

Urteil vom 26. July 2012, III R 43/11

Zulagenrechtliche Einordnung eines Betriebs mit Hilfe der Klassifikation der Wirtschaftszweige -verfahrensrechtliche Situation nach Aufhebung eines Zwischenurteils durch den BFH, Kostenentscheidung durch Endurteil des FG

BFH III. Senat

InvZulG 1999 § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, InvZulG 1999 § 2 Abs 2 S 1 Nr 1, InvZulG 1999 § 2 Abs 7 Nr 3, InvZulG 2010 § 3 Abs 1 S 2, FGO § 99 Abs 2, GG Art 19 Abs 4, FGO § 143 Abs 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. July 2006, Az: 3 K 797/05

Leitsätze

NV: Ein Betrieb, in dem aus zerkleinertem Altasphalt und Altbeton Endprodukte hergestellt werden, ist nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003 nicht dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen, sondern dem Abschnitt "Bergbau und Gewinnen von Steinen und Erden", Unterklasse "Gewinnung von Kies und Sand". Der Senat hält an dieser Zuordnung, die er bereits in dem vom BVerfG aufgehobenen Urteil vom 25.1.2007 III R 69/06 (BFH/NV 2007, 1187) vorgenommen hat, fest, trotz der Hinweise, die das BVerfG in dem Beschluss vom 31.5.2011 1 BvR 857/07 (BVerfGE 129, 1) gegeben hat.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der ... GmbH (X-GmbH). Die X-GmbH bearbeitete Altasphalte aus dem Straßenbau sowie Altbeton, der vorwiegend aus dem Hochbau stammte. Sie erhielt von ihren Auftraggebern für die Zerkleinerung der genannten Stoffe ein Entgelt, das sich in der Regel nach dem Gewicht des Materials bestimmte. Die Auftraggeber legten das Material auf einem bestimmten Platz ab. Die X-GmbH verbrachte anschließend dorthin ihre Maschinen --insbesondere einen Brecher und eine Siebanlage-- und zerkleinerte das Altmaterial in die vom Auftraggeber gewünschte Größe. Das zerkleinerte Material verblieb beim Auftraggeber, der über die Verwendung entschied.
- 2** Im September und im Oktober 2004 erwarb die X-GmbH einen LKW, einen Radlader, eine mobile Siebanlage sowie eine Brechanlage. Sie beantragte hierfür im Januar 2005 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Gewährung einer Investitionszulage von 27,5 % nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 7 Nr. 3 des Investitionszulagengesetzes 1999 (InvZulG 1999) in Höhe von ... €. Sie war der Ansicht, ihr Betrieb sei dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen.
- 3** Nach der Durchführung einer betriebsnahen Veranlagung lehnte das FA die beantragte Investitionszulage für das Jahr 2004 ab, da der Betrieb nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003), nicht als Recyclingbetrieb einzuordnen sei und damit nicht zum verarbeitenden Gewerbe gehöre. Gegen den Ablehnungsbescheid vom 6. April 2005 erhob die X-GmbH eine Sprungklage zum Finanzgericht (FG), der das FA zustimmte.
- 4** Das FG entschied durch Zwischenurteil nach § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO), dem die Beteiligten zugestimmt hatten. Es stellte im Tenor des Urteils fest, dass der Betrieb der X-GmbH im Jahr 2004 dem verarbeitenden Gewerbe angehört habe. Zur Begründung führte es aus, die Einordnung durch das Statistische Bundesamt in die Unterklasse 14.21.0 "Gewinnung von Kies und Sand" sei offensichtlich unzutreffend. Die mechanische Zerkleinerung von Asphalt und Betonteilen aus dem Straßen- und Hochbau sei keine Urproduktion, der Begriff des Bergbaus sei deshalb nicht erfüllt. Ob der Betrieb dem Recycling (Abteilung 37 der WZ 2003) oder der Unterklasse 26.82.0 "Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht metallischen Mineralien, anderweitig nicht genannt" des Unterabschnitts DI "Glasgewerbe, Herstellung von Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden" zuzuordnen sei, könne offen bleiben, da die wirtschaftliche Betätigung jedenfalls der allgemeinen Beschreibung des verarbeitenden Gewerbes entspreche.

- 5 Die Revision des FA hatte Erfolg. Der Senat hob durch Urteil vom 25. Januar 2007 III R 69/06 (BFH/NV 2007, 1187) das Zwischenurteil des FG auf. Zur Begründung führte er die damalige höchstrichterliche Rechtsprechung an, wonach die Einordnung eines Betriebs durch ein Statistisches Landes- oder Bundesamt von den Finanzämtern in aller Regel bei der Entscheidung über die Gewährung der Investitionszulage zu übernehmen sei, soweit sie nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führe (Hinweis auf das Senatsurteil vom 23. März 2005 III R 20/00, BFHE 209, 186, BStBl II 2005, 497, m.w.N.). Die im Streitfall vorgenommene Einordnung durch das Statistische Bundesamt sei nicht offensichtlich unzutreffend. Der Betrieb der X-GmbH sei nicht dem Recycling zuzuordnen, da durch das Zerkleinern von Altasphalt und Altbeton keine Sekundärrohstoffe hergestellt würden, die zur Verarbeitung zu einem anderen Produkt bestimmt seien, sondern Endprodukte (Baustoffe), die als Füllmaterial beim Straßenbau verwendet würden. Die betriebliche Tätigkeit sei vielmehr dem Brechen und Mahlen von Kiesen und Sanden vergleichbar (Unterklasse 14.21.0 innerhalb des Abschnitts C "Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden"). Die Erzeugung von Baustoffen aus Altmaterial sei in die entsprechende Herstellungsklasse einzuordnen, so dass unerheblich sei, dass für den Unterabschnitt CB "Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau" die Gewinnung von Material aus Naturstein kennzeichnend sei. Im Übrigen erfasse der genannte Unterabschnitt nicht ausschließlich eine im Zusammenhang mit Naturstein ausgeübte Tätigkeit. Vielmehr falle unter Abteilung 14 "Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau" auch allgemein das "Mahlen von Steinen".
- 6 Auf eine Verfassungsbeschwerde der X-GmbH hin hob das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) durch Beschluss vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07 (BVerfGE 129, 1) das Senatsurteil auf und verwies die Streitsache an den Bundesfinanzhof (BFH) zurück. Das BVerfG entschied, das Urteil verletze die X-GmbH in ihrem Grundrecht aus Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG). Zwar beruhe die Heranziehung der WZ 2003 zur Zuordnung eines Betriebs zum verarbeitenden Gewerbe auf einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage. Die mit dem Rückzug auf eine Offensichtlichkeitskontrolle verbundene Beschränkung des Rechtsschutzes durch die Rechtsprechung des BFH sei jedoch mit Art. 19 Abs. 4 GG nicht vereinbar.
- 7 Zur Begründung der Revision trägt das FA vor, auch unter Berücksichtigung der Vorgaben des BVerfG sei die Revision unbegründet. Die im Betrieb der X-GmbH hergestellten Produkte seien Endprodukte gewesen. Entgegen der Rechtsansicht des FG könne die konkrete Zuordnung der Tätigkeit zu einer Unterklasse nicht deshalb unterbleiben, weil die allgemeine Umschreibung des verarbeitenden Gewerbes zutreffe.
- 8 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Sie trägt vor, der BFH habe die Tätigkeit der X-GmbH fälschlich der Unterklasse 14.21.0 "Gewinnung von Kies und Sand" zugeordnet. Vielmehr treffe die Aussage des FG den Kern der Sache, wonach eine Zulagenbegünstigung nicht deshalb ausgeschlossen sei, weil eine wirtschaftliche Betätigung zwar einerseits unter den allgemeinen Begriff des verarbeitenden Gewerbes falle, andererseits jedoch keiner konkreten Nummer der WZ 2003 zugeordnet werden könne.
- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Zwischenurteils des FG. Dieses hat zu Unrecht entschieden, dass die Tätigkeit der X-GmbH als verarbeitendes Gewerbe anzusehen war.

Entscheidungsgründe

- 12 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 7 Nr. 3 InvZulG 1999 sind u.a. Wirtschaftsgüter begünstigt, die zum Anlagevermögen eines im Fördergebiet belegenen Betriebs des verarbeitenden Gewerbes gehören.
- 13 2. Der Begriff des verarbeitenden Gewerbes bestimmt sich nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige. Der Gesetzgeber hat die Maßgeblichkeit der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige zwar erstmals in § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010 ausdrücklich angeordnet. Der Senat hält jedoch an seiner ständigen Rechtsprechung fest, wonach sich der Begriff des verarbeitenden Gewerbes im Investitionszulagenrecht auch für frühere Gesetzesfassungen nach der für das jeweilige Kalenderjahr geltenden Klassifikation der Wirtschaftszweige bestimmt, im Streitfall also nach der WZ 2003 (Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 1/10, juris). Auch nach der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 129, 1 kann die Klassifikation der Wirtschaftszweige zur Auslegung des Rechtsbegriffs "Verarbeitendes Gewerbe" herangezogen werden. Denn es beeinträchtigt weder die Gesetzesbindung der Gerichte noch den Anspruch des Einzelnen auf wirksame gerichtliche

Kontrolle, wenn ein unbestimmter Rechtsbegriff durch die gesetzliche Verweisung auf bestimmte Verwaltungsvorschriften oder untergesetzliche Regelwerke konkretisiert wird oder wenn die konkretisierende Heranziehung solcher Vorschriften oder Regelwerke in vergleichbarer Weise auf einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage beruht (s. Beschluss des BVerfG in BVerfGE 129, 1).

- 14** 3. Aufgrund der genannten Entscheidung des BVerfG darf die Anwendung dieses Begriffs im Zulagenrecht jedoch nicht davon abhängig gemacht werden, ob eine Statistikbehörde einen Betrieb dem in der Klassifikation der Wirtschaftszweige für das verarbeitende Gewerbe vorgesehenen Kategorie zugeordnet hat oder nicht. Eine eingeschränkte gerichtliche Prüfung darauf hin, ob die Zuordnung eines Betriebs durch eine Statistikbehörde offensichtlich unzutreffend ist, widerspräche nach dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 129, 1 der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG. Vielmehr haben die Gerichte die Einordnung eines Betriebs in eine Kategorie der Klassifikation der Wirtschaftszweige unabhängig von der Einordnung durch die Statistikbehörde zu prüfen und ggf. selbst vorzunehmen.
- 15** 4. Der Senat hat in seiner Entscheidung in BFH/NV 2007, 1187 das Zwischenurteil des FG nicht allein deshalb aufgehoben, weil das Statistische Bundesamt den Betrieb der X-GmbH, in dem Endprodukte (Baustoffe) hergestellt wurden, dem Abschnitt C "Bergbau und Gewinnen von Steinen und Erden", Unterklasse 14.21.0 "Gewinnung von Kies und Sand" zugeordnet hatte und diese Zuordnung nicht offensichtlich unzutreffend sei. Vielmehr hat er selbst eine Zuordnung zu dieser Unterklasse vorgenommen, als er ausführte, dass die Tätigkeit der X-GmbH dem Brechen und Mahlen von Kiesen und Sanden vergleichbar sei. Auch hat der Senat in dem Urteil die Ansicht geäußert, dass die Erzeugung von Baustoffen aus Altmaterialien nach der WZ 2003 in die entsprechende Herstellungsklasse einzuordnen sei und dass es für eine Zuordnung zum Unterabschnitt CB "Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau" unerheblich sei, dass es sich nicht um eine im Zusammenhang mit Naturstein ausgeübte Tätigkeit gehandelt habe. Im Urteil vom 22. Dezember 2011 III R 1/10 (juris) hat der Senat die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt, die die Herstellung von Granulat, das aus Altasphalt und Altbeton stammte, der Unterklasse 14.21.0 (Gewinnung von Kies und Sand) zugeordnet hatte, soweit es als Endprodukt im Straßenbau verwendet wurde. Auch in der Entscheidung vom 28. April 2010 III R 66/09 (BFHE 229, 562, BStBl II 2010, 831) hatte er für die Zuordnung eines Betriebs mit vergleichbarer Tätigkeit danach unterschieden, ob die gewonnenen Erzeugnisse als Endprodukt oder als Zwischenprodukt verwendet wurden. Nur in letzterem Fall kann ein Betrieb, der sich mit Bearbeitung von Altbeton, Straßenaufbruch u.ä. befasst, dem verarbeitenden Gewerbe zugeordnet werden.
- 16** 5. Der Senat hält an dieser Einordnung in die WZ 2003 fest, trotz der Hinweise, die das BVerfG in dem Beschluss in BVerfGE 129, 1 gegeben hat.
- 17** a) In der genannten Entscheidung hat das BVerfG darauf aufmerksam gemacht, dass in der von den Vereinten Nationen herausgegebenen Statistik "International Standard Industrial Classification" (ISIC) ein Schreibfehler enthalten war, der zu einer fehlerhaften Verweisung führte. Dieser Schreibfehler --Hinweis in der Abteilung 37 (Recycling) auf den Ausschluss der Abteilungen 14-36 statt 15-36-- sei in der ISIC korrigiert worden, nicht aber in der WZ 2003. Dort heißt es in den Erläuterungen zur Unterklasse 37.20.5 (Recycling von sonstigen Altmaterialien und Reststoffen) u.a.: Diese Unterklasse umfasst nicht die "Herstellung von neuen Endprodukten aus ... Sekundärrohstoffen, z.B. Erzeugung von Baustoffen ...; die Tätigkeit ist in die entsprechende Herstellungsklasse einzuordnen (s. 14 bis 36)". Zwar ist die Einbeziehung von Abteilung 14 (Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau) möglicherweise auf ein Versehen zurückzuführen. Dies wäre für den Streitfall jedoch ohne Einfluss. Die Zuordnung der Tätigkeiten der X-GmbH zur Abteilung 14 beruht nicht auf deren Nennung in den Erläuterungen zur Unterklasse 37.20.5, sondern auf der Einschätzung, dass die Tätigkeit der X-GmbH mit dem Brechen und Mahlen von Kiesen und Sanden vergleichbar war und dass es für eine Zuordnung zum Unterabschnitt CB "Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau" unerheblich war, dass es sich nicht um eine im Zusammenhang mit Naturstein ausgeübte Tätigkeit handelte.
- 18** b) Die vom BVerfG ebenfalls erwogene Einordnung in die Unterklasse 26.82.0 (Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht metallischen Mineralien, anderweitig nicht genannt) innerhalb des Abschnitts D (Verarbeitendes Gewerbe) scheidet aus. Die allein in Betracht kommende Fallgruppe "Herstellung von Asphaltwaren und bituminösen Mischungen auf der Grundlage von Naturasphalt, Naturbitumen u.Ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen)" ist nicht einschlägig, da die X-GmbH nicht mit Naturasphalt oder Naturbitumen arbeitete.
- 19** c) Ebenso scheidet eine Zuordnung des Betriebs zum verarbeitenden Gewerbe mit Hilfe des vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Güterverzeichnisses für Produktionsstatistiken aus. Der Senat hat verschiedentlich diese Statistik als zusätzliches Hilfsmittel zur Einordnung der wirtschaftlichen Betätigung eines Betriebs

herangezogen (BFH-Urteile vom 23. Oktober 2002 III R 40/00, BFHE 201, 366, BStBl II 2003, 360; in BFHE 209, 186, BStBl II 2005, 497, und vom 10. Mai 2007 III R 54/04, BFH/NV 2007, 2146). In der Ausgabe 2002 des Güterverzeichnisses für Produktionsstatistiken (GP 2002) ist die vom BVerfG erwähnte Meldenummer 3720 14 301 für die Rubrik "Nichtmetallische Sekundärrohstoffe aus Bauschutt, Baumischabfällen, Straßenbauaufbruch" aufgeführt. Diese Meldenummer bezieht sich somit nicht auf Endprodukte, um die es im Streitfall geht. Die ebenfalls genannten Meldenummern 2682 13 001 und 2682 13 003 aus der Abteilung 26 des Güterverzeichnisses (Glas, Keramik, bearbeitete Steine und Erden) betreffen "Mischungen auf der Grundlage teerhaltiger Bindemittel" sowie "Bituminöse Mischungen auf der Grundlage von Fluxbitumen oder Bitumenemulsionen" und sind nicht einschlägig. Die Meldenummer 2682 12 900 "Andere Waren aus Asphalt o.ä. Stoffen (ohne solche in Rollen)" trifft weniger zu als die weiteren vom BVerfG genannten Nummern 1421 13 300 "Schotter, Splitt, Kies, Sand ..." sowie 1421 13 500 "Asphaltmischgut auf der Grundlage von Schotter, Splitt, Kies, Sand ..." aus der Abteilung 14 (Steine und Erden, sonstige Bergbauerzeugnisse), die nicht zum verarbeitenden Gewerbe gehören. Eine exakte Einordnung der wirtschaftlichen Tätigkeit der X-GmbH mit Hilfe der GP 2002 ist nicht möglich.

- 20** 6. Mit der Aufhebung des angefochtenen Zwischenurteils befindet sich das Klageverfahren wieder in dem Stadium, das vor Erlass des Zwischenurteils bestanden hat, ohne dass es einer förmlichen Zurückverweisung bedarf (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996 IX R 10/95, BFHE 181, 316, BStBl II 1997, 178).
- 21** 7. Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten (Senatsbeschluss vom 14. Mai 1976 III R 22/74, BFHE 119, 25, BStBl II 1976, 545).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de