Urteil vom 23. November 2021, VII R 32/19

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.11.2021 VII R 31/19 - Steuerfreie Verwendung von Kohle zur Herstellung von Asphaltmischgut

ECLI:DE:BFH:2021:U.231121.VIIR32.19.0

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 434/19 VE

Leitsätze

NV: 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 434/19 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 für ein Asphaltprodukt notwendige Gesteinskörnungen aus Kies, Sand oder Splitt in einer Trockentrommel, die mit Braunkohle beheizt wird, getrocknet und auf eine für die Herstellung von Asphalt geeignete Temperatur erhitzt. Alsdann wird das erhitzte Gemisch in eine Siebmaschine befördert, wo es in einzelne Kornfraktionen aufgeteilt wird. Diese werden in unterhalb der Siebmaschine vorhandene Vorratssilos abgelassen, aus denen sie über eine Gesteinskörnungswaage in einen Mischer abgezogen werden. Ferner werden in den Mischer Gesteinsmehl, Bindemittel und je nach Bedarf Zusatzstoffe wie Cellulosefasern, Naturasphalte, Additive und ähnliche Stoffe gegeben. Dem erhitzten Gemisch wird anschließend in dem Mischer, als Elevatorzugabe oder über eine Paralleltrommel, Asphaltgranulat im Umfang von 0 bis 60 % in Abhängigkeit von dem jeweiligen Auftrag und der Fräsgutbeschaffenheit hinzugegeben. Das Asphaltgranulat, das als Ausbauasphalt im Straßenbau gewonnen und wiederverwendet wird, wird in der Paralleltrommel, die ebenfalls mit Braunkohle beheizt wird, getrocknet und erwärmt. Abschließend wird dem Mineralgemisch Bitumen als Bindemittel beigefügt. Das Bitumen wird in gesonderten Tanks gelagert, die mit Strom oder mit Heizöl beheizt werden. Der Anteil von Bitumen in dem fertigen Asphaltmischgut beträgt je nach Sorte des hergestellten Asphaltmischguts zwischen 4 und 8 %. Hierbei handelt es sich um Asphaltbeton, Gussasphalt, Splittmastixasphalt und offenporigen Asphalt. Der Anteil von Bitumen beträgt bei Asphaltbeton der Sorte A 7 % und bei Gussasphalt der Sorte B 6,8 %.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) erteilte der Klägerin mit Verfügung vom 14.12.2016 unter Widerrufsvorbehalt die Erlaubnis nach § 37 Abs. 1 Satz 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG), Kohle nach Maßgabe der vorgelegten Betriebserklärung steuerfrei als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG zu verwenden. Außerdem waren in Feld Nr. 1.3 der Erlaubnis die Betriebsstätten in X und

Y angegeben. Mit Bescheid vom 31.10.2018 widerrief das HZA die Erlaubnis, weil die Klägerin nach seiner Auffassung keine Waren aus Asphalt, sondern lediglich Asphalt herstellte. Die Herstellung von Asphalt sei kein nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG begünstigter Prozess. Der Gesetzgeber habe mit der Änderung dieser Regelung 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.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Widerruf sei rechtswidrig, weil die Erlaubnis nicht aufgrund 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 und des Asphaltgranulats in der Paralleltrommel einen unter diese Vorschrift fallenden begünstigten Prozess dar. Der Umstand, dass die Klägerin den Braunkohlestaub nur für das Beheizen der Trockentrommel und der Paralleltrommel 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 her, sondern auch das fertige Asphaltmischgut nach der Hinzugabe von Bitumen. Das Tatbestandsmerkmal "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 60 % 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 --ABlEG-- 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-- (ABlEG 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 aufgrund des aufwändigen Herstellungsverfahrens hierbei nicht bloß um eine Gewinnung von Kies und Sand im Sinne der NACE-Unterklasse CB 14.21. Das Mischen der Mineralien in der Trockentrommel im Betrieb der Klägerin stehe nicht im Zusammenhang mit dem Bergbau und der Gewinnung von Steinen und Erden. 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 1993, 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 (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2002, Nr. L 36, 1) --CPA 2002-- führe zu keinem abweichenden Ergebnis. Bei dem von der Klägerin hergestellten Asphaltmischgut handele es sich unstreitig nicht um Makadam oder Teermakadam.

4 Zwar sei 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. von weiteren Zusätzen unter der Meldenummer 1421 13 500 des Güterverzeichnisses für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2002, (GP 2002) genannt, dabei müsse es sich jedoch um ein Mischgut aus Schlacken oder Industrieabfällen handeln, was bei dem von der Klägerin hergestellten Asphaltmischgut nicht der Fall sei. Die Herstellung von Asphaltmischgut im Fall der Klägerin sei daher der Meldenummer 2682 12 900 (andere Waren aus Asphalt o.ä. Stoffen ohne solche in Rollen) zuzuordnen.

5 Auch die Erläuterungen zur Pos. 6807 des Harmonisierten Systems (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 14.12.2016 sei daher selbst auf der Grundlage der von der Zollverwaltung vertretenen Rechtsauffassung teilweise rechtswidrig, soweit er sich auch auf die Herstellung von Asphaltbeton beziehe.

6 Das HZA führt zur Begründung seiner Revision aus, 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 vom 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 DI 26.82.0 der Klassifikation der Wirtschaftszweige mit Erläuterungen, 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. Asphaltmischgut sei der nicht begünstigten Klasse CB 14.21 WZ 2003 zuzuordnen. Bei dem von der Klägerin hergestellten Asphalt bzw. Asphaltmischgut bildeten die mineralischen Bestandteile den charakterbestimmenden Bestandteil, während die bituminösen Stoffe lediglich als Bindemittel fungierten. Darüber hinaus habe das hinzugefügte Asphaltgranulat dieselbe Zusammensetzung wie neu hergestelltes Asphaltmischgut und sei deshalb ebenfalls in die NACE-Klasse CB 14.21 einzureihen. Somit könne aus altem Asphaltgranulat hergestelltes Asphaltmischgut nicht als Ware aus Asphalt angesehen werden. Für die Einreihung eines fertigen Erzeugnisses in die NACE Rev. 1.1 komme es nicht auf witterungsbedingte Umstände während der Produktion an, weil diese nur Auswirkung auf die Menge der zum Trocknen benötigten Energieerzeugnisse hätten. Asphaltmischgut sei ferner in dem für die Auslegung der NACE Rev. 1.1 heranziehbaren GP 2002 unter der Meldenummer 1421 13 500 ausdrücklich genannt, die eine Beimischung von Schlacken u.ä. Industrieabfällen nicht unbedingt fordere. Des Weiteren könne das Asphaltgranulat nicht der Pos. 2715 der Kombinierten Nomenklatur (KN) zugewiesen werden, weil das Bitumen hier nicht den charakterbestimmenden Bestandteil der Ware ausmache. Zur Abgrenzung von der Pos. 2715 KN, die auf Bitumen als Grundlage abstelle, komme es nicht auf die Begrifflichkeiten "fest" und "flüssig" an, sondern auch auf die Zusammensetzung der mineralischen Bestandteile. Eine Einreihung von Asphaltmischgut als "Ware aus Asphalt" in die Pos. 6807 KN sei nicht möglich, weil nach den dazugehörigen Erläuterungen nur Waren erfasst seien, die als besondere Erzeugnisse erkennbar seien. Die Beurteilung von Asphaltmischgut sei auch nicht mit derjenigen von Beton vergleichbar. Schließlich habe das FG gegen §§ 76 und 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen, weil es schriftlich und mündlich vorgetragene Argumente des HZA ignoriert habe und ungewürdigt habe dahinstehen lassen.

7 Das HZA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Bei Asphaltmischgut handele es sich sehr wohl um eine Ware. Der Regelungszusammenhang stütze die Wortlautauslegung und das angefochtene Urteil. Die Herstellung von Asphaltmischgut werde nicht in der Klasse CB 14.21 WZ 2003 aufgeführt. Es sei nicht mit Teermakadam vergleichbar und könne somit nicht außerhalb der Unterklasse DI 26.82.0 WZ 2003 eingereiht werden. Eine energiesteuerrechtliche Begünstigung nur einzelner Sorten von Asphaltmischgut stelle einen Verstoß gegen die steuerliche Lastengerechtigkeit nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes dar. Auf die charakterbestimmenden Bestandteile könne nicht abgestellt werden, weil es sich dabei um ein von der Zollverwaltung frei geschaffenes Merkmal handele und die Fließfähigkeit von Asphaltmischgut nicht lediglich vom Bitumenanteil, sondern auch von der Temperatur abhänge. Abgesehen davon sei der erkaltete Zustand als charakterbestimmend anzusehen, in dem jedoch die Fließfähigkeit unabhängig von der jeweiligen Sorte des Asphaltmischguts entfalle. Die Zollverwaltung erkenne mittlerweile Asphaltbeton als entlastungsfähig an. Aufgrund der übereinstimmenden Bindemittelgehalte sei die Ablehnung der Steuerentlastung für Gussasphalt nicht nachzuvollziehen. Die Abgrenzungsmerkmale der Zollverwaltung seien auch deshalb zweckwidrig, weil die Menge der als Heizstoff verwendeten Energieerzeugnisse vom Bindemittelgehalt und der Gesteinskörnung unabhängig sei. Allein die Witterungsbedingungen bestimmten die Menge der verwendeten Energieerzeugnisse. Darüber hinaus sei Asphaltmischgut in einer Zusammensetzung mit Schlacken und ähnlichen Industrieabfällen nicht Gegenstand des Verfahrens. Auch der Hinweis des HZA auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26.07.2012 - III R 43/11 (BFH/NV 2013, 86) gehe fehl, weil sie selbst weder Altasphalt zerkleinere noch in diesem Urteil genannte Maschinen nutze. Die erhobene Verfahrensrüge sei unstatthaft, weil das HZA sein Rügerecht verloren habe; jedenfalls aber sei die Rüge unbegründet.

Entscheidungsgründe

II.

10 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 14.12.2016 zur steuerfreien Verwendung von Kohle als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG zu Unrecht widerrufen.

11 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.

12 Nach der Rechtsprechung des 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.

13 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 vom 27.08.2017, 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, Katalysatorenträgern 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.

14 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.

15 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 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-Urteile 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).

16 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.

17 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-- (ABlEU 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).

18 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).

19 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.

20 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.

21 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 (ABlEU 2006, Nr. L 393, 1) zugrunde liegt (vgl. Ziff. 1.3 und 1.5 bzw. S. 15 und 17 der Vorbemerkungen zur WZ 2008).

22 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).

23 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.

24 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 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.

25 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.

26 Ausdrückliche Vorgaben zur Zusammensetzung und Behandlung von Asphaltmischgut enthält die NACE Rev. 1.1 jedoch nicht.

27 bb) Die in der WZ 2003 vorgenommene Klassifizierung entspricht den Vorgaben der NACE Rev. 1.1.

28 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).

29 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 Natursphalt, Naturbitumen u.Ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen). Das Verarbeitende Gewerbe umfasst die mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in Waren.

30 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.

31 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).

32 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.

33 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 Mineralerzeugnisse a.n.g. und zur Kategorie 26.82.13 Bituminöse

Mischungen auf der Grundlage von Naturasphalt, Naturbitumen u.ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen).

34 ee) Die Unterscheidung zwischen natürlichen Ausgangsstoffen und weiterverarbeiteten Waren aus Asphalt findet sich schließlich auch im HS.

35 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.

36 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.

37 3. Ausgehend von diesen Grundlagen hat das HZA die der Klägerin erteilte Erlaubnis vom 14.12.2016, Kohle als Heizstoff steuerfrei für Prozesse und Verfahren nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG zu verwenden, zu Unrecht widerrufen, weil die Erlaubnis 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.).

38 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.

39 b) Im Streitfall ist vielmehr maßgeblich, dass dem Asphaltmischgut je nach Sorte Bitumen in einer Größenordnung zwischen 4 und 8 % zugegeben wird. Dabei handelt es sich nicht um ein Produkt des Bergbaus im Sinne der NACE-Klasse CB 14.21, da Bitumen aus Erdöl hergestellt wird. Ferner werden der jeweiligen Gesteinsmischung Asphaltgranulat in einem Umfang von bis zu 60 % sowie Gesteinsmehl, Bindemittel und je nach Bedarf Zusatzstoffe wie Cellulosefasern, Naturasphalte, Additive und ähnliche Stoffe hinzugefügt. Auch hierbei handelt es sich überwiegend um künstlich erzeugte Stoffe, die mit den Steinen und Erden im Sinne der NACE-Klasse CB 14.21 nicht vergleichbar sind.

40 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.

41 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 Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2009, (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.

42 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 verschiedene Zusatzstoffe zugegeben werden.

43 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).

44 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 in BFH/NV 2013, 86).

45 5. 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 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de