

Keine Stromsteuerbegünstigung für die Herstellung von Brennstoffen aus Kunststoffabfällen und Altholz

Ein Unternehmen, dessen Tätigkeitsschwerpunkt im Sammeltransport von Müll sowie der Herstellung von Ersatzbrennstoffen aus Kunststoffen und der Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung in einem Kraftwerk liegt, ist kein Unternehmen, das gemäß der Klasse 37.20 WZ 2003 Recycling nicht metallischer Altmaterialien und Reststoffe betreibt, sondern ein Unternehmen, das der Klasse 90.02 WZ 2003 (Abfallbeseitigung) zuzuordnen ist, so dass die Gewährung einer Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 3 i.V.m. § 2 Nrn. 2a und 3 StromStG nicht in Betracht kommt.

StromStG § 9 Abs. 3, § 2 Nrn. 2a und 3

Urteil vom 16. April 2013 VII R 25/11

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 20. April 2011 4 K 3932/10 VSt

Gründe

I.

1 Der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) zunächst antragsgemäß eine Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 4 des Stromsteuergesetzes (StromStG) erteilt worden. In ihrem Antrag hatte die Klägerin ihre Tätigkeit mit Kreislaufwirtschaft/Recycling beschrieben. Ihr Unternehmen bestand aus folgenden Tätigkeitsfeldern:

- (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

2 In den genannten sechs Bereichen beschäftigte die Klägerin in den Jahren 2007 und 2008 folgende Teile ihres Personals (Haupt- und Nebentätigkeiten):

3

Tätigkeitsfelder Haupttätigkeiten	1	2	3	4	5	6
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

Tätigkeitsfelder Hilfstätigkeiten	1	2	3	4	5	6
2007	6,19	3,95	3,95	7,85	7,87	10,76
2008	6,54	4,08	4,08	9,31	8,91	11,91

5 Bis auf die Müllsammeltransporte ordnete die Klägerin ihre Tätigkeit der Klasse 37.20 des Abschnitts D der Klassifikation der Wirtschaftszweige - Ausgabe 2003 (WZ 2003) zu, wobei sie von der Zahl der in den einzelnen Tätigkeitsfeldern beschäftigten Mitarbeiter ausging. Bei der Herstellung von Ersatzbrennstoffen durch die Klägerin wurden die gesammelten Kunststoff-Abfälle zerkleinert, u.a. durch Infrarot-Abscheidung erkannt, mechanisch getrennt und pelletiert. 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 verwendet. Dadurch erhielten die Kunden der Klägerin die Möglichkeit, Schwefel und Chlor im Rahmen ihres Herstellungsprozesses nach dem Einsatz der Ersatzbrennstoffe in Wirbelschichtöfen zurückzugewinnen.

6 Bei der Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk stellte die Klägerin aus Altholz aller Art (u.a. Grünabfall, Sperrmüll, 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 anhaf-

tende Mineralien und Eisenmetalle abgetrennt und das Produkt zur Übergabe in das Kraftwerk gelagert.

7 Aufgrund der Ergebnisse einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ordnete das HZA die Müllsammeltransporte, die Herstellung von Ersatzbrennstoffen und die Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk der Klasse 90.02 des Abschnitts O, die Herstellung der Regranulate der Klasse 37.20 und die übrige Altholzaufbereitung der Klasse 20.10 WZ 2003 zu. Dabei ging es davon aus, dass lediglich eine Aufbereitung von Abfällen zu energetischen Zwecken vorliege, wobei deren Verbrennung eine Abfallbeseitigung darstelle. Infolgedessen widerrief das HZA die Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom.

8 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin sei kein Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Ihre Tätigkeit sei nicht dem Abschnitt D, sondern dem Abschnitt O WZ 2003 zuzuordnen. Nach dem Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit betreibe sie Abfallbeseitigung. Die Tätigkeitsfelder Müllsammeltransport, Herstellung von Ersatzbrennstoffen und Aufbereitung von Altholz stellten kein Recycling im Sinne der Klasse 37.20 WZ 2003 dar. Vielmehr seien diese Tätigkeitsfelder, deren Beschäftigte die Zahl der in den anderen beiden Tätigkeitsfeldern beschäftigten Arbeitnehmer erheblich überstiegen, der Klasse 90.02 WZ 2003 zuzuordnen. In Abteilung 37 WZ 2003 werde nicht die Abfallbeseitigung zum Zweck der Entsorgung, sondern nur zur Wiederverwendung in einem industriellen Herstellungsprozess erfasst. Die von der Klägerin verarbeiteten Altmaterialien seien jedoch für eine weitere direkte Verarbeitung in einem solchen Prozess ungeeignet. Für ein Recycling sei die Herstellung von Sekundärrohstoffen erforderlich, die ihrerseits selbst zu neuen

Produkten verarbeitet werden könnten. Mit der Herstellung von Ersatzbrennstoffen und mit der Aufbereitung von Altholz stelle die Klägerin Erzeugnisse her, die nur entsorgt und im Rahmen der thermischen Abfallbeseitigung energetisch genutzt werden könnten. Für diese Betrachtung sei unbeachtlich, dass die Kunden der Klägerin an die Ersatzbrennstoffe bestimmte Anforderungen stellten.

9 Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin die Auffassung, das FG habe die Herstellung von Ersatzbrennstoffen und die Aufbereitung von Altholz zu Unrecht dem stromsteuerrechtlich nicht begünstigten Abschnitt O WZ 2003 zugeordnet. Mit seiner Forderung nach Stofferhaltung verkenne das FG den von der WZ 2003 verwendeten Begriff des Sekundärrohstoffs. Zu den Rohstoffen zählten auch solche, die wie Gas, Kohle und Mineralöl, dazu bestimmt seien, verbrannt zu werden. Im Übrigen würden die bei der Herstellung von Ersatzbrennstoffen anfallenden Ascheanteile als Zuschlagstoffe bei der Zementproduktion benötigt. Auch die aufwändig mechanisch zerkleinerten und homogenisierten Altholzbestände würden durch ihre Tätigkeit zu Sekundärrohstoffen in Form von Brennstoffen (Pellets). Im Übrigen könne weder das europäische noch das nationale Abfallrecht zur Auslegung der WZ 2003 herangezogen werden. Es spreche einiges dafür, die von ihr aufbereiteten Materialien mit dem Abschluss des Aufbereitungsprozesses nicht mehr als Abfälle, sondern als aus dem Abfallregime zu entlassende Produkte anzusehen.

10 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Auffassung des FG an. Das Statistische Bundesamt habe die Erzeugung von Ersatzbrennstoffen aus Siedlungsabfällen ebenfalls dem Abschnitt O WZ 2003 zugewiesen. Dagegen habe es die Erzeugung von Holzschnitzeln aus Altholz zur Verwendung als Brennstoff als Herstellung eines neuen Enderzeugnisses angesehen und dem

Abschnitt D WZ 2003 zugeordnet. Diese Sichtweise werde allerdings nicht geteilt, da die Klägerin keine Holzwaren, sondern nur einen einmalig verwendbaren Heizstoff herstelle. In diesem Zusammenhang müsse Berücksichtigung finden, dass nach den abfallrechtlichen Vorgaben der Richtlinie 2008/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien - Richtlinie 2008/98/EG (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- Nr. L 312/3) die energetische Verwertung, d.h. die Nutzung von Abfällen als Brennstoff, nicht unter das Recycling falle. Dies ergebe sich auch aus dem Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts vom 30. März 2011, das der Umsetzung der Richtlinie 2008/98/EG diene.

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 12 Da die Klägerin kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes betreibt, hat das HZA die Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zu Recht widerrufen.
- 13 1. Nach § 9 Abs. 3 StromStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung unterliegt Strom einem ermäßigten Steuersatz, wenn er u.a. von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für betriebliche Zwecke entnommen wird. Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sind Unternehmen, die dem Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden), D (Verarbeitendes Gewerbe), E (Energie- und Wasserversorgung) oder F (Baugewerbe) der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) zuzu-

ordnen sind (§ 2 Nrn. 2a und 3 StromStG). Wie der Senat wiederholt entschieden hat, handelt es sich bei der Verweisung auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige um eine an das Unionsrecht angelehnte und verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Typisierung (Senatsurteil vom 24. August 2004 VII R 23/03, BFHE 207, 88, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2005, 88).

14 Übt das Unternehmen unterschiedliche Tätigkeiten aus, hat der Antragsteller nach § 15 Abs. 2 Satz 3 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) die Wahl, den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit und den entsprechenden Abschnitt der Klassifikation der Wirtschaftszweige anhand der in dieser Vorschrift alternativ genannten Kriterien zu bestimmen. Von ihrem Wahlrecht hat die Klägerin dahingehend Gebrauch gemacht, dass sie den Abschnitt benannt hat, in dessen Tätigkeiten im letzten Kalenderjahr vor der Antragstellung im Durchschnitt die meisten Personen tätig waren (§ 15 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 i.V.m. Abs. 5 StromStV).

15 2. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Klägerin unter Berücksichtigung der in den einzelnen Tätigkeitsbereichen beschäftigten Personen nicht als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 9 Abs. 3 i.V.m. § 2 Nrn. 2a und 3 StromStG eingestuft werden kann. Vielmehr liegt der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit in der Abfallbeseitigung (Klasse 90.02 WZ 2003), die dem Abschnitt 0 WZ 2003 zuzuordnen ist.

16 a) Soweit die Klägerin aus Kunststoffen Ersatzbrennstoffe herstellt, die u.a. in der Zementindustrie verwendet werden, handelt es sich bei dieser Tätigkeit nicht um eine solche, die als in Klasse 37.20 WZ 2003 einzuordnendes Recycling nicht metallischer Altmaterialien und Reststoffe angesehen werden

könnte, sondern um eine sonstige Abfallbehandlung zum Zwecke der Entsorgung, die in die Unterklasse 90.02.5 WZ 2003 gehört.

17 aa) Nach den Erläuterungen zu Abteilung 37 WZ 2003 (Recycling) handelt es sich beim Recycling um das Verarbeiten von Altmaterialien und Reststoffen und anderen gebrauchten oder ungebrauchten Artikeln zu Sekundärrohstoffen. Kennzeichnend für den mechanischen oder chemischen Verarbeitungsprozess ist das Bestehen des Inputs aus sortierten oder unsortierten Altmaterialien und Reststoffen, der für die weitere direkte Verwendung in einem industriellen Verarbeitungsprozess normalerweise ungeeignet ist, während der Output für den direkten Einsatz in einem industriellen Verarbeitungsprozess aufbereitet wird. Unter Hinweis auf Abteilung 90 WZ 2003 wird aus der Abteilung 37 WZ 2003 ausdrücklich die Abfallaufbereitung ausgewiesen, die nicht zum Zwecke der Wiederverwendung in einem industriellen Herstellungsprozess, sondern zum Zwecke der Entsorgung erfolgt. Somit unterscheiden die statistischen Vorgaben zwischen der Herstellung eines Produkts, das zur Herstellung eines anderen Erzeugnisses wiederverwendet wird, und der Herstellung eines Produkts, das zum Zwecke der endgültigen Beseitigung aufgearbeitet wird. Entscheidend für die Annahme eines Recyclings ist danach, ob das hergestellte Erzeugnis dazu bestimmt ist, in einem industriellen Herstellungsprozess dahingehend weiter verwendet zu werden, dass es in einem neuen Produkt aufgeht bzw. zu dessen Bestandteil wird (so auch Urteil des FG Hamburg vom 8. Juli 2010 4 K 5/10, Steuern in der Energiewirtschaft 2011, 22).

18 Dies ist jedoch bei den von der Klägerin hergestellten Ersatzbrennstoffen nicht der Fall. Sie werden selbst nicht weiterverarbeitet, vielmehr erschöpft sich ihre bestimmungsgemäße Verwendung in einer thermischen und eliminierenden Nutzung,

durch die Wärme freigesetzt wird. Nicht die Ersatzbrennstoffe selbst werden in einem industriellen Verfahren zu neuen Produkten verarbeitet, sondern es wird die durch ihre Beseitigung entstandene Energie nutzbar gemacht. Zutreffend ist das FG daher zu dem Schluss gelangt, dass die Klägerin keine Sekundärrohstoffe herstellt, die als Output in einem industriellen Verarbeitungsprozess zum Einsatz kommen.

19 bb) Daran ändert auch nichts, dass die Klägerin nach den Vorgaben ihrer Kunden bei der Auswahl und Zusammenstellung der Ausgangsmaterialien darauf achtet, dass der durch den Verbrennungsprozess entstehende Ascheanteil einen bestimmten Wert nicht überschreitet. Durch die Erfüllung der verwendungsspezifischen Anforderungen werden die Ersatzbrennstoffe noch nicht zu Sekundärrohstoffen, die unmittelbar in einem Verarbeitungsprozess zur Herstellung eines neuen Produkts Verwendung finden. Vielmehr bleibt der Zweck ihrer Verbrennung, nämlich die Entsorgung, unverändert, wobei die infolge des Verbrennungsvorgangs entstehende Asche als notwendige Folge der thermischen Verwendung und nicht etwa als neues Produkt anzusehen ist.

20 cc) Bei dieser Betrachtung kommt es auf die im Unionsrecht getroffenen Festlegungen nicht an. Die in Art. 3 Nr. 17 Richtlinie 2008/98/EG angeführte Definition, nach der ein als "Recycling" zu bezeichnendes Verwertungsverfahren nicht die Aufbereitung zu Materialien einschließt, die für die Verwendung als Brennstoff bestimmt sind, stützt zwar die vom erkennenden Senat vertretene Auffassung, doch entspricht es inzwischen gefestigter Rechtsprechung, dass in anderen Rechtsvorschriften als denen des StromStG angelegte Definitionen, die die Tätigkeit einzelner Unternehmen oder Unternehmensgruppen charakterisieren und damit dem Produzierenden Gewerbe zuwei-

sen, für das Energie- und Stromsteuerrecht nicht bindend sind (vgl. zum Arzneimittelgesetz Senatsurteil vom 23. Februar 2005 VII R 27/04, BFHE 208, 372, ZfZ 2005, 200, und zum Energiewirtschaftsgesetz Senatsurteil vom 21. April 2009 VII R 25/07, BFH/NV 2009, 1669). Entgegen der Auffassung des HZA lassen sich auch die in § 3 des am 1. Juni 2012 in Kraft getretenen Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Bewirtschaftung von Abfällen vom 24. Februar 2012 (BGBl I 2012, 212) festgelegten Begriffsbestimmungen nicht ohne weiteres für die Deutung der streitgegenständlichen Vorschriften nutzbar machen.

21 dd) Da eine Zuweisung der Herstellung der Ersatzbrennstoffe in die Abteilung 37 WZ 2003 nicht in Betracht kommt, muss es für die vom FG vorgenommene Einordnung in die Unterklasse 90.02.5 WZ 2003 (Abfallbeseitigung) verbleiben. Nach den Feststellungen des FG werden die gesammelten Abfälle zerkleinert, mechanisch getrennt und pelletiert. Dabei handelt es sich um Vorgänge, die in Unterklasse 90.02.5 WZ 2003 ausdrücklich als sonstige Abfallbehandlung zum Zwecke der Entsorgung angesprochen werden (Behandlung z.B. durch Shredderanlagen, chemisch-physikalische Behandlung usw.). Da die Tätigkeit Abschnitt O WZ 2003 zuzuordnen ist, steht der Klägerin eine den Unternehmen des Produzierenden Gewerbes vorbehaltene Begünstigung nicht zu.

22 b) Soweit die Klägerin Altholz für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk aufbereitet, handelt es sich auch bei dieser Tätigkeit aus stromsteuerrechtlicher Sicht um die Beseitigung von Abfall und nicht um eine Tätigkeit, die die Klägerin als ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ausweist. Daher hat das FG zu Recht die Auffassung des HZA bestätigt und die Tätigkeit in die Klasse 90.02 WZ 2003 eingeordnet.

23 aa) Nach den Feststellungen des FG besteht die Tätigkeit der Klägerin aus dem Zerkleinern von Altholz aller Art und aus dem mehrmaligen Ausschleusen von Fremdbestandteilen und Eisenmetallen. Der zur Gewährleistung der Förderfähigkeit und Luftdurchlässigkeit auf ein bestimmtes Endmaß zerkleinerte Brennstoff wird sodann gelagert und später zur Verbrennung an ein Biomassekraftwerk weitergegeben. Dort wird das zerkleinerte Holz als Sonderbrennstoff zur Erzeugung von elektrischer Energie und Wärme eingesetzt. Da das Altholz gebraucht und für die unmittelbare Verwendung in einem Fertigungsprozess ungeeignet ist, handelt es sich um Abfall, der durch die Tätigkeit der Klägerin zur Verbrennung in einer bestimmten Anlage vorbereitet wird. Mit seiner Verbrennung wird das Altholz zugleich entsorgt. Im Ergebnis entspricht die Verwendung des zerkleinerten und von Fremdbestandteilen befreiten Altholzes der Verwendung des aus Kunststoff-Abfällen hergestellten Ersatzbrennstoffs. Es ist daher kein Grund ersichtlich, die Herstellung von Ersatzbrennstoffen und die Herstellung eines aus Altholzbestandteilen bestehenden Sonderbrennstoffs mit der Folge stromsteuerrechtlich unterschiedlich einzustufen, dass nur dem Hersteller von Sonderbrennstoffen auf Altholzbasis eine Steuerbegünstigung gewährt wird. In beiden Fällen handelt es sich um die Behandlung von Abfällen und die Herstellung von Substitutionsheizstoffen, durch deren eliminierende Nutzung die vorbehandelten Abfälle zugleich entsorgt werden. Daher scheint es naheliegend, auch die Herstellung zur thermischen Nutzung bestimmter Holzschnitzel unter stromsteuerrechtlichen Gesichtspunkten der Klasse 90.02 WZ 2003 zuzuordnen.

24 bb) Zwar hat das Statistische Bundesamt die Auffassung vertreten, die Herstellung von Holzschnitzeln aus Altholz zur Verwendung als Brennstoff sei der Unterklasse 20.10.0 WZ 2003

(Säge-, Hobel- und Holzimprägnierwerke) und damit dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen, doch sind die Finanzbehörden an eine solche Einordnung nicht gebunden (Senatsurteil vom 28. Oktober 2008 VII R 38/07, BFHE 223, 287, ZfZ 2009, 79). Vielmehr entscheidet das Hauptzollamt über die Gewährung einer energiesteuerrechtlichen Begünstigung nach § 9 Abs. 3 StromStG, die mit der jeweiligen Einordnung eines Unternehmens in die Klassifikation der Wirtschaftszweige zusammenhängt, in eigener Zuständigkeit (vgl. § 15 Abs. 1 und 8 StromStV); dabei ist es nach den stromsteuerrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet, die Betreiber in die Klassifikation der Wirtschaftszweige in Abstimmung mit den Statistikbehörden einzustufen. Wie der Senat entschieden hat, gilt dies selbst in den Fällen, in denen sich die Tätigkeit des Antragstellers einer eindeutigen und daher ohne Schwierigkeiten vorzunehmenden Klassifizierung entzieht, so dass Unsicherheiten hinsichtlich der zutreffenden Einordnung in die Klassifikation der Wirtschaftszweige bestehen und gegebenenfalls verbleiben (Senatsbeschluss vom 31. Januar 2008 VII B 88/07, BFH/NV 2008, 991). Selbst in diesen Fällen liegt die Entscheidungskompetenz bei den Hauptzollämtern, denn ein formalisiertes Konsultationsverfahren hat der Gesetzgeber bewusst nicht vorgesehen. Im Streitfall ist der erkennende Senat der Auffassung, dass sich die Ausweisung der Abfallaufbereitung zum Zwecke der Entsorgung aus der Abteilung 37 WZ 2003 auf den Unterabschnitt DD (Holzgewerbe) WZ 2003 übertragen lässt. Von der Unterklasse 20.10.0 WZ 2003 werden ausdrücklich nur Säge-, Hobel- und Holzimprägnierwerke erfasst, zu deren Tätigkeiten auch die Herstellung von Holzwohle, -mehl, -schnitzeln und -spänen gehört. Dagegen werden Unternehmen, die Altholz aufbereiten, um dieses zur thermischen Verwertung und damit zur Entsorgung nutzbar zu machen, nicht erfasst. Es besteht somit hinsichtlich der Aufbereitung von Altholz in anderen Unternehmen als

Säge-, Hobel- und Holzimprägnierwerken eine Lücke, die durch analoge Anwendung der im Bereich der Aufbereitung von Abfällen getroffenen Regelungen zu schließen ist.

25 Im Übrigen lassen sich die zum Investitionszulagengesetz 1993 ergangenen Entscheidungen (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2002 III R 44/97, BFHE 198, 169, BStBl II 2002, 545, und vom 29. Januar 1991 III R 55/89, BFH/NV 1991, 559), nach denen das Finanzamt in aller Regel eine Einordnung durch das Statistische Landesamt zu übernehmen hat, sofern diese nicht offensichtlich unzutreffend ist, auf das Energie- und Stromsteuerrecht nicht übertragen. Gegen eine solche Übertragung spricht bereits der Umstand, dass der Gesetzgeber den Hauptzollämtern eine eigenständige Entscheidungsbefugnis zuerkannt hat (BFH-Urteil in BFHE 223, 287, ZfZ 2009, 79).

26 3. Da die Herstellung von Ersatzbrennstoffen aus Kunststoffen und die Altholzaufbereitung für die thermische Verwertung im Altholzkraftwerk dem Abschnitt O WZ 2003 zuzuordnen ist, übersteigt die Zahl der in den nicht dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnenden Tätigkeitsbereichen Beschäftigten die Zahl der in den anderen beiden Tätigkeitsfeldern Beschäftigten in dem vom FG festgestellten Umfang, so dass das Unternehmen der Klägerin im Ganzen dem Abschnitt O WZ 2003 zuzuordnen ist. Dabei kann der erkennende Senat die Frage offenlassen, wie die Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Schwefelsäureherstellung zu klassifizieren ist. Denn selbst wenn diese Tätigkeit der Klasse 37.20 WZ 2003 zugeordnet werden könnte, änderte sich aufgrund des relativ geringen Personaleinsatzes in diesem Bereich an der Zuordnung der Haupttätigkeit der Klägerin zum Abschnitt O WZ 2003 nichts.

27 Eine Begünstigung nach § 9 Abs. 3 StromStG kommt somit nicht in Betracht, so dass das HZA die Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zu Recht widerrufen hat.