



## T e n o r

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21.02.2018 - 4 K 2266/16 VSt wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Aufgaben wie folgt bestimmt sind:
  1. Regelung des Wasserabflusses einschließlich Ausgleich der Wasserführung und Sicherung des Hochwasserabflusses der oberirdischen Gewässer oder Gewässerabschnitte und in deren Einzugsgebieten;
  2. Unterhaltung oberirdischer Gewässer oder Gewässerabschnitte und der mit ihnen in funktionellem Zusammenhang stehenden Anlagen;
  3. Rückführung ausgebauter oberirdischer Gewässer in einen naturnahen Zustand;
  4. Regelung des Grundwasserstandes;
  5. Vermeidung, Minderung, Beseitigung und Ausgleich wasserwirtschaftlicher und damit in Zusammenhang stehender ökologischer, durch Einwirkungen auf den Grundwasserstand, insbesondere durch den Steinkohlen- und Salzabbau, hervorgerufener oder zu erwartender nachteiliger Veränderungen;
  6. Beschaffung und Bereitstellung von Wasser zur Trink- und Betriebswasserversorgung im Zusammenhang mit der Regelung des Grundwasserstandes (Nr. 4);
  7. Abwasserbeseitigung nach Maßgabe des Landeswassergesetzes;
  8. Entsorgung der bei der Durchführung der genossenschaftlichen Aufgaben anfallenden Abfälle;
  9. Vermeidung, Minderung, Beseitigung und Ausgleich eingetretener oder zu erwartender, auf Abwassereinleitungen oder sonstige Ursachen zurückzuführender nachteiliger Veränderungen des oberirdischen Wassers;
  10. Ermittlung der wasserwirtschaftlichen Verhältnisse, soweit es die Aufgaben der Genossenschaft erfordern.
  
- 2 Die Klägerin beantragte am 08.12.2014 beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) für ausschließlich selbst verbrauchten Strom die Entlastung von der Stromsteuer nach § 9b des Stromsteuergesetzes (StromStG) für das Kalenderjahr 2013 (abzüglich des Selbstbehalts nach § 9b Abs. 2 StromStG). Nach der eingereichten Be-

schreibung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten für 2012 wies sie ihre Aufgaben folgenden Abschnitten und Unterklassen der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) zu:

- Nr. 1 F 45.24.0, F 45.11.2
- Nr. 2 F 45.24.0
- Nr. 3 F 45.24.0, F 45.11.2
- Nr. 4 F 45.24.0, F 45.11.2
- Nr. 5 F 45.24.0
- Nr. 6 E 41.00.2, F 45.24.0, F 45.11.2
- Nr. 7 O 90.01.1, O 90.01.2 und E 40.11.1
- Nr. 8 O 90.02.1
- Nr. 9 keine Zuordnung möglich
- Nr. 10 F 45.24.0 und K

- 3 Die Beiträge für den Bereich Planung und Bau ordnete sie vollständig dem Abschnitt F (Baugewerbe) zu, und zwar unabhängig davon, ob den Beiträgen Baumaßnahmen im Bereich Entwässerung, Wasserversorgung oder Abwasserentsorgung zu Grunde lagen, weil die durchgeführten Arbeiten zur Bildung von Anlagevermögen beigetragen hatten. Diese Arbeiten ließ die Klägerin zu ca. 90 % von Fremdfirmen ausführen und übernahm selbst nur wesentliche Teile der Ingenieurleistungen in Form von Planung und Bauleitung (ca. 10 %). Die Klägerin bestimmte den Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit anhand des mit den einzelnen Tätigkeiten erzielten Umsatzes und ordnete einen Anteil von 50,66 % dem Bereich Wasserbau und Bautätigkeit (Abschnitt F der WZ 2003) zu.
- 4 Das HZA lehnte den Antrag ab, soweit er den Zeitraum vom 01.08. bis zum 31.12.2013 betraf. Zum 01.08.2013 sei § 15 Abs. 9 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (StromStV) in Kraft getreten. Danach gelte, soweit in den Erläuterungen zur Abteilung 45 der WZ 2003 bestimmt werde, dass Arbeiten im Baugewerbe auch durch Subunternehmen erbracht werden dürften, dies nicht, wenn die Arbeiten für das zuzuordnende Unternehmen Investitionen darstellten.
- 5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) kam zu der Auffassung, dass § 15 Abs. 9 StromStV nichtig sei, da diese Bestimmung die vorgegebene Regelungsbefugnis des § 11 Nr. 4 StromStG überschreite und von dieser Ermächtigung gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) nicht gedeckt sei. Die Befugnis in § 11 Nr. 4 StromStG, die Zuordnung von Unternehmen zu ei-

nem Abschnitt oder einer Klasse der WZ 2003 zu regeln, sei nur so zu verstehen, dass die Bestimmungen der WZ 2003 selbst nicht geändert werden dürften.

6 Hiergegen richtet sich die Revision des HZA. Die Zuordnung von Unternehmen zum Baugewerbe abweichend vom Wortlaut der Erläuterungen des Kapitels 45 der WZ 2003 sei eine zulässige Einschränkung des Grundsatzes von § 2 Nr. 3 StromStG und beruhe auf § 11 Nr. 4 StromStG. Diese Zuordnung zu einem Abschnitt oder einer Klasse der WZ 2003 ermögliche sowohl die positive als auch die negative Zuordnung. Es könnten auch abweichende Zuordnungen getroffen werden, wenn sie dem Sinn und Zweck des jeweiligen Entlastungstatbestands entsprächen.

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

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

10 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin die weitere Stromsteuerentlastung für den Zeitraum vom 01.08. bis zum 31.12.2013 zusteht, weil sie ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ist. Infolgedessen erweisen sich der Bescheid vom 21.05.2015, soweit er die Entlastung für den genannten Zeitraum verweigert, und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung als rechtswidrig.

11 1. Nach § 9b Abs. 1 StromStG wird einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes die Steuer für nachweislich versteuerten Strom, den dieses für betriebliche Zwecke entnommen hat, auf Antrag nach Maßgabe des § 9b Abs. 2 StromStG (bis auf einen geringen Sockelbetrag) erstattet oder vergütet.

12 Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sind nach § 2 Nrn. 3 und 2a StromStG u.a. Unternehmen, die nach der WZ 2003 dem Abschnitt F (Baugewerbe) zuzuordnen sind. Für die Zuordnung sind nach § 15 Abs. 1 Satz 2 StromStV die in der WZ 2003 und in deren Vorbemerkungen genannten Abgrenzungsmerkmale maßgebend, soweit in § 15 Abs. 2 bis 10 StromStV nichts anderes bestimmt ist.

13 2. Da die Klägerin mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, die nicht alle dem Produzierenden Gewerbe zugerechnet werden können, ist sie gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1

StromStV nach dem Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit einem Abschnitt der WZ 2003 zuzuordnen. Ihr nach § 15 Abs. 4 Satz 2 StromStV zustehendes Wahlrecht hat die Klägerin in nicht zu beanstandender Weise dahingehend ausgeübt, dass sie sich für eine Ermittlung anhand der Umsatzanteile der einzelnen Tätigkeiten entschieden hat. Für die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts ist als steuerbarer Umsatz das Aufkommen aus Beiträgen und Gebühren maßgeblich (§ 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 4 Satz 2 StromStV). Danach waren im maßgeblichen Zeitraum 2012 (§ 15 Abs. 3 Satz 1 StromStV) 50,66 % der von der Klägerin vereinnahmten Beiträge dem Bereich Wasserbau und Bautätigkeit zuzuordnen.

- 14 3. Die Einordnung dieser Tätigkeit der Klägerin in den Abschnitt F der WZ 2003 (Baugewerbe) scheitert nicht daran, dass die Baumaßnahmen zu 90 % durch Dritte durchgeführt wurden.
- 15 Nach den statistischen Vorgaben steht der Einstufung eines Unternehmens in den Abschnitt F nicht entgegen, dass ein Unternehmen des Baugewerbes zur Ausführung bestimmter Arbeiten Subunternehmer beauftragt. Ausdrücklich wird in den Erläuterungen zur Gruppe 45.2 der WZ 2003 (Hoch- und Tiefbau) darauf hingewiesen, dass ein Teil der Arbeiten, manchmal auch die gesamte praktische Arbeit, von Subunternehmern ausgeführt werden kann. Zwar fehlen entsprechende Erläuterungen zur Gruppe 45.1 der WZ 2003 (vorbereitende Baustellenarbeiten). Daraus kann jedoch nicht gefolgert werden, dass die Beauftragung von Subunternehmern zur Ausführung dieser Arbeiten der Einstufung in die Gruppe 45.1 entgegensteht. Es liegt vielmehr nahe, in dem auf Arbeitsteilung angelegten Baugewerbe eine Zuordnung vorzunehmen, die die tatsächlichen Gegebenheiten realitätsnah abzubilden in der Lage ist (vgl. auch Ziff. 1.1 der Vorbemerkungen zur WZ 2003). Zudem können die vorbereitenden Baustellenarbeiten den Arbeiten der Gruppe 45.2 vorangehen, wie im vorliegenden Fall.
- 16 Das Unternehmen kann die Begünstigung jedoch nur für die Strommengen in Anspruch nehmen, die es selbst zu betrieblichen Zwecken dem Netz entnommen hat. Unabhängig davon ist die Frage zu beantworten, ob auch der Subunternehmer für den von ihm entnommenen Strom eine Steuerbegünstigung beanspruchen kann.
- 17 4. Der Ansicht des HZA, für investive Baumaßnahmen verwendeter Strom sei nur dann zu begünstigen, wenn es sich um eigenausgeführte Bautätigkeiten handelt, vermag der Senat in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen.

- 18 Im Streitfall ist zu berücksichtigen, dass es sich nicht um einmalige Investitionen der Klägerin, sondern um ständige Maßnahmen des Wasserbaus handelt, zu denen die Klägerin gegenüber ihren Mitgliedern verpflichtet ist. Der Fall liegt daher anders als bei einem Unternehmen, das einmalig Anlagen oder Maschinen herstellt und allein aufgrund dessen in einen nach § 2 Nr. 3 StromStG begünstigten Abschnitt der WZ 2003 einzuordnen wäre, obwohl sein eigentlicher Unternehmensgegenstand (z.B. Handel) nicht zum Produzierenden Gewerbe gehört.
- 19 5. Darüber hinaus kann § 15 Abs. 9 StromStV nicht dahingehend verstanden werden, dass ohne Einschränkung alle investiven Baumaßnahmen nur dann zu begünstigen sind, wenn es sich um eigenausgeführte Bautätigkeiten handelt, denn eine solche ausnahmslose Regelung überschritte den von der Ermächtigungsgrundlage in § 11 Nr. 4 StromStG gezogenen Rahmen.
- 20 a) § 15 Abs. 9 StromStV ist durch die Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 24.07.2013 (BGBl I 2013, 2763) mit Wirkung vom 01.08.2013 eingefügt worden. Die Ermächtigungsgrundlage findet sich in § 11 Nr. 4 StromStG.
- 21 b) § 11 Nr. 4 StromStG i.d.F. des Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15.07.2006 (BGBl I 2006, 1534) entspricht den Vorgaben nach Art. 80 GG und ist deshalb verfassungsgemäß.
- 22 Nach § 11 Nr. 4 StromStG wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, die Zuordnung von Unternehmen zu einem Abschnitt oder einer Klasse der Klassifikation der Wirtschaftszweige zu regeln (§ 2 Nrn. 3 und 5 StromStG).
- 23 Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden. Diese Begriffe lassen sich nicht strikt voneinander abgrenzen; ihre Gehalte überschneiden sich und sind insgesamt durch eine gewisse Wertungsoffenheit geprägt (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.09.2018 - 2 BvF 1/15, 2 BvF 2/15, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2018, 1703, Rz 201). Es genügt, wenn Inhalt, Zweck und Ausmaß einer Ermächtigungsvorschrift nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen aus ihrem Sinnzusammenhang mit anderen Vorschriften des Gesetzes und aus dem von der gesetzlichen Regelung insgesamt verfolgten Ziel ermittelt werden können (vgl. Senatsbeschluss vom 17.03.1982 - VII B 113/81, BFHE 135, 252, BStBl II 1982, 413, mit Hinweis auf BVerfG-Beschlüsse

vom 14.05.1969 - 1 BvR 615/67, 1 BvR 303/68, BVerfGE 26, 16, und vom 30.05.1973 - 2 BvL 37/71, BVerfGE 35, 179). Auch die Entstehungsgeschichte kann zur Klärung herangezogen werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.11.1980 - 2 BvL 7/76, 2 BvL 8/76, 2 BvL 9/76, BVerfGE 55, 207). Das BVerfG lässt es genügen, wenn das Gesetz "hinreichend bestimmt" ist, und nimmt eine hinreichende Bestimmtheit an, wenn die dem Verordnungsgeber delegierten Kompetenzen "nach Tendenz und Programm so genau umrissen" sind, "daß schon aus der Ermächtigung erkennbar und vorhersehbar ist, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll" (Senatsurteil vom 18.02.1992 - VII R 22/90, BFHE 167, 251).

- 24 Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG soll u.a. gewährleisten, dass der Gesetzgeber durch die Ermächtigung selbst entscheidet, welche Fragen durch Rechtsverordnung geregelt werden können oder sollen. Dazu muss er die Grenzen einer solchen Regelung festlegen und angeben, welchem Ziel sie dienen soll (sog. Selbstentscheidungsvorbehalt). Der Gesetzgeber muss der ermächtigten Stelle darüber hinaus ein "Programm" an die Hand geben, das mit der Ermächtigung verwirklicht werden soll (sog. Programmfestsetzungspflicht). Schließlich soll bereits aufgrund der Ermächtigung vorhersehbar sein, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von ihr Gebrauch gemacht werden wird und welchen Inhalt die aufgrund der Ermächtigung erlassenen Verordnungen haben können, so dass sich die Normunterworfenen mit ihrem Verhalten darauf einstellen können (sog. Vorhersehbarkeitsgebot, ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. Beschluss vom 21.04.2015 - 2 BvR 1322/12, 2 BvR 1989/12, BVerfGE 139, 19).
- 25 Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG verlangt allerdings nicht, dass die Ermächtigung in ihrem Wortlaut so genau wie nur irgend möglich gefasst ist, und verbietet es daher nicht, dass zur näheren Bestimmung einer Verordnungsermächtigung auch Rechtsakte außerhalb der Ermächtigung herangezogen werden, einschließlich der Bestimmungen anderer Normgeber. Inhalt, Zweck und Ausmaß einer gesetzlichen Ermächtigung können daher auch anhand von Rechtsakten außerhalb der eigentlichen Verordnungsermächtigung, insbesondere mit Hilfe von Verweisungen oder Bezugnahmen bestimmt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.09.2016 - 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38).
- 26 Das im konkreten Fall erforderliche Maß an Bestimmtheit hängt daneben von der Eigenart des zu regelnden Sachverhalts ab, insbesondere davon, in welchem Umfang dieser einer genaueren begrifflichen Umschreibung überhaupt zugänglich ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.01.1981 - 2 BvL 3/77, 2 BvL 9/77, BVerfGE 56, 1). Ist dies nicht der Fall, so kann es geboten sein, die nähere Ausgestaltung des zu regelnden Sachbereichs dem Verordnungsgeber zu überlassen, der die Regelungen rascher und einfacher auf dem

neuesten Stand zu halten vermag als der Gesetzgeber (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 143, 38). Bei vielgestaltigen, komplexen Lebenssachverhalten oder absehbaren Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse sind etwa geringere Anforderungen an die Bestimmtheit zu stellen als bei einfach gelagerten und klar vorhersehbaren Lebenssachverhalten. Dies ermöglicht sachgerechte, situationsbezogene Lösungen bei der Abgrenzung von Befugnissen des Gesetzgebers und der Exekutive (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.03.1989 - 1 BvR 1033/82, 1 BvR 174/84, BVerfGE 80, 1).

- 27 Der Gesetzgeber kann Gestaltungsspielräume für die Verwaltung auch mit Blick auf den Vollzug vorsehen, etwa durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und die Einräumung von Ermessen. Die Ausfüllung unbestimmter Gesetzesbegriffe ist eine herkömmliche und anerkannte Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane. Entscheidend ist insoweit, dass sich die betreffenden Normen durch Auslegung hinreichend konkretisieren lassen und verbleibende Ungewissheiten nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justiziabilität des Verwaltungshandelns gefährdet werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.03.2017 - 1 BvR 1314/12, 1 BvR 1630/12, 1 BvR 1694/13, 1 BvR 1874/13, BVerfGE 145, 20, Rz 125; ständige Rechtsprechung).
- 28 c) Unter Anwendung dieser Grundsätze und unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben ist § 11 Nr. 4 StromStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass die Norm der Verwaltung nicht gestattet, die WZ 2003 durch Vorschriften der StromStV zu ändern. Durch die statische Verweisung in § 2 Nrn. 3 und 2a StromStG auf die WZ 2003 hat diese Gesetzesrang erlangt (Khazzoum in StromStG - eKommentar, § 2 Rz 21). Ein förmliches Gesetz kann nicht durch eine rangniedrigere Verordnung geändert werden.
- 29 Abgesehen davon lässt sich die Klassifikation der Wirtschaftszweige auf einen Rechtsakt des Gemeinschaftsgesetzgebers zurückführen. Sie baut auf der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (NACE Rev. 1) auf, die mit der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1990, Nr. L 293/1), geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 761/93 der Kommission vom 24. März 1993 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABIEG 1993, Nr. L 83/1) eingeführt worden ist. Mit der unionsrechtlichen Systematik stimmt die nationale Klassifikation der Wirtschaftszweige gliederungstechnisch bis zur Ebene der Klassen überein. Aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben, die eine Vergleichbarkeit der nationalen und europäischen Klassifikationen und Statistiken gewährleisten sollen, verbleibt nur ein geringer

Spielraum für nationale Besonderheiten. Das Funktionieren des europäischen Binnenmarktes erfordert eine fortschreitende Harmonisierung auch im Bereich der Statistiken, so dass die grundlegenden Entscheidungen durch unionsrechtlich legitimierte Gremien getroffen werden. Die Verweisung auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige stellt sich somit auch als eine zumindest mittelbare Verweisung auf geltendes Unionsrecht dar, das innerstaatliche Geltung aufgrund des Zustimmungsgesetzes zum Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft beanspruchen kann (Senatsbeschluss vom 16.06.2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876).

- 30 § 11 Nr. 4 StromStG bezieht sich auf die Regelung der Zuordnung und nicht, wie § 2 Nr. 3 StromStG, auf die Zuordnung eines Unternehmens zu einem Abschnitt der WZ 2003 an sich. Damit ist bereits nach dem Wortlaut insbesondere das Verfahren gemeint, d.h. wie die Einordnung in die WZ 2003 erfolgen soll. Dieses Verständnis legen auch die Materialien zum Gesetzgebungsverfahren nahe. Bei der erstmaligen Einführung einer solchen Ermächtigungsgrundlage in § 11 Nr. 2 StromStG durch das Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16.12.1999 (BGBl I 1999, 2432) verwies der Gesetzgeber in der Begründung zum Gesetzesentwurf (BTDrucks 14/1524, S. 11) auf die Anwendungserfahrung nach Einführung der Stromsteuer durch das Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 378), wonach sich die Notwendigkeit der Aufnahme einer solchen Ermächtigung zur Regelung der Zuordnung im Rahmen des Erlaubnisverfahrens nach § 9 Abs. 4 StromStG gezeigt habe.
- 31 Dagegen gestattet § 11 Nr. 4 StromStG der Verwaltung nicht, von der WZ 2003 abweichende Regelungen zu schaffen, mit denen in Einzelfällen die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, die begünstigten Unternehmen des Produzierenden Gewerbes durch eine Zuordnung zu einem bestimmten Abschnitt der WZ 2003 zu bestimmen, aufgehoben werden soll. Zwar sind Ermächtigungen zu ergänzenden Regelungen durch Rechtsverordnungen nicht ausgeschlossen. Erforderlich ist jedoch, dass die wesentlichen Entscheidungen in dem formellen Gesetz einschließlich der Ermächtigungsnorm enthalten sind (BVerfG-Beschluss vom 04.05.1997 - 2 BvR 509/96, 2 BvR 511/96, Neue Juristische Wochenschrift 1998, 669, Rz 15). Diese Voraussetzungen erfüllt § 11 Nr. 4 StromStG nur durch eine einschränkende, verfassungskonforme Auslegung in der bereits dargestellten Form. Denn der Norm lassen sich keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass, in welchem Umfang und zu welchem Zweck eine von der WZ 2003 abweichende Regelung erfolgen soll. Dem Bestimmtheitserfordernis wäre deshalb nicht entsprochen, wenn man der Ansicht des HZA folgte und im Ordnungswege beliebige Abweichungen von der WZ 2003 zuließe.

- 32 d) § 15 Abs. 9 StromStV ist nicht nichtig, sondern geltungserhaltend dahingehend auszulegen, dass nicht ausnahmslos sämtliche durch Subunternehmen ausgeführten Arbeiten unberücksichtigt bleiben sollen, die für das Unternehmen Investitionen darstellen. Vielmehr gilt der Ausschluss gemäß § 15 Abs. 9 StromStV jedenfalls dann nicht, wenn laufende Investitionen den ständigen Geschäftszweck des Antragstellers darstellen. Eine weiter gehende Auslegung --wie sie dem Verständnis des HZA entspricht-- würde die dargestellten Grenzen der Ermächtigungsgrundlage in § 11 Nr. 4 StromStG überschreiten und zur Nichtigkeit führen.
- 33 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.