

# Urteil vom 07. November 2019, I R 46/17

## Bauabzugsteuer bei Errichtung von Freiland-Photovoltaikanlagen

ECLI:DE:BFH:2019:U.071119.IR46.17.0

BFH I. Senat

EStG § 48 Abs 1 S 1, EStG § 48 Abs 1 S 3, EStG § 48 Abs 3, EStG § 48a Abs 1, EStG § 48b, EStG § 48c Abs 2, EStG § 48c Abs 3, EStG § 48d Abs 1 S 1, EStG § 48d Abs 1 S 6, AO § 20a, AO § 21 Abs 1, AO § 155 Abs 1 S 1, AO § 167 Abs 1 S 1, AEUV Art 56, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, UStG § 13b Abs 1 Nr 4 S 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AEUV Art 267

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 15. Mai 2017, Az: 4 K 63/17

## Leitsätze

1. Bauabzugsteuer i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG kann auch für die Errichtung von Freiland-Photovoltaikanlagen anfallen, da die Begriffe Bauwerk und Bauleistung normspezifisch auszulegen sind. Die der Bauabzugsteuer unterliegenden Bauwerke sind insbesondere nicht auf Gebäude oder unbewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt, sondern kommen auch bei Scheinbestandteilen, Betriebsvorrichtungen und technischen Anlagen in Betracht.
2. Ob die Einkünfte des Leistenden in Deutschland steuerpflichtig sind, spielt für die Bauabzugsteuer grundsätzlich keine Rolle.
3. Die Bauabzugsteuer ist mit Unionsrecht vereinbar, da die dadurch verursachte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV unter dem Gesichtspunkt der Effizienz der Steuerbeitreibung gerechtfertigt ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16.05.2017 - 4 K 63/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Nachforderung von Bauabzugsteuer i.S. der §§ 48 ff. des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beauftragte mit Vertrag vom 27.09.2010 die in Spanien ansässige A S.A., auf einem von der Klägerin gepachteten Grundstück in Z-Stadt (Inland) eine Freiland-Photovoltaikanlage zu errichten. Der Vertrag umfasste die Planung und Lieferung sowie den Aufbau der gesamten Anlage einschließlich der Solarpanele, Stützen, Streben, Schaltanlagen usw. Zu den Verpflichtungen der A S.A. gehörten auch der Bau von Schotterpisten und Gräben, Zementarbeiten, das Einrammen von Pfählen in den Boden, um daran die Module der Photovoltaikanlage zu befestigen, sowie die Einebnung und teilweise Betonierung von Flächen, um die in Betoncontainern gelieferten Trafostationen aufzustellen. Im Gegenzug verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung von ... €, wovon ... € auf Lohn- und Gehaltskosten zuzüglich Reisekosten für die Montage entfielen.
- 3 Die A S.A. legte keine Freistellungsbescheinigung i.S. des § 48b EStG vor und hatte eine solche Bescheinigung auch nicht beantragt. Sie errichtete in den Jahren 2010 und 2011 noch eine weitere Freiland-Photovoltaikanlage in Y-

Stadt (Inland), die Gegenstand des Parallelverfahrens I R 47/17 ist. Darüber hinaus hatte die A S.A. keine weiteren Baustellen oder Niederlassungen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).

- 4 In Y-Stadt fand vom 26.05.2010 bis zum 01.06.2010 eine Baugrunduntersuchung durch einen Subunternehmer statt. Die Anmeldung der Inbetriebnahme der Anlage erfolgte am 01.07.2010, der Anschluss an das Stromnetz am 11.08.2010, die vorläufige Abnahme am 01.09.2010 und die endgültige Abnahme am 15.09.2011. Für die A S.A. tätige Personen waren mit Unterbrechungen vom 13.07.2010 bis zum 25.03.2011 vor Ort tätig.
- 5 In Z-Stadt fand die Baugrunduntersuchung durch einen Subunternehmer Anfang Oktober 2010 statt. Am 26.10.2010 wurde die Baustelle eingerichtet und eingezäunt. Die technische Abnahme durch das zuständige Versorgungsunternehmen fand am 18.04.2011 statt, die vorläufige Abnahme der Anlage durch die Klägerin am 14.06.2011.
- 6 Mit Schreiben vom 05.03.2012 forderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Klägerin auf, Bauabzugsteuer anzumelden und abzuführen. Entsprechende Anmeldungen gingen auch in der Folge nicht beim FA ein.
- 7 Nachdem das FA den ursprünglichen Bescheid über die Festsetzung von Steuerabzugsbeträgen bei Bauleistungen vom 11.02.2014 im Anschluss an ein beim Hessischen Finanzgericht (FG) geführten Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung --AdV-- (Az. 4 V 1400/15) am 01.02.2016 aufgehoben hatte, erließ es am 10. und 11.02.2016 Bescheide über die Festsetzung von Steuerabzugsbeträgen bei Bauleistungen gemäß § 167 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 48 ff. EStG in folgender Höhe:
  - für Oktober 2010 ... €
  - für Januar 2011 ... €
  - für Mai 2011 ... €
  - für Juni 2011 ... €
  - für August 2011 ... €.
- 8 Als Bemessungsgrundlage dienten die tatsächlichen Zahlungen der Klägerin an die A S.A. in Höhe von ... € im Oktober 2010, ... € und ... € im Januar 2011, ... € im Mai 2011, ... € im Juni 2011 und ... € im August 2011, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer.
- 9 Über den gegen diese neuen Bescheide eingelegten Einspruch liegt noch keine Entscheidung des FA vor. Das FG hat einen Antrag der Klägerin auf AdV mit Beschluss vom 28.03.2017 (Az. 4 V 1944/16) abgelehnt. Die am 10.01.2017 eingereichte Untätigkeitsklage (Az. 4 K 63/17) hat das FG mit Urteil vom 16.05.2017 als unbegründet abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1351).
- 10 Die Klägerin macht mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung sowie die Bescheide über die Festsetzung von Steuerabzugsbeträgen bei Bauleistungen gemäß § 167 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 48 ff. EStG für die Zeiträume Oktober 2010, Januar 2011, Mai 2011, Juni 2011 und August 2011 vom 10. und 11.02.2016 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die Errichtung der Freiland-Photovoltaikanlage in Z-Stadt Bauabzugsteuer i.S. der §§ 48 ff. EStG in Höhe von insgesamt ... € für die Zeiträume Oktober 2010 sowie Januar, Mai,

Juni und August 2011 angefallen ist und das FA diese Abzugsteuer gegenüber der Klägerin auf Grundlage des § 167 Abs. 1 Satz 1 AO im Wege der angefochtenen Nachforderungsbescheide geltend machen durfte.

- 14** 1. Die Bauabzugsteuer setzt gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG voraus, dass jemand (Leistender) an einen Unternehmer i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger) im Inland eine Bauleistung erbringt und keiner der in § 48 Abs. 2 EStG genannten Ausnahmetatbestände --Freistellungsbescheinigung i.S. des § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG oder Nichtüberschreiten bestimmter Beträge-- vorliegt. Bauleistungen sind nach der Legaldefinition des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Liegen die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, ist der Leistungsempfänger verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15 % für Rechnung des Leistenden vorzunehmen.
- 15** a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die von der A S.A. errichtete Freiland-Photovoltaikanlage die Voraussetzungen eines Bauwerks i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG erfüllt.
- 16** aa) Der Begriff des Bauwerks ist im Gesetz nicht definiert. Im Rahmen der gebotenen normspezifischen Auslegung ist entscheidend, dass der in der Gesetzesbegründung zur Einführung der Bauabzugsteuer formulierte Zweck, im (gesamten) Baugewerbe die illegale Beschäftigung einzudämmen und Steueransprüche zu sichern (BTDrucks 14/4658, S. 1 und 8), für ein weites Begriffsverständnis spricht. Dies ist auch vom Wortlaut der Norm gedeckt, da der Begriff des Bauwerks im allgemeinen Sprachgebrauch nicht nur für größere, durch ihre architektonische Gestaltung beeindruckenden Bauten (vgl. Wortbedeutung nach Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache), sondern darüber hinaus in einem sehr umfassenden Sinn verwendet wird (vgl. Wahrig, Deutsches Wörterbuch).
- 17** Aus diesem normspezifischen Verständnis folgt, dass ein Bauwerk i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG weder auf Gebäude noch allgemein auf unbewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt ist. Vielmehr können darunter auch Scheinbestandteile i.S. des § 95 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und Betriebsvorrichtungen i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes fallen (zur Verwendung des Begriffs Bauwerk im allgemeinen Ertragsteuerrecht als Oberbegriff für Gebäude und Betriebsvorrichtungen vgl. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 28.09.2000 - III R 26/99, BFHE 193, 199, BStBl II 2001, 137). Technische Anlagen können ebenfalls ein Bauwerk i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG darstellen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es wie bei Freiland-Photovoltaikanlagen darum geht, ob überhaupt ein Bauwerk vorliegt. Ob hiervon auch bei Maßnahmen an, in oder auf einem bereits vorhandenen Bauwerk auszugehen ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung.
- 18** bb) Dass der V. Senat des BFH den Begriff des Bauwerks im Rahmen der Auslegung des § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. auf unbewegliche, durch Verbindung mit dem Erdboden hergestellte Sachen beschränkt und insbesondere Betriebsvorrichtungen ausnimmt (Urteil vom 28.08.2014 - V R 7/14, BFHE 246, 569, BStBl II 2015, 682), steht hierzu nicht im Widerspruch. Zum einen ging es in dem vom V. Senat entschiedenen Fall nicht um eine eigenständige, auf dem Erdboden errichtete Konstruktion, sondern um den Einbau einer Anlage in ein bereits vorhandenes Gebäude. Zum anderen begründete der V. Senat seine Auffassung auch mit den speziellen Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die im Streitfall keine Anwendung findet.
- 19** Auch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), die in Zusammenhang mit der kaufrechtlichen Verjährungsvorschrift des § 438 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b BGB zum Teil ebenfalls von einer engeren Auslegung ausgeht und nur unbewegliche, durch Verbindung mit dem Erdboden hergestellte Sachen als Bauwerke erfasst (Urteil vom 09.10.2013 - VIII ZR 318/12, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2014, 845; weiter dagegen Urteil vom 07.12.2017 - VII ZR 101/14, BGHZ 217, 103, zu § 638 BGB), führt zu keinem anderen Ergebnis. Auf Grundlage der normspezifischen Auslegung kommt es auf die zivilrechtliche Auslegung des Begriffs Bauwerk nicht an (a.A. Fuhrmann in Korn, § 48 EStG Rz 17). Dies gilt auch für die Rechtsprechung des BGH zur Behandlung von Windkraftanlagen auf gepachteten Grundstücken als Scheinbestandteile i.S. des § 95 BGB (Urteil vom 07.04.2017 - V ZR 52/16, NJW 2017, 2099) sowie zur Abgrenzung zwischen Kaufverträgen mit Montageverpflichtung und Werkverträgen / Werklieferungsverträgen (Urteile vom 22.07.1998 - VIII ZR 220/97, NJW 1998, 3197; vom 03.03.2004 - VIII ZR 76/03, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2004, 850; vom 15.04.2004 - VII ZR 291/03, NJW-RR 2004, 1205).
- 20** cc) In Folge der normspezifischen Auslegung stellen Freiland-Photovoltaikanlagen grundsätzlich eigenständige Bauwerke i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG dar (vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 48 Rz 9). Dies gilt insbesondere dann, wenn die einzelnen Solarmodule --wie im Streitfall vom FG für den Senat bindend festgestellt

(§ 118 Abs. 2 FGO)-- auf in die Erde eingelassenen Pfählen errichtet und mit diesen fest verbunden werden. Ob hierfür (zusätzlich) Fundamente errichtet worden sind, konnte das FG zu Recht offen lassen. Ebenso war es im Streitfall unbeachtlich, ob bzw. wie die Trafostationen mit dem Erdboden verbunden sind. Es reicht aus, dass sie --anders als beispielsweise Baucontainer-- ortsfest auf ihm ruhen (gl.A. Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 21.01.1976 - 4 AZR 71/75, zum Begriff des Bauwerks im tariflichen Bereich; vgl. auch BGH-Urteil in BGHZ 217, 103, zu § 638 BGB). Im Übrigen bildeten sie nach den Feststellungen des FG gemeinsam mit den Solarmodulen, die über Pfähle mit dem Erdboden verbunden waren, eine einheitliche Anlage.

- 21** b) Darüber hinaus hat das FG die Errichtung der Freiland-Photovoltaikanlage durch die A S.A. rechtsfehlerfrei als Erbringung einer "Bauleistung" i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG angesehen.
- 22** aa) Die Legaldefinition in § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach Bauleistungen alle Leistungen sind, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, entspricht der Definition der Bauleistung innerhalb der Regelungen zur Arbeitsförderung in § 211 Abs. 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch a.F., an die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich angeknüpft wird (BTDrucks 14/4658, S. 10). Darüber hinaus wird in der Gesetzesbegründung auf die Aufzählung der Gewerke in der Baubetriebe-Verordnung vom 28.10.1980 (BGBl I 1980, 2033, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt vom 20.12.2011, BGBl I 2011, 2854) verwiesen. Dabei sollen für die Bauabzugsteuer auch solche Tätigkeiten einbezogen werden, die nach § 2 Baubetriebe-Verordnung von der Arbeitsförderung ausgeschlossen sind.
- 23** Nach Auffassung des Senats ist im Rahmen der Bauabzugsteuer --wie schon beim Begriff Bauwerk-- eine weite Auslegung des Begriffs Bauleistung geboten (vgl. auch Gosch in Kirchhof, a.a.O.; Kaeser in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 48 EStG Rz B 4; Naujok in Lademann, EStG, § 48 EStG Rz 94 ff.; Weiland in Frotscher/Geurts, EStG, § 48 Rz 25). Hierfür spricht neben der dargelegten Gesetzesbegründung insbesondere der auf ein umfassendes Begriffsverständnis gerichtete Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG ("alle", "dienen"). Außerdem ist auch insoweit der Zweck der Bauabzugsteuer zu berücksichtigen, im (gesamten) Baugewerbe die illegale Beschäftigung einzudämmen und Steueransprüche zu sichern.
- 24** Hiernach bietet die Baubetriebe-Verordnung einen zutreffenden Ansatzpunkt zur Konkretisierung der Bauleistungen. Sie enthält eine detaillierte Aufzählung denkbarer Bautätigkeiten, um diese in Bezug auf Fördermaßnahmen in begünstigte und nicht begünstigte Tätigkeiten aufzuteilen. Allerdings ist diese Aufzählung für Zwecke der Bauabzugsteuer nicht abschließend (Blümich/Ebling, § 48 EStG Rz 50). Als zusätzlicher Anknüpfungspunkt kann deshalb auch die vom Statistischen Bundesamt herausgegebene Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2008 (WZ 2008) einbezogen werden, die in Abschnitt F ebenfalls eine detaillierte Aufzählung der Tätigkeiten des Baugewerbes enthält.
- 25** bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist die tatrichterliche Würdigung des FG, das Gepräge der erbrachten Leistungen liege im Streitfall bei den Bauleistungen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** Die Würdigung des FG widerspricht weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen. Das FG hat sich vielmehr rechtsfehlerfrei auf seine Feststellungen zu den Tätigkeiten der A S.A. gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 4, 9, 22 und 31 Baubetriebe-Verordnung gestützt (Rammarbeiten und Zementarbeiten, Anlegen von Gräben und Schotterpisten). Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Baubetriebe-Verordnung auch das Zusammenfügen von Fertigbauteilen erfasst (§ 1 Abs. 2 Nr. 12 Baubetriebe-Verordnung). Im Rahmen der WZ 2008 wird die Installation von Freiland-Photovoltaikanlagen sogar ausdrücklich als eigenständige Tätigkeit genannt und dem Abschnitt F (Baugewerbe) zugeordnet (s. Erläuterungen des Statistischen Bundesamts zur WZ 2008, und zwar zu Ziffer 42.22.0 Kabelnetzleitungstiefbau).
- 27** c) Die übrigen Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG hat das FG ebenfalls rechtsfehlerfrei bejaht. Dabei ist es zutreffend davon ausgegangen, dass kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal existiert, wonach die Einkünfte des Leistenden --im Streitfall die Einkünfte der A S.A. aus der Errichtung der Photovoltaikanlage-- in Deutschland steuerpflichtig sein müssen (zweifelnd noch Senatsbeschluss vom 29.10.2008 - I B 160/08, BFH/NV 2009, 377).
- 28** Der Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG enthält für solch ein einschränkendes Tatbestandsmerkmal keine Anhaltspunkte. Vielmehr knüpft er ausschließlich an die Erbringung einer Bauleistung im Inland an.
- 29** Eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der §§ 48c und 48d EStG führt ebenfalls zu dem Ergebnis,

dass die Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Bauabzugsteuer tatbestandlich nicht von der inländischen Steuerpflicht des Leistenden abhängen soll. Für den Fall der Steuerbefreiung aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) ist dies ausdrücklich in § 48d Abs. 1 Satz 1 EStG geregelt und gilt gemäß § 48d Abs. 1 Satz 6 EStG auch für einen etwaigen Haftungsanspruch gegenüber dem Leistungsempfänger. Dies ist auf einen Nachforderungsanspruch übertragbar. Ein Umkehrschluss, dass andere Steuerbefreiungen als diejenigen aus DBA relevant bleiben, lässt sich dagegen nicht ziehen. Vielmehr handelt es sich nur um die Klarstellung eines besonders wichtigen Falls der Steuerbefreiung für den Leistenden. Dies zeigt zum einen die Regelung des § 48c Abs. 2 EStG, wonach eine etwaige Steuerfreiheit (erst) im Erstattungsverfahren zu beachten ist und dort eine Glaubhaftmachung der Steuerbefreiung durch den Leistenden erfordert. Zum anderen geht auch die Gesetzesbegründung erkennbar davon aus, dass die Steuerpflicht des Leistenden keine Tatbestandsvoraussetzung der Bauabzugsteuer ist (BTDrucks 14/6071, S. 16).

- 30** Letztlich soll das Abzugsverfahren nicht mit der Prüfung der Steuerpflicht des Leistenden belastet werden. Vielmehr bleibt diese Prüfung dem Veranlagungsverfahren des Leistenden bzw. im Rahmen des Steuerabzugs dem Verfahren über die Ausstellung einer Freistellungsbescheinigung (§ 48b EStG) oder dem Erstattungsverfahren (§ 48c Abs. 2 EStG) vorbehalten. Allein dies entspricht auch dem Zweck des Abzugsverfahrens, die Steueransprüche effizient zu sichern. Denn in vielen Fällen wird erst am Ende des Veranlagungszeitraums und nach Abschluss einer gegebenenfalls umfangreichen Sachverhaltsermittlung feststehen, ob die Einkünfte des Leistenden tatsächlich nicht in Deutschland besteuert werden können.
- 31** d) Die Höhe der vom FA nachgeforderten Bauabzugsteuer hat das FG ebenfalls zu Recht nicht beanstandet.
- 32** Gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Bemessungsgrundlage für den 15 %igen Steuerabzug die "Gegenleistung", die in § 48 Abs. 3 EStG als "Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer" definiert wird.
- 33** Aus diesem Wortlaut folgt, dass es für die Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die Umsatzsteuer nicht darauf ankommt, wer die Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG schuldet (gl.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.12.2002, BStBl I 2002, 1399 Rz 81; Blümich/Ebling, § 48 EStG Rz 140; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 48 Rz 12; Naujok in Lademann, a.a.O., § 48 EStG Rz 165; Weiland in Frotzcher/Geurts, a.a.O., § 48 Rz 43; a.A. Fuhrmann in Korn, § 48 EStG Rz 10.3 und 46). Denn die Gegenleistung ist gerade nicht als Entgelt "einschließlich" Umsatzsteuer, sondern "zuzüglich" Umsatzsteuer definiert. Dadurch werden auch diejenigen Fälle erfasst, in denen der Abzugsverpflichtete i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG (Leistungsempfänger) die Umsatzsteuer selbst schuldet und deshalb nicht an den Leistenden, sondern direkt an das Finanzamt zahlt.
- 34** Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg geltend machen, sie habe von der A S.A. gemäß § 6a i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erhalten. Auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG, die für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), handelte es sich bei den vom FA zutreffend ermittelten Zahlungen der Klägerin an die A S.A. um Nettobeträge für einen in Deutschland umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Vorgang.
- 35** 2. Das FG hat auch im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das FA die angefallene Bauabzugsteuer gegenüber der Klägerin gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO durch Steuerbescheid nachfordern durfte und hierfür keine verfahrensrechtlichen Hindernisse bestanden.
- 36** a) Die Klägerin war als Leistungsempfängerin verpflichtet, die Bauabzugsteuer einzubehalten, anzumelden und für Rechnung des Leistenden an das Finanzamt abzuführen (§ 48 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 48a Abs. 1 EStG). Es handelt sich um eine sog. Entrichtungsschuld i.S. des § 43 Satz 2 AO (Schmidt/Loschelder, EStG, 38. Aufl., § 48 Rz 1, m.w.N.); Schuldner der Bauabzugsteuer ist der Leistende. Soweit bei der Bauabzugsteuer keine Besonderheiten zu beachten sind, kann deshalb auf diejenigen Grundsätze zurückgegriffen werden, welche die Rechtsprechung für andere Entrichtungsschulden (z.B. Kapitalertragsteuer gemäß §§ 43 ff. EStG oder Steuerabzug gemäß § 50a EStG) entwickelt hat.
- 37** b) Hierzu gehört, dass § 167 Abs. 1 Satz 1 AO nach ständiger Rechtsprechung ein Wahlrecht der Finanzbehörde begründet, den Entrichtungsschuldner entweder durch Haftungsbescheid i.S. des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO oder durch Steuerbescheid i.S. des § 155 Abs. 1 Satz 1 AO (Nachforderungsbescheid) in Anspruch zu nehmen, wenn er --wie im Streitfall-- seine Anmeldepflicht nicht erfüllt und die Steuer weder einbehalten noch abgeführt hat (grundlegend zur Kapitalertragsteuer Senatsurteil vom 13.09.2000 - I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; zuletzt Senatsurteil vom 19.12.2012 - I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, und BFH-Urteil vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE

259, 411, BStBl II 2018, 163, jeweils m.w.N.). Die Wahl des Verfahrens muss nicht begründet werden (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 698, m.w.N.).

- 38** Um zu vermeiden, dass es durch die Wahl des Verwaltungsverfahrens zu einer "Eingriffsverschärfung" gegenüber dem Entrichtungsschuldner kommt, ist allerdings der materiell-rechtliche Kern der Nachforderung zu beachten: Der Erlass eines Nachforderungsbescheids ändert nichts daran, dass es sich materiell-rechtlich um die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs handelt. Die Steuerfestsetzung gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO erfasst damit denjenigen, der die Steuer als Entrichtungssteuerschuldner nicht angemeldet hat, gerade in seiner Funktion als Haftungsschuldner. Dies hat zur Folge, dass die tatbestandlichen Erfordernisse der jeweiligen Haftungsnorm auch dann zu beachten sind, wenn kein Haftungsbescheid, sondern ein Nachforderungsbescheid erlassen wird (grundlegend zur Kapitalertragsteuer wiederum Senatsurteil in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67; zuletzt BFH-Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, jeweils m.w.N.).
- 39** c) Bei Anwendung dieser Grundsätze durfte das FA die Bauabzugsteuer gegenüber der Klägerin im Wege der verfahrensgegenständlichen Nachforderungsbescheide festsetzen.
- 40** aa) Die Haftungsnorm des § 48a Abs. 3 EStG setzt grundsätzlich kein Verschulden des Leistungsempfängers voraus, das bei Erlass der Nachforderungsbescheide zu berücksichtigen gewesen wäre (zur Anwendung der Exkulpationsmöglichkeit des Steuerpflichtigen gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz EStG auf die Nachforderung von Kapitalertragsteuer vgl. Senatsurteile in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67, und vom 20.08.2008 - I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142). Ein Ausschluss der Haftung gemäß § 48a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG kommt im Streitfall schon wegen fehlender Vorlage einer Freistellungsbescheinigung i.S. des § 48b EStG nicht in Betracht.
- 41** bb) Auch der Grundsatz der Akzessorietät der Haftungsschuld zur zugrunde liegenden Steuerschuld (Primärschuld) führt im Streitfall nicht zum Ausschluss des Nachforderungsanspruchs.
- 42** Zwar folgt aus dem materiell-rechtlichen Haftungscharakter des Nachforderungsanspruchs, dass auch der Grundsatz der Akzessorietät zu beachten ist, d.h. die Steuerschuld, für die (materiell) gehaftet werden soll, muss entstanden sein und noch bestehen (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.2011 - II R 52/09, BFH/NV 2012, 695, und II R 26/10, BFHE 236, 212, BStBl II 2013, 596, zur Versicherungssteuer). Die zugrunde liegende Steuerschuld, auf die es im Rahmen der Akzessorietät ankommt, ist aber nicht die Körperschaftsteuerschuld der A S.A., sondern die von der A S.A. geschuldete Bauabzugsteuer.
- 43** Der Senat schließt sich insofern den Ausführungen des VIII. BFH-Senats im Urteil in BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163 zur Kapitalertragsteuer an. Soweit er bei summarischer Prüfung in dem Beschluss in BFH/NV 2009, 377 sowie daran anschließend in dem Urteil in BFH/NV 2013, 698 noch Anhaltspunkte gesehen hat, die Haftung für die Bauabzugsteuer (auch) durch die zugrunde liegende (Körperschaft-)Steuerschuld des Leistenden zu begrenzen, hält er daran nicht mehr fest. Bei erneuter Prüfung lässt sich dies auch nicht mit dem Hinweis auf einen besonderen Schadensersatzcharakter der Bauabzugsteuer begründen. Dem widerspricht insbesondere die grundsätzlich verschuldensunabhängige Ausgestaltung der Haftung für die Bauabzugsteuer. Sie dient --wie in allen Steuerabzugsverfahren-- der möglichst effizienten und gleichmäßigen Steuerfestsetzung (vgl. hierzu Senatsurteil in BFH/NV 2013, 698, m.w.N.), die nicht durch Prüfung der konkreten steuerlichen Folgen beim Leistenden belastet werden soll. Letztere werden vielmehr durch die Möglichkeit des Antrags auf Erlass einer Freistellungsbescheinigung i.S. des § 48b EStG sowie durch ein mögliches Erstattungsverfahren i.S. des § 48c Abs. 2 EStG hinreichend berücksichtigt.
- 44** Dem entsprechend war der Grundsatz der Akzessorietät im Streitfall gewahrt. Die Voraussetzungen der Bauabzugsteuer lagen --wie bereits ausgeführt-- vor. Die Steuerschuld war mit den Zahlungen der Klägerin an die A S.A. entstanden und bestand zum Zeitpunkt des Erlasses der Nachforderungsbescheide weiter fort.
- 45** cc) Besondere Ermessenserwägungen waren für den Erlass der Nachforderungsbescheide nicht erforderlich (vgl. zur Kapitalertragsteuer Senatsurteile in BFHE 193, 286, BStBl II 2001, 67, und in BFH/NV 2013, 698, sowie Senatsbeschluss vom 18.03.2009 - I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237; a.A. Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 42d Rz 2, m.w.N.; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 167 AO Rz 8). Dies gilt auch, wenn die Einkünfte der A S.A. --aus welchen Gründen auch immer-- nicht in Deutschland steuerpflichtig gewesen sein sollten.
- 46** Hierfür spricht --ebenso wie im Zusammenhang mit der Ablehnung eines entsprechenden ungeschriebenen

Tatbestandsmerkmals-- insbesondere die systematische Auslegung unter Berücksichtigung des § 48d Abs. 1 Satz 6 EStG, der hinsichtlich des Haftungsanspruchs ausdrücklich die Unbeachtlichkeit einer Steuerbefreiung durch DBA anordnet. Daraus ist kein Umkehrschluss für andere Steuerbefreiungen zu ziehen, sondern der Gesetzgeber stellt für einen besonders wichtigen Fall der Steuerbefreiung klar, dass sie keinen Einfluss auf den Haftungs- und damit auch auf den Nachforderungsanspruch hat (im Rahmen einer summarischen Prüfung noch zweifelnd Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 377).

- 47** Ob eine Ausnahme in Betracht kommt, wenn eine inländische Steuerpflicht des Leistenden zweifellos ausscheidet oder dies zumindest glaubhaft gemacht worden ist, kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Im Hinblick auf die vom FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Zeiträume, in denen die A.S.A. die Photovoltaikanlagen errichtet hat, kann hiervon im Streitfall keine Rede sein.
- 48** d) Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das FA für den Erlass der angefochtenen Nachforderungsbescheide zuständig war. Dies ergibt sich aus § 48a Abs. 1 EStG i.V.m. §§ 20a und 21 AO.
- 49** Nach § 20a Abs. 1 AO ist für die Besteuerung von Unternehmen, die Bauleistungen i.S. des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG erbringen und ihre Geschäftsleitung oder Sitz außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes haben, das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze nach § 21 Abs. 1 AO i.V.m. der Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung --UStZustV--) zuständig ist.
- 50** Für die Besteuerung der Umsätze der in Spanien ansässigen A.S.A. ist nach § 21 Abs. 1 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 27 UStZustV das FA zuständig. Dies gilt gemäß § 20a Abs. 1 AO auch für die Bauabzugsteuer i.S. der §§ 48 ff. EStG, da Steuerschuldner dieser Steuer der Leistende (A.S.A.) ist und die Klägerin (Leistungsempfängerin) die Bauabzugsteuer lediglich für Rechnung der A.S.A. entrichtet (§ 43 Satz 2 AO). Gemäß § 48a Abs. 1 EStG war die Klägerin zur Anmeldung und Abführung beim für den Leistenden zuständigen FA verpflichtet. Daraus folgt auch die Zuständigkeit des FA für die angefochtenen Nachforderungsbescheide, da die Steueranmeldung gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht und die Nachforderung der Bauabzugsteuer gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO diese Anmeldung ersetzt bzw. korrigiert.
- 51** Ob sich die Zuständigkeit des FA wegen des materiellen Haftungscharakters der Nacherhebung darüber hinaus aus der Zuständigkeitsregelung für Haftungsbescheide gemäß § 48a Abs. 3 Satz 4 EStG ableiten ließe (so Aplitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 48a EStG Rz 5), kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben.
- 52** 3. Darüber hinaus hat das FG rechtsfehlerfrei sowohl einen Verstoß gegen Verfassungsrecht als auch gegen Unionsrecht verneint.
- 53** a) Der Senat ist --auch unter Berücksichtigung der besonderen Bedingungen des Streitfalls-- nicht überzeugt, dass die Bauabzugsteuer eine Übermaßbesteuerung zur Folge hat.
- 54** Der aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) folgende Anspruch des Steuerpflichtigen, nur im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung zur Leistung von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen herangezogen zu werden, umfasst auch die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Der Steuerpflichtige darf nicht zu einer unverhältnismäßigen Abgabe herangezogen werden (Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Beschluss vom 03.09.2009 - 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115, m.w.N.).
- 55** Soweit die Klägerin geltend macht, die mit der Bauabzugsteuer zu sichernde Körperschaftsteuer und Lohnsteuer betrage in der Anlagenindustrie lediglich ca. 7 % der Nettoumsatzerlöse, so dass der Steuersatz von 15 % gegen das Übermaßverbot verstoße, ist dem nicht beizupflichten. Vielmehr durfte der Gesetzgeber im Interesse der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung typisierend von einer Belastung der Nettoumsatzerlöse für Bauleistungen mit 3,75 % Ertragsteuer und 11,25 % Lohnsteuer ausgehen, wodurch sich der Steuersatz in Höhe von 15 % ergab. Dass der Gesetzgeber bei der Ermittlung des Steuersatzes (vgl. hierzu BTDrucks 14/4658, S. 11) von einem durchschnittlichen Anteil der Lohnaufwendungen an den Nettoumsatzerlösen von 75 % ausgegangen ist, während dieser Anteil im Streitfall allenfalls 4 % beträgt, steht dem nicht entgegen. Insofern handelt es sich um eine Besonderheit des Anlagenbaus, die im Rahmen der typisierten Behandlung von Bauleistungen grundsätzlich außer Betracht bleiben durfte.
- 56** Ein Verstoß gegen Verfassungsrecht ergibt sich auch nicht aus dem Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 22.01.2014 - 1 BvR 891/13 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 440), auf den sich die Klägerin beruft.

Zwar äußerte das BVerfG in dieser Entscheidung verfassungsrechtliche Zweifel an der Nacherhebung von Abzugsteuern. Dies betrifft aber nur die Nacherhebung nicht entrichteter Abzugsteuern zu einem Zeitpunkt, in dem bereits feststeht, dass der zum Steuerabzug verpflichtete und vom Finanzamt nachträglich in Anspruch genommene Vergütungsschuldner vom Vergütungsgläubiger nicht mehr die Erstattung oder die Abtretung des Erstattungsanspruchs gegen Deutschland erlangen kann (z.B. wegen Liquidation und Löschung des Vergütungsgläubigers). Auf Grundlage der Feststellungen des FG bestehen hierfür im Streitfall keine Anhaltspunkte.

- 57** b) Darüber hinaus ist der Senat nicht überzeugt, dass die Berücksichtigung der Übergangsregelung in den Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 16.09.2015 - S 2272.1.1-3/8 St32 (Der Betrieb 2015, 2236) und des Landesamts für Steuern und Finanzen Sachsen vom 01.10.2015 - S2272-8/2-212 zu einem Verfassungsverstoß führt. Die Finanzverwaltung hat in diesen Schreiben festgestellt, dass die Aufstellung einer Freiland-Photovoltaikanlage die Voraussetzungen der Bauabzugsteuer i.S. des § 48 EStG erfüllen "kann". Anschließend hat sie erklärt, dass es im Fall der Entstehung der Bauabzugsteuer bis zum 31.12.2015 nicht beanstandet werde, wenn ein Abzug der Bauabzugsteuer unterbleibe.
- 58** aa) Selbst wenn diese Übergangsregelung von allen anderen Finanzbehörden beachtet worden sein sollte, kann sich die Klägerin nicht auf ein gemäß Art. 3 Abs. 1 GG relevantes Vollzugs- und Erhebungsdefizit berufen.
- 59** Die hierzu ergangene Rechtsprechung des BVerfG (Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) erfasst nur strukturelle Vollzugs- und Erhebungsdefizite, die auf einem Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiellen Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel beruhen und dadurch einen gleichmäßigen Belastungserfolg verhindern. Die Nichterhebung der Steuer, die darauf beruht, dass die Verwaltung eine als unzutreffend erkannte Gesetzesauslegung, die den Steuerpflichtigen begünstigt hatte, für einen Übergangszeitraum noch weiter anwenden will, erfüllt diese Voraussetzung nicht.
- 60** bb) Dass das FA die Übergangsregelung nicht angewendet hat, führt ebenfalls nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
- 61** Nach ständiger Rechtsprechung kann aus Art. 3 Abs. 1 GG regelmäßig kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht abgeleitet werden (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2013 - X R 43/09, BFHE 240, 147, BStBl II 2013, 608, m.w.N.). Vielmehr folgt aus dem Grundsatz des Gesetzesvorrangs (Art. 20 Abs. 3 GG), dass weder die Verwaltung noch die Gerichte an eine Verwaltungspraxis oder an Verwaltungsvorschriften gebunden sind, die eine unzutreffende Gesetzesauslegung zum Gegenstand haben.
- 62** Die Anwendung der Übergangsregelung war im Streitfall weder aus Vertrauensschutzgründen noch unter Billigkeitsgesichtspunkten geboten. Denn ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen setzt in jedem Fall voraus, dass eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestanden hat und die Rechtslage nicht zweifelhaft war (Senatsurteil vom 23.08.2017 - I R 52/14, BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232). Allein die Verwaltungspraxis oder allgemeine Verwaltungsvorschriften sind hierfür nicht ausreichend. Deshalb kann es im Streitfall dahingestellt bleiben, ob für die Anwendung der Bauabzugsteuer auf die Errichtung von Freiland-Photovoltaikanlagen eine solche Verwaltungspraxis oder Verwaltungsvorschrift bestanden hat. Entscheidend ist, dass --wie bereits oben ausgeführt-- unterschiedliche Auffassungen zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale "Bauleistung" und "Bauwerk" vertreten worden sind. Dadurch konnte kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen, das im Rahmen einer Übergangsregelung hätte berücksichtigt werden müssen (vgl. auch BFH-Urteil vom 23.08.2017 - VI R 70/15, BFHE 259, 295, BStBl II 2018, 174).
- 63** c) Schließlich liegt kein Verstoß gegen Unionsrecht vor. Auch unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Kommission/Belgien vom 09.11.2006 - C-433/04 (EU:C:2006:702, Slg. 2006, I-10653) verstoßen die streitigen Regelungen nicht gegen die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47). Insofern wird auf die entsprechenden Ausführungen im Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 377 Bezug genommen, an denen der Senat auch nach Prüfung im Rahmen des hiesigen Revisionsverfahrens festhält, sowie auf das EuGH-Urteil X vom 18.10.2012 - C-498/10 (EU:C:2012:635, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 26), in dem der EuGH unter Anknüpfung an sein Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen vom 03.10.2006 - C-290/04 (EU:C:2006:630, Slg. 2006, I-9461) die Voraussetzungen der Vereinbarkeit eines Steuerabzugsverfahrens mit Art. 56 AEUV präzisiert hat.



- 64** Hinsichtlich der Regelungen zur Bauabzugsteuer gemäß §§ 48 ff. EStG bleibt entscheidend, dass die Abzugspflicht --sowohl rechtlich als auch faktisch-- gleichermaßen für inländische und ausländische Leistende gilt. Zwar reicht dies nach dem EuGH-Urteil Kommission/Belgien (EU:C:2006:702, Slg. 2006, I-10653) nicht aus, um eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auszuschließen. Eine solche Beschränkung besteht aber allenfalls darin, dass ausländische Leistende im Freistellungs- und Erstattungsverfahren einem erhöhten bürokratischen Aufwand unterworfen sind (vgl. hierzu Kempny in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, EStG §§ 48-48d Rz 28, m.w.N.). Dies ist durch den Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Steuerbeitreibung gedeckt und hält wegen der relativ geringen Belastungsunterschiede einer Verhältnismäßigkeitsprüfung stand (Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 48 EStG Rz 8; Blümich/Ebling, § 48 EStG Rz 33; Fuhrmann in Korn, § 48 EStG Rz 13.3; Hettler in Bordewin/Brandt, § 48 EStG Rz 16; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 48 Rz 1; Wienbergen in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 48 Rz 38; zweifelnd Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 48 Rz 5; ablehnend Naujok in Lademann, a.a.O., § 48 EStG Rz 37 f.; Balmes/Ambroziak, Betriebs-Berater 2009, 706, 707 f.; Hey, Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht 2002, 153, 163 f.).
- 65** Die verbesserten Möglichkeiten der Finanzbehörden zur Beitreibung von Steuerforderungen innerhalb der EU durch die Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.03.2010 (ABIEU 2010, Nr. L 84, 1) führen zu keinem anderen Ergebnis (vgl. EuGH-Urteil X, EU:C:2012:635, IStR 2013, 26, dort allerdings noch zur Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15.03.1976, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1976, Nr. L 73, 18, geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15.06.2001, ABIEG 2001, Nr. L 175, 17). Die Sicherung des Steueranspruchs erfordert --jedenfalls unter Berücksichtigung der Besonderheiten oder mobil agierenden Unternehmen der Baubranche-- weiterhin gerade die mit dem Abzugsverfahren gemäß §§ 48 ff. EStG bezweckten frühzeitigen Informationen und Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden (vgl. BTDrucks 14/4658, S. 8).
- 66** 4. Der Senat erachtet die Unionsrechtslage auf Grundlage der unter 3.c zitierten Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV bedarf es daher nicht (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 06.10.1982 - Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415).
- 67** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)