträge ist es ausreichend, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass er in diesem Zeitraum nicht zur ESt oder KSt veranlagt wird und eine Pflicht zur Abgabe von LStAnmeldungen nicht besteht. Eine Erstattung ist dabei auch im laufenden Kj. möglich (SCHWENKE, BB 2001, 1553).

Keine zu sichernden Steueransprüche: Eine Erstattung eines StAbzugsbetrags ist zulässig, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit überhaupt kein zu sichernder Anspruch besteht, weil der Leistende zB keine Gewinne erzielt (Existenzgründer) oder nicht der inländ. StPflcht unterliegt. Insbesondere die Beurteilung der inländ. StPflcht wirft für ein FA erhebliche Schwierigkeiten auf, da sie nach nationalem Recht oder DBA-rechtl. von bestimmten Fristen abhängt und somit auch ein zeitliches „Hineinwachsen“ in die StPflcht möglich ist.

Für eine Glaubhaftmachung muss der Leistende dem FA Informationen aus seiner Sphäre liefern, die dem FA eine angemessen sichere Prognose erlauben. Gelingt eine Glaubhaftmachung nicht, kommt es nicht zu der vereinfachten Erstattung. Es kann jedoch eine spätere Erstattung nach allgemeinen Grundsätzen stattfinden. Können für das laufende Kj. zunächst zu sichernde Ansprüche nicht ausgeschlossen werden, und stellt sich später bei der Veranlagung des VZ heraus, dass alle Ansprüche des FA erfüllt sind, kann der Leistende die Erstattung des nicht benötigten Abzugsbetrags verlangen (§ 37 Abs. 2 AO). Soweit StSchulden bestehen, kann das FA auch die Aufrechnung erklären (§ 226 AO). Ein solcher Erstattungsbeitrag wäre fällig, wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erfüllt sind.

Veranlagung: Kommt eine Veranlagung nicht in Betracht, ist das Erstattungsverfahren von Amts wegen anzustoßen. Vorher ist zu prüfen, ob die Anrechnungsreihenfolge des Abs. 1 bereits durchlaufen wurde. In Schätzungsfällen sind insbes. die hinter den Anmeldebeträgen stehenden Ausgangsumsätze des Leistenden in die Höhe der zu schätzenden Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen.

§ 48c Anm. 10–12 D. Abs. 3: Ablehnung vereinfachter Anrechnung

Anschließend ist die Aufrechnung nach § 226 AO mit anderen Abgabenforderungen zu prüfen.

11 **III. Form und Frist des Antrags auf vereinfachte Erstattung
(Abs. 2 Satz 3)**

Der Antrag auf vereinfachte Erstattung ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster bis zum Ablauf des zweiten Kj. zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist. Etwaige weitergehende Fristen nach einem DBA bleiben dabei unberührt.

Amtlich vorgeschriebenes Muster: Der Antrag auf Erstattung eines StAbzugsbetrags muss nach amtlich vorgeschriebenem Muster gestellt werden. Durch die Verwendung von amtlich vorgeschriebenen Vordrucken für den Erstattungsantrag wird das Verfahren vereinheitlicht (BMF v. 27.12.1999 – IV D 4 - O 2250 - 120/99, BStBl. I 1999, 1049).

Das amtlich vorgeschriebene Muster kann beim zuständigen FA angefordert werden (vgl. § 48a Anm. 6).

Frist nach Abs. 2: Die Frist zur Stellung eines Erstattungsantrags beginnt mit Ablauf des Kj., in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist. Sie beträgt grds. zwei Jahre und endet demnach mit Ablauf des zweiten Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist. Die weitergehenden Fristen eines DBA können zu einer Verlängerung der Antragsfrist führen, da diese Fristen von der Zweijahresfrist des Abs. 2 Satz 3 unberührt bleiben.

Frist nach Doppelbesteuerungsabkommen: Einige DBA lassen einen StAbzug bei Bauleistungen grds. zu, gewähren allerdings eine Antragsfrist für die Erstattung von mehr als zwei Jahren (zB DBA-Schweiz, DBA-Uzbekistan: drei Jahre; zB DBA-Albanien, DBA-Algerien, DBA-Australien, DBA-Bulgarien, DBA-Dänemark, DBA-Frankreich, DBA-Georgien, DBA-Ghana, DBA-Großbritannien, DBA-Irland, DBA-Kroatien, DBA-Liechtenstein, DBA-Luxemburg, DBA-Mazedonien, DBA-Norwegen, DBA-Österreich, DBA-Polen, DBA-Rumänien, DBA-Schweden, DBA-Slowenien, DBA-Türkei, DBA-USA, DBA-Vereinigte Arabische Emirate: vier Jahre). Abs. 2 Satz 3 stellt ausdrücklich klar, dass die durch DBA eingeräumten Fristen nicht von der Zweijahresfrist nach Abs. 2 Satz 3 beeinträchtigt werden. Damit kann ein Erstattungsantrag auch noch außerhalb der Zweijahresfrist gestellt werden, soweit ein DBA eine längere Frist einräumt (vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399 Rz. 94).

12

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ablehnung einer vereinfachten Anrechnung**

Das FA kann die vereinfachte Anrechnung ablehnen, soweit der angemeldete Abzugsbetrag nicht abgeführt worden ist und Anlass zu der Annahme besteht, dass ein Missbrauch vorliegt.

Voraussetzungen für Ablehnung: Das Anrechnungsverfahren nach Abs. 1 setzt lediglich voraus, dass der StAbzugsbetrag einbehalten und angemeldet worden ist. Eine Abführung des StAbzugsbetrags wird zunächst nicht gefordert. Die

Nichtabführung des StAbzugsbetrags kann aber nach Abs. 3 die Ablehnung einer Anrechnung nach sich ziehen, wenn Anlass zu der Annahme besteht, dass ein Missbrauch vorliegt.

► *Abzugsbetrag nicht abgeführt*: Der einbehaltene und angemeldete StAbzugsbetrag wird tatsächlich nicht an das zuständige FA gezahlt.

► *Missbrauch*: Sind Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass ein stl. Vorteil erschlichen werden soll, liegt ein Missbrauch vor, der die Ablehnung der Anrechnung rechtfertigt. Ein solcher Missbrauch kann zB vorliegen, wenn der Leistungsempfänger in Absprache mit dem Leistenden zwar den StAbzug angemeldet, dessen Abführung aber unterlassen hat. Den Nachweis hierfür muss das FA erbringen (vgl. SCHMITT/SEITZ, Stbg 2001, 669).

Rechtsbehelf: Gegen die Ablehnung eines Antrags auf Anrechnung oder Erstattung kann der Rechtsbehelf des Einspruchs mit anschließender Klage eingelegt werden (s. Anm. 5).

§ 48c