

Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 3932/10 VSt

Datum: 20.04.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3932/10 VSt

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Klägerin wendet sich gegen den Widerruf der ihr erteilten Erlaubnis, als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom zum ermäßigten Steuersatz entnehmen zu dürfen. 2

Auf Antrag der Klägerin vom 04.12.2000 erteilte ihr der Beklagte am 09.03.2001 die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 des Stromsteuergesetzes (StromStG), Strom zum ermäßigten Steuersatz entnehmen zu dürfen. In dem Antrag und in den jährlich abzugebenden Erklärungen zu ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit beschrieb sie diese mit Kreislaufwirtschaft/Recycling. 3

Die Klägerin hatte folgende Tätigkeitsfelder: 4

- 5
1. Müllsammeltransport
 2. Herstellung von Ersatzbrennstoffen aus Kunststoffen
 3. Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung
 4. Herstellung von Regranulaten für die Verwendung in der Kunststoffindustrie
 5. Altholzaufbereitung für die Weiterverarbeitung in der Holzwerkstoffindustrie (Herstellung von Spanplatten)
 6. Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk

In den genannten sechs Bereichen beschäftigte die Klägerin folgende Teile ihres Personals (Haupt- und Nebentätigkeiten): 6

Tätigkeitsfeld	1	2	3	4	5	6	7
2007	17,42	10,45	4,88	9,88	3,78	12,58	

2008	17,83	11,12	5,42	9,05	3,57	12,09
------	-------	-------	------	------	------	-------

- Die Klägerin ordnete ihre Tätigkeiten bis auf die Müllsammeltransporte der Klasse 37.20 des Abschnitts D der Klassifikation der Wirtschaftszweige mit Erläuterungen – Ausgabe 2003 – (WZ 2003) zu, wobei sie von der Zahl der in den einzelnen Tätigkeitsfeldern beschäftigten Mitarbeitern ausging. 8
- Bei der Herstellung von Ersatzbrennstoffen durch die Klägerin wurden die gesammelten Kunststoff-Abfälle zerkleinert, u.a. durch Infrarot-Abscheidung erkannt, mechanisch getrennt und pelletiert, wobei die dafür eingesetzte Technik auch zu einem Durchschmelzen von Thermoplastteilen führen konnte. 9
- Für die Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung wurden zusätzlich noch besonders schwefel- und chlorhaltige Einsatzstoffe, die als Energieträger dienten, erkannt, getrennt und verstärkt zur Herstellung der Ersatzbrennstoffe verwandt. Dadurch erhielten die Kunden der Klägerin die Möglichkeit, Schwefel und Chlor im Rahmen ihres Herstellungsprozesses nach dem Einsatz der Ersatzbrennstoffe in Wirbelschichtöfen zurückzugewinnen. 10
- Bei der Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk stellte die Klägerin aus Altholz aller Art (u.a. Grünabfall, Sperrmüllholz, Holzfenster, Türen, Bahnschwellen, Verpackungsholz) durch Zerkleinern einen Brennstoff her, der im Biomassekraftwerk verbrannt wurde. Dazu zerkleinerte die Klägerin das Altholz und trennte Fremdbestandteile und Eisenmetalle ab. Sodann wurde das Altholz auf das Endmaß zerkleinert, auch um es förderfähig und für die Verbrennung luftdurchlässig zu machen. Sodann wurden erneut mechanisch anhaftende Mineralien und Eisenmetalle abgetrennt und das Produkt zur Übergabe in das Kraftwerk gelagert. 11
- Auf Anordnung des Beklagten vom 05.06.2009 begann am 18.08.2009 eine Außenprüfung bei der Klägerin, die die Strom- und Energiesteuer der Jahre 2007 und 2008 zum Gegenstand hatte und in der die Zuordnung der Klägerin zum produzierenden Gewerbe geprüft wurde. Die Prüfungsergebnisse sind im Bericht vom 03.02.2010 zusammengefasst. 12
- Die Prüfer wiesen die Tätigkeitsfelder Müllsammeltransporte, Herstellung von Ersatzbrennstoffen aus Kunststoffen, Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung und Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk der Klasse 90.02 des Abschnitts O WZ 2003 zu, die Herstellung der Regranulate der Klasse 37.20 und die übrige Altholzaufbereitung der Klasse 20.10. 13
- Bei der Herstellung der Ersatzbrennstoffe liege eine Aufbereitung von Abfällen zu energetischen Zwecken vor. Deren Verbrennung stelle eine Abfallbeseitigung dar. Daran änderten auch die hohen Anforderungen der Kunden der Klägerin an die Eigenschaften der Ersatzbrennstoffe nichts. 14
- Mit der Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk liege nur eine Aufbereitung von Abfällen zu energetischen Zwecken vor, wobei die Verbrennung eine Abfallbeseitigung darstelle. Diese Tätigkeit gehöre in die Klasse 90.02 WZ 2003. 15
- Dementsprechend sei die Klägerin kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. 16
- Der Beklagte schloss sich der Auffassung seines Prüfungsdienstes an und widerrief mit Bescheid vom 01.04.2010 die Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom mit 17

Wirkung zum 30.04.2010.

- Den dagegen fristgerecht eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit 18
Einspruchsentscheidung vom 18.10.2010 als unbegründet zurück. Dazu führte er aus:
Nach § 9 Abs. 2 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Stromsteuer-
Durchführungsverordnung StromStV) sei eine Erlaubnis nach § 9 Abs. 3 StromStG zu
widerrufen, wenn das Unternehmen aufgrund der nach § 11 Abs. 4 StromStV jeweils
vorzulegenden Beschreibung bei sinngemäßer Anwendung des § 15 StromStV nicht dem
Produzierenden Gewerbe im Sinne von § 2 Nr. 3 StromStG zugeordnet werden könne.
- Die Klägerin sei kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Die Abteilung 37 WZ 19
2003 umfasse nur die Abfallaufbereitung zur Wiederverwendung in einem industriellen
Herstellungsprozess, nicht zur Entsorgung, die dem Abschnitt 90 WZ 2003 zuzuordnen sei.
- Selbst wenn es sich bei der Herstellung der Ersatzbrennstoffe um aufwendige 20
mechanische Prozesse handele, die über ein bloßes Sammeln und Entsorgen
hinausgingen, dienten diese Prozesse nur dazu, die Abfälle zur energetischen Nutzung
aufzubereiten. Für eine Zuordnung in den Abschnitt 37 WZ 2003 müsse der Output für den
direkten Einsatz in einem industriellen Verarbeitungsprozess aufbereitet werden. Daher
müssten die Ersatzbrennstoffe unmittelbar zur Herstellung von Waren verwendet werden
können.
- Hier aber gingen die von der Klägerin erzeugten Ersatzbrennstoffe, die sie an Dritte 21
verkaufe, nicht in die von den Dritten hergestellten Waren ein, sondern würden verbrannt.
Das gelte auch soweit in den Ersatzbrennstoffen enthaltene Stoffe wie etwa Schwefel auch
in Produkte eingingen, weil die Wärmeerzeugung der Hauptzweck der Ersatzbrennstoffe
sei. Gleiches gelte für das Altholz.
- Zudem werde auf das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 08.07.2010, 4 K 5/10 22
verwiesen.
- Dagegen erhob die Klägerin fristgerecht Klage und trägt vor: Anders als bei einer 23
Sortiergesellschaft liege im Rahmen der von ihr betriebenen Kreislaufwirtschaft eine
Stoffveränderung vor. Dem Sortieren und Zerkleinern schließe sich nämlich ein Pelletieren
der Ersatzbrennstoffe an. Die von ihr verarbeiteten, zur weiteren industriellen Verwendung
ungeeigneten Abfälle würden so aufgrund mechanischer Einwirkung zu in der Industrie
direkt verwendbaren Sekundärrohstoffen.
- Zwar definiere die WZ 2003 den Begriff des Sekundärrohstoffs nicht, umschreibe ihn aber 24
in den Vorbemerkungen zur Abteilung 37. Kennzeichnend sei die direkte Verwendung in
einem industriellen Verarbeitungsprozess, wobei eine Wiedergewinnung nur ein Aspekt sei,
aber einen Einsatz des pelletierten Produkts zur Verbrennung nicht ausschließe.
- Eine Zuordnung in die Klasse 90.02 WZ 2003 scheidet aus. Die WZ 2003 gehe davon aus, 25
dass der Schwerpunkt eines Unternehmens nur dann in der Abfallbeseitigung liege, wenn
der Abfallbeseitigung ein schlichter Sammlungs- und Behandlungsvorgang vorausgehe.
Würden Altmaterialien zunächst verarbeitet und dann als Ersatzbrennstoffe verwertet, sei
Abschnitt 37 WZ 2003 einschlägig.
- Zudem setze nicht sie selbst, sondern nur ihre Kunden die Ersatzbrennstoffe in ihrem 26
industriellen Fertigungsprozess ein. Sie betreibe daher keine thermische Abfallbeseitigung.
- Die Ersatzbrennstoffe seien deshalb auch Sekundärrohstoffe. Die WZ 2003 begrenze den 27
Rohstoffbegriff gerade nicht auf Rohstoffe zur Weiterverarbeitung unter Substanzerhaltung,

sondern kenne auch Rohstoffe, die verbrannt würden.	
Schließlich sei der Beurteilung nicht die WZ 2003, sondern die WZ 2008 zu Grunde zu legen, die das Recycling weiter fasse. Der statische Verweis des StromStG auf die WZ 2003 könne gegen Unionsrecht verstoßen.	28
Die Klägerin beantragt,	29
den Bescheid des Beklagten vom 01.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2010 aufzuheben,	30
hilfsweise die Revision zuzulassen.	31
Der Beklagte beantragt,	32
die Klage abzuweisen,	33
und verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	34
Entscheidungsgründe:	35
Die Klage ist unbegründet.	36
Der Beklagte hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 01.04.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2010 zu Recht die Erlaubnis der Klägerin, als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom zum ermäßigten Steuersatz entnehmen zu dürfen, widerrufen. Die Klägerin wird dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	37
Die Klägerin ist kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. von § 9 Abs. 3 StromStG. Deshalb steht ihr eine Stromsteuerbegünstigung nicht zu, so dass der Beklagte die Erlaubnis zur steuerbegünstigten Verwendung von Strom im Ergebnis zu Recht gemäß § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO widerrufen hat.	38
Nach § 9 Abs. 3 StromStG unterliegt Strom einem ermäßigten Steuersatz, wenn er u.a. von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für betriebliche Zwecke entnommen wird und die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 StromStG nicht vorliegen. Als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes werden in § 2 Nr. 3 StromStG u.a. Unternehmen angesprochen, die dem Abschnitt D der WZ 2003 zuzuordnen sind.	39
Die Tätigkeit der Klägerin gehört zur Abfallbeseitigung, die im Abschnitt O WZ 2003 erfasst ist.	40
Da die Klägerin mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten ausübte, die nicht alle dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen waren, war ihre wirtschaftliche Tätigkeit nach dem Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen, § 15 Abs. 2 Satz 2 StromStV. Die Klägerin übte ihr sich aus § 15 Abs. 2 Satz 3 StromStV ergebendes Wahlrecht dahingehend aus, dass nach § 15 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 StromStV der Abschnitt der WZ 2003 gelten sollte, in dessen Tätigkeiten im letzten Jahr vor der Antragstellung im Durchschnitt die meisten Personen tätig waren.	41
Die Ermittlung der Zahl der tätigen Arbeitnehmer erfolgt nach § 15 Abs. 5 StromStV.	42
Hierbei sind zunächst die Tätigkeiten der Klägerin aufzulisten, wobei für Zwecke der hier anzuwendenden Vorschriften die Darstellung der Tätigkeiten des Abschnitts O ausreicht.	43

- Der Müllsammeltransport (Tätigkeitsfeld 1) gehört zur Klasse 90.02 WZ 2003, also zur Abfallbeseitigung, deren Unterklasse 90.02.1 die Sammlung, Beförderung und Zwischenlagerung von Abfällen enthält. 44
- Die Herstellung von Ersatzbrennstoffen aus Kunststoffen (Tätigkeitsfeld 2), die Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung (Tätigkeitsfeld 3) und die Aufbereitung von Altholz für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk (Tätigkeitsfeld 6) sind ebenfalls der Klasse 90.02 WZ 2003 zuzuordnen. Diese Klasse umfasst mit der Unterklasse 90.02.5, der sonstigen Abfallbeseitigung, auch anderweit nicht genannte Abfallbehandlungen zum Zwecke der Entsorgung. 45
- Die Zahl der Beschäftigten in den Haupt- und Nebentätigkeiten in den Tätigkeitsfeldern 1 bis 3 und 6 übersteigt die Zahl der in den anderen beiden Tätigkeitsfeldern Beschäftigten der Haupt- und Nebentätigkeiten erheblich (2007 ca. 77% zu ca. 23%, 2008 ca. 70% zu ca. 30%), so dass das Unternehmen der Klägerin in Gänze dem Abschnitt O WZ 2003 zuzuweisen ist. 46
- Entgegen der Darstellung der Klägerin stellen ihre Tätigkeiten der Tätigkeitsfelder 1 bis 3 und 6 kein Recycling im Sinne der Klasse 37.20 WZ 2003 dar. Kennzeichnend für das Recycling ist, dass der Input aus sortierten oder unsortierten Altmaterialien und Reststoffen normalerweise ungeeignet für eine weitere direkte Verwertung in einem industriellen Verarbeitungsprozess ist, während der Output für den direkten Einsatz in einem industriellen Verarbeitungsprozess aufbereitet wird (Vorbemerkung zur Abteilung 37 WZ 2003). Die WZ 2003 erfasst in der Abteilung 37 ausdrücklich nicht die Abfallaufbereitung zum Zweck der Entsorgung, sondern nur zur Wiederverwendung in einem industriellen Herstellungsprozess. Das Verbrennen von Abfällen wird in den Erläuterungen der Abteilung 37 der Abteilung 90 zugewiesen, und zwar durchgängig bei jeder Unterklasse der Klasse 37.20. Die hier maßgebende Unterklasse 37.20.5 (Recycling von sonstigen Altmaterialien und Reststoffen) umfasst die Verarbeitung von sonstigen nicht metallischen Altmaterialien, Reststoffen sowie gebrauchten und ungebrauchten nichtmetallischen Erzeugnissen zu Sekundärrohstoffen. 47
- Die Klägerin verarbeitet zwar unstreitig Altmaterialien im Sinne der Klasse 37, die aber für eine weitere direkte Verarbeitung in einem industriellen Verarbeitungsprozess ungeeignet sind. Sie stellt nämlich keine Sekundärrohstoffe her, die als Output für den direkten Einsatz in einem industriellen Verarbeitungsprozess zum Einsatz kommen. Nach der Systematik der WZ 2003 sowie dem Sinn und Zweck der Regelung können Sekundärrohstoffe in diesem Sinne nur solche sein, die in einem industriellen Prozess zur Herstellung neuer Produkte verwandt werden. Nur insoweit findet eine Wiederverwendung oder ein Recycling statt. 48
- Das Recycling soll ermöglichen, dass Abfälle, aus denen unmittelbar keine neuen Waren hergestellt werden können, in einer Weise bearbeitet werden, die sie wieder zu Sekundärrohstoffen macht, die direkt in einem industriellen Verarbeitungsprozess zur Herstellung neuer Produkte verwandt werden können. Zur Herstellung neuer Produkte werden aber nur solche Materialien verwandt, aus denen Produkte hergestellt werden, die also Bestandteil der neuen Produkte werden. Energieträger, die benötigt werden, um die für den Verarbeitungsprozess erforderliche Energie zu gewinnen, werden nicht in einem Verarbeitungsprozess verwandt. 49
- Dass vorausgesetzt wird, dass die Sekundärrohstoffe selbst zu neuen Produkten verarbeitet werden, zeigen auch die Beispiele in der Unterklasse 37.20.5 WZ 2003. So ist dort etwa die Wiedergewinnung von Gummi, z.B. von gebrauchten Reifen oder das 50

Wiedergewinnen von Chemikalien aus Chemieabfällen erwähnt. Sowohl das Gummi als auch die Chemikalien können erneut für die Herstellung z.B. von Reifen oder Chemieerzeugnissen verwandt werden (s. FG Hamburg Urteil v. 08.07.2010, 4 K 5/10, juris).

Bei den von der Klägerin hergestellten Brennstoffen ist eine derart direkte Verwendung in einem industriellen Herstellungsprozess weder vorgesehen noch möglich. Vielmehr stellt sie mit den Ersatzbrennstoffen und der Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung Erzeugnisse her, die nur entsorgt und dabei energetisch genutzt werden sollen. Eine derartige Nutzung macht gerade die thermische Abfallbeseitigung der Unterklasse 90.02.5 WZ 2003 aus. 51

Etwas anderes folgt auch nicht aus der Pelletierung, denn dadurch werden die Ersatzbrennstoffe nur in besonderer Weise homogenisiert, nicht aber zu einem Sekundärrohstoff, der in eine industrielle Produktion eingeht. Insoweit kann dahingestellt bleiben, ob die Pelletierung einen stoffspezifischen mechanischen Verarbeitungsprozess darstellt, der in dem vom Senat mit Urteil vom 05.05.2010, 4 K 2894/09 VSt entschiedenen Fall fehlte, der eine frühere Konzerngesellschaft des Konzerns betraf, dem auch die Klägerin angehörte. 52

Auch die Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung führt nicht zum Eingang dieser Stoffe in die Produktion, denn die Abnehmer der Klägerin erhalten damit nur die Möglichkeit, bei der Verbrennung entstehenden Schwefel und Chlor in höheren Umfang zurückzugewinnen. Diese beiden Stoffe gehen aber nicht unmittelbar in die Produktion der Abnehmer der Klägerin ein, sondern erlauben nur den Abnehmern, nicht aber der Klägerin selbst, Schwefel und Chlor als Sekundärrohstoffe zurückzugewinnen. 53

Der Umstand, dass die Kunden der Klägerin an die Ersatzbrennstoffe bestimmte Anforderungen stellen, dient nur ihrer Entsorgung durch Verbrennen in den Betrieben der Kunden, führt aber nicht dazu, dass die von ihr hergestellten Ersatzbrennstoffe zu Sekundärrohstoffen werden. 54

Insoweit ist es auch unerheblich, wenn beispielsweise Zementwerke als Kunden der Klägerin verlangen, dass die Ersatzbrennstoffe bestimmte Ascheanteile liefern müssten, weil die Aschen an Stelle anderer Zuschlagsstoffe für Zementherstellung benötigt würden. In diesen Fällen könnte allenfalls die Asche, die erst durch die Verbrennung der Ersatzbrennstoffe in den Zementwerken anfällt, ein Sekundärrohstoff sein. Diese Asche wird aber erst durch die Kunden der Klägerin und nicht durch die Klägerin hergestellt. 55

Die Regelung des § 2 Nr. 2a StromStG, die die WZ 2003 im Wege einer statischen Verweisung als für das Stromsteuerrecht maßgebende Klassifikation der Wirtschaftszweige bestimmt, widerspricht auch nicht höherrangigem Gemeinschaftsrecht. Nach Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – RL 2003/96 – in Verbindung mit Anhang I Tabelle C RL 2003/96 sind für elektrischen Strom Mindeststeuersätze vorgesehen, wobei zwischen betrieblicher, nämlich begünstigter und nichtbetrieblicher Verwendung unterschieden wird. Insoweit sind auch gestaffelte Steuersätze zulässig, Art. 5 letzter Anstrich RL 2003/96. Nach Art. 10 Abs. 2 RL 2003/96 können die Mitgliedstaaten oberhalb des in Deutschland mit § 3 StromStG weit überschrittenen Mindeststeuersatzes die anzuwendenden Besteuerungsgrundlagen festlegen und insbesondere nach Art. 11 Abs. 4 RL 2003/96 den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes für betriebliche Verwendungen begrenzen. Daraus folgt, dass der 56

Gesetzgeber des StromStG in der Bestimmung der betrieblichen Verwendungen jedenfalls insoweit frei war, sie auf bestimmte Wirtschaftszweige zu begrenzen. Dabei durfte er auch für die Bestimmung der Wirtschaftszweige auf statistische Vorschriften zurückgreifen, für die er aus Gründen der Normenklarheit eine statische Verweisung wählen konnte (BFH Urteil v. 24.08.2004, VII R 23/03, BFHE 207, 88).

An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Widerrufsbescheids bestehen trotz Fehlens der Erwägungen des Beklagten im Rahmen des ihm nach § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO eingeräumten Widerrufsermessens keine ernstlichen Zweifel. Im Streitfall hat sich das Ermessen derart reduziert, dass allein die getroffene Entscheidung - also der Widerruf - als ermessensgerecht erscheint. Aus Gründen der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist das Ermessen des Beklagtes in der Weise eingeschränkt, dass grundsätzlich nur ein Widerruf der Steuervergünstigung in Betracht kommt (s. Senatsurteil vom 30.05.2007, 4 K 2342/05 VSt, juris, bestätigt durch BFH, Urteil vom 21.04.2009, VII R 24/07, BFHE 225, 464). Zudem hat die Klägerin im Streitfall auch keine Gründe vorgetragen, die im Rahmen der Ermessensausübung zu ihren Gunsten hätten berücksichtigt werden können. 57

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Zulassung der Revision aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 58
