

# Urteil vom 19. März 2019, VII R 11/18

## Unternehmen des Produzierenden Gewerbes

ECLI:DE:BFH:2019:U.190319.VIIR11.18.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 55, StromStG § 2 Nr 3, StromStV § 15 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. Januar 2018, Az: 11 K 2452/14

## Leitsätze

NV: Bei der Prüfung der Frage, ob ein Unternehmen dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen ist, sind zunächst alle von diesem Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten ungeachtet ihrer Gewichtung den Abschnitten der WZ 2003 zuzuordnen. Gehören nicht alle Tätigkeiten zum Produzierenden Gewerbe, ist der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit anhand des vom Antragsteller gewählten Kriteriums zu bestimmen .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 23. Januar 2018 11 K 2452/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH (A), deren satzungsmäßiger Unternehmensgegenstand "das Längs- und Querteilen von Bändern sowohl aus Stahl als auch aus NE-Metallen, das Schneiden, Zurichten, Profilieren, Be- und Verarbeiten von Feinblechen und Bändern jeder Art sowie der Vertrieb der genannten Produkte" war. A war im Streitjahr 2010 und in den Jahren davor und danach in einer Branche tätig, die sich auf das Abtafeln, Spalten und/oder Zuschneiden von in Form sog. Coils angelieferten Vormaterialien spezialisiert hatte (sog. Stahl-Service-Center). Bei den Coils handelt es sich um zu Bändern aufgewickelte flachgewalzte Erzeugnisse aus Eisen oder Stahl der Pos. 7208, 7209, 7210 und 7219 des Harmonisierten Systems (mehrheitlich Warmband und oberflächenveredeltes Material, zu etwa einem Drittel auch kaltgewalzte Coils) mit einer Breite von mindestens 1 000 mm und einem Gewicht zwischen acht und 25 t. Diese Coils werden nach den Vorgaben der Kunden auf Längsteilanlagen durch Scherschneiden in Spaltband (mit einer Breite zwischen zehn und 1 600 mm) umgearbeitet. Das so erzeugte Spaltband wird zu einem geringen Teil mittels einer Querteilanlage auf exaktes Maß zu rechteckigen Tafeln geschnitten und im Übrigen --abgesehen von einer Besäumung der Coils zur Gewährleistung einer einheitlichen Breite-- ohne weitere Bearbeitung an die Kunden geliefert.
- 2 Bezogen auf das Gewicht und den Umsatz lag der Anteil der von der Klägerin nicht weiterverarbeiteten Waren jeweils unter ... %; die dabei erzielte Marge lag im Geschäftsjahr 2015/16 bei ... €/t. Unter ... % der verarbeiteten Menge bearbeitete die Klägerin Stahl im Lohngeschäft; die dabei erzielte Marge lag im Geschäftsjahr 2015/16 bei ... €/t. Den übrigen Umsatz erzielte die Klägerin mit Waren, die sie zuvor unter Einsatz der erworbenen Coils zu Spaltband oder zu Tafeln verarbeitete. In diesem Bereich lag ihre Marge im Geschäftsjahr 2015/16 bei ... €/t. Mit diesem Teil ihrer Tätigkeit erzielte die Klägerin über ... % ihrer Wertschöpfung. Die Relationen der Anteile der verschiedenen wirtschaftlichen Betätigungen an der Gesamttätigkeit der Klägerin hinsichtlich Umsatz und dabei

erzielter Margen im Geschäftsjahr 2015/16 entsprachen im Wesentlichen den Verhältnissen bei der A im Streitjahr 2010.

- 3 Mit Antrag vom 2. November 2011 beehrte die A für das Kalenderjahr 2010 einen auf § 55 des Energiesteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (EnergieStG) gestützten Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer in Höhe von ... €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 25. Juni 2013 ab, weil die A nicht dem Produzierenden Gewerbe, sondern der Klasse 51.52.2 der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) "Großhandel mit Eisen, Stahl, Eisen- und Stahlhalbzeug" zuzuordnen sei.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Ablehnungsbescheid sei rechtmäßig, weil es sich bei der A im Streitjahr nicht um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, sondern um ein Handelsunternehmen gehandelt habe. Der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit der A habe im Streitjahr darin gelegen, durch Zuschneiden von auf eigene Rechnung erworbenen Coils mit Hilfe maschineller Anlagen nach den Vorgaben der Kunden Spaltband und Tafeln herzustellen und zu verkaufen. Abschnitt G der WZ 2003 umfasse den Groß- und Einzelhandel mit jeder Art von Waren, wobei im Handel übliche Behandlungen wie das Zuschneiden von Blechtafeln für eigene Rechnung eingeschlossen seien. Mit dem Längs- und/oder Querteilen der Coils habe die A weder neue Waren hergestellt noch die erworbenen Waren wesentlich umgestaltet, sondern aus diesen lediglich Teile herausgeschnitten, ohne deren stoffliche Beschaffenheit zu verändern. Soweit die Klägerin ausführe, das Schneiden der Coils zu Spaltband und/oder Tafeln sei der letzte Bearbeitungsschritt bei der Erzeugung von Halbzeugen, sei dem entgegenzuhalten, dass es sich bereits bei den Coils um Halbzeuge handele. Es sei für die Klassifizierung nicht von Bedeutung, dass mit der Tätigkeit der A eine im Vergleich zu einer reinen Handelstätigkeit höhere Wertschöpfung erzielt worden sei. Denn die Wertschöpfung allein sei kein Kriterium, mit dem eine ihrer Art nach als Teilbereich des Handels zu beurteilende Betätigung aus diesem Wirtschaftssegment herausgelöst werden und zu einem Gegenstand des Verarbeitenden Gewerbes qualifiziert werden könne. Abgesehen davon sei die mit der Anarbeitung der bezogenen Coils verbundene Wertschöpfung nicht so hoch gewesen, dass der Wert der erworbenen Ware als Handelsgegenstand zu vernachlässigen wäre.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Würdigung des FG, wonach sie kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sei. Das FG habe bei der Prüfung der WZ 2003 bereits auf der höchsten Aggregationsebene eine unzutreffende Ein- bzw. Ausweisung vorgenommen, indem es aus einer Vorbemerkung zu einem Abschnitt der WZ 2003 den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit abgeleitet habe, anstatt diesen anhand der maßgeblichen Wertschöpfung zu ermitteln. Die Vorgehensweise sei unzutreffend, weil der in dieser Vorbemerkung angesprochene technische Prozess des Zuschneidens von Blechtafeln auf der ersten Prüfungsebene nur von untergeordneter Bedeutung sei. Es sei zunächst die Haupttätigkeit nach der höchsten Wertschöpfung zu ermitteln, die bei der Klägerin in der Anarbeitung der Coils gelegen habe. Die Coils könnten ohne Umarbeitung nicht verwendet werden. Überdies wechsele dadurch die zolltarifliche Einreihung. Außerdem führe sie keine Arbeiten durch, die unter den Begriff "Zuschneiden von Blechplatten" fielen, weil sie überwiegend Spaltband herstelle. Die beiden Tätigkeiten seien auch nicht vergleichbar.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und das HZA unter Aufhebung seines Bescheids vom 25. Juni 2013 und der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2014 zu verpflichten, ihr gemäß § 55 EnergieStG für das Kalenderjahr 2010 eine Steuerentlastung in Höhe von ... € zu gewähren.
- 7 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Einer Bestimmung des Schwerpunkts der wirtschaftlichen Tätigkeit gehe stets die Abschnittsbestimmung voran, also die Ermittlung und Einordnung aller relevanten Tätigkeiten in die maßgeblichen Abschnitte der WZ 2003, zunächst ohne Betrachtung der Kriterien des § 15 Abs. 2 Satz 3 Nrn. 1 bis 4 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (StromStV). Etwaige Behandlungen der Ware seien auch dann noch als Tätigkeit des Handels erfasst, wenn sie nicht über den Grad einer handelsüblichen Manipulation hinausgingen. Auf die eingesetzte Technologie komme es nicht an. Das FG habe durch die Anwendung der Erläuterungen zu den Abschnitten D und G keine Schwerpunktermittlung, sondern lediglich eine Abschnittsbestimmung vorgenommen und hierbei zutreffend festgestellt, dass die Anarbeitung von Coils und der Handel mit nicht zugeschnittenen Coils dem Abschnitt G zuzuordnen seien. Eine weiter gehende Schwerpunktermittlung sei nicht erforderlich, weil für die Beurteilung der Eigenschaft "Unternehmen des

Produzierenden Gewerbes" die Abschnittsbestimmung ausreiche. Die Erläuterungen zu Abschnitt D beinhalteten spezielle Vorgaben, welche Tätigkeiten zwar zum Verarbeitenden Gewerbe gerechnet werden könnten, in der WZ 2003 jedoch in einen anderen Abschnitt eingeordnet würden. Eine Beurteilung, ob durch das Zuschneiden eine Umwandlung stattfindet, sei schon aufgrund der Ausweisung unerheblich. Das Längs- und Querteilen von Stahlcoils stelle statistisch-klassifikatorisch ein bloßes Zuschneiden von Blechtafeln dar.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Einordnung der A in die WZ 2003 hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 10** 1. Gemäß § 55 EnergieStG i.d.F. vom 15. Juli 2009 wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für Schweröle nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1 und 3, Erdgas, Flüssiggase und gasförmige Kohlenwasserstoffe, die nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 versteuert worden sind und die von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG) zu betrieblichen Zwecken verheizt oder in begünstigten Anlagen nach § 3 verwendet worden sind.
- 11** a) Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sind gemäß § 2 Nr. 3 StromStG u.a. Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes nach Abschnitt D der WZ 2003 (vgl. § 2 Nr. 2a 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 16. April 2013 VII R 25/11, BFHE 242, 372, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2013, 304). Die Zuordnung zum Produzierenden Gewerbe soll --vorbehaltlich der in § 15 StromStV vorgesehenen Abweichungen-- grundsätzlich in enger Anlehnung an die statistischen Zuordnungsmethoden nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgen. Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang eine weitgehende Kongruenz zwischen statistischer und stromsteuerrechtlicher Einordnung angestrebt (vgl. Senatsurteil vom 24. August 2004 VII R 23/03, BFHE 207, 88, ZfZ 2005, 88; Senatsbeschluss vom 2. März 2005 VII B 173/04, BFH/NV 2005, 1390).
- 12** b) Für die Zuordnung eines Unternehmens zu einem Abschnitt oder einer Klasse der Klassifikation der Wirtschaftszweige sind die Verhältnisse in dem der Antragstellung vorhergehenden Kalenderjahr maßgebend (§ 15 Abs. 2 Satz 1 StromStV). Übt das Unternehmen in diesem Zeitraum mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten aus, die nicht alle dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen sind, kann das Unternehmen gemäß § 15 Abs. 2 Sätze 2 und 3 StromStV den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit durch die in dieser Vorschrift alternativ genannten Kriterien bestimmen. Davon ausgehend müssen in einem ersten Schritt alle von einem Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten ungeachtet ihrer Gewichtung den Abschnitten der WZ 2003 zugeordnet werden. Gehören nicht alle Tätigkeiten dem Produzierenden Gewerbe oder einem anderen in § 2 Nr. 3 StromStG genannten Abschnitt an, muss in einem zweiten Schritt der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit nach dem vom Antragsteller gewählten Kriterium bestimmt werden.
- 13** 2. Diesen Vorgaben entspricht das Urteil des FG nicht. Eine Einordnung der einzelnen wirtschaftlichen Tätigkeiten der A im Jahr vor der Antragstellung ist unterblieben. Stattdessen hat das FG unmittelbar den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeiten festgelegt und diese Schwerpunkttätigkeit in die WZ 2003 eingeordnet.
- 14** Darüber hinaus ist zu beanstanden, dass das FG bei der Bestimmung des Schwerpunkts der wirtschaftlichen Tätigkeit den Weiterverkauf unbearbeiteter Waren und die Bearbeitung im Lohngeschäft anhand des Umsatzes als untergeordnet bewertet, während es hinsichtlich des Längs- und Querteilens der Coils zumindest auch auf die Wertschöpfung abzustellen scheint. Eine Kombination der in § 15 Abs. 2 Satz 3 StromStV genannten Kriterien ist jedoch nicht zulässig. Maßgeblich ist vielmehr allein das vom Unternehmen gewählte Kriterium, das allerdings in der Vorentscheidung nicht festgestellt wird. Daneben hat das FG auch die Marge im Sinne des Bruttoreingewinns bezogen auf den Einkaufspreis der Ware in Prozent in seine Erwägungen einbezogen, obwohl diese Größe in § 15 Abs. 2 Satz 3 StromStV nicht aufgeführt ist.
- 15** 3. Nicht zu beanstanden sind dagegen die Ausführungen des FG zur Abgrenzung der Abschnitte D und G der WZ 2003.

- 16** a) Nach den Vorbemerkungen zu Abschnitt D "Verarbeitendes Gewerbe" der WZ 2003 umfasst dieser die mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in Waren. Dabei kann es sich auch um Erzeugnisse dieses Abschnitts selbst handeln. Bei der Herstellung von Waren werden Rohstoffe in Waren umgewandelt, die sich als neue Produkte darstellen.
- 17** Den Vorbemerkungen zu Abschnitt D ist weiter zu entnehmen, dass es Tätigkeiten gibt, die zwar zum Verarbeitenden Gewerbe gerechnet werden könnten, die jedoch in der WZ 2003 in einen anderen Abschnitt eingeordnet werden. Dies betrifft u.a. das Zuschneiden von Blechplatten nach Kundenauftrag, das eine geänderte Ausführung des gleichen Erzeugnisses ergibt, jedoch kein neues Produkt. Diese Tätigkeit wird in den Abschnitt G "Handel" eingeordnet, wenn sie auf eigene Rechnung erfolgt. Dies gilt auch für das Zuschneiden von Blechtafeln.
- 18** Abschnitt G "Handel; Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen und Gebrauchsgütern" umfasst nach den Vorbemerkungen zu diesem Abschnitt den Groß- und Einzelhandel (Verkauf ohne Weiterverarbeitung) mit jeder Art von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen beim Verkauf von Handelswaren. Der Verkauf ohne Weiterverarbeitung schließt die im Handel übliche Behandlung von Waren ein. Dazu gehört u.a. das Zuschneiden von Blechtafeln für eigene Rechnung.
- 19** Der Ausschluss dieser Tätigkeit aus Abschnitt D ist aus systematischen Gründen nicht auf Blechtafeln beschränkt. Die WZ 2003 basiert auf der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (NACE Rev. 1.1), die mit der Verordnung (EG) Nr. 29/2002 der Kommission vom 19. Dezember 2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. L 6/3) veröffentlicht wurde und ihrerseits auf der Internationalen Systematik der Wirtschaftszweige (International Standard Industrial Classification of All Economic Activities - ISIC Rev. 3.1) der Vereinten Nationen aufbaut (vgl. Vorwort zur WZ 2003). Diese enthält in der Erläuterung zu Abschnitt D "Manufacturing" den Hinweis, dass bestimmte Tätigkeiten aus diesem Abschnitt ausgenommen sind, auch wenn sie eigentlich dessen Voraussetzungen erfüllen. Dazu gehört u.a. "cutting metals to customer order". Daraus ergibt sich, dass es auf die genaue Form des geschnittenen Metalls (Spaltband oder Tafeln) und auf die stoffliche Beschaffenheit des Metalls nicht ankommt. Abgesehen davon erfordert die Herstellung von Spaltband einen Arbeitsschritt weniger als die Herstellung von Tafeln, die erst nach einer zusätzlichen Querteilung des Spaltbands vorliegen. Dies spricht ebenfalls dafür, auch die Herstellung von Spaltband aus Abschnitt D auszunehmen.
- 20** b) Soweit die A nach den Feststellungen des FG sog. Coils nach den Vorgaben ihrer Kunden in Spaltband, teilweise durch anschließendes Querteilen in rechteckige Tafeln geteilt und anschließend die Kanten geglättet hat, hat sie nicht nur das Aussehen der Waren, sondern ihre konkrete weitere Verwendbarkeit verändert. Ob es sich dabei bereits um eine mechanische, physikalische oder chemische Umwandlung von Stoffen oder Teilen in neue Produkte handelt, wie dies die Vorbemerkungen zu Abschnitt der D der WZ 2003 für eine Einordnung in diesen Abschnitt verlangen, kann im Streitfall dahinstehen.
- 21** Eine solche Tätigkeit kann jedenfalls deshalb nicht dem Abschnitt D der WZ 2003 zugeordnet werden, weil es sich bei der Herstellung von Spaltband und Tafeln einschließlich des Entgratens der Kanten um ein Zuschneiden von Blechplatten handelt und diese Tätigkeit aus Abschnitt D ausdrücklich ausgenommen ist.
- 22** Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die A Teile aus den Coils herausgeschnitten, ohne deren stoffliche Beschaffenheit zu ändern und ohne damit eine neue Ware herzustellen. Vielmehr handelt es sich bei Spaltband und Tafeln um andere Ausführungen desselben Erzeugnisses. Dasselbe gilt für das Besäumen der Bleche. Die A hat die Coils nach den weiteren Feststellungen des FG auf eigene Rechnung erworben.
- 23** Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, welche Maschinen die A dafür eingesetzt hat oder ob sie hierfür hohe Investitionen getätigt hat.
- 24** Soweit sich die Klägerin darauf beruft, dass das Ausstanzen von Metall in Gruppe 28.4 WZ 2003 erfasst sei, ergibt sich ebenfalls kein anderes Ergebnis, weil diese Tätigkeit ausdrücklich in Abschnitt D genannt und somit hier einzuordnen ist. Abgesehen davon wurde nicht festgestellt, dass die A diesen Produktionsschritt ausführt.
- 25** 4. Soweit das FG Düsseldorf mit Urteil vom 19. April 2006 4 K 4755/03 VSt die dortige Klägerin dem Produzierenden Gewerbe zugeordnet hat, ergeben sich für den Streitfall keine abweichenden Überlegungen. Abgesehen davon, dass in dem vom FG Düsseldorf entschiedenen Fall die Stahlbandringe nicht nur gespalten,

sondern auch gewalzt und gegläht wurden, lag dieser Entscheidung die WZ 1993 zugrunde. In der WZ 1993 waren in den Abschnitten D und G keine Erläuterungen enthalten, die das Schneiden von Blech o.ä. dem Abschnitt G zugewiesen hätten. Soweit nach den Vorbemerkungen zur Abteilung 51 "Handelsvermittlung und Großhandel (ohne Handel mit Kraftfahrzeugen)" im Handel übliche Behandlungen von dieser Abteilung umfasst waren, wurde das Zuschneiden von Blechplatten bzw. Blechtafeln im Gegensatz zur WZ 2003 nicht ausdrücklich angesprochen.

- 26** 5. Im zweiten Rechtsgang wird das FG im ersten Schritt die verschiedenen Tätigkeiten der A ohne Berücksichtigung der in § 15 Abs. 2 StromStV genannten Kriterien in die Abschnitte der WZ 2003 einzuordnen haben. Fallen diese nicht alle in Abschnitt D, muss es in einem zweiten Schritt das von der Klägerin gewählte Kriterium i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 3 StromStV feststellen und anhand dessen den Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit ermitteln.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)