

Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 2266/16 VSt

Datum: 21.02.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2266/16 VSt
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0221.4K2266.16VST.00

Tenor: Der Beklagte wird unter teilweiser Aufhebung seines Bescheids vom 21.05.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2016 verpflichtet, der Klägerin eine weitere Vergütung zu gewähren.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- Die Klägerin ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Ihre Aufgaben sind wie folgt bestimmt: 1
- 1. Regelung des Wasserabflusses einschließlich Ausgleich der Wasserführung und Sicherung des Hochwasserabflusses der oberirdischen Gewässer oder Gewässerabschnitte und in deren Einzugsgebieten; 2
3
 - 2. Unterhaltung oberirdischer Gewässer oder Gewässerabschnitte und der mit ihnen in funktionellem Zusammenhang stehenden Anlagen; 4
 - 3. Rückführung ausgebauter oberirdischer Gewässer in einen naturnahen Zustand; 5
 - 4. Regelung des Grundwasserstandes; 6
 - 5. Vermeidung, Minderung, Beseitigung und Ausgleich wasserwirtschaftlicher und 7

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); 8
- 7. Abwasserbeseitigung nach Maßgabe des Landeswassergesetzes; 9
- 8. Entsorgung der bei der Durchführung der genossenschaftlichen Aufgaben anfallenden Abfälle; 10
- 9. Vermeidung, Minderung, Beseitigung und Ausgleich eingetretener oder zu erwartender, auf Abwassereinleitungen oder sonstige Ursachen zurückzuführender nachteiliger Veränderungen des oberirdischen Wassers; 11
- 10. Ermittlung der wasserwirtschaftlichen Verhältnisse, soweit es die Aufgaben der Genossenschaft erfordern. 12

Die ihr zugewiesenen Aufgaben wies die Klägerin folgenden Abschnitten und Unterklassen der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) zu: 13

Nr. 1	F	45.24.0, 45.11.2	14
Nr. 2	F	45.24.0	15
Nr. 3	F	45.24.0, 45.11.2	16
Nr. 4	F	45.24.0, 45.11.2	17
Nr. 5	F	45.24.0	18
Nr. 6	E	41.00.2, 45.24.0, 45.11.2	19
Nr. 7	O	90.01.1, 90.01.2	20
	E	40.11.1	21
Nr. 8	O	90.02.1	22
Nr. 9		keine Zuordnung möglich	23
Nr. 10	F	45.24.0	24
	K		25

Die Beiträge für den Bereich Planung und Bau in Form kalkulatorischer Zinsen und Tilgung ordnete die Klägerin vollständig dem Anschnitt F 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. 26

Die Arbeiten wurden grundsätzlich von Erfüllungsgehilfen erledigt. Die Klägerin betrachtete 27

sich als Bauherrin und erbrachte wesentliche Teile der Ingenieurleistungen wie Planung und Bauleitung selbst. Ca. 10% des jährlichen Investitionsvolumens wurden durch Eigenleistungen erbracht, der Rest durch Fremdfirmen.

Am 08.12.2014 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Entlastung von der Stromsteuer nach § 9b des Stromsteuergesetzes (StromStG) für das Kalenderjahr 2013 abzüglich des Selbstbehalts nach § 9b Abs. 2 StromStG. Den Strom hatte sie ausschließlich selbst verbraucht. 28

In ihrer zugleich eingereichten Beschreibung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten für 2012 bestimmte sie den Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten anhand des mit den einzelnen Tätigkeiten erzielten Umsatzes. Danach ergaben sich folgende Werte: 29

Tätigkeit	Abschnitt der WZ 2003	Anteil
Unterhaltung von Fließgewässern	A	7,94 %
Beschaffung und Bereitstellung von Wasser	E	1,42 %
Wasserbau und Bautätigkeit	F	50,66 %
Abwasserreinigung, Beseitigung von Umweltverschmutzungen	O	39,80 %
Sonstige Dienstleistungen im Abschnitt K	K	1,55 %
Nicht zugeordnete Kostenbereiche		-1,37 %

30

Mit Bescheid vom 21.05.2015 setzte der Beklagte die Entlastung fest und führte dazu aus, zum 01.08.2013 sei § 15 Abs. 9 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Stromsteuer-Durchführungsverordnung – StromStV) in Kraft getreten. Danach gelte, wenn in den Erläuterungen zur Abteilung 45 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. Da auf Grund der Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Klägerin noch offen sei, ob die Umsätze, die sie dem Abschnitt F (Baugewerbe) zuordne, durch Subunternehmen ausgeführt worden seien und ob sie für die Klägerin Investitionen seien, werde ihr Antrag für die Zeit vom 01.08. bis zum 31.12.2013 abgelehnt. 31

Zur Begründung ihres fristgerecht eingelegten Einspruchs trug die Klägerin vor, die Umsätze, die sie 2012 dem Abschnitt F zugeordnet habe, hätten sich zum überwiegenden Teil aus Abschreibungen und kalkulatorischen Zinsen ergeben, denen Bautätigkeiten aus den Jahren von 2012 zu Grunde gelegen hätten. Daher sei ihr eine Zuordnung von Bautätigkeiten, die durch Subunternehmer ausgeführt worden seien und die zu Investitionen geführt hätten, nicht möglich. Grundsätzlich seien 2012 und in den Vorjahren 90% der Bautätigkeit durch Subunternehmen und 10% der Bautätigkeit von eigenen Mitarbeitern ausgeführt worden. 32

Hierauf komme es aber nicht an, da § 15 Abs. 9 StromStV nichtig sei, denn die Vorschrift 33

überschreite Inhalt, Zweck und Ausmaß ihrer Ermächtigungsgrundlage in § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG. Mittels einer Rechtsverordnung dürften die Intention des Gesetzgebers und dessen Wertentscheidungen nicht unterlaufen werden. Mit der Vorläufervorschrift zu § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG, § 11 Nr. 2 2. Halbsatz StromStG in seiner ursprünglichen Fassung, habe es der Gesetzgeber für nötig erachtet, auf Grund erster Anwendungserfahrungen die Zuordnung eines Unternehmens zu einem Abschnitt der WZ 2003 regeln zu können (BT-Drs. 14/1524 S.11). Insoweit sei es um eine einheitliche Rechtsanwendung gegangen, die Rechtsklarheit habe schaffen sollen, zumal die WZ 2003 insoweit keine Verfahrensvorschriften enthalten habe. § 15 StromStV enthalte insoweit ergänzende Verfahrensregelungen.

§§ 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG ermächtige aber nicht zur Änderung der Regelungen des StromStG. Dies aber sei mit § 15 Abs. 9 StromStV geschehen. Zwar führe der Verordnungsentwurf zur Begründung dieser Vorschrift aus, dass die statistische Zuordnung klarstellend in die StromStV aufgenommen werde. Tatsächlich aber habe es eine derartige Zuordnungspraxis nicht gegeben. Zudem sei eine Klarstellung, die sich nicht am geltenden Recht orientiere, nicht möglich, da § 2 Nr. 2a und 3 StromStG die von § 15 Abs. 9 StromStV vorgegebene Klassifizierung nicht zulasse. Insoweit werde auf die Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 16.04.2013, VII R 7/11 und Senatsurteil vom 21.01.2015, 4 K 1956/13 VSt) hingewiesen. Vielmehr enthalte § 15 Abs. 9 StromStV eine Änderung des Begriffs des Unternehmens des Produzierenden Gewerbes, die im hier interessierenden Zusammenhang von der WZ 2003 bestimmt werde. Durch eine Rechtsverordnung könne angesichts dieser Gesetzeslage nichts Abweichendes geregelt werden. Insoweit werde auch auf das Urteil des VG Frankfurt vom 11.11.2014, 5 K 4156/13 F hingewiesen. 34

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.07.2016 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und führte dazu aus: § 15 Abs. 9 StromStV sei rechtmäßig und hier anwendbar. Aus statistisch-klassifikatorischer Sicht seien selbst ausgeführte Bauarbeiten einer Einheit als Haupt- oder Nebentätigkeit anzusehen, nicht aber als Hilfstätigkeit. Als Haupttätigkeit sei grundsätzlich die Tätigkeit zu bestimmen, die den größten Beitrag zur Wertschöpfung der betreffenden Einheit leiste. Die Wertschöpfung als Differenz zwischen Output und Vorleistungen habe für die Nutzung der Klassifikation innerhalb der Statistik die Funktion, den Anteil der Einheit und der ihr zugeordneten Haupttätigkeit zum Bruttoinlandsprodukt zu ermitteln. In die insoweit maßgebende Bruttowertschöpfung zu Herstellungspreisen gehörten keine von Dritten bezogenen Vorleistungen. 35

Die Zuordnung zum Produzierenden Gewerbe müsse in enger Anlehnung an die statistischen Zuordnungsmethoden erfolgen, wobei vom Gesetzgeber eine weitgehende Kongruenz zwischen statistischer und stromsteuerlicher Einordnung gewollt gewesen sei. Daher stelle auch die Ermittlung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf Grundlage der Bruttowertschöpfung zu Herstellungspreisen gemäß § 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV das Idealkriterium für die Feststellung des Schwerpunkts eines Unternehmens dar. Dementsprechend dürften auch die anderen, zugelassenen Ersatzmethoden nicht dazu führen, dass nach der Methode des § 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV unerhebliche Tätigkeiten berücksichtigt würden (s. Vorbemerkungen 3.3 WZ 2003, S. 23). Nichts anderes ergebe sich aus § 15 Abs. 9 StromStV. 36

Mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und trägt ergänzend vor, die statistische Berücksichtigung ihrer gesamten Bautätigkeit sei schon Gegenstand des Senatsurteils vom 21.01.2015, 4 K 1956/13 VSt gewesen. Zudem gebe es unter den Methoden des § 15 Abs. 4 Satz 2 StromStV keine vorrangige, sondern nur 37

gleichrangige Methoden, die jede für sich nach den ihr eigenen Maßstäben anwendbar sei.

Die Klägerin beantragt, 38

den Beklagten unter teilweiser Aufhebung seines Bescheids vom 21.05.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2016 zu verpflichten, ihr eine weitere Vergütung zu gewähren. 39

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen, 41

und verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, 42
 der Senat habe in seinem Urteil vom 21.01.2015, 4 K 1956/13 VSt weder zu den Erläuterungen noch zur Bedeutung der fremdbezogenen Vorleistungen in Bezug auf die Ermittlung der Bruttowertschöpfung zu Herstellungspreisen und deren Bedeutung im Rahmen des Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung Stellung genommen, das in Bezug auf die WZ 2003 in der Verordnung (EG) Nr. 2223/96 des Rates vom 25.06.1996 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Gemeinschaft geregelt sei. Nach deren Anhang A Ziff. 3.69 würden Vorleistungen als die im Produktionsprozess verbrauchten, verarbeiteten oder umgewandelten Waren und Dienstleistungen bezeichnet. Sie müssten daher unberücksichtigt bleiben.

Die statistische Zuordnungspraxis beziehe sich auf die Tätigkeit der Statistikbehörden. 43
 Daher sei § 15 Abs. 9 StromStV im Verhältnis zu § 2 Nr. 3 StromStG weder zu eng gefasst noch gehe die Vorschrift über die Ermächtigung des § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG hinaus.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet. 44

Der Beklagte hat dadurch, dass er weitere Stromsteuer nach § 9b StromStG nicht vergütet hat, die Klägerin in ihren Rechten verletzt. Daher war der Beklagte unter teilweiser Aufhebung seines ablehnenden Bescheids vom 21.05.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2016 zu verpflichten, der Klägerin noch Stromsteuer zu vergüten, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 45

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. 46

Als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes werden in § 2 Nr. 3 StromStG im hier interessierenden Zusammenhang u.a. Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes angesprochen, die in der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) dem Abschnitt F zuzuordnen sind. Dafür 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 8 StromStV nichts anderes geregelt ist. 47

Handelt es sich aber wie bei der Klägerin um ein Unternehmen, das mehrere 48

wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, die nicht alle dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen sind, ist es nach dem Schwerpunkt seiner wirtschaftlichen Tätigkeit einem Abschnitt der WZ 2003 zuzuordnen, § 15 Abs.4 Satz 1 StromStV. Der Schwerpunkt wird dabei nach Wahl der Klägerin durch den Abschnitt der WZ 2003 bestimmt, in dessen Tätigkeiten sie als juristische Person des öffentlichen Rechts im Jahr 2012 das höchste zuzurechnende Aufkommen aus Beiträgen erzielte, § 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 4 Satz 2 StromStV.

Ausgehend von dem genannten Maßstab des Beitragsaufkommens sind die Tätigkeiten der Klägerin in Anwendung der Top-down-Methode (Vorbemerkungen 3.3 Abs. 6 WZ 2003) aufzulisten. Dabei sind das der jeweiligen Tätigkeit zuzurechnende Beitragsaufkommen im Jahr 2012 und der der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnende Abschnitt der WZ 2003 zu ermitteln. 49

Die Klägerin ist im Bereich Wasserbau tätig, wobei sie ihre diesbezüglichen Tätigkeiten den Klassen 45.11 (Abbruch-, Spreng- und Enttrümmerungsarbeiten, Erdbewegungsarbeiten) und 45.24 WZ 2003 (Wasserbau) zuordnet. Weiter ist die Klägerin im Bereich O (Erbringung von sonstigen öffentlichen und persönlichen Dienstleistungen), nämlich der Klasse 90.01 (Abwasserbeseitigung) und der Klasse 90.02 (Abfallbeseitigung) tätig. Dies ist zwischen den Beteiligten dem Grundsatz nach unstrittig. 50

Bei den weiteren Tätigkeiten der Klägerin in den Klassen A, E und K handelt es sich nur um geringfügige, hier zu vernachlässigende Tätigkeiten. 51

Die Bautätigkeit stellt eine der wirtschaftlichen Tätigkeiten der Klägerin dar, denn mit ihr werden durch den kombinierten Einsatz von Produktionsfaktoren wie Betriebsmittel und Werkstoffe, Arbeit, Herstellungsverfahren, Informationsnetze usw. bestimmte Waren produziert (Vorbemerkungen 3.1 Abs. 1 WZ 2003). 52

Diese Tätigkeit ist auch keine Hilfstätigkeit im Sinne der Vorbemerkungen 3.1 Abs. 4 WZ 2003, denn sie dient wie z. B. Rechnungswesen, Transport, Lagerung, Einkauf, Verkaufsförderung, Reparatur und Wartung usw. nicht nur der Unterstützung einer Haupt- oder Nebentätigkeit. Vielmehr dient sie der Erfüllung der Aufgaben der Klägerin (vgl. BFH Urteil vom 16.04.2013, VII R 7/11, juris). 53

Die Herstellung von Anlageinvestitionen ist wie die Herstellung dieser Güter selbst zu klassifizieren. Bei der hier interessierenden Herstellung durch die Klägerin handelt es sich um Baumaßnahmen, im Wesentlichen um Erdbewegungsarbeiten und Wasserbau. Zudem sind Planung und Bau Gegenstand des Unternehmens der Klägerin. Diese Tätigkeiten erbringt sie nach ihren - vom Beklagten nicht bestrittenen Angaben - zu 10% mit eigenem Personal. 54

Eine Tätigkeit in der Bauindustrie erlaubt den Einsatz von Subunternehmen, s. Absatz 3 der Vorbemerkungen zu Abteilung 45 (Baugewerbe) WZ 2003. Dabei handelt es sich um Regelungen für den Hoch- und Tiefbau der Gruppe 45.2, der auch den Wasserbau (Klasse 45.25) umfasst. Dementsprechend berücksichtigt das BFH-Urteil vom 16.04.2013, VII R 7/11 auch nicht die Sichtweise, dass Bautätigkeiten, die zur Bildung von Anlagevermögen führen, nur dann der statistischen Einheit zuzurechnen sind, wenn sie von dieser Einheit selbst ausgeführt worden sind. 55

Die Bautätigkeit hat die Klägerin zu Recht und in zutreffender Höhe nach dem Aufkommen an Beiträgen ermittelt. Dieser Tätigkeitsbereich, der keine Hilfstätigkeit darstellt, enthält auch Beiträge in Form kalkulatorischer Zinsen und Tilgung. Die Bautätigkeit ist entgegen 56

den Ausführungen des Beklagten nicht nur Mittel zum Zweck, sondern dient unmittelbar der Erfüllung der Aufgaben der Klägerin, wie bereits dargelegt wurde. Für eine Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 StromStV ist kein Raum (s. BFH Urteil vom 16.04.2013, VII R 7/11, juris).

§ 15 Abs. 9 StromStV steht dem nicht entgegen. Zwar bestimmt diese Vorschrift, dass dann, wenn in den Erläuterungen zur Abteilung 45 WZ 2003 bestimmt wird, dass Arbeiten im Baugewerbe auch durch Subunternehmen ausgeführt werden können, dies nicht gilt, wenn die Arbeiten für das zuzuordnende Unternehmen Investitionen darstellen. Danach wäre im Streitfall zum Nachteil der Klägerin davon auszugehen, dass Arbeiten der von ihr beauftragten Subunternehmen unberücksichtigt bleiben müssten, weil sie zu Anlagevermögen der Klägerin führen, auch wenn sie dafür Einnahmen aus Beiträgen erzielt. Im Hinblick auf den Einsatz von Subunternehmen für etwa 90% des jährlichen Investitionsvolumens wäre die Klägerin dann kein Unternehmen des Baugewerbes mehr. 57

Die Bestimmung des § 15 Abs. 9 StromStV überschreitet jedoch die von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes vorgegebene Regelungsbefugnis der dem Ordnungsgeber eingeräumten Ermächtigungsgrundlage und ist deshalb nichtig. 58

§ 15 Abs. 9 StromStV wurde durch Art. 2 Nr. 9 Buchst. b der Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 24.07.2013 (BGBl. I S. 2763) neu gefasst und konnte allenfalls auf Grund des § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG erlassen worden sein. Danach darf das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung die Zuordnung von Unternehmen zu einem Abschnitt oder einer Klasse der WZ 2003 regeln. Tatsächlich aber regelt § 15 Abs. 9 StromStV nicht die Zuordnung von Unternehmen zu Abschnitten oder Klassen der WZ 2003, sondern bestimmt nur, dass die Erläuterungen der WZ 2003 zur Abteilung 45 unter bestimmten Bedingungen nicht anwendbar sein sollen. Diese Änderung begründet der Ordnungsgeber im Referentenentwurf zur zweiten Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung damit, dass nach ständiger Zuordnungspraxis des Statistischen Bundesamtes die Erläuterungen nicht einschlägig seien, wenn die Bauarbeiten für das zuzuordnende Unternehmen Investitionen darstellten. Dann nämlich seien nur die von dem Unternehmen selbst ausgeführten Bauarbeiten dem Baugewerbe zuzuordnen. Soweit der Ordnungsgeber damit meint, die Sichtweise des Statistischen Bundesamtes auch in die StromStV übernehmen zu müssen, übersieht er zweierlei. Zum einen hat das Statistische Bundesamt die Erläuterungen zur Abteilung 45 für die eigenen Beurteilungen, sofern sie sich noch auf die WZ 2003 einschließlich dieser Erläuterungen stützen, nicht aufgehoben. Zum anderen ergibt sich, worauf der Beklagte in seinen Stellungnahmen hingewiesen hat, die möglicherweise abweichende statistische Beurteilung aus den Vorschriften, nach denen unter Anwendung der sog. Top-down-Methode der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeiten zu ermitteln ist. Für das Statistische Bundesamt ist das grundsätzlich maßgebende Kriterium die größte Bruttowertschöpfung zu Herstellungspreisen (s. Vorbemerkungen 3.3 Seite 19 WZ 2003), an deren Stelle aber auch andere Methoden bis hin zur Selbsteinschätzung der Befragten zulässig sind (s. Vorbemerkungen 3.3 Seiten 23 f. WZ 2003). Demgegenüber richtet sich die maßgebende Methode zur Ermittlung des Schwerpunkts der wirtschaftlichen Tätigkeit zur Anwendung der WZ 2003 im Rahmen der Bestimmung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gemäß § 2 Nr. 3 StromStG nach den Methoden gemäß § 15 Abs. 4 StromStV. Die dabei von der Klägerin vorgenommene Wahl hat der Beklagte im Streitfall nicht beanstandet (s. § 15 Abs. 4 Satz 3 StromStV). 59

Beruhet § 15 Abs. 9 StromStV mithin auf einer fehlenden Unterscheidung zwischen dem 60

Umfang und der Reichweite der Erläuterungen der WZ 2003 und den Folgen der Ermittlung des wirtschaftlichen Schwerpunkts. Dabei handelt es sich um einen Beurteilungsfehler, der von der Ermächtigungsgrundlage nicht gedeckt ist. Die in § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG vorgesehene Regelung der Zuordnung von Unternehmen zu einem Abschnitt oder einer Klasse der WZ 2003 dient vergleichbar einer Einreihungsverordnung nach Art. 57 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union – UZK – oder nach Art. 9 Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif der einheitlichen Anwendung, darf aber keineswegs das ihr zu Grunde liegende Regelwerk, sei es die Statistische Klassifikation in Form der WZ 2003 oder die Kombinierte Nomenklatur ändern.

Für diesen durch § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG vorgegebenen Anwendungsbereich spricht auch § 11 Satz 1 Nr. 3 StromStG, der den Ordnungsgeber ausdrücklich ermächtigt, eine von § 2 Nr. 1 StromStG abweichende Bestimmung zu treffen. Insoweit ist die in § 11 Satz 1 Nr. 4 StromStG genannte Befugnis, die Zuordnung von Unternehmen zu einem Abschnitt oder einer Klasse der WZ 2003 zu regeln, nur dahin zu verstehen, dass die Bestimmungen der WZ 2003 selbst nicht geändert werden dürfen. 61

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren aus § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 62

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 63

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 64