

**Hinweise und erweiterte Stellungnahme des Deutschen Asphaltverbandes zur Erfassung der Asphaltmischgutherstellung nach § 51 Absatz 1 Nr. 1a EnergieStG und § 9a Absatz 1 Nr. 2 StromStG – Stand April 2019**



## **Gliederung**

- 1) Einleitung**
- 2) Die Herstellung von Asphaltmischgut**
- 3) Die Rechtsauffassung der Generalzolldirektion**
- 4) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**
- 5) Wortlaut des Gesetzes**
- 6) Der gesetzgeberische Wille**
- 7) Die NACE Rev. 1.1**
- 8) Zwischenergebnis**
- 9) Die Bedeutung anderer Klassifikationen**
- 10) Fazit**

### **1) Einleitung**

Im November 2018 wurde bundesweit den Herstellern von sog. Asphaltmischgut durch die zuständigen Hauptzollämter durch Bescheid mitgeteilt, dass man die bisher erteilten Erlaubnisse nach § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG für die steuerfreie Verwendung von Kohle für Prozesse und Verfahren nach § 51 EnergieStG widerrufe. Die bis dahin erteilten Erlaubnisscheine seien zurückzugeben, die Bestände an unverteuerten Kohle an den Asphaltmischanlagen zu erfassen und zur Versteuerung anzumelden. Gleichzeitig erging die Ankündigung, Entlastungsanträge für die Verwendung von Energieerzeugnissen bzw. Strom ab dem 01.01.2018 abzulehnen. Die Bescheide basieren auf einer Anweisung der Generalzolldirektion, welche die Asphaltmischgutherstellung als ab dem Jahr 2018 nicht mehr entlastungsfähig betrachtet<sup>1</sup>.

Die hier im Weiteren aufgeführten Hinweise sollen zunächst einen Überblick über die im Zusammenhang mit der Herstellung von Asphaltmischgut bestehende Technologie geben (Punkt 2), die bisherige Argumentation der Generalzolldirektion (Punkt 3) aufzeigen sowie die finanzgerichtliche Rechtsprechung in ähnlichen Sachfragen (Punkt 4) beleuchten. Sodann erfolgt eine juristische Begutachtung der damit aufgeworfenen Fragestellungen und ein Ergebnis (Punkte 5-9) und ein Fazit (Punkt 10), welches die Position des Asphaltverbandes darstellt.

### **2) Die Herstellung von Asphaltmischgut**

Asphaltmischgut ist ein technisch hergestelltes Gemisch aus Gesteinskörnungen, dem Bindemittel Bitumen sowie ggf. weiteren Zusätzen. Es wird für Verkehrsflächenbefestigungen aller Art, für Bodenbeläge im Hochbau sowie für Anwendungen im Wasser- und Deponiebau verwendet.

Davon zu unterscheiden sind teerhaltige Gemische, wie sie zuletzt vor Jahrzehnten in Deutschland zum Einsatz gekommen sind. Der Baustoff Asphalt wird häufig fälschlicherweise mit Teer gleichgesetzt. Anders als Asphalt, dessen Bindemittel Bitumen aus Erdöl gewonnen wird, entsteht das Bindemittel Teer durch Pyrolyse von Holz oder Kohle. Teer ist stark gesundheitsgefährdend und die Verwendung ist in Deutschland im Straßenbau seit 1984 verboten.

---

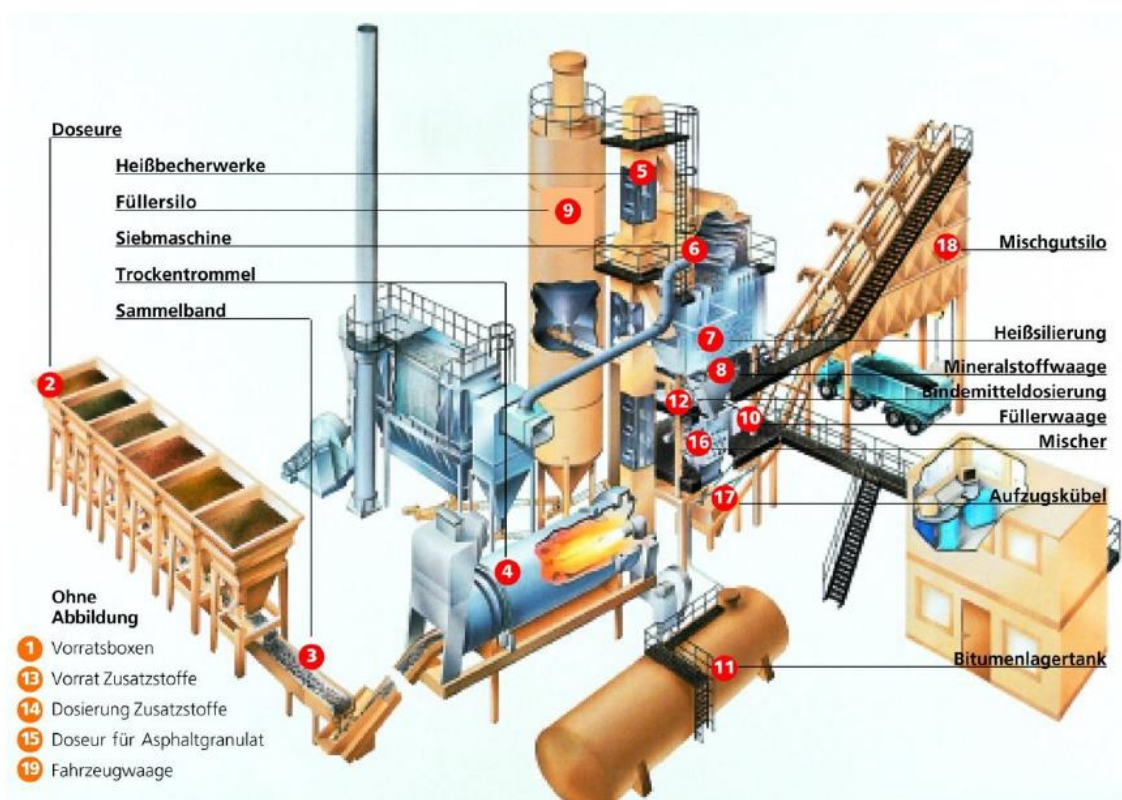
<sup>1</sup> Schreiben der Generalzolldirektion an den DAV vom 05.11.2018

Die Herstellung von Asphaltmischgut folgt einem seit vielen Jahrzehnten bewährten Prinzip und der Herstellungsprozess kann grob in folgenden Verfahrensschritten beschrieben werden:

Am Asphaltmischwerk bevvorratete, in der Regel feuchte Gesteinskörnungen (Sande, Kiese und Splitte) werden sog. Doseuren aufgegeben. Aus den Doseuren werden die für ein Asphaltprodukt notwendigen Gesteinskörnungen abgezogen und über ein Sammelband einer Trockentrommel zugeführt. In der Trockentrommel wird das Material getrocknet und zugleich dabei auf eine für die Asphaltherstellung geeignete Temperatur erhitzt. Ein Heißbecherwerk (Heißelevator) fördert das erwärmte Gesteinskörnungsgemisch in eine Siebmaschine, wo es in einzelne Kornfraktionen aufgeteilt wird. Unterhalb der Siebmaschine befinden sich entsprechende Vorratssilos für die einzelnen Kornfraktionen (Heißsilierung), von wo sie über die Gesteinskörnungswaage in den Mischer abgezogen werden.

Gesteinsmehl (Füller), Bindemittel und eventuelle Zusatzstoffe gelangen über andere Wege in den Mischer. Für diese Baustoffe werden spezielle Dosiereinrichtungen verwendet, nämlich die Füller- und Bindemittelwaage. Zusatzstoffe werden je nach Beschaffenheit gelagert und über automatische Einrichtungen oder in Sonderfällen von Hand dem Mischer zugegeben. Unter den Zusatzstoffen finden sich je nach Rezeptur Cellulosefasern, sog. Naturasphalte, Additive und ähnliche Stoffe, die dem Asphaltmischgut für den jeweiligen Verwendungszweck optimierende Eigenschaften verleihen. Befinden sich alle benötigten Komponenten in den Dosiereinrichtungen, wird das Material, der Rezeptur entsprechend, in den Mischer gegeben.

**Abb. 1** Schematische Darstellung der Asphaltmischgutherstellung



Ausbauasphalt (Altasphalt von Straßenbaustellen zur vorgesehenen Wiederverwendung) in Form von Asphaltgranulat gelangt über eigene Doseure in den Herstellungsprozess. Man unterscheidet verschiedene Verfahren nach der Zugabestelle oder Art der Vorbehandlung, beispielsweise Zugabe in den Mischer, Elevatorzugabe oder Zugabe über Paralleltrommel. In der Paralleltrommel wird das Asphaltgranulat separat schonend getrocknet und erwärmt.

Im Mischer werden alle Bestandteile vermischt, das Bitumen wird eingedüst. Das noch heiße Mischgut wird sodann auf LKW verladen und zu den Baustellen gebracht, wo es direkt als Straßenbelag oder in sonstiger Verwendungsweise eingebaut wird.

Der prozentuale Anteil der Bestandteile variiert je nach Mischgutsorte, die wiederum vom späteren Verwendungszweck abhängt. Der Anteil des Bindemittels Bitumen reicht dabei von 4 bis 18 %, die Gesteinskörnungen unterteilen sich in Herkunft, Korngröße und Verteilung je nach Rezeptur.

Das hergestellte Asphaltmischgut ist ein Endprodukt für die oben beschriebenen Anwendungsgebiete. Es stellt keinen Roh- oder Ausgangsstoff für weitere Produkte dar, insbesondere werden daraus keine gegenständlichen weiteren Waren gepresst, geformt oder weiterverarbeitet.

Davon zu unterscheiden sind Produkte, die ebenfalls unter Einsatz von Bitumen gefertigt werden. Als Hauptanwendungsbereich für diese Waren dürften hier bspw. sog. Bitumendachbahnen (und eingeschränkt Bitumenschindeln) zu nennen sein. Diese bestehen aus einer Verbindung von Pappen aus Glasfaser-, Polyester- oder Jutegeweben oder Kunststoffbahnen und Bitumen, welche ein- oder beidseitig besandet oder beschiefert werden und meist als Quadratmeter- oder Rollenware in den Handel gelangen. Die Herstellung dieser Produkte erfolgt in eigenen Werken und unterscheidet sich bereits in der Verfahrenstechnik, den einzusetzenden Rohstoffen und dem späteren Anwendungsbereich deutlich von den sog. Asphaltmischgütern. Als Nischenprodukt wären ferner sog. Asphaltplatten zu nennen, die aus Bitumen und feiner Gesteinskörnung unter hohem Druck gepresst werden, um als Bodenbeläge im Inneneinsatz zu dienen.

Zurzeit gibt es in Deutschland annähernd 600 Asphaltmischwerke, die flächendeckend nahezu gleichmäßig verteilt sind. Ihre Standorte sind heterogen. Mal befinden sich Asphaltmischanlagen in (ehemaligen) Steinbrüchen, mal in Industrie- und Gewerbegebieten ohne direkten Zugang zu Rohstoffgewinnungsflächen. Asphaltmischwerke sind darüber hinaus häufig in größeren Städten angesiedelt, um den hohen Bedarf an Materialien verbrauchsnahe zu gewährleisten. Eine untergeordnete Rolle spielen mobile Anlagen, deren Einsatz insbesondere bei speziellen Straßenbauprojekten oder schwieriger Erreichbarkeit der Baustellen in Betracht kommt.

Im Jahr 2017 wurden in Deutschland annähernd 42 Mio. t Asphaltmischgüter produziert. Die Verwendung im Straßenbau ist hierbei ganz überwiegend. Der Einsatz im Hochbau tritt angesichts der produzierten Mengen deutlich in den Hintergrund.

Festzuhalten ist schließlich, dass Asphaltmischgut eine europäisch genormte und harmonisierte Ware darstellt. Alle Komponenten des Warenbegriffs werden von Asphaltmischgut erfüllt. Eine Ware ist in allgemeiner Definition ein materielles Wirtschaftsgut, welches Gegenstand des Warenhandels ist und als Gegenstand des Warenumsatzes in Betracht kommt. Asphaltmischgut erfüllt demnach die Begrifflichkeit einer Ware sowohl im Handelsrecht, als auch im Zollrecht, im Außenhandelsrecht und nach allen gängigen Wirtschaftstheorien. Das Mischgut wird als bewegliche Sache gehandelt und versteuert. Diese Tatsache wird richtigerweise auch von der Generalzolldirektion anerkannt und nicht bestritten.

### 3) Die Rechtsauffassung der Generalzolldirektion

Die Generalzolldirektion, Fachdirektion Strom- und Energiesteuer, hat in einem Schreiben vom 05.11.2018 an den Deutschen Asphaltverband dargelegt, dass nunmehr davon ausgegangen werden müsse, dass die steuerfreie Verwendung von Kohle als Heizstoff für Prozesse und Verfahren nach § 51 I Nr. 1a EnergieStG ausgeschlossen sei. Das Schreiben ist Grundlage für die bundesweiten Anweisungen an die Hauptzollämter, entsprechend der oben unter Punkt 1) dargestellten Vorgehensweise zu verfahren. Darüber hinaus hat die formulierte Rechtsansicht auch Bedeutung für die anderen Verwendungen von beispielsweise Öl und Gas sowie den Stromaufwand an den Asphaltmischwerken, als dass allgemein eine Erstattungsfähigkeit/Steuerfreiheit im Rahmen des EnergieStG und des StromStG entfallen würde.

Die Finanzverwaltung argumentiert im Einzelnen wie folgt:

Mit der Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes zum 01.01.2018 sei die bisherige Textfassung in den §§ 51 Abs.1 Nr.1 a) EnergieStG und 9a Abs.1 Nr.2 StromStG von „Herstellung von ...Asphalt“ in „Herstellung von... Waren aus Asphalt und bituminösen Erzeugnissen“ „korrigiert“ worden. Mit dieser Anpassung habe der Gesetzgeber klarstellen wollen, dass für die bei der Herstellung von Asphaltmischgut eingesetzten Energieerzeugnisse (z.B. Kohle, Erdgas) bzw. dafür entnommenen Strom keine Entlastung mehr zu gewähren sei, da die Produktion von Asphaltmischgut keiner begünstigten Klasse zuzuordnen sei. Dies sei aus dem bisherigen Wortlaut der Entlastungstatbestände nicht ohne weiteres erkennbar gewesen. Der Gesetzestext sei lediglich an die bestehende Formulierung der NACE-Klasse angepasst worden. Insofern sei - über den Hinweis einer Klarstellung hinaus - eine weitergehende Erläuterung nicht zwingend erforderlich gewesen.

Der Sachverhalt müsse im Hinblick auf die unionsrechtliche Grundlage der begünstigungsfähigen mineralogischen Verfahren nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b) 5. Anstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 [...] (EnergieStRL) und deren nationale Umsetzung in § 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG betrachtet werden, wonach nur bestimmte mineralogische Verfahren von der Energiesteuer ausgenommen werden können.

Es seien somit nur diejenigen Produktionsprozesse zu entlasten, die in den Unterabschnitt DI 26 der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 in der am 1. Januar 2003 geltenden Fassung (NACE Rev. 1.1) einzuordnen sind.

Aufgrund dieses statischen Verweises sei mit der NACE Rev.1.1 und der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003), die wiederum auf der NACE Rev.1.1 basiere und in § 2 Nr. 2a StromStG als anzuwendende Klassifikation der Wirtschaftszweige festgelegt sei, der Rechtsstand zum 1. Januar 2003 anzuwenden. In Verbindung mit den als Auslegungshilfe heranzuziehenden Regelwerken der Statistischen Güterklassifikation sowie in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft 2002 (CPA 2002), des Güterverzeichnisses für Produktionsstatistiken Ausgabe 2002 (GP 2002) sowie des Harmonisierten Systems (HS) und der Kombinierten Nomenklatur (KN) sei die Herstellung von Asphaltmischgut der nicht begünstigten Unterklasse 14.21.0 zuzuweisen, während die Einordnung in die begünstigte Unterklasse 26.82.0 nicht in Betracht komme (Klasse 26.82 NACE Rev.1.1):

Asphaltmischgut stelle keine Ware aus Asphalt im Sinne der Vorschriften dar. Danach handele es sich bei Asphaltwaren nur um „Waren, die als besondere Erzeugnisse erkennbar seien und z.B. in Form von Boden-, Wand- oder Dichtungsplatten, geformten Behältern oder Rohren“ vorlägen. Bei der Einordnung sei unter anderem die Position 6807 der sog. Kombinierten Nomenklatur (KN) bzw. die entsprechende Position im Harmonisierten System (HS) maßgeblich.

Das hergestellte Mischgut könne auch nicht als bituminöses Erzeugnis verstanden werden, da eine bituminöse Mischung voraussetze, dass sie der KN/HS-Position 2715 entspreche. Die dafür maßgeblichen Kriterien seien nicht erfüllt. Eine Einordnung als bituminöse Mischung bedinge, dass „Bitumen den Hauptbestandteil“ ausmache. Asphaltmischgut stelle außerdem kein Verschnittbitumen dar und es sei auch nicht Asphaltmastix, da „dieses einen höheren Anteil an Bitumen und eine andere Konsistenz“ habe (darüber hinaus diene es nicht als direkter Straßenbelag, sondern zum Auffüllen von Rissen oder als Formstoff zur Herstellung von Asphaltplatten).<sup>2</sup> Aufgrund einer hierzu im Nachgang erfolgten Anfrage des Asphaltverbandes spezifizierte die Finanzverwaltung ihre Ausführungen dahingehend, dass bestimmte Asphaltmischgutsorten aber doch als bituminöse Mischungen im Sinne der KN/HS-Position 2715 zu verstehen seien. So könnten die Sorten Asphaltmastix und Gussasphalt aufgrund ihres höheren Anteils an Bitumen und bestimmten Eigenschaften als charaktertypisch für eine bituminöse Mischung betrachtet werden.<sup>3</sup> Daraus folge für diese Asphaltmischgüter wiederum die Entlastungsfähigkeit.<sup>4</sup>

Asphaltmischgut im Übrigen sei als „eine Mischung auf der Grundlage von zerkleinerten Steinen, Kies..., auch mit einem Zusatz von Teer oder anderen bituminösen Stoffen“ als „Teermakadam“ in die Position 2517 KN/HS (Unterposition 2517 30 00) einzureihen, auch „wenn die Verwendung von Teer seit den 1980er Jahren verboten und durch Bitumen als Bindemittel ersetzt wurde“. Dies ergebe sich zum einen aus bestimmten Erläuterungen zur HS 2517 sowie einer entsprechenden Mitteilung des Statistischen Bundesamtes zum anderen und der GP 2002, wo unter der Meldenummer 1421 13 500 aufgeführt wird: „Asphaltmischgut auf der Grundlage von Schotter, Splitt, Kies, Sand aus natürlichen Gesteinsvorkommen sowie aus Schlacken u. ä. Industrieabfällen, unter Zusatz von Bitumen oder bitumenhaltigen Bindemitteln und ggf. weiterer Zusätze“. Auch die CPA 2002, die ebenfalls bedeutsam für die Auslegung der NACE Rev 1.1 sei, führe in der Unterkategorie 14.21.13 „Makadam; Teermakadam“ und nehme Bezug auf die Position 2517 KN. Diese Einordnungen seien insgesamt entscheidend für den Inhalt der NACE Rev. 1.1 und der insoweit identischen nationalen Umsetzung, der WZ 2003.

Asphaltmischgut sei damit anders als beispielsweise Frischbeton nicht entlastungsfähig. Innerhalb der -Gruppe 26.6 Herstellung von Erzeugnissen aus Beton, Zement und Gips der WZ 2003 seien alle Klassen 26.61 bis 26.66 begünstigt. Somit seien sowohl die Klasse 26.63 „Herstellung von Frischbeton (Transportbeton)“ als auch 26.66 „Herstellung von Erzeugnissen aus Beton,... anderweitig nicht genannt“ entlastungsfähig.

#### **4) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs**

Die Abgrenzungsschwierigkeiten, die mitunter bei einigen Produkten und Herstellungsverfahren entstehen, weil der jeweilige Gesetzeswortlaut im EnergieStG, im StromStG und im Investitionszulagenrecht nicht alle wirtschaftlichen Tätigkeiten bzw. Erzeugnisse/Güter explizit erfassen kann, ohne den textlichen Rahmen zu sprengen, waren gelegentlich auch Gegenstand finanzgerichtlicher Auseinandersetzungen.

Für den hier streitgegenständlichen Sachverhalt dürften insbesondere folgende Entscheidungen von besonderem Interesse sein:

---

<sup>2</sup> Auszug aus den Mitteilungen der Hauptzollämter auf die Einsprüche der Unternehmen, hier am Beispiel einer Begründung des Hauptzollamtes Koblenz über die Entscheidung zur Aussetzung der Vollziehung vom 18.12.2018

<sup>3</sup> Mitteilung der Generalzolldirektion an den Deutschen Asphaltverband vom 20.03.2019

<sup>4</sup> Ebenso Mitteilung vom 20.03.2019 (s.o.), Seite 3

*BFH, Urteil vom 09.08.2011, VII R 74/10*

Dem Urteil lag ein Streit über die korrekte Einordnung der Herstellung sogenannter Graphitelektroden zugrunde. Das klagende Unternehmen begehrte eine Stromsteuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.d.F. vom 15. Juli 2006. Der Bundesfinanzhof betonte in seiner Entscheidung, dass zur Auslegung des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG die NACE Rev. 1.1 und die Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ 2003) nebst deren Erläuterungen heranzuziehen seien. Als Ergebnis dieser Auslegung gelangte der BFH zu der Einschätzung, dass Graphitelektroden bereits eindeutig in die Unterklasse 31.62 einzuordnen seien und daher eine anderweitige –entlastungsfähige– Einordnung als keramisches Erzeugnis der Gruppe 26.2 ausscheide.

*BFH, Urteil vom 24.02.2015, VII R 50/13*

Ebenso versagte der Bundesfinanzhof die Entlastung für die Herstellung sog. Schamottekörnungen. Die Gewinnung von Ton –auch in gebrannter Form– und die Herstellung von Schamottekörnungen seien der Klasse 14.22 der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen, weshalb eine Energiesteuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG a.F. nicht in Betracht komme. Zur Auslegung dienten dem BFH ebenfalls die NACE Rev 1.1, sowie die WZ 2003. Darüber hinaus könne zur Anwendung und Auslegung der Klassifikation der Wirtschaftszweige das Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken (GP 2002) herangezogen werden.

*BFH, Urteil vom 26. 7. 2012, III R 43/11*

Die Zerkleinerung, Granulierung von Altasphalten und Altbeton ist danach vor dem Hintergrund des Investitionszulagenrechts nicht dem verarbeitenden Gewerbe zuzuordnen. 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".

Gleichzeitig führt der BFH aus, dass in Ableitung aus BVerfGE 129, 1 den Einschätzungen des Bundesamtes für Statistik nur indizielle Bedeutung zukommt und diese die Gerichte nicht auf eine bloße Offensichtlichkeitskontrolle beschränke.

*BFH, Urteil vom 23. 03. 2005, III R 20/00*

Der BFH war in der Vergangenheit auch mit der Abgrenzung von Bergbau und Verarbeitung hinsichtlich der Gewinnung und Aufbereitung von Sand und Kies konfrontiert. Die Gewinnung der streitgegenständlichen Materialien war dem Bergbau zuzuordnen.

## **5) Wortlaut des Gesetzes**

Die oben vorgestellte Rechtsauffassung der Generalzolldirektion soll im Folgenden einer Prüfung im Sinne einer juristischen Auslegung unter Berücksichtigung der hierfür maßgeblichen Rechtsprechung unterzogen werden. Nähert man sich so der Fragestellung, ist zunächst der Blick auf den reinen Gesetzeswortlaut zu richten:

Demnach ergibt sich die Begünstigung im Rahmen der §§ 51 Abs.1 Nr.1 a) EnergieStG und 9a Abs.1 Nr.2 StromStG für die „Herstellung von (...) Waren aus Asphalt und bituminösen Erzeugnissen“.

#### *Waren aus Asphalt*

Wie bei Waren aus anderen Werkstoffen wie Glas, Beton oder Graphit setzt auch eine „Ware aus Asphalt“ zunächst dem Wortlaut nach voraus, dass der allgemeine Warenbegriff erfüllt wird. Dies ist, auch nach den Schlussfolgerungen der Generalzolldirektion, beim fraglichen Asphaltmischgut unzweifelhaft anzunehmen.

Die Formulierung Ware aus Asphalt könnte zwar bedeuten, dass Asphalt als eine Art Rohstoff zu verstehen ist, aus dem wiederum ein körperlicher Gegenstand geformt wird. Doch eine derartige Eingrenzung auf gegenständliche, feste, geformte Waren würde wiederum den Warenbegriff zu sehr einengen; schließlich kann eine Ware alle Aggregatzustände umfassen.

Man kann hier aber auch weiterhin argumentieren, dass die Asphaltmischgüter auch aus Asphalt bestehen, denn –selbst wenn man Asphalt und Asphaltmischgüter im Wortverständnis gleichsetzen würde– kommen auch Altasphalte und somit nichts anderes als abgefräste, ausgebaute (Alt-) Asphaltmischgüter im Rahmen der Wiederverwendung in den Produktionsprozess frischer Asphaltmischgüter zum Einsatz. Das Gleiche gilt für die Verwendung von sog. Naturasphalten (Trinidad), die ebenfalls bei der Produktion von Asphaltmischgütern eingesetzt werden.

Schließlich ist das fragliche Asphaltmischgut nicht damit gleichzusetzen, dass es einen wie auch immer gearteten Rohstoff Asphalt darstellt in dem Sinne, dass aus dem Asphaltmischgut weitere Produkte hergestellt werden. Es ist gerade nicht so, dass die Asphaltmischgüter zu einer Art industrieller Weiterverarbeitung vorgesehen sind bzw. zu anderen Fabriken verbracht werden, die daraus wiederum andere Waren formen/herstellen. Das Asphaltmischgut selbst stellt bereits das Endprodukt und damit eine Asphaltware dar.

Wenn das Mischgut aber zweifellos und anerkannt als Asphaltware zu betrachten ist, dann ist es denknotwendigerweise zugleich auch eine Ware aus Asphalt. Der Wortlaut ergibt hier nach allen wissenschaftlichen Regeln des Sprachverständnisses zunächst einmal keine andere Betrachtungsweise.

#### *Bituminöses Erzeugnis*

Ein Erzeugnis oder Produkt im Bereich der Technik ist ein auf technischem Wege hergestelltes Gut. Im Rahmen der Verfahrenstechnik werden insbesondere Schütt- bzw. Fließgüter als solche technische Erzeugnisse betrachtet. Bituminös bedeutet einfach „Bitumen enthaltend“<sup>5</sup>. Asphaltmischgut erfüllt also die oben genannten Begrifflichkeiten und ist auch im engeren Wortsinne somit ein bituminöses Erzeugnis.

Das fragliche Asphaltmischgut kann nach dem reinen Wortlaut des Gesetzes sowohl eine Ware aus Asphalt als auch ein bituminöses Erzeugnis sein.

Ob das so gefundene Ergebnis mit der systematischen oder einer richtlinienkonformen Auslegung im Weg der Einordnung in die statistischen Klassifikationen übereinstimmt und verstanden werden darf, ist der späteren Überprüfung (siehe Punkt 9) vorbehalten.

---

<sup>5</sup> laut Duden Online-Wörterbuch



## 6) Der gesetzgeberische Wille

Auch in Betrachtung des Umstandes, dass Asphaltmischgüter unter den neu gefassten Wortlaut der §§ 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG subsummiert werden können, bleibt die Frage, warum sich der Gesetzestext im Vergleich bspw. zur bis zum 31.12.2017 geltenden Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG nun verändert darstellt. Die Generalzolldirektion schlussfolgert hier, dass damit beabsichtigt gewesen sei, die Herstellung von Asphaltmischgütern (die man offenbar als synonym mit der Herstellung von Asphalt betrachtet) aus dem Tatbestand des Gesetzes herauszunehmen.

Es ist daher zu prüfen, ob sich diese Sichtweise auch in den Gesetzesmaterialien, insbesondere in der Begründung, wiederfindet.

Die Gesetzesbegründung enthält aber gerade keinen entsprechenden Hinweis, dass die Herstellung von Asphalt/Asphaltmischgut nun nicht mehr von der Vorschrift erfasst werden solle.<sup>6</sup> Die Interpretation der „Klarstellung“ hinsichtlich der Waren aus Asphalt als zwangsläufigen, gesetzlich beabsichtigten zukünftigen Ausschluss der Asphaltmischgutherstellung ist eine solche der Zollbehörden und findet in den Gesetzesmaterialien keinerlei Grundlage.

Wenn der Gesetzgeber beabsichtigt hätte, die Herstellung von Asphalt in der Form der Asphaltmischgutproduktion auszuschließen, hätte er dies angesichts der Marktbedeutung dieses Produkts kenntlich gemacht. Da es die Begründung einerseits für erforderlich hält, die Aufnahme von Nischenprodukten zu erwähnen, ist andererseits anzunehmen, dass sie über die Herausnahme eines Massengutes im Umfang von einer jährlichen Produktionsleistung in Deutschland von über 40 Mio.t nicht schweigen würde. Das wird auch deutlich, wenn man vergleicht, wie der Gesetzgeber die Streichung der Herstellung von mineralischen Düngemitteln handhabt. Diese wird eben nicht bloß als Klarstellung bezeichnet, sondern ausdrücklich als Streichung, die im Weiteren auch begründet wird.

Da nach der Begründung zusätzliche mineralogische Prozesse erfasst werden sollen, ist darüber hinaus anzunehmen, dass mit der in der Gesetzesbegründung benannten „Klarstellung“ vielmehr eine umfassende Erweiterung der Begrifflichkeiten beabsichtigt war und gerade keine Einschränkung bzw. eine Herausnahme der Asphaltmischgutherstellung. Die Hinweise darauf enthält die Begründung selbst insoweit, als dass sie die unionsrechtliche Verpflichtungserklärung Deutschlands zur Gleichbehandlung aller mineralogischen Prozesse benennt. Weitere Prozesse und Verfahren der mineralogischen Erzeugnisherstellung sollten -so wörtlich- „aufgenommen“ werden.

Ein Wegfall der Begünstigungen für die Herstellung von Asphaltmischgut und damit des (mengenmäßigen) Hauptanwendungsfalls aller bituminösen Erzeugnisse aus mineralogischen Prozessen hätte angesichts der dann notwendigen steuerlichen Erfassung von annähernd 600 Asphaltmischwerken in

---

<sup>6</sup> BT-Drs 18/11493, Seiten 53/54: „Zu Buchstabe a § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a:

*Da Deutschland sich gegenüber der Europäischen Kommission verpflichtet hat, dieselbe steuerliche Behandlung anzuwenden, falls noch weitere Verwendungen mit mineralogischen Verfahren bekannt werden, werden Prozesse und Verfahren aus der Klasse 26.82 (Katalysatorträger aus mineralischen Stoffen, die Herstellung von Erzeugnissen aus mineralischen Isoliermaterialien und die Herstellung von Waren aus bituminösen Mischungen) der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABl. EG Nr. L 293 S.1) in der ab 1. Januar 2003 geltenden Fassung (NACE Rev. 1.1) aufgenommen. Im Hinblick auf die Herstellung von Waren aus Asphalt erfolgt eine Klarstellung (....) Die Herstellung von mineralischen Düngemitteln ist hingegen aus dieser Vorschrift zu streichen, da dieser Verarbeitungsprozess der NACE-Klasse 24.15 zuzuordnen ist. Der Bundesfinanzhof hat mit seiner Entscheidung vom 24. Februar 2015 (VII R 50/13) hierzu klargestellt, dass das Unionsrecht einer Ausweitung der mineralogischen Verfahren über die in der Klasse DI 26 NACE Rev. 1.1. genannten Verarbeitungsprozesse hinaus entgegensteht.“*

Deutschland auch in den Abschätzungen zum Erfüllungsaufwand (unter dem Begründungsteil A. VI. Nr. 4 BT-Drucksache 18/11493) und zur erhöhten Steueraufkommenserwartung erwähnt werden müssen. Aber auch dies ist gerade nicht der Fall. Der Gesetzgeber ist im Gegenteil ganz offensichtlich davon ausgegangen, dass sich über die folgenlosen Klarstellungen hinaus keine wesentlichen Änderungen ergeben.

Ein letzter Hinweis ergibt sich schließlich aus der Gesetzesbegründung zur Vorgängerfassung. Danach ging der Gesetzgeber schon 2006 davon aus, dass die Herstellung von Asphalt, wenn man dieses synonym zur Herstellung von Asphaltmischgut verstehen will, von der Vorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1 a) EnergieStG erfasst ist. Genauso hat es die mit der Durchführung beauftragte Finanzverwaltung auch verstanden und die betroffenen Unternehmen bisher von der Besteuerung befreit.<sup>7</sup> Schon damals gab es in der Gesetzesbegründung den Bezug zur NACE Rev. 1.1<sup>8</sup>. Dort wurde bereits klar zum Ausdruck gebracht, dass man die Herstellung von Asphalt als eine Tätigkeit versteht, die unter die Abteilungen DI 26 und DJ 27 der EU-VO (EWG) Nr. 3037/90, und damit unter die Möglichkeit zur Steuerentlastung, fällt.

Hinsichtlich der Neuformulierung der Vorschrift und der sog. „Klarstellung“ in der Gesetzesbegründung zeigt sich somit in der Gesamtschau eine deutlich näherliegende Erklärung als jene Interpretation der Generalzolldirektion:

Sehr wahrscheinlicher bezieht sich die sog. „Klarstellung“ darauf, dass der Gesetzeswortlaut möglichst eng zu den statistischen Bezeichnungen stehen soll. Die bisherige Formulierung ließ in ihrem Wortlaut mit der eher groben Beschreibung „Herstellung von Asphalt“ wenig Raum für andere bituminöse Produkte bzw. Asphaltwaren wie beispielsweise Dachbahnen, gleichwohl diese schon nach der alten Fassung des § 51 entlastungsfähig waren. Diese wurden mit der neuen Fassung nun ebenfalls in den Wortlaut eingefasst. Bei der „Klarstellung“ handelt es sich somit wohl um eine präzisierende Erweiterung des Wortlauts.

## **7) Die NACE Rev 1.1**

Einigkeit besteht dagegen darüber, dass es zur Auslegung der Vorschriften der §§ 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG aber ganz entscheidend auf die Inhalte der NACE Rev. 1.1 ankommt. Dies ergibt sich zum einen bereits aus den Gesetzesbegründungen der maßgeblichen Vorschriften in den Jahren 2006 und 2017 selbst. Zum anderen handelt es sich dabei, wie auch die Finanzverwaltung zutreffend annimmt, um die konforme Anwendung der Energiesteuerrichtlinie<sup>9</sup>. Die Herstellungsverfahren und –prozesse, die in der NACE Rev. 1.1 benannt werden, sind damit maßgeblich für die hier vorzunehmende Auslegung, auch wenn mittlerweile eine Ablösung der NACE Rev. 1.1 durch die sog. NACE Rev. 2 vorliegt.

---

<sup>7</sup> Diese Sichtweise hielt bei der Finanzverwaltung auch noch nach der Gesetzesänderung, nach dem 01.01.2018 bis Anfang November 2018 an; und dies trotz des angeblich eindeutigen Fortfalls der Entlastungsfähigkeit der Asphaltmischgutherstellung

<sup>8</sup> BT-Drs. 16/1172 Seite 44: „(.....)Die in Absatz 1 Nr. 1 und 2 aufgeführten Prozesse und Verfahren entsprechen im Wesentlichen den Tätigkeiten, die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABl. EG Nr. L 293 S. 1) in der am 1. Januar 2003 geltenden Fassung – NACE Rev. 1.1 – aufgeführt sind. Die NACE Rev. 1.1 ist deshalb zur Auslegung der Vorschrift heranzuziehen. So sind zum Beispiel unter Metallerzeugung und -bearbeitung (Nummer 2) nur solche Prozesse und Verfahren zu verstehen, die den NACE-Klassen 27.10 bis 27.54 zuzuordnen sind (.....).“

<sup>9</sup> Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003

Gleichzeitig ist damit eine Gewichtung vorgegeben: Zur Auslegung soll das europäische Klassifikationssystem über Tätigkeiten maßgeblich sein, mitunter also nicht Klassifikationen, die eine Einordnung von Gütern und Waren zu statistischen oder außenhandelsrechtlichen Zwecken vornehmen. Zwar sind diese (gütergeprägten) Klassifikationen eng mit den (tätigkeitsgeprägten) Klassifikationssystemen verbunden und die klassifikatorische Einordnung der hergestellten Güter korrespondiert weitgehend mit den Verfahren ihrer Herstellung. Aber eben nur weitgehend, Identität ist grundsätzlich nicht anzunehmen. Andernfalls wären mehrere auf gleicher Ebene stehende Klassifikationen nicht erforderlich.<sup>10</sup>

Mit anderen Worten: die vielfältigen Klassifikationen auf internationaler und nationaler Ebene dürfen und sollen bei einer Interpretation der NACE Rev. 1.1 zwar nicht außer Betracht gelassen werden. Doch wenn sich bereits aus der NACE Rev. 1.1 eine eindeutige Zuordnung eines Herstellungsverfahrens zu einer bestimmten Abteilung und Klasse ergibt, so muss diese maßgeblich sein, damit der Gesetzeszweck des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes erfüllt werden kann. Lässt sich aus der NACE Rev. 1.1 somit schlussfolgern, dass ein bestimmter mineralogischer Prozess eindeutig der Abteilung DI 26 unterfällt, kann dieses Ergebnis nicht durch eventuell abweichende Einordnungen in (gütergeprägten) nationalen Klassifikationen konterkariert werden.

In ihren bisherigen Ausführungen geht die Finanzverwaltung auf eine nähere Betrachtung der NACE Rev. 1.1 nicht ein. Stattdessen wird eine Identität aller internationalen und nationalen Klassifikationssysteme behauptet, die so nicht existiert. Die bei der NACE Rev 1.1 fehlenden weiteren –feineren– Untergliederungen werden in der Vorstellung der Generalzolldirektion einfach über die nationale Interpretation der Statistikbehörden aufgefüllt und sollen so gleichsam den weiteren Inhalt der übergeordneten Klassifikation ergeben.

Doch bei genauer Analyse der Beschreibungen der NACE Rev 1.1. verhält es sich so, dass auch für die Herstellung von Asphaltmischgut eine eindeutige Einordnung in die Abteilung DI 26 vorgenommen werden kann. Für eine abweichende Sichtweise ist nach vernünftiger Betrachtung des Wortlauts, der tatsächlichen Begebenheiten der Herstellung sowie nach Sinn und Zweck der Klassifikation nach NACE Rev 1.1 kein Platz.

Dabei ist zunächst festzustellen, dass die Herstellung von Asphaltmischgut bzw. überhaupt die Herstellung von Asphalt in der NACE Rev. 1.1 nicht ausdrücklich benannt werden. Anders als bei den vergleichbaren Produkten der übrigen Baustoffindustrie wird die Herstellung von Asphalt an keiner Stelle erwähnt. So ist bspw. die Herstellung von Frischbeton unter Code 26.63 aufgeführt, die Herstellung von Zement unter 26.51, die Herstellung von Kalk unter 26.52 und die Herstellung von Mörtel unter 26.64 gefasst. Die Herstellung von Asphalt findet sich aber andererseits auch bei keiner anderen Order-oder Codenummer der NACE Rev. 1.1.

Naheliegender ist es daher zunächst, die Asphaltherstellung bei der Codenummer 26.82 zu vermuten, da die anderen oben benannten Baustoffe in Herstellung und Funktion dem Asphalt noch am ähnlichsten erscheinen bzw. Teilidentität besteht. Wenn man den Frischbeton zum Vergleich heranzieht, so zeigen sich eine im Wesentlichen gleiche Herstellung, eine vergleichbare Funktion und eine im Prinzip identische Zusammensetzung der Baustoffe Beton und Asphalt. Beide Baustoffe beinhalten zu einem ganz überwiegenden Anteil (80-95%) Gesteinskörnungen (beim Frischbeton auch Zuschlagstoffe genannt), mithin also Kies, Schotter, Splitte. Beiden Baustoffen ist wesensgleich, dass sie durch einen industriell geprägten Vermischungsprozess mit einem Bindemittel, also einer Beigabe eines weiteren Materials, als untrennbare Produkteinheit entstehen. Beim Beton bildet der Zement das

---

<sup>10</sup> Im Gegenteil ist bereits auf der „Welt“-Ebene der Klassifikationen, den Veröffentlichungen der Vereinten Nationen, eine getrennte Systematik mit der sog. CPC (products) und der ISIC Rev. 3.1 (activities) installiert.

fragliche Bindemittel, beim Asphalt übernimmt dies das Bitumen. Auch die Anwendungsbereiche beider Produkte sind im Feld des Straßenbaus identisch. Lediglich im Hochbau hat der Frischbeton ein breiteres Anwendungsspektrum als der Asphalt, gleichwohl nicht zu vergessen sei, dass bspw. Gussasphalte auch als Estriche in Gebäuden zum Einsatz gelangen und Asphaltmischgüter für Abdichtungen im Hoch- und Wasserbau verwendet werden. Die betriebstechnischen Voraussetzungen für die Herstellung der beiden Baustoffe gestalten sich beim Asphalt zwar etwas komplizierter und anspruchsvoller, aber auch hier gelten dieselben Prinzipien des Einsatzes eines Zwangsmischers. Auch ist die Verwendung weiterer Zusatzmittel im Mischgut, etwa durch Faserbeigaben oder weiteren Additiven, bei den Asphaltanwendungen komplexer. Wie beim Frischbeton besteht aber Sortenvielfalt in Bezug auf die späteren Einsatzbereiche, beide Baustoffe stehen auch bei dem konkreten Einbau nebeneinander als dass sie erst über den Aushärtungsprozess des Verdichtens und Trocknens zur Erfüllung der vorgesehenen Funktion gelangen. Zusammenfassend wäre es also zu vermuten, dass sich die Asphaltherstellung wörtlich in der Auflistung der Abteilung DI 26 wiederfindet, mindestens aber in den Beschreibungen zu 26.82.

Es ist sozusagen das Dilemma des Asphalts, dass dies aber gerade nicht der Fall ist und erst durch diesen Umstand ein vermeintlicher Spielraum für Interpretationen entsteht. Dieser Spielraum besteht aber wiederum nur, wenn man sich ausschließlich auf die Auflistungen in den jeweiligen Codes fokussiert und die darüberstehenden Beschreibungen für die Codes und Level außer Acht lässt.

Dass der NACE Rev. 1.1-Code 26.82 auch weitere Herstellungsprozesse umfasst als die dort genannten, ist aber unstrittig und dem Code 26.82 immanent, denn diese Codenummer soll ja gerade weitere, bis dahin ungenannt gebliebene, aber vergleichbare mineralogische Herstellungsprozesse erfassen.

Unter der Ordernummer 18414, Level 1, Code D findet sich die Beschreibung darüber, wann im Verständnis der NACE von einer Herstellung von Waren auszugehen ist. Gleichzeitig bilden diese Erläuterungen die Abgrenzung zu den anderen Codes A-C und E-Q.

Der hier maßgebliche Hinweis für den Asphalt findet sich in der hier zitierten Beschreibung:

*„Die Grenzen zwischen Herstellung von Waren und den übrigen Abschnitten des Klassifikationssystems mögen etwas verschwommen erscheinen. Bei der Herstellung von Waren werden Rohstoffe in Waren umgewandelt. Das Ergebnis sind neue Produkte. Die Definition neuer Produkte (Waren) kann jedoch subjektiv sein. Zur Erläuterung sind die folgenden Tätigkeiten aufgeführt, die in der NACE zur Herstellung von Waren gerechnet werden:*

*(.....) – Herstellung von Fertigbeton; (.....)“*

Die NACE Rev. 1.1 beschreibt hier die dem Werk zugrundeliegende Vorstellung darüber, wie Waren entstehen, nämlich durch die Umwandlung von Rohstoffen in Waren. Die ausdrückliche Auflistung des Frischbetons zeigt zudem auf, dass der –wie oben aufgeführt- wesensgleiche Herstellungsprozess des Asphalts ebenso unter Code D zu fassen wäre.

Unter der besagten Ordernummer heißt es jedoch auch weiter:

*„Umgekehrt gibt es auch Tätigkeiten, die gelegentlich zwar zur Herstellung von Waren gerechnet, in der NACE jedoch in einen anderen Abschnitt eingeordnet werden. Dazu gehören:*

*(....)– Aufbereitung von Erzen und anderen Mineralen, eingeordnet in Abschnitt C (Bergbau); (....)“*

Die naheliegende Vermutung, dass die Asphaltherstellung unter Code 26.82 fällt, ist somit durch Vergleich mit einer anderen möglichen Einordnung zu verifizieren. In Betracht kommt hier einzig eine

Einordnung unter Code C, dem Bergbau, so etwa wenn sich die Herstellung von Asphalt nach den Bestimmungen der NACE direkt in einer Codenummer der Kategorie C wiederfände oder zumindest eine „Aufbereitung“ im Sinne der Vorschrift darstellen würde.

Wie schon festgestellt, findet sich die Herstellung von Asphalt wörtlich auch nicht unter der Abteilung C. Die Asphaltherstellung ist weder der Betrieb eines Steinbruchs, noch das Mahlen von Steinen im Sinne der Ordernummer 18400. Es ist auch nicht die Gewinnung von Sanden und Kiesen, jedenfalls ist es dies nicht wörtlich, denn die Gewinnung soll im Kontext der NACE Rev. 1.1 ausschließlich das Ausbaggern bzw. das Ausgraben nebst der Aufbereitung der gewonnenen Mineralien umfassen. Ausdrücklich wird in Ordernummer 18377 die Verarbeitung der gewonnenen Materialien aber der Abteilung D zugeordnet:

*„Dieser Abschnitt umfasst die Gewinnung natürlich vorkommender fester (Kohle und Erze), flüssiger (Erdöl) und gasförmiger (Erdgas) mineralischer Rohstoffe. Die Gewinnung kann im Untertage- und Tagebau oder durch Bohrungen erfolgen.*

*Er umfasst auch zusätzliche Tätigkeiten, die für Transport und Absatz mineralischer Erzeugnisse erforderlich sind, z. B. Zerkleinern, Mahlen, Waschen, Sortieren, Konzentration von Erzen, Verflüssigung von Erdgas und Brikkettierung von festen Brennstoffen. Diese Tätigkeiten werden häufig von den Förderbetrieben selbst und/oder nahe der Förderstelle gelegenen Betrieben ausgeführt. (....)*

*Dieser Abschnitt umfasst nicht:*

*(...)- Verarbeitung der gewonnenen Rohstoffe (s. Abschnitt D) (....)*

*– nicht im Zusammenhang mit dem Bergbau und der Gewinnung von Steinen und Erden durchgeführtes Zerkleinern, Schleifen oder anderweitiges Behandeln bestimmter Gesteine, Minerale und Erden (s. 26.81, 26.82) (....).*“

Unter der Ordernummer 18400 wird dies nochmals bekräftigt:

*„Ausgeschlossen ist die Verarbeitung (außer Brechen, Mahlen, Waschen, Trocknen, Sortieren und Mischen) der gewonnenen Minerale.“*

Man hat also im Verständnis der NACE Rev. 1.1 zu unterscheiden zwischen der Aufbereitung der gewonnenen Mineralien und der Verarbeitung derselben.

Aufbereitung von Mineralien beschreibt dabei nach allgemeinen und fachlichen Verständnis, dass das in der Rohstofflagerstätte gewonnene Material damit verkaufsfähig gemacht wird. So finden sich beispielsweise an jeder Gewinnungsstätte für mineralische Rohstoffe Brecher- und Klassieranlagen, um die gewonnenen Steine zu kategorisieren, einer Gesteinsart zuzuordnen, von Fremdbestandteilen zu säubern und in einzelne Kornfraktionen zu trennen. Würde man diese Aufbereitung der gewonnenen Materialien nicht vornehmen, könnte das Gestein nicht verkauft bzw. keiner Weiterverarbeitung zugeführt werden. Die Aufbereitung dient also direkt der Gewinnung und der Normung des Materials nach DIN, stellt somit einen unverzichtbaren Annex dazu dar.

Die Verarbeitung setzt dagegen ein, wenn das fragliche Material typischerweise aus der Lagerstätte verbracht wird, um es im Wege des Einsatzes von Maschinen oder über Handarbeit in bestimmte Formen zu bringen, durch Kombination mit anderen Rohstoffen neue Werkstoffe herzustellen oder durch das Auslösen chemischer Reaktionen bestimmte Endprodukte zu gestalten. Üblicherweise wird durch die Verarbeitung auch ein anderer Besitz und ein anderer Einsatzbereich als bei dem (bloß) aufbereiteten Produkt eröffnet. Weiterhin setzt die Verarbeitung zumeist ein weiterentwickeltes

technisches Verfahren, Maschinen und Wissen voraus, ohne welches das Produkt sonst nicht entstehen kann. Für ein verarbeitetes Produkt spricht ferner ein spezialisierterer Markt als bei dem bloß aufbereiteten Gestein; hinsichtlich der Anwendungsbreite, der jahreszeitlichen Anwendbarkeit und der Abhängigkeit der Verfügbarkeit anderer Rohstoffe oder Materialien.

Wendet man diese, auch der NACE Rev 1.1 offensichtlich zugrundeliegenden, Prinzipien auf die Asphaltherstellung an, gelangt man zu einem eindeutigen Ergebnis. Die Herstellung von Asphaltmischgut verlässt -wie die Herstellung von Frischbeton auch- klar die Schritte der Aufbereitung und stellt eine Verarbeitung von Gesteinen dar, ist mithin der Verfahrenstechnik zuzuordnen. Ein Rohstoffbetrieb kann ohne Aufbereitung in Form des Brechens, Mahlens, Klassierens und Fraktionierens das Material nicht verwenden bzw. verkaufen. Oder, andersherum ist ein Rohstoffbetrieb gerade nicht darauf angewiesen, dass sein Material ausgerechnet zu Asphaltmischgut umgewandelt wird. Es bedarf wohl aber einer Aufbereitung des gewonnenen Materials, um die Verarbeitung zu Asphalt zu gewährleisten.<sup>11</sup>

Um Asphalt wiederum herzustellen bedarf es zwingend des weiteren Rohstoffes „Bitumen“, der nicht im Steinbruch oder in der Kiesgrube erlangt werden kann. Bitumen wiederum stellt selbst eine industrielle Verarbeitung von Erdöl dar. Der Umkehrschluss aus der Formulierung der Ordernummer 18400 (Brechen, Mahlen, Waschen, Trocknen, Sortieren und Mischen der gewonnenen Materialien ist nicht ausgeschlossen) bestätigt dieses Ergebnis. Es handelt sich bei der Asphaltherstellung gerade nicht um ein bloßes Brechen, Mahlen, Mischen der im Steinbruch gewonnenen Materialien. Mit dem Bitumen tritt vielmehr sogar ein der Gesteinsgewinnung fremdes Material hinzu, von dessen Verfügbarkeit die gesamte Asphaltherstellung abhängt.

## 8) Zwischenergebnis

Nach Betrachtung des reinen Wortlauts, der Analyse der vorhandenen aktuellen und zuvor gültigen Gesetzesmaterialien und der systematischen Betrachtung der NACE Rev. 1.1 ist somit die Asphaltmischgutherstellung unter den §§ 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG einzuordnen.

Das Asphaltmischgut kann dem reinen Wortsinn nach sowohl als Ware aus Asphalt als auch als bituminöses Erzeugnis betrachtet werden. Es finden sich in den Gesetzesmaterialien keine Hinweise darauf, dass die Herstellung des fraglichen Materials mit der Novelle zum 01.01.2018 von der Entlastung ausgenommen werden sollte und eine Auslegung anhand der in der NACE Rev. 1.1 erfassten Erläuterungen selbst ergibt eine klare Zuordnung zur Abteilung DI 26. Die Herstellung von Asphaltmischgut ist keine Aufbereitung von Gestein, sie erschöpft sich nicht in einem Mahlen oder Brechen und ist keine bergbauliche Tätigkeit. Sie ist vielmehr eine Verarbeitung im Sinne der NACE Rev. 1.1 und mit den anderen Herstellungsverfahren von Werkstoffen wie Beton, Zement und Mörtel gleichzusetzen.

Es verbleibt somit die Frage, ob sich durch andere Hinweise ein Umstand ergibt, dass der Inhalt der NACE Rev. 1.1 zwingend so verstanden werden muss, dass die Asphaltmischgutherstellung nicht unter den Code 26.82 subsummiert werden darf und in dessen Folge auch eine anderweitige Auslegung

---

<sup>11</sup> Entsprechend den einschlägigen Normungen, bspw. DIN EN 13043 für Asphalt, DIN EN 12620 für Beton, DIN EN 13139 für Mörtel etc.

der nationalen Vorschriften gegen den Wortlaut des Gesetzes, gegen die wörtlichen Bestimmungen/Intentionen der NACE Rev 1.1 und gegen den offenbar gewordenen gesetzgeberischen Willen vonnöten ist.

Genau hier liegt nämlich die Hauptargumentation der Finanzverwaltung, die im Folgenden (Punkt 9) einer genauen Betrachtung unterzogen werden soll.

## **9) Die Bedeutung anderer Klassifikationen im Zusammenhang mit der Auslegung der §§ 51 EnergieStG, 9a StromStG**

### **a) Vorbemerkung; Systematik und Bedeutung**

Zu Frage darüber, ob eine Analyse weiterer Klassifikationen das hier gefundene Zwischenergebnis unter Punkt 8) so erschüttern kann, dass eine andere Betrachtungsweise zwingend geboten ist, bedarf es zunächst einer Bewertung der Bedeutung, die den nationalen und internationalen Klassifikationen im Bereich der Steuerentlastung nach den §§ 51 EnergieStG und 9a StromStG zukommt.

Der Finanzverwaltung ist vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zuzugestehen, dass eine bestimmte Einordnung in Klassifikationen<sup>12</sup> außerhalb der NACE Rev 1.1 zur Auslegung derselben von hoher Bedeutung sein kann<sup>13</sup>. Zum Teil nutzt der Gesetzgeber selbst die HS/KN-Nummern, um bspw. innerhalb des Energiesteuergesetzes entlastungsfähige/zu belastende Produkte zu benennen.<sup>14</sup> Zum anderen Teil nimmt auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung richtigerweise Rückgriff auf Erläuterungen aus den nationalen bzw. internationalen Klassifikationen, um Tätigkeiten der NACE Rev. 1.1/WZ 2003 genauer zuordnen zu können. Die WZ 2003 beschreibt in ihren Vorbemerkungen unter 2.3 die Möglichkeit, in Abgrenzungsfragen auf die GP 2002 und HS/KN zurückzugreifen.<sup>15</sup> Ein Rückgriff auf diese zusätzlichen Interpretationsquellen ist vor dem Hintergrund der unionsrechtlich angezeigten Auslegung auch durchaus angezeigt. Schließlich soll verhindert werden, dass nationale Klassifikationen durch autonome Einordnungen entscheidend voneinander abweichen und dadurch die Grundlagenkonformität in den Mitgliedstaaten verloren geht.

Auch der Einschätzung durch das Bundesamt für Statistik kommt insoweit Bedeutung zu. Da die übernationalen Klassifikationen wie etwa die ISIC 3.1, die NACE Rev. 1.1, die CPC Ver. 1.1 oder auch die CPA 2002 nicht jedes kleinste Detail von Tätigkeiten und Gütern beschreiben (Digit-Stellen 4-6), übernimmt auf nationaler Ebene die statistische Einordnung durch das Bundesamt eine weitere Detaillierung anhand der WZ 2003 mithilfe weiterer Erläuterungen und der GP 2002 mit Erläuterungen und vor allem mit weiteren Digit-Stellen (9stellig). Das Bundesamt nimmt für diesen Detaillierungsgrad seinerseits Erläuterungen/Kommentierungen zu den HS/KN-Codierungen und Erläuterungen/Verweise aus den übernationalen Klassifikationen zur Hilfe.

Festzuhalten ist allerdings auch, dass den Einordnungen durch das Bundesamt für Statistik allenfalls indizielle Wirkung zukommt. Es muss auch über einer bloßen Offensichtlichkeitskontrolle hinaus

---

<sup>12</sup> wie bspw. CPA 2002, der GP 2002 und der HS/KN-Codierung

<sup>13</sup> vgl. z.B. BFH, VII R 50/13

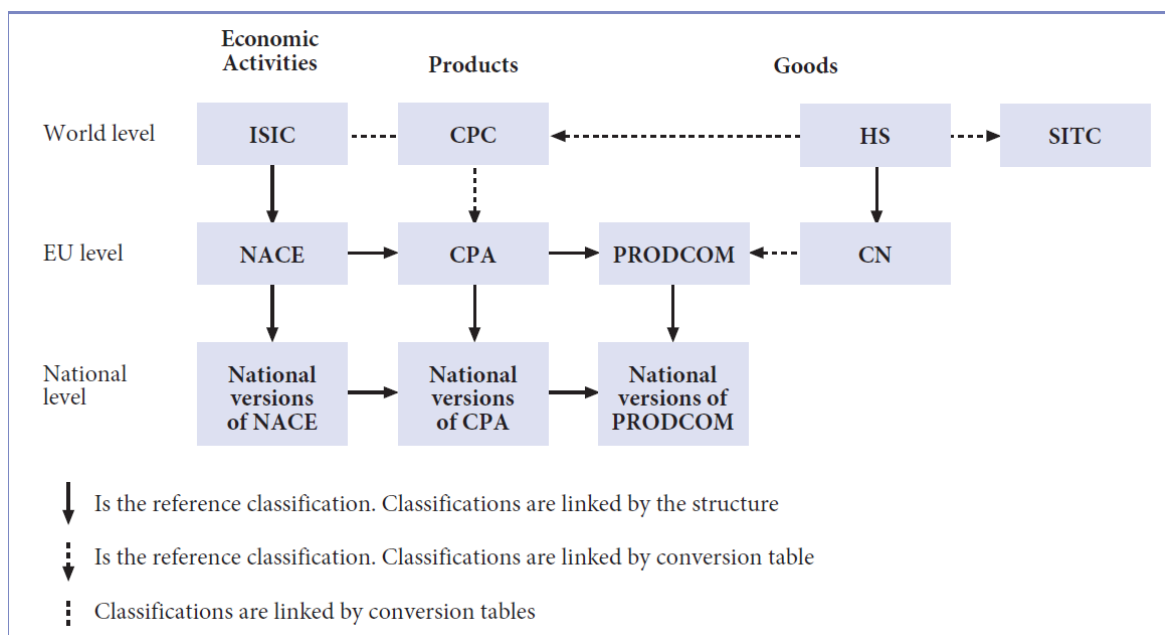
<sup>14</sup> vgl. zB § 1a EnergieStG

<sup>15</sup> Die Bedeutung dieser Auslegungsregel wird allerdings sogleich im vorhergehenden Satz auch eingeschränkt: „Allerdings sollte immer auch die Beschreibung der Tätigkeit berücksichtigt werden, denn in einigen Fällen ist der Wirtschaftszweig nach den Herstellungsverfahren oder den eingesetzten Rohstoffen und nicht nach dem Produkt definiert.“

möglich bleiben, eventuelle Fehler der statistischen Einordnung zu korrigieren bzw. einer vollen gerichtlichen Kontrolle zu unterziehen<sup>16</sup>. Es kann insoweit nicht einer untergesetzlichen Entscheidung eines oder mehrerer Sachbearbeiter in einem Bundesamt eine höhere Entscheidungskompetenz als bspw. den durch EU-Verordnung legitimierten und eingeführten Klassifikationen selbst zukommen. Mit anderen Worten: Eine fehlerhafte Interpretation, die im offensichtlichen Widerspruch zu bspw. Festlegungen der NACE Rev.1.1 steht, kann und darf jene Festlegungen nicht aushebeln. Sie hat aufgrund der fehlenden Gesetzeslegitimation vielmehr dahinter zurückzutreten.

Die einzelnen Klassifikationen bedingen teilweise einander und beeinflussen das jeweilige Klassifikationssystem als Referenz oder Korrespondenz.<sup>17</sup> Aufgrund der übernationalen Bestrebungen einer weitgehenden Angleichung der Einordnungen von Wirtschaftszweigen und Gütern zu statistischen sowie zoll- und außenhandelsrechtlichen Zwecken ist zwar ein hoher Harmonisierungsgrad erreicht. Allerdings sind Abweichungen bei unterschiedlichen Betrachtungswinkeln (activities or products) notwendigerweise vorgegeben- Identität aller Systeme besteht gerade nicht, da die Klassifikationen unterschiedlichen Zwecken dienen. Wichtig in diesem Zusammenhang erscheint die Feststellung, dass die (tätigkeitsbezogenen) Wirtschaftszweig-Klassifikationen nicht aus den (produktbezogenen) Güter-Klassifikationen entwickelt werden, sondern vielmehr die Referenz für diese darstellen. Die NACE ist bspw. Referenz für die CPA und nicht umgekehrt.

**Abb. 2** Systematik der Klassifikationen (Quelle: Eurostat, Publication NACE, Luxemburg 2008)



Es darf weiterhin nicht außer Betracht gelassen werden wie andere Staaten, insbesondere solche des EU-Wirtschaftsraums, die spezifischen Klassifikationen für sich verstehen bzw. verstanden haben. Wo finden sich weitere Hinweise auf die Einordnung von Asphaltmischgut? Ist einer richtlinienkonformen Auslegung auch dann Genüge getan, wenn ausschließlich Deutschland bzw. das Bundesamt für Statistik die übernationalen Klassifikationen dahingehend interpretiert, dass die Asphaltmischgutherstellung dem Bergbau zuzuordnen sei, der Rest der Welt aber bspw. nicht? Ist davon auszugehen, dass

<sup>16</sup> BVerfGE 129, 1

<sup>17</sup> vgl. beispielsweise Vorbemerkungen zur WZ 2003



die deutsche Statistikbehörde die eigenen Festlegungen auch konsequent angewandt hat? Welchen Einfluss haben spätere Korrekturen von Interpretationen? Welche Bedeutung haben die HS/KN-Codierungen in diesem Zusammenhang? Und schließlich: Welche Grundannahmen für eine korrekte Einordnung in den einzelnen Klassifikationen sind überhaupt zutreffend?

Die somit aufgeworfenen Fragen sollen im Folgenden anhand der Darstellung der einzelnen Klassifikationssysteme, der zwischenzeitlichen Entwicklung und unter Einschluss einer fachlich-technischen Analyse behandelt werden:

#### **b) Die (tätigkeitbezogenen) Klassifikationen ISIC Rev. 3.1 (Vereinte Nationen) und die WZ 2003 (national)**

Naheliegender ist es zunächst, die der NACE Rev. 1.1 nächststehenden Klassifikationssysteme zu betrachten; beginnend mit der ISIC Rev. 3.1, dem Wirtschaftszweig-Klassifikationssystem der Vereinten Nationen, welches wiederum als Referenz für die NACE Rev. 1.1 gilt.

In der ISIC Rev. 3.1 finden sich keine Hinweise auf die Einordnung von Asphaltmischgut, welche über die bereits zur NACE Rev. 1.1 getätigten Ausführungen unter 7) hinausgehen. Es ist -insoweit wenig überraschend- weitgehende Identität gegeben. Bemerkenswert ist allerdings die (in der NACE Rev. 1.1 nicht übernommene) Feststellung unter Punkt 14 („Other mining and quarrying“):

„Vertically integrated units that are processing self-extracted mineral materials are classified under manufacturing (e.g. cement plants or brick making plants).“

Die WZ 2003 ist dagegen die nationale (deutsche) Entsprechung der NACE Rev. 1.1. Diese wiederum gilt als identisch mit ihrer Referenzklassifikation<sup>18</sup>.

Die WZ 2003 enthält in den Erläuterungen zu 26.82 (über die NACE Rev. 1.1 hinausgehend) den Hinweis auf Waren aus Asphalt und auf die bituminösen Mischungen, mitunter also den Anknüpfungspunkt zum Gesetzeswortlaut der §§ 51 EnergieStG und 9a StromStG. Ansonsten lässt sich eine Auslegung für die Herstellung von Asphaltmischgut anhand der WZ 2003 (aufgrund des identischen Wortlauts) nur in gleicher Weise vornehmen wie zur NACE Rev. 1.1 unter Punkt 7) dieser Stellungnahme.

Im sog. „Alphabetischen Stichwortverzeichnis zur WZ 2003“ vom Bundesamt für Statistik jedoch findet sich als somit einziger offizieller Hinweis wiederum eine Zuordnung der Herstellung von Asphaltbeton, der meistverwendeten Mischgutsorte, zur begünstigenden Ordernummer 26.82.<sup>19</sup>

Was die WZ 2003 dagegen nicht enthält (weder im Wortlaut noch in den Erläuterungen), aber von der Finanzverwaltung behauptet wird, ist ein Hinweis auf Asphaltmischgut oder Teermakadam in der Position 14.21.0.

#### **c) Die (produktbezogenen) Klassifikationen CPC Ver. 1.1 (Vereinte Nationen), die CPA 2002 (EU) und die GP 2002 (national)**

Auf der Seite der produktbezogenen Klassifikationen sind die CPC Ver. 1.1. auf Ebene der Vereinten Nationen, die daraus abgeleitete CPA 2002 für die EU und die deutsche Ableitung, die GP 2002, zu

---

<sup>18</sup> So auch BFH VII R 74/10, Rdn. 16

<sup>19</sup> <https://www.destatis.de/DE/Methoden/Klassifikationen/Gueter-Wirtschaftsklassifikationen/klassifikation-wz-2003.html>

berücksichtigen. Insbesondere finden sich in der CPA 2002 unter der Ordernummer 14.21.13 die Bezeichnungen Makadam; Teermakadam<sup>20</sup> und unter den Ordernummern 26.82.12 Waren aus Asphalt und 26.82.13 Bituminöse Mischungen auf der Grundlage von Naturasphalt, Naturbitumen u.ä. (z.B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen)<sup>21</sup>.

Interessanterweise wird aus diesen Ordernummern der CPA 2002 in der nationalen Umsetzung, der GP 2002, nun vom Bundesamt für Statistik folgendes geschlussfolgert: Teermakadam sei „*Asphaltmischgut auf der Grundlage von Schotter, Split, Kies, Sand aus natürlichen Gesteinsvorkommen sowie aus Schlacken und anderen Industrieabfällen, unter Zusatz von Bitumen oder bitumenhaltigen Bindemitteln und ggf. weiterer Zusätze*“ (Meldenummer PRODCOM 14 21 13 500).

Unter den bituminösen Mischungen versteht das Bundesamt dagegen: „*Mischungen auf der Grundlage teerhaltiger Bindemittel*“ (26 82 13 001) und „*Bituminöse Mischungen auf der Grundlage von Fluxbitumen und Bitumenemulsionen*“ (26 82 13 003).

Dies also stellt die zentrale Interpretation dar, auf die sich auch die Finanzverwaltung beruft: die Einschätzung des Bundesamtes für Statistik, dass Teermakadam und (bituminöses) Asphaltmischgut identisch seien, während es unter den bituminösen Mischungen teergebundenes Mischgut verstehen will.

#### **d) Die Umsetzung der NACE Rev. 1.1 in anderen EU-Staaten**

Auch sollte man zur weiteren Einordnung und Bewertung der Auslegungen durch das Bundesamt für Statistik und der Finanzverwaltung evtl. Hinweise aus anderen Ländern des europäischen Wirtschaftsraums und insbesondere den deutschen Nachbarländern betrachten, wie sich dort die statistische Erfassung von Asphaltmischgut in Bezug auf die NACE Rev 1.1 in den jeweiligen nationalen Umsetzungen darstellte. Neben Dänemark ist auch in den Niederlanden (SBI 93 Vers. 2004), Österreich (OENACE 2003) und der Schweiz (NOGA 2002) die Asphaltherstellung bereits in diesen Jahren in den nationalen Umsetzungen korrespondierend zur WZ 2003 wortwörtlich unter 26.82 erfasst worden<sup>22</sup>.

Die Eurostat-Produktionsstatistiken auf der Basis der NACE Rev 1.1 für die Jahre 2003-2007 lassen weiterhin den Rückschluss zu, dass auch dort die Meldungen über die europaweite Asphaltmischgutproduktion unter der PRODCOM-Nr. 2682... behandelt wurden<sup>23</sup>. Unter der fraglichen Ordnungsnummer 142113500 (pre-coated aggregates, ggf. entsprechend tarred macadam) finden sich erwähnenswerte Mengen- und Werteangaben nur aus Deutschland und dem Vereinigten Königreich, gleichwohl die Angaben zu 26821300 (bituminous mixtures based on natural aggregate and bitumen as a binder) bei Mengen und Werte auch dort um ein Vielfaches höher liegen.

Die Eurostat-Daten geben die Meldungen nach der NACE Rev. 1.1 durch die nationalen Statistikbehörden wieder. Die Analyse dieser Daten zeigt auf, dass die Asphaltmischgutproduktion in den anderen Ländern ganz überwiegend unter 26.82 eingeordnet wurde.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Mit einem Hinweis auf den HS-Code 2517

<sup>21</sup> Mit einem Hinweis auf den HS-Code 2715

<sup>22</sup> zB Wortlaut nach OENACE (Österreich) unter 26.82: „Herstellung von bituminösen Straßenbelägen“; NAGO 2002 (Schweiz) unter 26.82A (Herstellung von Produkten aus Asphalt): „- Herstellung von Asphalt (Asphalzguss)“

<sup>23</sup> <https://ec.europa.eu/eurostat/web/prodcom/data/excel-files-nace-rev.1>.

<sup>24</sup> <https://ec.europa.eu/eurostat/web/prodcom/data/excel-files-nace-rev.1>.

#### **e) Andere internationale Wirtschaftszweigklassifikationen, insbesondere der nordamerikanische Standard NAICS 2002**

Wenngleich in einiger Hinsicht vollständig anders aufgebaut, so kann dennoch auch der nordamerikanische Standard NAICS 2002 (als Ableitung der ISIC Rev. 3.1) als Pendant zur NACE Rev. 1.1 verstanden werden. Auch dort findet sich eine ausdrückliche Nennung des Asphaltmischguts unter der Kategorie „manufacturing“ (Kapitel 31-33). Konkret handelt es sich dabei um die Ordernummer 324121 (Asphalt Paving Mixture and Block Manufacturing; Asphalt paving mixtures made from purchased asphaltic materials). Auch die US-Statistik-Behörde versteht ausweislich der schon damals gültigen Korrespondenztabelle NAICS 2002 zur NACE Rev. 1.1 Asphaltmischgüter für den Straßenbau als bituminöse Mischung im Sinne der 26.82.<sup>25</sup>

#### **f) Die Klassifikationssysteme nach 2006**

Alle vorstehenden Ausführungen beziehen sich bewusst auf die Klassifikationen vor 2007<sup>26</sup>, um die Auslegung der NACE Rev. 1.1 anhand der damals vorhandenen Quellen vorzunehmen. Die Finanzverwaltung geht nämlich offensichtlich davon aus, dass jeder Rückgriff auf die späteren Versionen der Klassifikationen als Mittel zur Auslegung ausgeschlossen sein müsse.

Dies erscheint aber sehr zweifelhaft, geht es der Finanzverwaltung doch mithin zentral darum, den Inhalt der NACE Rev. 1.1 mithilfe anderer (Klassifikations-)Quellen zu bestimmen. Die Klassifikationen bilden -mit Ausnahme der per EU-Verordnung geltenden NACE Rev. 1.1, der CPA 2002 und der KN-Codierungen- auch keine „Rechtslage“ ab, sie sind vor allem auf den nationalen Ebenen eine behördliche Umsetzung und Interpretation.

Es ist daher statthaft, spätere Fassungen der oben behandelten Klassifikationen zur Heranziehung ebenfalls zu betrachten, zumal sich ab 2007 auch für das fragliche Asphaltmischgut zeigt, dass fortan jede internationale und nationale Interpretation und Auslegung der Klassifikationen zu der Betrachtung führt, dass die Herstellung von Asphaltmischgut eine Herstellung von Erzeugnissen aus nichtmetallischen Mineralien im Sinne der §§ 51 EnergieStG und 9a StromStG darstellt.

Mittlerweile sind sämtliche oben dargestellten Klassifikationssysteme einschließlich der NACE Rev. 1.1 im Zuge von Revisionen fortentwickelt worden. Innerhalb der europäischen Klassifikation der Wirtschaftszweige sind die Ordernummern 14.21 zu 08.12 (NACE Rev. 2) und 26.82 zu 23.99 (NACE Rev. 2) überführt worden, ohne dass es Hinweise gibt, dass bezüglich dieser Ordernummern ein inhaltliches Abweichen beabsichtigt war<sup>27</sup>. Das Bundesamt für Statistik geht auf Nachfrage ebenso davon aus, dass die Asphaltmischgutherstellung unter der Nummer 23.99 der WZ 2008 zu listen ist.<sup>28</sup>

Auch die (produktbezogenen) Güterklassifikationen liegen in den überarbeiteten Fassungen vor. Die GP 2009 ordnet Asphaltmischgut nun den sonstigen Erzeugnissen aus nichtmetallischen Mineralien zu. Seit der GP 2009 trägt Asphaltmischgut die PRODCOM-Meldenummer 2399 13 200. Daneben bleiben die Mischungen mit Teer als Bindemittel (2399 13 101) und die bituminösen Mischungen auf der Grundlage von Fluxbitumen und Bitumenemulsionen (2399 13 103). Alle Mischungen werden unter dem Oberbegriff „Bituminöse Mischungen auf der Grundlage von natürlichen oder Kunststeinen sowie Bitumen, Naturasphalt o.ä. Bindemitteln“ gelistet.

---

<sup>25</sup> <https://www.census.gov/eos/www/naics/concordances/concordances.html>

<sup>26</sup> Ab 2007 erfolgt eine weitreichende, internationale Überführung der Klassifikationen zur NACE Rev. 2, zu WZ 2008, CPA 2008, GP 2009 etc.

<sup>27</sup> Gleiches gilt für die Überführung der WZ 2003 zur WZ 2008 gem. behördlichem Umsteigeschlüssel

<sup>28</sup> Schreiben der Generalzolldirektion an den DAV vom 03.01.2019

Mit anderen Worten: Das Bundesamt für Statistik (ebenso die Finanzverwaltung) ist der Auffassung, dass die Herstellung von Asphaltmischgut vor 2007 eine bergbauliche Tätigkeit, mithin eine Gewinnung von Sand und Kies, darstellt, und ab 2007 ein mineralogisches Verfahren zur Herstellung eines bituminösen Erzeugnisses ist, ohne dass irgendwelche Änderungen am Herstellungsverfahren eintreten.<sup>29</sup>

#### **g) Die Bedeutung der HS/KN-Codierungen und der Begriff „Teermakadam“**

Eine zentrale Bedeutung in der Argumentation der Finanzverwaltung nimmt die HS-Nummer 2517, die unter anderem „Teermakadam“ als bergbauliches Produkt neben Feldsteinen, Kiesen und zerkleinerten Steinen, von der beim Betonbau oder als Steinmaterial im Wege- und Bahnbau verwendeten Art, Feuerstein (Flintstein) und Kiesel, (...) aufführt, ein. Die europäischen KN-Codierungen entsprechen weitgehend den HS-Codierungen.

Erst durch die Annahme, dass Asphaltmischgut mit Teermakadam gleichzusetzen sei, eröffnet sich überhaupt eine Vorstellung darüber, dass das entsprechende Material dem Bergbau zugeordnet werden kann, da Teermakadam in der (produktbezogenen) Klassifikation CPA 2002 unter 14.21.13 (mit einer entsprechenden Korrespondenz zu HS 2517) erscheint. Allerdings findet sich eine entsprechende schriftliche Gleichsetzung ausschließlich in der deutschen GP 2002.

Doch Asphaltmischgut heutigen Zuschnitts hat mit Teermakadam nichts zu tun. Die Begriffe Makadam und Teermakadam beschreiben nur eine bestimmte (veraltete) Bauweise für Verkehrswege bzw. zeigen eine (in den Industrieländern) schon lange überholte Begrifflichkeit von Materialien unter Einsatz einer Zumischung von Teeren. Unter „Makadamisieren“ von Wegen verstand man in früheren Zeiten das Schottern bzw. Befestigen von Straßen, zunächst in der Form von rein wassergebundenen Schichten. Später wurde zur Bindung des Staubs Teer in unterschiedlicher Weise aufgebracht, daraus folgt der Name „tar macadam“. Teer als Bindemittel wurde dabei in situ per Hand über Schaufeln oder Spritzgeräten auf die fertige und verdichtete Schottererschicht aufgebracht.

Teer jedoch kommt in der modernen Asphaltmischgutherstellung überhaupt nicht zum Einsatz. Die Verwendung von Teer im Straßenbau ist in Deutschland seit 1984 untersagt und das besagte Teermakadam wird seit vielen Jahrzehnten in Europa nicht mehr hergestellt. Teer ist nicht mit (bei der Asphaltherstellung eingesetzten) Bitumen gleichzusetzen, es hat seine Herkunft aus kohlebasierenden Rohstoffen und gilt aufgrund seiner hohen Anteile an sog. polyzyklisch-aromatischen Kohlenwasserstoffen als gesundheitsgefährdend.

In einigen Entwicklungsländern werden Straßen noch heute in geteeter Makadambauweise erstellt. Mit dem Begriff „Makadam“ bzw. „Teermakadam“ in der HS 2517 sollen also offensichtlich vorrangig die Gesteinskörnungen -also die Mineralienkomponente-, erfasst werden, die typischerweise beim Bau von Verkehrswegen zum Einsatz kommen. Dies macht vor dem Hintergrund durchaus Sinn, als dass Teermakadam noch in engstem Zusammenhang mit der Rohstoffgewinnung und dem Mischen des Schottergesteins steht. Die industrielle Komponente des komplexen maschinellen Erzeugens ist hier noch nicht erfüllt. In den modernen Asphaltmischanlagen wird allerdings kein Teermakadam hergestellt, sondern -eben- Asphalt.

---

<sup>29</sup> Paradoxerweise soll also nach dieser Argumentation Asphaltmischgut somit zur Klasse 14.21 der WZ 2003 gehören, zugleich aber nicht der (laut Umsteigeschlüssel identischen) Klasse 08.12 der WZ 2008 entsprechen.

## h) Bewertung

Ausgehend von der Fragstellung, ob die Betrachtung der Klassifikationssysteme zu einer anderen Bewertung hinsichtlich des o.a. Zwischenergebnisses unter Punkt 8) führt, lässt sich dies nach Analyse der betrachteten Klassifikationen verneinen.

Es verbleibt dabei, dass nur die Interpretation des Bundesamtes für Statistik in der GP 2002 als ein möglicher indizieller Hinweis angesehen werden könnte. Daraus jedoch zu schlussfolgern, dass damit der Inhalt der WZ 2003 einerseits und -vor allem- der Inhalt der NACE Rev. 1.1 andererseits sozusagen untergesetzlich und rein national „aufgefüllt“ werden könne, erscheint unzulässig. Zwar wird die GP 2002 in 2.3 der Vorbemerkungen der WZ 2003 als ein Hilfsmittel für die Entscheidung über Abgrenzungsfragen benannt. Doch definiert sich im Falle der Asphaltherstellung der Wirtschaftszweig ausweislich der klaren Feststellungen in der NACE Rev. 1.1 unter den Ordernummern 18414 in Verbindung mit 18400 nach dem Herstellungsverfahren. Eine Mitteilung des Bundesamtes für Statistik allein vermag dies nicht zu erschüttern.<sup>30</sup> Was hinzutritt: Geradezu absurd gegenteilig verhält sich diese Aussage zu den eigenen offiziellen Publikationen des Bundesamtes zur WZ 2003 (s.o. unter b)). Die einzigen vor dem Hintergrund der Auslegung zur WZ 2003 verfügbaren Hinweise zur Einordnung der Asphaltherstellung fassen diese nämlich unter 26.82.<sup>31</sup> Das Bundesamt (bzw. der zuständige Sachbearbeiter) vertritt also in seinen aktuellen Mitteilungen an die Generalzolldirektion offenbar eine Meinung, die im vollständigen Gegensatz zu den eigenen offiziellen Darstellungen des Bundesamtes steht.

Eine eindeutige, anderweitige Pflicht zur Einordnung aufgrund der Harmonisierungspflichten mit den weltweit gültigen Klassifikationssystemen bzw. aufgrund europäischer Harmonisierung ist aber nicht erkennbar. Im Gegenteil konnte oben aufgezeigt werden, dass die aktuelle Einordnung des Asphaltmischgutes unter Produkten der bergbaulichen Gewinnung in der Klasse 14.21 durch das Bundesamt für Statistik in der Gesamtschau der Klassifikationen sehr zweifelhaft erscheint. Andere EU-Länder ordneten schon in ihren nationalen Fassungen der NACE Rev. 1.1 (im Vergleich zur WZ 2003) ausdrücklich die Herstellung von Asphalt(mischgut) der Klasse 26.82 zu, auch internationale Klassifikationen wie die NAICS verstehen die Herstellung von Asphaltmischgütern ausdrücklich als eine Verarbeitung und nicht als Gewinnung.

In 2006 geht der deutsche Gesetzgeber in der Begründung zu § 51 EnergieStG a.F. selbst davon aus, dass die „Herstellung von Asphalt“ der Klasse 26.82 der NACE Rev. 1.1 entspricht. Die Eurostat-Daten der Jahre 2003-2007 über die Mitteilungen der einzelnen nationalen Statistikbehörden zu den bituminösen Mischungen unter 26.82 bestätigen, dass außer dem deutschen Bundesamt für Statistik die anderen Staaten des europäischen Wirtschaftsraums davon ausgingen, dass unter der Prodcom-Nummer 26821300 generell die Asphaltherstellung zu melden waren. Auch die Meldungen des Bundesamtes selbst erscheinen aufgrund der mitgeteilten Mengen und Werte im Vergleich der gemeldeten Prodcom-Daten zu 142113500 und 26821300 widersprüchlich, was sich in den oben aufgezeigten gegensätzlichen Mitteilungen des Bundesamtes widerspiegelt.

Die inhaltlichen Festlegungen der GP 2002 sind darüber hinaus bereits in sich unschlüssig, als dass die Herstellung von Mischgütern unter Einsatz von Teer durchaus den bituminösen Mischungen der Klasse 26.82 zugeordnet werden würde, während die bituminöse Mischung „Asphaltmischgut“ als teergebundenes Gestein betrachtet wird. Dies ist technisch falsch und hinsichtlich der Annahme der

---

<sup>30</sup> Vgl. BVerfGE 129, 1

<sup>31</sup> <https://www.destatis.de/DE/Methoden/Klassifikationen/Gueter-Wirtschaftsklassifikationen/klassifikation-wz-2003.html>

Identität von Teermakadam und Asphaltmischgut auch fachlich, historisch und grammatikalisch unrichtig.

Die spätere Einordnung von Asphaltmischgut unter die sonstigen mineralischen Erzeugnisse, hier insbesondere unter „Bituminöse Mischungen“ im Sinne der Klasse 23.99 der GP 2009 widerlegt die eigene Aussage, dass es sich um Bergbau handle. An den tatsächlichen Umständen hat sich nämlich nichts geändert. Ohne eine solche entscheidende (technische) Änderung bei der Produktion ist die Annahme zweier Zustände von Tatsächlichkeit mit den Gesetzen der Logik aber nicht vereinbar.

In gleicher Weise ist die Bedeutung der HS/KN-Codierungen zu bewerten: Selbst unter der Annahme, dass es sich bei Asphaltmischgut tatsächlich um Teermakadam im Sinne des HS/KN-Codes 2517 handeln würde, ist damit keine Aussage zur Zuordnung zu einem bestimmten Herstellungsprozess bzw. Wirtschaftszweig getroffen. An den HS/KN-Codes 2517 für Teermakadam und 2715 für die bituminösen Mischungen hat es bis heute keine Veränderungen gegeben. Wäre die Argumentation des Bundesamtes und der Finanzverwaltung, dass aus der Zuordnung eines Materials zu HS 2517 zwingend die Einordnung unter dem Wirtschaftszweig Bergbau folge, zutreffend, so müsste dies ja dann auch heute noch gelten. Doch hier bestätigen Bundesamt und Finanzverwaltung nun gleichsam, dass aktuell, also jetzt in 2019, die Herstellung von Asphalt eine Verarbeitung darstellt<sup>32</sup>, obwohl eine Änderung bei den tatsächlichen Umständen der Herstellung seit 2002 gerade nicht vorliegt. Auch hier müssten Denkgesetze überwunden werden, damit die Argumentation von Bundesamt und Finanzverwaltung schlüssig wären.

Die Auswertung der Klassifikationssysteme, die Zuordnungen der anderen Staaten und eine fachliche Analyse ergeben dagegen eine nahezu eindeutige, andere Bewertung hinsichtlich der Produktklassifizierung:

**Bei Asphaltmischgut handelt es sich um eine bituminöse Mischung, ein bituminöses Erzeugnis ganz im Sinne der Vorschriften und der statistischen Klassifikationen<sup>33</sup>:**

Dass es sich schon dem Wortlaut nach um ein bituminöses Erzeugnis handelt, ist unter Punkt 5) dieser Stellungnahme beschrieben.

Es ist auch nicht einschränkend dahingehend zu verstehen, dass nur bituminöse Mischungen auf der Grundlage von Naturbitumen und Naturasphalten gemeint wären. Auch „künstliches“ Bitumen als Erdöldestillat ist davon erfasst.

Ebenso ist eine Beschränkung auf Bitumenmischungen ohne Zusatz von Gesteinskörnungen -wie etwa bei dem Beispiel des sog. Verschnittbitumens- nicht beabsichtigt. Ganz im Gegenteil zeigt die systematische Stellung unter 26.82/23.99 der Klassifikationen, dass gerade eine Verbindung von nichtmetallischen Mineralien mit dem Bindemittel Bitumen unter die besagte Klasse fällt. Bestätigt wird dies durch das Beispiel Asphaltmastix, was nichts anderes ist als ein Asphaltmischgut.

Es ist der Begrifflichkeit „bituminöse/s Erzeugnis/Mischung“ auch an keiner Stelle zu entnehmen, dass das Bitumen den Hauptbestandteil von 50% oder mehr darstellen müsste. Die mineralische Mischung wird einfach dadurch „bituminös“, dass sie Bitumen enthält und typischerweise Bitumen die Funktion als Bindemittel erfüllt. Auch hier spricht das Beispiel Asphaltmastix mit einem Anteil von 12-16% Bitumen als Bindemittel und dem restlichen Anteil an Gesteinskörnungen genau dafür. Die Fi-

---

<sup>32</sup> laut Schreiben der Generalzolldirektion an den DAV vom 03.01.2019: Klasse 23.99 der WZ 2008

<sup>33</sup> Sowie der international gültigen HS/KN-Codierung 2715, also auch in rein zollrechtlichen Fragestellungen: So ordnen beispielsweise die dänischen Zollbehörden laut einer aktuellen Auskunft an den dänischen Asphaltverband vom 04.12.2018 Asphaltmischgüter generell der HS/KN 2715 zu.

finanzverwaltung behauptet an dieser Stelle aber weiter, dass der Bitumenanteil der (anderen) Asphaltmischgutsorten zu gering sei, um als bituminöses Erzeugnis zu gelten. Hierfür gibt sie weder eine wissenschaftliche Quelle an, noch kann sie eine in Abgrenzung zu Asphaltmastix fachlich-technische überprüfbare Grenze benennen, ab wie viel Prozent Bitumenanteil man ihrer Meinung nach von einer bituminösen Mischung sprechen kann oder nicht. Es darf im Gegenteil davon ausgegangen werden, dass hier vielmehr eine laienhafte Vorstellung über die einzelnen Asphaltmischgutprodukte zum Ausdruck kommt.<sup>34</sup>

Es ist weiterhin unzutreffend, dass hinsichtlich der bituminösen Erzeugnisse/Mischungen nur abzufragen ist, ob es sich bei anderen Asphaltmischgütern entweder um Verschnittbitumen oder Asphaltmastix handelt. Die Nennung als Beispiele besagt ja gerade, dass diese nicht abschließend die fraglichen bituminösen Erzeugnisse/Mischungen darstellen.

Schließlich ist auch die Auffassung der Finanzverwaltung, dass es sich bei Asphaltmastix nicht um einen Straßenbelag handle, falsch. Nur zur Verdeutlichung: Asphaltmastix ist in seiner grundsätzlichen Zusammensetzung (Gesteinskörnung, Füller und Bitumen) mit anderen Asphaltmischgutsorten identisch und wird nach der ZTV Asphalt 2001 im Straßenbau für Deckschichten eingesetzt.<sup>35</sup> Lediglich der höhere Bindemittelgehalt von 12-14% unterscheidet ihn von etwa Gussasphalten (Bindemittelgehalt 6,5-8,5%) und anderen Mischgutsorten. Die einzigen Unterschiede bestehen also in einer teilweise feinkörnigeren Zusammensetzung und den um einige Prozentpunkte höher liegenden Bindemittelgehalten. Allen Asphaltmischgutsorten, Asphaltmastix eingeschlossen, ist gemeinsam, dass sie in den hier fraglichen Asphaltmischwerken nach demselben Verfahren produziert werden. Die Konzeption einer Mischung aus Körnung, Füller und Bitumen ist identisch, nur die jeweiligen Anteile und Korngrößen unterscheiden sich.

Die betreffenden Hinweise des Verbandes haben daher auch die Generalzolldirektion in der Mitteilung vom 20.03.2019 offensichtlich dazu veranlasst, ihre bisherige Position zu „korrigieren“: Nunmehr soll also auch die Herstellung der Asphaltmischgutsorten „Asphaltmastix“ und „Gussasphalt“ unter Ordnungsnummer 26.82 der WZ 2003 fallen, da diese als „bituminöse Mischungen“ zu charakterisieren seien. In der Mitteilung werden als Kriterien hierfür die „Fließfähigkeit des Produkts, das Mischungsverhältnis von Bitumen und mineralischen Stoffen sowie die Korngrößenverteilung der mineralischen Stoffe“ benannt. Deshalb seien aber andere Asphaltmischgüter - konkret der sog. Splittmastixasphalt - keine bituminösen Mischungen, wenngleich in diesem Fall der Bitumengehalt weitgehend identisch ist. Die Ausführungen in dieser Mitteilung sind dabei weder juristisch nachzuvollziehen (welche Gewichtung kommt den Kriterien bspw. untereinander zu? Wieso spielt der Bitumengehalt mal eine entscheidende Rolle, mal nicht? Auf welcher juristischen Grundlage basieren diese „Abgrenzungskriterien“ überhaupt?; andere Mischgutsorten haben im Vergleich zum Gussasphalt z.T. identische Bitumenanteile und geringere grobkörnigere Anteile bei ähnlicher Fließfähigkeit, z.B. Asphaltbeton in Deckschichten), noch sind sie an vielen Stellen technisch-fachlich zutreffend bzw. um es mit anderen -drastischen- Worten zu sagen: Die Finanzverwaltung offenbart hier leider eine vollständige, fachliche Ahnungslosigkeit über die Art und Weise der Asphaltherstellung, der einzelnen Asphaltmischgutsorten, ihren Charaktereigenschaften und ihrer einzelnen Verwendung. Die dort getroffenen Abgrenzungen erscheinen dagegen völlig willkürlich.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> In der Fachwelt ist die Begrifflichkeit „bituminöse Mischungen“ dagegen für sämtliche Asphaltmischgutsorten mindestens seit Anfang der 1960er Jahre etabliert, vgl. z.B. Aufsatz von Vizi/Wester „Charakteristische Verformungsdiagramme bituminöser Mischungen“ in der Zeitschrift Bitumen, Ausgabe 10/1962, Seite 253 ff.

<sup>35</sup> ZTV-Asphalt-StB Ausgabe 2001

<sup>36</sup> Mitteilung der Generalzolldirektion an den DAV vom 20.03.2019, s.o.. Der Aspekt der Herstellung spielt in der Argumentation der Finanzverwaltung offenbar überhaupt keine Rolle: Folgte man diesen Ausführungen wäre

## 10) Fazit

Die Einordnung des Asphaltmischgutes als „bituminöses Erzeugnis“ im Sinne der Vorschrift der §§ 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG entspricht sowohl einer Auslegung nach dem Wortlaut (Punkt 5), als auch dem in der Gesetzesbegründung manifest gewordenen gesetzgeberischen Willen (Punkt 6).

Da sich die Auslegung der Gesetzesvorschrift an der NACE Rev. 1.1 zu orientieren hat, sind die dortigen Ausführungen zur Abgrenzung der Wirtschaftszweige in Form der Aufarbeitung und der Verarbeitung für die Asphaltmischgutherstellung maßgeblich. Es ergibt sich insoweit klar, dass die fragliche Herstellung der Verarbeitung und damit der entlastungsfähigen Klasse DI 26 zuzuordnen ist (Punkt 7). Auch die Gesamtschau und Analyse der Systematik der nationalen wie internationalen Klassifikationen bestätigen dieses Ergebnis. Dagegen ist die Einordnung des Materials unter 14.21 der GP 2002 weder erheblich, noch schlüssig, noch kohärent.

Es ist schließlich dargelegt, dass es sich bei Asphaltmischgut darüber hinaus nicht um „Teermakadam“ handelt, sondern um eine bituminöse Mischung im Sinne der Vorschriften und der Klassifikationen. Dieses Ergebnis ist fachlich korrekt und wird durch die von keiner Seite bestrittene Einordnung unter der Klasse „Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nichtmetallischen Materialien“ nach allen heute geltenden Klassifikationen, Erläuterungen und Interpretationen derselben bestätigt (Punkt 9).

Dieses Ergebnis ist auch mit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH zu vereinbaren (Punkt 4), als dass der Einschätzung des Bundesamtes für Statistik, mithin auch den Ausführungen in der GP 2002, gerade keine (teil-)bindende Wirkung zukommt. Eine eindeutige, ausdrückliche Einordnung unter einer anderen Klasse als 26.82 der NACE Rev. 1.1/WZ 2003 liegt nicht vor<sup>37</sup>. Es handelt sich bei Asphaltmischgut in Abgrenzung zur Schamottekörnung um ein Endprodukt<sup>38</sup>. Die Herstellung in einem Asphaltmischwerk geht über den Aufbereitungsprozess eines bloßen, der Gewinnung sich unmittelbar anschließenden Brennvorgangs in einem Drehofen hinaus und ist als Verarbeitung von Steinen und Erden gekennzeichnet. Der Herstellungsprozess erschöpft sich auch nicht in einem Mahlen von Steinen und der Aufbereitung von (Alt-)Material<sup>39</sup>, wesentliche verfahrenstechnische Schritte treten hinzu. Eine Entscheidung darüber, ob Asphaltmischgut korrekterweise in 14.21 13 500 der GP 2002 vorgenommen wurde, ist mangels Entscheidungserheblichkeit schließlich in keinem der behandelten Sachverhalte getroffen worden.

Nach hiesiger Auffassung ist Asphaltmischgut nach §§ 51 Abs. 1 Nr. 1a) EnergieStG und 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG wie die anderen mineralischen Baustoffe über den 01.01.2018 hinaus daher voll entlastungsfähig. Eine anderweitige steuerliche Einordnung ist dagegen weder mit nationalem Recht vereinbar, noch handelt es sich im Ergebnis um eine richtlinienkonforme Auslegung.

---

ein Wechsel des gesamten Wirtschaftszweigs schon durch kleinste Änderungen der Rezepturen des Mischguts am Steuerstand der Asphaltmischanlage -quasi per Knopfdruck- möglich.

<sup>37</sup> In Abgrenzung zu BFH, VII R 35/11 und VII R 74/10

<sup>38</sup> In Abgrenzung zu BFH, VII R 50/13

<sup>39</sup> In Abgrenzung zu BFH, III R 43/11



**Bearbeitet von:**

Marco Bokies, LL.M.

Deutscher Asphaltverband e.V.

Bonn, im April 2019

© Alle Inhalte dieser Ausarbeitung, insbesondere Text und Fotografie, sind urheberrechtlich geschützt. Das Urheberrecht liegt, soweit nicht ausdrücklich anders gekennzeichnet, beim Deutschen Asphaltverband e.V. (hier abgekürzt DAV), Bonn. Die Nutzung ist den Mitgliedern des DAV vorbehalten. Einer Vervielfältigung und Verwendung durch andere natürliche oder juristische Personen, die zum Zeitpunkt der Vervielfältigung/Verwendung nicht Mitglied des Deutschen Asphaltverbandes e.V. in Bonn sind oder nicht von einem solchen dazu legitimiert wurden, wird urheberrechtlich ausdrücklich widersprochen.