

# Urteil vom 23. November 2021, VII R 31/19

## Steuerfreie Verwendung von Kohle zur Herstellung von Asphaltmischgut

ECLI:DE:BFH:2021:U.231121.VIIR31.19.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 37 Abs 2 S 1 Nr 4, EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a, AO § 131 Abs 2 S 1 Nr 1, EGV 29/2002 Abschn CB Klasse 14.21, EGV 29/2002 Abschn DI Klasse 26.82, EWGV 3037/90 , V-82-01 , EGV 1893/2006 , EGV 29/2002 Abschn C, EGV 29/2002 Abschn D, EGV 29/2002 UAbschn CB, EGV 29/2002 UAbschn DI, EGV 29/2002 , InvZulG , EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2019, Az: 4 K 450/19 VE

## Leitsätze

Die Verwendung von Kohle als Heizstoff zur Herstellung von Asphaltmischgut ist gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG steuerfrei, da es sich bei Asphaltmischgut um eine Ware aus Asphalt handelt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.09.2019 - 4 K 450/19 VE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Asphaltmischwerk. Dort werden vordosierte und bedarfsabhängig zusammengestellte Mineralmischungen aus Kies, Sand oder Splitt in einer Trockentrommel, die mit einer Kombinationsfeuerungseinrichtung für Braunkohlestaub und Heizöl beheizt wird, bis auf einen Restfeuchtigkeitsgehalt von weniger als 0,5 % getrocknet und auf etwa 250 Grad erhitzt. Alsdann wird das erhitzte Mineralgemisch in einer Vibrationssiebanlage in die gewünschten Kornfraktionen separiert, die abhängig von der jeweiligen Rezeptur, ggf. unter Zugabe von Füllstoffen, vermischt werden. Dem Mineralgemisch wird anschließend Asphaltgranulat hinzugegeben, das als Ausbauphosphat im Straßenbau gewonnen und wiederverwendet wird. Es wird entweder in einer gesonderten Trommel bei etwa 120 Grad getrocknet und erhitzt oder kalt dem Mischprozess hinzugegeben. Abschließend wird dem Mineralgemisch Bitumen als Bindemittel beigefügt. Das Bitumen wird in gesonderten isolierten Tanks gelagert, die elektrisch oder über ein mit Heizöl betriebenes Wärmeträgerheizaggregat beheizt werden. Der Anteil von Bitumen in dem fertigen Asphaltmischgut beträgt bei Mischgut der Sorte A 3,8 bis 4 %, bei Mischgut der Sorte B 5,4 %, bei Mischgut der Sorte C 4,2 bis 4,6 %, bei Mischgut der Sorte D 5,4 bis 7 % und bei Mischgut der Sorte E 6,6 bis 7,4 %. Asphaltgranulat wird --mit Ausnahme der letztgenannten Sorte-- in einem Umfang von bis zu 30 % hinzugegeben.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) erteilte der Klägerin mit Verfügung vom 26.03.2007 unter Widerrufsvorbehalt die Erlaubnis, Kohle "als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 Energiesteuergesetz - Herstellung von Asphalt" zu verwenden.
- 3** Mit Bescheid vom 31.10.2018 widerrief das HZA die Erlaubnis, weil die Klägerin nach seiner Auffassung keine Waren aus Asphalt, sondern lediglich Asphalt herstelle. Die Herstellung von Asphalt sei kein nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) begünstigter Prozess. Der Gesetzgeber habe mit der Änderung

dieser Bestimmung durch Art. 1 Nr. 24 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27.08.2017 (BGBl I 2017, 3299) die Rechtslage klargestellt. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Widerruf sei rechtswidrig, weil die Erlaubnis nicht auf Grund der Änderung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG rechtswidrig geworden sei. Ausgehend von dem Wortlaut der Vorschrift stelle das Verheizen des Braunkohlestaubs zum Trocknen, Erwärmen und Warmhalten der Mineralmischungen in der Trockentrommel einen unter diese Vorschrift fallenden begünstigten Prozess dar. Der Umstand, dass die Klägerin den Braunkohlestaub nur für das Beheizen der Trockentrommel verwendet habe, stehe der Anwendung der Vorschrift nicht entgegen, weil die Steuerentlastung auch dann gewährt werde, wenn die Energieerzeugnisse für die Herstellung der verwendeten Vorprodukte verheizt worden seien. Die Klägerin stelle zudem nicht nur die Mineralmischungen als Vorprodukte, sondern auch das fertige Asphaltmischgut nach der Hinzugabe von Bitumen her. Der Wortlaut des Tatbestandsmerkmals "Waren aus Asphalt" in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG schließe es nicht aus, dass hiervon auch Asphaltmischgut erfasst werde. Zudem setze die Klägerin den Mineralmischungen regelmäßig bis zu 30 % Asphaltgranulat zu. Die Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 09.10.1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1990, Nr. L 293, 1) in der am 01.01.2003 geltenden Fassung nach der Verordnung (EG) Nr. 29/2002 der Kommission vom 19.12.2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft --NACE Rev. 1.1-- (ABIEG 2002, Nr. L 6, 3) führe nicht zu einem anderen Auslegungsergebnis. Die Herstellung von Asphaltmischgut durch die Klägerin könne als eine Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nichtmetallischen Mineralien im Sinne der NACE-Unterklasse DI 26.82 angesehen werden. Es handele sich hierbei nicht bloß um eine Gewinnung von Kies und Sand im Sinne der NACE-Unterklasse CB 14.21. Auch das Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2002, (GP 2002) und das Harmonisierte System (HS) führten zu keinem anderen Ergebnis. Das FG müsse mithin nicht mehr entscheiden, ob es sich bei dem Asphaltmischgut um ein bituminöses Erzeugnis i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG handele. Die Generalzolldirektion (GZD) habe mittlerweile die Herstellung von Asphaltbeton als entlastungsfähig anerkannt, weil es sich um die Herstellung eines bituminösen Erzeugnisses handele. Der Widerruf der Erlaubnis vom 26.03.2007 sei daher selbst auf der Grundlage der von der Zollverwaltung vertretenen Rechtsauffassung teilweise rechtswidrig, soweit er sich auch auf die Herstellung von Asphaltbeton beziehe.
- 5 Das HZA bringt zur Begründung seiner Revision vor, dass Asphaltmischgut nach dem Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG keine "Ware aus Asphalt" sei. Die Begriffe "Asphalt" und "Asphaltmischgut" würden synonym verwendet, weshalb Asphaltmischgut keine Ware aus Asphalt sein könne. Bis zur Änderung des § 51 EnergieStG mit Wirkung zum 01.01.2018 sei die Herstellung von Asphaltmischgut als Herstellung von Asphalt steuerlich begünstigt gewesen, weil irrtümlicherweise von der statistischen Zuordnung von Asphalt bzw. Asphaltmischgut zur Unterklasse 26.82.0 der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003, (WZ 2003) ausgegangen worden sei. Dies sei jedoch unzutreffend gewesen und § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG angepasst worden. Mit der Gesetzesänderung habe klargestellt werden sollen, dass die Entlastungsfähigkeit hinsichtlich der Herstellung von Waren aus Asphalt nur im Rahmen des europäischen Rechts erfolgen könne. Aufgrund der nicht vergleichbaren Einordnung von Beton in die WZ 2003 könne die steuerliche Begünstigungsfähigkeit von Beton nicht auf Asphalt übertragen werden. Eine Entlastung von Asphaltmischgut komme auch im Hinblick auf das europäische Recht nicht in Betracht. Asphaltmischgut sei weder eine Ware aus Asphalt im Sinne der begünstigten Pos. 6807 der Kombinierten Nomenklatur (KN), weil die dort genannten Waren als besondere Erzeugnisse erkennbar sein müssten, noch stelle es ein bituminöses Erzeugnis bzw. eine bituminöse Mischung dar. Asphaltmischgut sei vielmehr der nicht begünstigten Klasse CB 14.21 der WZ 2003 zuzuordnen. Bei dem von der Klägerin hergestellten Asphalt bzw. Asphaltmischgut seien die mineralischen Bestandteile charakterbestimmend, während die bituminösen Stoffe lediglich als Bindemittel fungierten. Eine grundsätzliche Zuweisung von Asphaltgranulat in die Pos. 2715 KN sei somit nicht zulässig. Zudem werde Asphaltmischgut in dem für die Auslegung der NACE Rev. 1.1 heranziehbar GP 2002 unter der Meldenummer 1421 13 500 ausdrücklich genannt. Schließlich habe das FG gegen §§ 76 und 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, weil es schriftlich und mündlich vorgetragene Argumente des HZA ignoriert und ungewürdigt habe dahinstehen lassen.
- 6 Das HZA beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

- 8** Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich, dass im Hinblick auf die Herstellung von Asphalt lediglich eine Klarstellung habe erfolgen sollen. Mit der Erweiterung des Wortlauts des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG habe nicht nur die Herstellung von Asphalt bzw. von Waren aus Asphalt, sondern die Herstellung von jeglicher Art von bituminösen Erzeugnissen begünstigt werden sollen. Hätte der Gesetzgeber einen ganzen energieintensiven Industriezweig --die Asphaltmischwerke-- aus der Begünstigung herausnehmen wollen, müsste es hierzu vertiefende Erläuterungen in der Gesetzesbegründung geben. Der Gesetzestext gebe nun lediglich wieder, was die Dienstvorschriften bereits zuvor vorgesehen hätten. Soweit das FG darauf hinweise, dass nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht nur die Herstellung von Erzeugnissen aus Beton begünstigt sein könne, sondern auch die Herstellung von Beton selbst, begründe das HZA nicht, warum dies bei Asphaltmischgut anders sein solle und Asphaltmischgut keine Ware aus Asphalt sein könne. Darüber hinaus könne die statistische Zuordnung bei der Auslegung von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nur ergänzend herangezogen werden. Nach der Gesetzesbegründung seien "im Wesentlichen" die Tätigkeiten, die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 der NACE Rev. 1.1 aufgeführt seien, begünstigt. Eine vollständige Übereinstimmung zwischen der statistischen Einordnung der in Frage stehenden Tätigkeit bzw. dem hergestellten Produkt und dem sachlichen Anwendungsbereich des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG könne daher nicht angenommen werden. Der aktuelle Wortlaut dieser Norm orientiere sich an der Formulierung der Klasse 23.99 (vormals DI 26.82) der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2008, (WZ 2008) bzw. des Güterverzeichnisses für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2009, (GP 2009), in denen "Waren aus Asphalt" und "bituminöse Mischungen" ausdrücklich aufgeführt seien. Im GP 2009 sei in der Meldenummer 23.99.13.200 sogar das Asphaltmischgut selbst genannt. Die Position 23 falle jedoch unter § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG. Auch die Verordnung (EWG) Nr. 3696/93 des Rates vom 29.10.1993 betreffend die statistische Güterklassifikation in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (ABLEG 1999, Nr. L 342, 1) in der Fassung nach der Verordnung (EG) Nr. 204/2002 der Kommission vom 19.12.2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3696/93 des Rates betreffend die statistische Güterklassifikation in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (ABLEG 2002, Nr. L 36, 1) --CPA 2002-- verwende bereits in ihrer Ausgabe aus dem Jahr 2002 unter der Unterklasse 26.82.1 dieselben Begrifflichkeiten "Waren aus Asphalt" und "bituminöse Mischung". Die Herstellung von Asphalt gehörte nur dann zur nicht begünstigten Klasse CB 14.21 der NACE Rev. 1.1, wenn sie sich in der bloßen Veränderung des physischen Zustands (Korngröße, Wassergehalt, Temperatur) erschöpfe. Allerdings falle die Herstellung von Asphalt nicht unter den Verarbeitungsschritt des bloßen Mischens von Mineralien, da Bitumen und/oder abgetragener Asphalt und ggf. weitere Zusätze hinzugefügt würden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das HZA hat die Erlaubnis der Klägerin vom 26.03.2007 zur steuerfreien Verwendung von Kohle als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 EnergieStG bzw. für die Herstellung von Asphalt zu Unrecht widerrufen.
- 10** 1. Gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) darf ein rechtmäßiger, begünstigender Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft nur widerrufen werden, wenn der Widerruf durch Rechtsvorschrift zugelassen oder im Verwaltungsakt vorbehalten ist.
- 11** Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bildet § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO über seinen Wortlaut hinaus auch eine Rechtsgrundlage für den Widerruf eines mit einem Widerrufsvorbehalt versehenen und als rechtswidrig erkannten begünstigenden Verwaltungsakts (vgl. Senatsurteile vom 16.07.1985 - VII R 31/81, BFHE 144, 189; vom 30.11.2004 - VII R 41/03, BFHE 208, 361, sowie BFH-Urteil vom 30.11.1982 - VIII R 9/80, BFHE 137, 209, BStBl II 1983, 187). Der Widerruf eines begünstigenden Verwaltungsakts ist eine Ermessensentscheidung (vgl. auch BFH-Urteil vom 21.05.1997 - I R 38/96, BFH/NV 1997, 904), die vom Gericht nur im Rahmen von § 102 FGO, d.h. danach überprüft werden darf, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten worden sind und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist.
- 12** 2. Gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG darf Kohle als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 EnergieStG steuerfrei verwendet werden. Wer Kohle in diesem Fall steuerfrei verwenden will, bedarf der Erlaubnis, die auf Antrag unter Widerrufsvorbehalt Personen erteilt wird, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen (§ 37 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EnergieStG). Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG i.d.F. vom

27.08.2017 (Art. 1 Nr. 24 des zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes, BGBl I 2017, 3299) wird eine Steuerentlastung auf Antrag für versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Herstellung von Glas und Glaswaren, keramischen Erzeugnissen, keramischen Wand- und Bodenfliesen und -platten, Ziegeln und sonstiger Baukeramik, Zement, Kalk und gebranntem Gips, Erzeugnissen aus Beton, Zement und Gips, keramisch gebundenen Schleifkörpern, mineralischen Isoliermaterialien und Erzeugnissen aus mineralischen Isoliermaterialien, Katalysatorträgern aus mineralischen Stoffen, Waren aus Asphalt und bituminösen Erzeugnissen, Waren aus Graphit oder anderen Kohlenstoffen, Erzeugnissen aus Porenbetonerzeugnissen zum Trocknen, Kalzinieren, Brennen, Schmelzen, Erwärmen, Warmhalten, Entspannen, Tempern oder Sintern der vorgenannten Erzeugnisse oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte verheizt worden sind.

- 13** a) § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG hat seine auf den Streitfall anzuwendende Fassung mit dem Wortlaut "Waren aus Asphalt und bituminösen Erzeugnissen" durch Art. 1 Nr. 24 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes (BGBl I 2017, 3299, 3303) erhalten. In der zuvor gültigen Fassung der Vorschrift wurde die Formulierung "für die Herstellung von (...) Asphalt (...)" verwendet, in der nicht ausdrücklich das Vorliegen von Waren gefordert worden war. Ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs sollte diese Änderung des Wortlauts lediglich der Klarstellung dienen (BTDrucks 18/11493, S. 54). Dieses Motiv hat jedoch weder in der Vorschrift selbst seinen Niederschlag gefunden noch ergibt sich dies aus dem Sinnzusammenhang des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG.
- 14** aa) Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.03.2013 - 2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11, BVerfGE 133, 168, Rz 66). Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder (Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 31.03.2016 - 2 BvR 1576/13, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungs-Report 2016, 521, unter III.2.a bb (2) (a); vgl. auch BFH-Urteil vom 15.06.2016 - VI R 54/15, BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 20; BFH-Beschluss vom 11.07.2018 - XI R 33/16, BFHE 262, 114, BStBl II 2019, 258, Rz 42). Der Entstehungsgeschichte kommt zwar erhebliches Gewicht für die Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers zu. Es genügt aber nicht, dass sich Voraussetzungen oder Rechtsfolgen allein der Gesetzesbegründung entnehmen lassen. Der sogenannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (BFH-Urteil vom 24.10.2017 - II R 44/15, BFHE 260, 363, BStBl II 2018, 358, Rz 31).
- 15** bb) Davon ausgehend versteht der erkennende Senat die Änderung im Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht als bloße Klarstellung, sondern als Gesetzesänderung. Es ist weder anhand des Wortlauts noch anhand der Systematik des Energiesteuergesetzes erkennbar, dass mit der Änderung der Norm mit Wirkung zum 01.01.2018 lediglich klargestellt werden sollte, dass von ihr schon zuvor nur Waren aus Asphalt erfasst sein sollten. Vielmehr wird in der Vorschrift auch an anderer Stelle ausdrücklich zwischen Waren und Erzeugnissen sowie entlastungsfähigen Produktionsprozessen unterschieden, die nicht an die Waren- oder Erzeugniseigenschaft anknüpfen. Diesem Kriterium kommt daher in der Vorschrift maßgebliche Bedeutung zu.
- 16** b) Mit der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG getroffenen Regelung hat der deutsche Gesetzgeber seinen Spielraum i.S. des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2003, Nr. L 283, 51) genutzt. Danach gilt die Richtlinie nicht für Verfahren, die gemäß der NACE Rev. 1.1 unter die NACE-Klasse DI 26 "Verarbeitung nicht-metallischer Mineralien" fallen (mineralogische Verfahren).
- 17** aa) Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172, S. 44) entsprechen die in § 51 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EnergieStG aufgeführten Prozesse und Verfahren im Wesentlichen den Tätigkeiten, die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 der NACE Rev. 1.1 aufgeführt sind. Die NACE Rev. 1.1 ist deshalb zur Auslegung der Vorschrift heranzuziehen (vgl. Senatsurteile vom 26.10.2010 - VII R 50/09, BFHE 231, 443, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 23; vom 07.08.2012 - VII R 35/11, BFH/NV 2013, 382, und vom 24.02.2015 - VII R 50/13, BFHE 249, 258, ZfZ 2015, 220, Rz 7).

- 18** bb) Bei der Auslegung von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG können neben der NACE Rev. 1.1 noch weitere Klassifikationen Beachtung finden, die zum Teil an den Herstellungsprozess und zum Teil an die hergestellten Waren anknüpfen.
- 19** So sind bei der Auslegung der NACE Rev. 1.1 die WZ 2003 und die hierzu veröffentlichten Erläuterungen zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteile vom 09.08.2011 - VII R 74/10, BFHE 235, 81, ZfZ 2011, 331, Rz 16, und in BFH/NV 2013, 382, Rz 10). Denn nach den Vorbemerkungen der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen WZ 2003 sind diese ausgehend von der NACE Rev. 1.1 geschaffen bzw. aus ihr entwickelt worden. Die WZ 2003 enthält zahlreiche Erläuterungen, die in der NACE Rev. 1.1 nicht enthalten sind. Zwar wurden diese Erläuterungen an die nationalen Bedürfnisse angepasst, doch weist das Statistische Bundesamt ausdrücklich darauf hin, dass durch diese redaktionellen Abweichungen selbstverständlich keine inhaltlichen Unterschiede gegenüber der NACE Rev. 1.1 bestünden. Durch die WZ 2003 werde sichergestellt, dass die statistische Erfassung der in der Bundesrepublik Deutschland tätigen Unternehmen nach den in der NACE Rev. 1.1 festgelegten unionsrechtlichen Vorgaben erfolge. Im Übrigen müssen gemäß Art. 3 Abs. 3 NACE Rev. 1.1 nationale Klassifikationen der Europäischen Kommission zur Billigung vorgelegt werden. Da das geltende Unionsrecht den Mitgliedstaaten keinen Raum für nationale Abweichungen bei der Festlegung nationaler Klassifikationen der Wirtschaftszweige belässt, ist die Annahme gerechtfertigt, dass die WZ 2003 inhaltlich mit der NACE Rev. 1.1 übereinstimmt, deren Klasse DI 26 von der EnergieStRL und auch von der Gesetzesbegründung zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG ausdrücklich in Bezug genommen wird.
- 20** Auf die WZ 2008 darf bei der Auslegung der NACE Rev. 1.1 nicht abgestellt werden, weil dieser die Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.12.2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik (ABIEU 2006, Nr. L 393, 1) zugrunde liegt (vgl. Ziff. 1.3 und 1.5 bzw. S. 15 und 17 der Vorbemerkungen zur WZ 2008).
- 21** Für die Auslegung können neben NACE Rev. 1.1 und WZ 2003 noch weitere Klassifikationen, wie das HS und die KN, herangezogen werden (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 249, 258, ZfZ 2015, 220, Rz 11; Senatsbeschluss vom 26.02.2020 - VII R 25/18, BFH/NV 2020, 887, ZfZ 2020, 349, Rz 17; Vorbemerkungen 2.3 zur WZ 2003, S. 16).
- 22** c) Bei Asphaltmischgut handelt es sich um eine Ware aus Asphalt im Sinne der unter b) genannten Klassifikationen und dementsprechend auch i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG.
- 23** aa) Abschn. C der NACE Rev. 1.1 beinhaltet den Bergbau und die Gewinnung von Steinen und Erden. Nach den dazugehörigen Erläuterungen (veröffentlicht in eurostat, RAMON-Reference And Management of Nomenclatures, unter Klassifikationen) erfasst dieser Abschnitt auch zusätzliche Tätigkeiten, die für den Transport und den Absatz mineralischer Erzeugnisse erforderlich sind, z.B. Zerkleinern, Mahlen, Waschen, Sortieren usw., wobei diese Tätigkeiten häufig von den Förderbetrieben selbst und/oder nahe der Förderstelle gelegenen Betrieben ausgeführt werden. Dieser Abschnitt umfasst dagegen nicht das nicht im Zusammenhang mit dem Bergbau und der Gewinnung von Steinen und Erden durchgeführte Zerkleinern, Schleifen oder anderweitige Behandeln bestimmter Gesteine, Minerale und Erden (s. NACE-Klassen DI 26.81, 26.82). Die Abteilung 14 zu Abschn. C der NACE Rev. 1.1 beinhaltet die Gewinnung von Steinen und Erden und den sonstigen Bergbau. Nach den Erläuterungen gehören dazu neben dem Betrieb von Steinbrüchen auch das Baggern von Schwemmland, das Mahlen von Steinen und die Ausbeutung von Marschen. Die Erzeugnisse werden insbesondere verwendet beim Bau (z.B. Sand, Steine usw.), zur Herstellung von Baumaterial (z.B. Ton, Gips, Kalk usw.), Chemikalien usw. Ausgeschlossen ist nach den Erläuterungen zu Abteilung 14 die Verarbeitung (außer Brechen, Mahlen, Waschen, Trocknen, Sortieren und Mischen) der gewonnenen Minerale. Die NACE-Klasse CB 14.21 erfasst schließlich die Gewinnung von Kies und Sand, was nach den dazugehörigen Erläuterungen die Gewinnung und das Ausbaggern von Sanden und Kiesen aller Art sowie das Brechen und Mahlen von Kiesen und Sanden beinhaltet.
- 24** Demgegenüber bezieht sich der Abschn. D der NACE Rev. 1.1 auf die Herstellung von Waren, womit nach den Erläuterungen zu diesem Abschnitt die mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in Waren gemeint ist. Das Ergebnis sind neue Produkte (Waren). Im Unterabschn. DI "Herstellung von Glas und Glaswaren, Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden" sind unterschiedliche Bereiche zusammengefasst, die jeweils dasselbe mineralische Ausgangsmaterial haben (vgl. Erläuterungen zu Unterabschn. DI). Die NACE-Klasse DI 26.82 umfasst die "Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht metallischen Mineralien a.n.g.". Dazu gehört nach den Erläuterungen u.a. die Herstellung von mineralischen Isoliermaterialien oder von Waren aus verschiedenen mineralischen Stoffen. Die für die Herstellung der Erzeugnisse der Klasse DI 26.82 notwendigen

Verarbeitungsschritte reichen demnach weiter als die Gewinnung von Rohstoffen wie z.B. die Gewinnung von Kies und Sand im Sinne der NACE-Klasse CB 14.21. Dass die Erzeugnisse dieser NACE-Klasse eine bestimmte Form aufweisen müssen, wird nicht verlangt.

- 25** Ausdrückliche Vorgaben zur Zusammensetzung und Behandlung von Asphaltmischgut enthält die NACE Rev. 1.1 jedoch nicht.
- 26** bb) Die in der WZ 2003 vorgenommene Klassifizierung entspricht den Vorgaben der NACE Rev. 1.1.
- 27** Der Abschn. C der WZ 2003 umfasst den Bergbau und die Gewinnung von Steinen und Erden und die Klasse CB 14.21.0 der WZ 2003 die Gewinnung von Kies und Sand. Nach den dazugehörigen Erläuterungen bezieht sich dies auf die Gewinnung und das Ausbaggern von Sanden und Kiesen aller Art sowie das Brechen und Mahlen von Kiesen und Sanden. Die Erläuterungen des Abschn. C der WZ 2003 entsprechen denen des Abschn. C der NACE Rev. 1.1. Gleiches gilt --soweit es hier darauf ankommt-- für die Erläuterungen der jeweiligen Abteilung 14 (vgl. oben unter aa).
- 28** Die Unterklasse DI 26.82.0 des Abschn. D "Verarbeitendes Gewerbe" der WZ 2003 erfasst demgegenüber die Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht metallischen Mineralien, anderweitig nicht genannt. Dazu gehört u.a. die Herstellung von Asphaltwaren und bituminösen Mischungen auf der Grundlage von Naturasphalt, Naturbitumen u.Ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen). Das Verarbeitende Gewerbe umfasst die mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in Waren.
- 29** cc) Diese der NACE Rev. 1.1. und der WZ 2003 zugrunde liegende Unterscheidung findet sich auch im GP 2002, das allerdings nicht an Herstellungsverfahren, sondern an Güter anknüpft. Im Gegensatz zu jenen Klassifikationen enthält das GP 2002 konkrete Vorgaben zur Behandlung von Asphaltmischgut.
- 30** Von der Meldenummer 1421 13 500 in der Abteilung 14 "Steine und Erden, sonstige Bergbauerzeugnisse" des GP 2002 wird Asphaltmischgut auf der Grundlage von Schotter, Splitt, Kies, Sand aus natürlichen Gesteinsvorkommen sowie aus Schlacken u.ä. Industrieabfällen unter Zusatz von Bitumen oder bitumenhaltigen Bindemitteln und ggf. weiterer Zusätze erfasst. Entgegen der Auffassung des FG ist es nicht in jedem Fall erforderlich, dass Schlacken enthalten sind. Vielmehr handelt es sich bei der Zugabe von Schlacken um eine der beiden angegebenen Alternativen (vgl. auch Schreiben des Statistischen Bundesamtes vom 15.11.2019 an die GZD, BFH-Akte, Bl. 62).
- 31** In den Meldenummern 2682 12 531 bis 900 der Abteilung 26 "Glas, Keramik, bearbeitete Steine und Erden" des GP 2002 sind verschiedene Waren aus Asphalt o.ä. Stoffen genannt, wobei zwischen solchen in Rollen (z.B. Dach- und Dichtungsbahnen) und anderen Waren aus Asphalt o.ä. Stoffen der Meldenummer 2682 12 900 unterschieden wird. Anhand der in den Meldenummern 2682 12 531 ff. aufgezählten Waren wird deutlich, dass diese nur einschlägig sind, wenn die eingesetzten Rohstoffe eine so erhebliche Weiterverarbeitung erfahren haben, dass neue Waren entstanden sind.
- 32** dd) Die Unterkategorie 14.21.13 der CPA 2002 erfasst Makadam und Teermakadam und die Gruppe 14.2 Kies, Sand, Ton und Kaolin. Zur Klasse 26.82 gehören Mineraleerzeugnisse a.n.g. und zur Kategorie 26.82.13 Bituminöse Mischungen auf der Grundlage Naturasphalt, Naturbitumen u.ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen).
- 33** ee) Die Unterscheidung zwischen natürlichen Ausgangsstoffen und weiterverarbeiteten Waren aus Asphalt findet sich schließlich auch im HS.
- 34** Pos. 2517 HS beinhaltet Waren der Unterklasse CB 14.21.0 der WZ 2003 und erfasst u.a. Makadam aus Schlacken und ähnlichen Industrieabfällen sowie Teermakadam. Aus der Erläuterung zum HS (ErlHS) 01.5 zu Kap. 25 ergibt sich, dass die Erzeugnisse dieses Kapitels auch wärmebehandelt werden können, um Feuchtigkeit oder Verunreinigungen zu entfernen oder zu anderen Zwecken, vorausgesetzt, dass die Wärmebehandlung nicht die chemische oder kristalline Struktur verändert. Nach ErlHS 05.0 zu Pos. 2517 besteht Makadam aus grob kalibrierten zerkleinerten Steinen, Kies, Schlacken oder anderen ähnlichen industriellen Abfällen oder aus einem Gemisch dieser verschiedenen Materialien. Durch Zusatz von Teer oder anderen bituminösen Stoffen wird Teermakadam hergestellt.
- 35** Die Pos. 6807 HS umfasst "Waren aus Asphalt oder aus ähnlichen Stoffen (z.B. Erdölpech, Kohlenteerpech)". Asphalt, Bitumen, Pech usw., in Blöcken von der Art, wie sie vor ihrer Verwendung wiedereingeschmolzen werden müssen, auch wenn diese Materialien gereinigt, getrocknet oder mit anderen Stoffen vermischt sind, sind von dieser Position

ausgenommen; Waren der Pos. 6807 HS müssen als besondere Erzeugnisse erkennbar sein (ErlHS 02.0 zu Pos. 6807). In ErlHS 03.0 ff. zu Pos. 6807 werden verschiedene Waren dieser Position genannt, z.B. Dachdichtungsplatten, Bauplatten oder Rohre und Behälter. Diese Beispiele sowie die Warenbeschreibung in den genannten Erläuterungen weisen darauf hin, dass sich die unter Pos. 6807 HS fallenden Waren infolge der Weiterverarbeitung von den eingesetzten Rohstoffen entfernt haben und sich von diesen unterscheiden.

- 36** 3. Ausgehend von diesen Grundlagen hat das HZA die der Klägerin erteilte Erlaubnis vom 26.03.2007 zur steuerfreien Verwendung von Kohle als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 EnergieStG bzw. für die Herstellung von Asphalt zu Unrecht widerrufen, weil diese rechtmäßig war und auch nicht aufgrund des Widerrufsvorbehalts widerrufen werden durfte. Das von der Klägerin hergestellte Asphaltmischgut ist eine Ware aus Asphalt im Sinne der NACE-Klasse DI 26.82 (Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht metallischen Mineralien, a.n.g.).
- 37** a) Dies ergibt sich nicht bereits daraus, dass die Mineralmischungen in der Trockentrommel getrocknet und erhitzt worden sind, da es sich dabei --wie oben gezeigt-- um Verarbeitungsschritte handelt, die für sich betrachtet dem Bergbau zuzurechnen wären. Gleiches gilt für das bloße Mischen von Rohstoffen wie Kies, Sand und Splitt.
- 38** b) Im Streitfall ist vielmehr maßgeblich, dass dem Asphaltmischgut je nach Sorte Bitumen in einer Größenordnung zwischen 3,8 % und 7,4 % zugegeben wird. Dabei handelt es sich nicht um ein Produkt des Bergbaus im Sinne der NACE-Klasse 14.21, da Bitumen aus Erdöl hergestellt wird. Ferner werden der jeweiligen Gesteinsmischung Asphaltgranulat in einem Umfang von bis zu 30 % sowie ggf. Füllstoffe hinzugefügt. Auch hierbei handelt es sich um künstlich erzeugte Stoffe, die mit den Steinen und Erden im Sinne der NACE-Klasse 14.21 nicht vergleichbar sind.
- 39** Es kommt daher nicht mehr darauf an, dass die Herstellung von Frischbeton (Transportbeton) in der begünstigten NACE-Klasse DI 26.63 genannt wird, ohne dass hierbei auf die Eigenschaft als Erzeugnis abgestellt wird, und ob hieraus Rückschlüsse auf die Klassifizierung von Asphaltmischgut gezogen werden können.
- 40** c) Der Einordnung von Asphaltmischgut als Ware aus Asphalt unter die NACE-Klasse DI 26.82 steht die Meldenummer 1421 13 500 des GP 2002 nicht entgegen, auch wenn dort Asphaltmischgut ausdrücklich genannt und der Zusatz von Bitumen, bitumenhaltigen Bindemitteln und weiteren Zusätzen angesprochen wird. Denn diese Meldenummer bzw. die Einordnung von Asphaltmischgut als Ware des Bergbaus ist in das GP 2009 nicht übernommen worden. Vielmehr wird im GP 2009 Asphaltmischgut in der Meldenummer 2399 13 200 als bituminöse Mischung behandelt. Diese Änderung lässt darauf schließen, dass die vorherige Einordnung auch von der Statistikbehörde nicht als zutreffend erachtet worden ist, weshalb aus dem GP 2002 keine Erkenntnisse zur Auslegung der NACE Rev. 1.1 gewonnen werden können, zumal dieses in seiner Systematik von der höherrangigen Klassifikation abgewichen ist.
- 41** d) Auch die Tatsache, dass sich die Pos. 2517 HS u.a. auf Makadam bezieht, führt nicht zu einem anderen Ergebnis, weil es sich dabei um ein vom Streitfall abweichendes Herstellungsverfahren handelt (vgl. auch ErlHS 05.0 zu Pos. 2517) und dem Asphaltmischgut des Streitfalls ggf. noch Füllstoffe zugegeben werden.
- 42** e) Die Mitteilung des Statistischen Bundesamtes an die GZD vom 28.09.2018, wonach das Brechen, Mahlen, Waschen, Trocknen und Sortieren von Steinen, Kies, Schlacken oder anderen ähnlichen industriellen Abfällen oder eines Gemischs dieser verschiedenen Materialien sowie das Mischen dieser Materialien mit Teer oder mit anderen bituminösen Stoffen, unabhängig davon, ob diese Tätigkeit von Mineralförderbetrieben oder anderen Betrieben ausgeführt wird, der Unterklasse 14.21.0 WZ 2003 zuzuordnen sei, bindet das HZA bei der Ausübung seines Ermessens im Rahmen des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht. Vielmehr steht dem jeweils zuständigen Hauptzollamt ein eigenständiges Prüfungsrecht zu, dessen Ausübung in Einzelfällen zu einem abweichenden Ergebnis führen kann (Senatsurteil vom 28.10.2008 - VII R 38/07, BFHE 223, 287, ZfZ 2009, 79).
- 43** 4. Die Einordnung von Asphaltmischgut in die NACE-Klasse DI 26.82 führt nicht zu einer Abweichung von der BFH-Rechtsprechung zum Investitionszulagenrecht, weil die dort beurteilten Produktionsvorgänge nicht mit denen des Streitfalls vergleichbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 23.03.2005 - III R 20/00, BFHE 209, 186, BStBl II 2005, 497; vom 25.01.2007 - III R 69/06, BFH/NV 2007, 1187; vom 28.04.2010 - III R 66/09, BFHE 229, 562, BStBl II 2010, 831; vom 22.12.2011 - III R 1/10, BFH/NV 2012, 1654, und vom 26.07.2012 - III R 43/11, BFH/NV 2013, 86).
- 44** 5. Im Übrigen ist der Widerruf der Erlaubnis, die sich ausdrücklich auf die Herstellung von Asphaltmischgut bezieht, auch nicht deshalb rechtmäßig, weil der Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG mit Wirkung vom

01.01.2018 geändert wurde. Die Herstellung von Asphaltmischgut war vor dem Widerruf begünstigt und ist es auch nach der Änderung der Vorschrift, weil Asphaltmischgut als Ware aus Asphalt anzusehen ist. Die Erlaubnis müsste somit sofort wieder erteilt werden.

- 45** 6. Die vom HZA geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor. Insbesondere gebietet es § 96 FGO nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern; vielmehr ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt und Vortrag in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511).
- 46** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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