

# Urteil vom 11. Dezember 2025, III R 44/22

## Keine Bauabzugsteuer bei der Verkabelung von Fertigungsstraßen in Werkhallen der Automobilindustrie

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.IIIR44.22.0

BFH III. Senat

EStG § 48ff, EStG § 48 Abs 1 S 3, BaubetrV 1980 § 2 Nr 6, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 20. Juni 2022, Az: 6 K 6197/19

## Leitsätze

1. Begriffsnotwendig für das Vorliegen einer Bauleistung und eines Bauwerks gemäß der normspezifisch weit auszulegenden Legaldefinition des § 48 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist ein Bezug zum Baugewerbe (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552).
2. Bei der tatrichterlichen Gesamtwürdigung, ob ein Objekt als Bauwerk zu qualifizieren ist, hat das Finanzgericht sämtliche Einzelfallumstände in den Blick zu nehmen.
3. Verkabelungsarbeiten und die Montage von Kabelrinnen für in Werkhallen errichtete Fertigungsstraßen der Automobilindustrie sind nicht auf ein Bauwerk bezogen und deshalb keine Bauleistung im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20.06.2022 - 6 K 6197/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) von der X, einer Gesellschaft slowenischen Rechts, in den Zeiträumen Mai 2010 bis August 2014, Oktober 2014 bis September 2015 und November 2015 Bauleistungen im Sinne der §§ 48 ff. des Einkommensteuergesetzes (EStG) empfangen hat und deshalb verpflichtet war, Bauabzugsteuer in Höhe von 15 % der Gegenleistungen einzubehalten und an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abzuführen.
- 2 Die Klägerin ist eine inländische, in der Automobilindustrie tätige GmbH. Sie programmiert die von anderen Unternehmen in die Werkhallen von Automobilherstellern gestellten Fertigungsroboter für die Produktion. Unter anderem bei der Verlegung der für die Stromzufuhr und Steuerung dieser Roboter benötigten Kabel bedient sich die Klägerin verschiedener Subunternehmen. Im Streitzeitraum erbrachte die X derartige Subunternehmerleistungen auf der Grundlage von mit der Klägerin geschlossenen Werkverträgen. Eine Freistellungsbescheinigung gemäß § 48b EStG legte die X der Klägerin nicht vor.
- 3 Erfüllungsorte und Ausführungsorte der Leistungen der Klägerin und der Subunternehmen waren Werkhallen der Hersteller im Inland. Die in massiver Bauweise errichteten Werkhallen wiesen typischerweise etwa 6 Hektar Grundfläche und 15 m Höhe auf, hatten Flachdächer und waren mit einem industriegeeigneten Estrichfußboden

ausgestattet. Aufgrund der nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) durchschnittlich nur zwei bis drei Jahre dauernden Automobilmodellzyklen bei den Auftraggebern der Klägerin wurden die Produktionsanlagen für die Automobilmodelle in den Werkhallen zyklisch vollständig auf- und wieder abgebaut. Zwischen dem Abbau der alten Anlagen für das abgelöste Modell und dem Aufbau der neuen Anlagen für das neue Modell wurden die Werkhallen in der Regel vollständig leergeräumt.

- 4 Die Produktionsanlagen in den Werkhallen bestanden typischerweise aus sogenannten automatisierten Fertigungsstraßen, bestehend aus zahlreichen Robotern, Schaltkästen, Bedienpulten sowie Lüftungs- und Reinigungsanlagen. Diese Bestandteile der Fertigungsstraßen wurden elektrisch oder hydraulisch betrieben und waren miteinander verkabelt oder mittels Schläuchen verbunden. Sie ruhten aufgrund ihres hohen Eigengewichts auf den Estrichböden der Werkhallen, zum Teil waren sie zusätzlich --für Zwecke der für die Fertigung erforderlichen präzisen Fixierung der Anlagen-- mit den Estrichböden der Werkhallen oder darauf befindlichen Beton- oder Stahlsockeln verschraubt und verdübelt.
- 5 Weder die Klägerin noch die X waren im Streitzeitraum beim Bau der Werkhallen oder im Bereich ihrer Renovierung oder Sanierung tätig. Die Tätigkeiten betrafen lediglich Teile der in den Werkhallen zyklisch auf- und abgebauten Produktionsanlagen der Automobilhersteller.
- 6 Die Tätigkeit der X bestand zu einem Zeitanteil von etwa 83 % (gemittelt auf den gesamten Streitzeitraum) aus den folgenden Tätigkeiten (nachfolgend als Verkabelungsarbeiten bezeichnet):
  - a) Die X verband von anderen Unternehmen in die Werkhallen gestellte Roboter per vorkonfektionierten Kabeln mit Schaltschränken, Schaltkästen oder Bedienpulten oder verband die Roboter untereinander mit solchen Kabeln per Steck- oder Schraubverbindungen.
  - b) Sie kürzte nichtvorkonfektionierte Kabel von der Rolle per Schnittwerkzeugen auf die passende Länge, isolierte die so zugeschnittenen Kabel am anderen Ende so ab, dass die Enden für die Steck- oder Schraubverbindung vorbereitet waren, und verband damit dann ebenfalls --wie unter a) beschrieben-- Roboter mit Schaltschränken, Schaltkästen oder Bedienpulten beziehungsweise Roboter untereinander per Steck- oder Schraubverbindungen.
  - c) Die unter a) und b) genannten Kabel verlegte die X in Kabelrinnen oder PVC-Kabelhalterungen.
- 7 Zu einem gemittelten Zeitanteil von etwa 17 % bestand die Tätigkeit der X im Streitzeitraum aus der folgenden Tätigkeit (nachfolgend als Kabelrinnenmontage bezeichnet): Sie verlegte die unter c) genannten, verzinkten oder aus Edelstahl oder PVC bestehenden Kabelrinnen, in denen die unter a) und b) genannten Kabel zur Sicherheit und Sauberkeit zwischen den Robotern, Schaltkästen und Bedienpulten geführt wurden. Die Kabelrinnen wurden weder unter Putz noch anderweitig in die Substanz der Werkhallen hineingelegt, sondern auf 10 cm hohen Metallständerkonstruktionen verschraubt. Die Metallständer wurden zur präzisen Fixierung mit Bohrlöchern (Durchmesser 8 mm), Gewindestangen (Länge 8 cm) sowie passenden Dübeln und Muttern fest mit dem Estrichboden der Werkhallen verbunden.
- 8 Hinsichtlich der prozentualen Aufteilung der Verkabelungsarbeiten und Kabelrinnenmontagen in den einzelnen Streitmonaten wird auf die tabellarische Darstellung im FG-Urteil Bezug genommen. Die Abrechnung und Vergütung erfolgte zumeist im jeweiligen Folgemonat.
- 9 Im Streitmonat Juni 2010 gehörte zur Tätigkeit der X auch, dass sie vor der Kabelrinnenmontage und den Verkabelungsarbeiten acht der anzuschließenden Schaltschränke selbst in die Werkhalle hineintransportierte. Im Streitmonat Dezember 2010 stellte sie zwölf derartige Schaltschränke in die Werkhalle.
- 10 Die Verkabelungsarbeiten und die Kabelrinnenmontagen erbrachte die X nicht nur im Rahmen des Auf- und Abbaus ganzer Produktionsanlagen beim zwei- bis dreijährigen Austausch, sondern zum Beispiel auch bei defektbedingtem Roboteraustauscharbeiten oder produktionseffizienzsteigernden Fertigungsstraßenumbauten sowie im Rahmen von Veränderungen der Fertigungsstraßen bei den sogenannten "Faceliftings" eines Automobilmodells. Schließlich erbrachte sie diese Arbeiten auch anlässlich der Verlegung der Produktionsanlagen und Fertigungsstraßen in Werkhallen an anderen Standorten des Herstellers. Beim Modelltausch wurden Produktionsanlagen regelmäßig nicht entsorgt, sondern an anderen Standorten unter Verwendung vieler Einzelteile wiederaufgebaut.

- 11** Da die Bestandteile der Produktionsanlagen --also auch die Roboter, die Schaltkästen, die Bedienpulte und die diese verbindenden Kabel mitsamt Kabelrinnen-- aus vorgenannten Gründen häufig ab- und neu montiert werden mussten, bestanden nach den Feststellungen des FG in technischer Hinsicht hohe Mobilitätsanforderungen an die zur Montage der Produktionsanlagen benutzten Bauteile.
- 12** Nachdem das FA die Klägerin mehrfach dazu aufgefordert hatte, gab sie im Mai 2017 für die Jahre 2010 bis 2015 Anmeldungen über den Steuerabzug bei Bauleistungen gemäß §§ 48 ff. EStG ab. Die sich daraus ergebenden Steuerabzugsbeträge für die Streitmonate sind zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstrittig.
- 13** Den Einspruch der Klägerin gegen die für den Streitzeitraum eingereichten Steueranmeldungen wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 17.10.2019 als unbegründet zurück.
- 14** Durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1909 veröffentlichte Urteil vom 20.06.2022 - 6 K 6197/19 gab das FG der Klage der Klägerin statt. Es hob die Festsetzung des Steuerabzugs für Bauleistungen durch Steueranmeldung vom 22.05.2017, beim FA eingegangen am 23.05.2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2019 für alle Streitmonate auf.
- 15** Mit der vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision rügt das FA eine Verletzung von Bundesrecht in materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass für die Verkabelungsarbeiten, die Kabelrinnenmontage und den Anschluss von Schaltschränken durch die X für die Klägerin im Streitzeitraum keine Bauabzugsteuer im Sinne der §§ 48 ff. EStG angefallen sei. Bauleistungen gemäß § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG lägen vor. Nach dem weiten Begriffsverständnis des Bundesfinanzhofs (BFH) seien die Fertigungsstraßen bestehend aus Robotern, Schaltschränken und Bedienpulten Bauwerke im Sinne dieser Vorschrift. Das FG habe nur die Einzelbestandteile gewürdigt und ihnen bei isolierter Betrachtung die Bauwerkseigenschaft abgesprochen. Die jeweilige Fertigungsstraße und Produktionsanlage insgesamt habe das FG jedoch nicht gewürdigt. Es liege somit ein Begründungsfehler vor.
- 16** Das FA beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 20.06.2022 - 6 K 6197/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise das FG-Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Das FG habe zu Recht entschieden, dass die X keine Bauleistungen im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG erbracht habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19** Bis zum 31.12.2023 war für die Bauabzugsteuer der I. Senat zuständig. Das vorliegende Revisionsverfahren, dessen Aktenzeichen ursprünglich I R 28/22 war, wurde aufgrund des Zuständigkeitswechsels zu Beginn des Jahres 2024 vom nun zuständigen III. Senat übernommen.

III.

- 20** Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die in den Streitmonaten erbrachten Leistungen der X an die Klägerin nicht der Bauabzugsteuer unterliegen. Es ist zutreffend davon ausgegangen, dass weder die Einzelkomponenten noch die Fertigungsstraßen als Ganzes als Bauwerke zu qualifizieren sind und dass demzufolge von der X auch keine dem Steuerabzug unterliegenden Bauleistungen im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG erbracht wurden.
- 21** 1. Der durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30.08.2001 (BGBl I 2001, 2267) in das Einkommensteuergesetz aufgenommene "Steuerabzug bei Bauleistungen" ist in den §§ 48 ff. EStG geregelt (vgl. zur Historie und zum Gesetzeszweck BTDrucks 14/4658, S. 1 f. und S. 8 f. sowie BTDrucks 14/6071, S. 1 f. und S. 12 ff.).
- 22** a) Erbringt jemand im Inland eine Bauleistung (Leistender) an einen Unternehmer im Sinne des § 2 des

Umsatzsteuergesetzes (UStG) oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger), ist der Leistungsempfänger verpflichtet, von der Gegenleistung einen Steuerabzug in Höhe von 15 % für Rechnung des Leistenden vorzunehmen (§ 48 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die in § 48 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 48 Abs. 2 EStG normierten Ausnahmetatbestände (Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen durch den Leistungsempfänger, Vorliegen einer gültigen Freistellungsbescheinigung, Nichtübersteigen der gesetzlich bestimmten Beträge der Gegenleistungen im Sinne des § 48 Abs. 3 EStG) sind im vorliegenden Fall unstreitig nicht erfüllt.

- 23** b) Die Verfassungsmäßigkeit und die Unionsrechtmäßigkeit des Steuerabzugs bei Bauleistungen gemäß den §§ 48 ff. EStG sind grundsätzlich geklärt (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 52 ff., und vom 09.06.2022 - IV R 4/20, BFHE 277, 316, BStBl II 2022, 721, Rz 37 ff.; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 48 EStG Rz 4; BeckOK EStG/Fissenewert, 23.Ed. 01.11.2025, EStG § 48 Rz 17; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 48 Rz 4 f.; Loschelder in Schmidt, EStG, 44. Aufl., § 48 Rz 1).
- 24** 2. Der für den Steuerabzug gemäß § 48 EStG grundlegende Begriff ist der Begriff der "Bauleistung".
- 25** a) Nach § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG sind Bauleistungen alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Diese Begriffsbestimmung entspricht der Legaldefinition in § 101 Abs. 2 Satz 2 des Sozialgesetzbuchs Drittes Buch (SGB III) zum Saison-Kurzarbeitergeld in der Schlechtwetterzeit bei Beschäftigung in Betrieben des Baugewerbes. Auf die Vorgängervorschrift --§ 211 Abs. 1 Satz 2 SGB III a.F.-- wurde in den Gesetzesmaterialien verwiesen (BTDrucks 14/4658, S. 10 und 14/6071, S. 2).
- 26** Objekt der Bauleistung ist das "Bauwerk". Sowohl der im Gesetz nicht näher bestimmte Begriff des Bauwerks als auch der Begriff der Bauleistung erfordern nach der auf die Gesetzesmaterialien, den Zweck sowie den Wortlaut der Norm gestützten Auslegung durch das BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17 (BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 16 ff., Rz 21 ff.) ein weites Verständnis. Dieser Auslegung schließt sich der erkennende Senat an.
- 27** b) Nach der normspezifisch weiten Auslegung ist der Begriff des Bauwerks im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG weder auf Gebäude noch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt (BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 17).
- 28** aa) Im Ausgangspunkt erfasst werden sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.07.2022, BStBl I 2022, 1229, Rz 4; HHR/Apitz, § 48 EStG Rz 14; Einsfelder in Brandis/Heuermann, § 48 EStG Rz 57; BeckOK EStG/Fissenewert, 23.Ed. 01.11.2025, EStG § 48 Rz 138; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 48 Rz 9; Holle in Gosch, AO § 20a Rz 16; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 48 EStG Rz 19; Schreiner in juris Lexikon Steuerrecht, Steuerabzug für Bauleistungen, Rz 3; Strecker, Kölner Steuerdialog 2023, 23270, 23272; s. dazu auch die Urteile des Bundesarbeitsgerichts vom 21.01.1976 - 4 AZR 71/75 und vom 28.04.2021 - 10 AZR 144/19, Rz 41).
- 29** bb) Auch Scheinbestandteile im Sinne des § 95 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, Betriebsvorrichtungen im Sinne des Bewertungsgesetzes (BewG), das heißt Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (vgl. § 176 Abs. 2 Nr. 2, § 243 Abs. 2 Nr. 2 BewG und § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG a.F.) sowie technische Anlagen können als Bauwerke zu qualifizieren sein (BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 17).
- 30** cc) Noch nicht entschieden wurde, inwieweit bei "Maßnahmen an, in oder auf einem bereits vorhandenen Bauwerk" von einem Bauwerk auszugehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 17; im BFH-Urteil vom 09.10.2019 - I R 67/17, BFH/NV 2020, 681, Rz 8, konnte beispielsweise dahingestellt bleiben, ob die Montage einer Aufdach-Photovoltaikanlage die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllte).
- 31** dd) Trotz der normspezifisch weiten Auslegung des Begriffs des Bauwerks ist jedenfalls nicht jedes aus Einzelteilen durch "Zusammenbau" konstruierte, zumindest infolge seiner eigenen Schwere auf dem Erdboden ruhende "Werk" ohne Weiteres als ein Bauwerk im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG zu qualifizieren. Andernfalls ergäbe sich ein nahezu uferloser Bauwerksbegriff, der nicht mehr vom Gesetzeszweck gedeckt wäre. Anders als die Argumentation des FA verstanden werden könnte, besteht der Zweck der Bauabzugsteuer ausweislich der Gesetzesmaterialien nicht darin, allgemein illegale Betätigungen und Beschäftigungen einzudämmen und Steueransprüche zu sichern. Vielmehr sollte das Steuerabzugsverfahren auf den Gewerbebezweig des Baugewerbes beschränkt werden, weil hier nach der Auffassung des Gesetzgebers der dringlichste Bedarf bestand (BTDrucks 14/4658, 10).

- 32** c) aa) Bei der Auslegung des Begriffs der Bauleistung ist der in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gekommene Bezug zu Regelungen des Arbeitsförderungsrechts zu beachten (BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 22 ff.). Der Gesetzgeber hat an die Aufzählung in der Baubetriebe-Verordnung vom 28.10.1980 (BGBl I 1980, 2033 --BaubetrV 1980--, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt vom 20.12.2011, BGBl I 2011, 2854) angeknüpft. Diese regelt, in welchen Betrieben gemäß § 101 Abs. 2 Satz 2 SGB III bzw. zuvor § 211 Abs. 1 SGB III a.F. --denen § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG nachgebildet ist-- die ganzjährige Beschäftigung durch Saison-Kurzarbeitergeld in der Schlechtwetterzeit (beziehungsweise zuvor Wintergeld oder Winterausfallgeld) zu fördern ist (§ 1 Abs. 1 BaubetrV 1980). Da die Bauabzugsteuer keinen Bezug zur Schlechtwetterzeit aufweist, werden von ihr --anders als beim Saison-Kurzarbeitergeld-- allerdings auch die Tätigkeiten erfasst, die nach § 2 BaubetrV 1980 im Bereich der Arbeitsförderung ausgeschlossen sind (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 22; BTDrucks 14/4658, S. 10 und 14/6071, S. 2). Dies betrifft zum Beispiel die grundsätzlich nicht als förderfähige Betriebe im Sinne des § 1 Abs. 1 BaubetrV 1980 anzusehenden Betriebe des Installationsgewerbes, insbesondere der Klempnerei, der Gas-, Wasser-, Heizungs-, Lüftungs- und Elektroinstallation (§ 2 Nr. 6 BaubetrV 1980).
- 33** bb) Zudem liefert die für den Streitzeitraum maßgebliche Fassung der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige Ausgabe 2008 (WZ 2008) Hilfestellung bei der Einordnung von Gewerken als Bauleistung (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, Rz 24; zum 01.01.2025 wurde eine neue, im Streitfall noch nicht anwendbare Klassifikation der Wirtschaftszweige eingeführt).
- 34** d) Ausgehend von diesen Kriterien ist ein trichterförmig festzustellender Bezug zum Baugewerbe begriffsnotwendig sowohl für das Vorliegen eines Bauwerks als auch für die Bauleistung im Sinne der Legaldefinition. Hiernach hat das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände sämtliche für und gegen das Vorliegen eines Bauwerks sprechenden Indizien in den Blick zu nehmen. Die objektive Feststellungslast für das Vorliegen eines Bauwerks trägt das FA (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 48 Rz 6).
- 35** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall zu Recht entschieden, dass die Fertigungsroboter, Schaltschränke und Bedienpulte ebenso wie die sie verbindenden Kabel und Kabelrinnen nicht als Bauwerke zu qualifizieren sind (a). Dasselbe gilt auch für die durch die Kabelverbindungen entstandenen Produktionsanlagen (einschließlich Lüftungs-/Reinigungsanlagen) sowie für die automatisierten Fertigungsstraßen insgesamt (b).
- 36** a) Jeweils für sich betrachtet sind die in die Werkhallen transportierten und dort verwendeten Fertigungsroboter, Schaltschränke und Bedienpulte (unstreitig) keine Bauwerke. Bei der Einzelbetrachtung der Roboter, Schaltschränke und Bedienpulte kann weder nach dem Wortlaut noch nach der Historie oder dem Zweck des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG (vgl. BTDrucks 14/4658 und 14/6071) von einer Erfüllung der Bauwerkseigenschaft ausgegangen werden. Dies hat das FG mit zutreffender Begründung entschieden.
- 37** aa) Die vom FG gewürdigten Einzelkomponenten standen nach den Feststellungen des FG auch nicht in einer so engen Verbindung mit den in massiver Bauweise errichteten, als Gebäude und damit als Bauwerke im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG zu qualifizierenden Werkhallen, dass die Leistungen der X sich auf letztere bezogen und als diesen dienend verstanden werden könnten.
- 38** bb) Es handelte sich insbesondere auch nicht um Geräte, Anlagen, Maschinen oder andere Ausrüstungen, die den Werkhallen selbst beziehungsweise dem Betrieb dieser Gebäude dienen. Die Einbringung der Einzelkomponenten in die Werkhallen, ihre Aufstellung und Verkabelung sind somit insoweit auch im Lichte der Klassifikation der Wirtschaftszweige nicht dem Baugewerbe zuzurechnen (vgl. Vorbemerkungen 3.3.2. sowie Abschnitt F, Unterklasse 43.29.9).
- 39** cc) Der in § 2 Nr. 6 BauBetrV 1980 gebrauchte Begriff der "Elektroinstallation" ist für sich zwar nicht eindeutig und könnte daher auch dahin interpretiert werden, dass er Elektroinstallationen außerhalb des Baugewerbes umfasst. Dies findet seine Ursache jedoch in der Systematik der BaubetrV 1980, die den Bezug zum Baugewerbe schon im Fördertatbestand des § 1 Abs. 1 BaubetrV 1980 zum Ausdruck bringt und ihn deshalb für die davon ausgenommenen Tatbestände des § 2 BaubetrV 1980 nicht noch einmal wiederholen muss.
- 40** b) Anders als das FA meint, sind auch die aus den Einzelkomponenten zusammengesetzten Fertigungsstraßen keine Bauwerke im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG.

- 41** aa) Bei der gebotenen Gesamtschau weisen die Leistungen der X im Streitzeitraum nach den tatsächlichen Feststellungen des FG keinen Bauwerksbezug auf. Ungeachtet dessen, dass eine Verbindung von Einzelkomponenten, die für sich betrachtet jeweils (noch) kein Bauwerk sind, in ihrer Gesamtheit als ein Bauwerk im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG zu qualifizieren sein kann, sind die Voraussetzungen hierfür im Streitfall nicht erfüllt. Die durch die Verkabelungsarbeiten und Kabelrinnenmontagen entstandenen Fertigungsstraßen für die Automobilproduktion sind nach den nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen (s. dazu unter III.4.) angegriffenen und deshalb für den BFH bindenden Sachverhaltsfeststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) kein Bauwerk und somit auch kein (unter besonderen Umständen denkbare) "Bauwerk im Bauwerk".
- 42** bb) Wie ausgeführt, ist trotz der normspezifisch weiten Auslegung der Begriffe der Bauleistung und des Bauwerks nicht jedes aus Einzelteilen durch "Zusammenbau" konstruierte, zumindest infolge seiner eigenen Schwere auf dem Erdboden ruhende "Werk" ohne Weiteres ein Bauwerk im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG. Die vom FG vorgenommene Gesamtwürdigung der Einzelfallumstände ist auch in Bezug auf die Produktionsanlagen und die automatisierten Fertigungsstraßen in ihrer Gesamtheit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 43** (1) Anhaltspunkte dafür, dass ein Werk einen Bezug zum Baugewerbe aufweist, können sich aus der Baubetriebe-Verordnung und aus der Klassifikation der Wirtschaftszweige ergeben. Im Streitfall fehlt dieser Bezug sowohl bei den von der X erbrachten Leistungen (Verkabelungsarbeiten, Kabelrinnenmontagen, Transport von Schaltschränken in die Werkhallen) als auch bei den daraus entstandenen Produktionsanlagen und Fertigungsstraßen.
- 44** (a) Zwar ließen sich die mit einem gemittelten Zeitanteil von 83 % im Streitzeitraum den Schwerpunkt ausmachenden Verkabelungsarbeiten bei isolierter Betrachtung der Arbeiten dem "Installationsgewerbe" zurechnen (vgl. § 2 Nr. 6 BaubetrV 1980: insbesondere "Elektroinstallation"). Allerdings weisen die in § 2 Nr. 6 BauBetrV 1980 genannten Gewerke --wie das FG zutreffend erkannt hat-- jeweils einen Bezug zur Gebäudetechnik auf. Nach den bindenden Feststellungen des FG fehlt es den von der X erbrachten Leistungen hieran jedoch.
- 45** (b) Die Tätigkeiten der X sind bei Berücksichtigung der Klassifikation der Wirtschaftszweige, die das FG zu Recht ergänzend herangezogen hat, ebenfalls keine Bauleistungen; ihnen fehlt der notwendige Bezug zum Baugewerbe auch insoweit.
- 46** Nach der WZ 2008 ist die Installation von (gewerblichen) Maschinen und Ausrüstungen, insbesondere die Installation von Industriemaschinen in Fabrikationsanlagen, die Montage von industriellen Prozesssteuerungseinrichtungen und die Installation von sonstigem technischem Bedarf, wie zum Beispiel Großrechnern, nicht dem Baugewerbe zugeordnet, sondern dem verarbeitenden Gewerbe (Abschnitt C, Unterklasse 33.20.0).
- 47** Nur der Einbau von Geräten, Anlagen, Maschinen und anderen Ausrüstungen, die dem Betrieb von Bauwerken (Hoch- oder Tiefbauten) dienen, wie zum Beispiel Aufzüge und Rolltreppen, werden dem Baugewerbe zugerechnet (vgl. Vorbemerkungen 3.3.2., Erläuterungen zu Abschnitt C Abteilung 33 sowie Abschnitt F, Unterklasse 43.29.9). Solche stehen hier jedoch nicht im Streit.
- 48** Der Umstand, dass im Bereich der Bauinstallation in der Unterklasse 43.21 auch die "Elektroinstallation" erfasst wird, steht dem nicht entgegen; dies betrifft lediglich "Elektroinstallationen in Gebäuden und Tiefbauwerken aller Art", nicht aber die Installation von Industriemaschinen in Fabrikationsanlagen, die Montage von industriellen Prozesssteuerungseinrichtungen und die Installation von sonstigem technischem Bedarf. Die vom FG vorgenommene Zuordnung der Leistungen der X zur Unterklasse 33.20.0 im Abschnitt C (Verarbeitendes Gewerbe, Installation gewerblicher Maschinen und Ausrüstungen) ist vor diesem Hintergrund revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. auch WZ 2008, S. 36 f.: "Vor-Ort-Aufbau", "Der Einbau von Maschinen und anderen Ausrüstungen, die nicht dem Betrieb von Bauwerken (Hoch- oder Tiefbauten) dienen, wird der Unterklasse 33.20.0 ... zugeordnet", das heißt der anderweitig nicht genannten "Installation von Maschinen und Ausrüstungen").
- 49** (2) Es sind keine Gründe ersichtlich, die dafür sprechen könnten, dass die Fertigungsstraßen gleichwohl als Bauwerke im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG zu qualifizieren wären. Das Ergebnis steht insbesondere nicht im Widerspruch zu den Entscheidungen des I. Senats des BFH (Urteile vom 07.11.2019 - I R 46/17, BFHE 267, 323, BStBl II 2020, 552, und vom 09.10.2019 - I R 67/17, BFH/NV 2020, 681). Diese betrafen nicht die Installation von Fertigungsstraßen.
- 50** 4. Soweit das FA einen Verfahrensmangel in Gestalt eines Begründungsfehlers des FG rügt, kann dahinstehen, ob es die diesbezügliche Verfahrensrüge gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO in schlüssiger Weise erhoben hat (vgl.

BFH-Beschlüsse vom 09.02.2004 - VII R 48/02 und vom 28.06.2024 - I B 75/22, BFH/NV 2024, 1353, Rz 30; Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 34/18, BFHE 265, 487, BStBl II 2021, 20, Rz 34). Denn jedenfalls liegt ein Begründungsmangel nicht vor, weil das angegriffene Urteil mit hinreichenden Gründen versehen ist (vgl. § 119 Nr. 6 FGO). Das FG hat klar entschieden (s. Entscheidungsgründe unter I.1.c), dass aus seiner Sicht im Streitfall nur die Werkhallen Bauwerke im Sinne des § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG darstellten und nicht auch die Roboter, Schaltschränke oder Bedienpulte in den Werkhallen, die im Rahmen der Fertigungsstraßen für den Zusammenbau von Automobilen genutzt wurden. Damit hat es die Bauwerkseigenschaft der Produktionsanlagen und Fertigungsstraßen nicht nur hinsichtlich der Einzelkomponenten, sondern in ihrer Gesamtheit gewürdigt und verneint.

**51** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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