

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

29. April 2004 \*

In der Rechtssache C-240/01

**Kommission der Europäischen Gemeinschaften**, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Bundesrepublik Deutschland**, vertreten durch W.-D. Plessing und M. Lumma als Bevollmächtigte,

Beklagte,

wegen Feststellung, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Anwendung von § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2185, ber. 1993 I S. 169) gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

auf Mineralöle (ABl. L 316, S. 12) in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABl. L 365, S. 46) geänderten Fassung verstoßen hat, indem sie nicht alle Mineralöle, die zum Verbrauch als Heizstoff bestimmt sind, der Verbrauchsteuer unterworfen hat,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Richters V. Skouris (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, der Richter J. N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet und R. Schintgen sowie der Richterin F. Macken,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,  
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 27. Februar 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 8. Mai 2003

folgendes

## Urteil

- 1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 21. Juni 2001 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 226 EG Klage auf Feststellung erhoben, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Anwendung von § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2185, ber. 1993 I S. 169; im Folgenden: MinöStG) gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. L 316, S. 12) in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABl. L 365, S. 46) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/81) verstoßen hat, indem sie nicht alle Mineralöle, die zum Verbrauch als Heizstoff bestimmt sind, der Verbrauchsteuer unterworfen hat.

## Rechtlicher Rahmen

### *Gemeinschaftsrecht*

- 2 Die vierte Begründungserwägung der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1) lautet: „Um die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen, muss der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein.“

3 Diese Richtlinie regelt nach Artikel 1 Absatz 1 „die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern, die unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der von der Gemeinschaft festgelegten Abgaben“. Nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie werden „die besonderen Vorschriften über die Sätze und die Struktur der Verbrauchsteuern auf steuerpflichtige Waren ... in besonderen Richtlinien niedergelegt“.

4 Artikel 3 Absatz 1 der Richtlinie 92/12 sieht vor:

„Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

— Mineralöle,

...“

5 Die besonderen Richtlinien, die nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 92/12 für Mineralöle erlassen worden sind, sind die Richtlinie 92/81 und die Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchssteuersätze für Mineralöle (ABl. L 316, S. 19) in der durch die Richtlinie 94/74 geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/82).

6 Nach der dritten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 ist es für „das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes ... wichtig, dass gemeinsame Definitionen für alle Mineralölerzeugnisse festgelegt werden, die dem allgemeinen Verbrauchsteuerüberwachungssystem unterliegen“.

7 Artikel 1 Absätze 1 und 2 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten erheben nach Maßgabe dieser Richtlinie eine harmonisierte Verbrauchsteuer auf Mineralöle.

(2) Die Mitgliedstaaten setzen ihre Steuersätze nach Maßgabe der Richtlinie 92/82/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle fest.“

8 Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Die Mineralöle unterliegen, soweit für sie in der Richtlinie 92/82/EWG keine Steuersätze festgelegt sind, der Verbrauchsteuer, falls sie zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten bzw. verwendet werden. Der jeweilige Steuersatz wird entsprechend dem Verwendungszweck in Höhe des Satzes für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff festgesetzt.“

9 Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 92/81 sieht vor:

„Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und

unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, die nachstehenden Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer:

...

d) im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren in Hochöfen eingeblasene Mineralöle, die als Zusatz zu dem als Hauptbrennstoff verwendeten Koks eingesetzt werden.“

- 10 Nach der achtzehnten Begründungserwägung der Richtlinie 94/74 sind „[f]ür zum Zweck der chemischen Reduktion in Hochöfen eingeblasene Mineralöle ... verbindliche Steuerbefreiungen auf Gemeinschaftsebene zu gewähren, um Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Besteuerungspraktiken in den Mitgliedstaaten zu verhindern“.

### *Nationales Recht*

- 11 § 4 MinöStG — „Steuerbefreiungen, Begriffsbestimmungen“ — bestimmt:

„(1) Mineralöl darf vorbehaltlich des § 12 steuerfrei verwendet werden

...

2. zu anderen Zwecken als

- a) zur Verwendung als Kraftstoff oder zur Herstellung von Kraftstoff,
- b) zum Verheizen,
- c) zum Antrieb von Gasturbinen;

...“

<sup>12</sup> Die Anwendung des § 4 Absatz 1 Nummer 2 MinöStG ist in einem Erlass vom 2. Februar 1998 (III A 1 — V 0355 — 10/97 vom 2. Februar 1998, veröffentlicht in der Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung vom 6. Februar 1998, N 08 98, Nr. 70, im Folgenden: Erlass) festgelegt, der insoweit präzisiert:

„Abgaben auf Mineralöl/Abgrenzung von Verheizen und anderen Zwecken im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 2 MinöStG

...

## II. Zum Begriff ‚Verheizen‘

Auf Grundlage dieser Konzeption hat der Bundesfinanzhof in mehreren Entscheidungen den Begriff ‚Verheizen‘ präzisiert und dabei schrittweise die nachstehenden Grundsätze entwickelt:

- Verwendung von Mineralöl zum Verheizen ist die Erzeugung von Wärmeenergie.
  
- Verheizen ist die gewollte Ausnützung des Heizwertes eines Stoffes, d. h. das (ganze oder teilweise) Verbrennen von Mineralöl zur Erzeugung von Wärme, die (ganz oder teilweise) auf einen anderen Stoff übertragen wird, wobei die Wärmeerzeugung und die Übertragung der Wärme neben anderen Zwecken der Verwendung des Mineralöls nicht nur untergeordnete Bedeutung haben darf.
  
- Dem Stoff, auf den die Wärme übertragen wird, muss die Eigenschaft eines neuen Energie- bzw. Wärmeträgers (Heizmittels) zukommen.
  
- Der konkrete Einsatz des neuen Wärmeträgers als Heizmittel rechtfertigt den Schluss, dass das zur Erzeugung dieses Wärmeträgers verwendete Mineralöl verheizt worden ist.

Daraus folgt, dass es bei der Beurteilung, ob ein Verheizen vorliegt, entscheidend auf den Weg der Wärmeübertragung ankommt. Als Wärmeträger (Heizmittel) kommen insbesondere in Betracht: heißes Wasser und Dampf (wie bei

Raumheizungen), erwärmte Umgebungsluft, Verbrennungsgase (Rauchgas), Kessel, Ummantelungen usw.

### III. Zum Begriff ‚zu andern Zwecken‘

Bezüglich des energetischen Einsatzes von Mineralöl kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Annahme eines Verheizens nur in folgenden Fällen ausgeschlossen werden:

- Unmittelbarer Kontakt der Flamme mit dem zu be- oder verarbeitenden oder zu vernichtenden Stoff (Umkehrschluss zu obigen Ausführungen). Beispiele: das Absengen von Textilfasern, das Abbrennen von Unkraut, der Einsatz von Schweißbrennern, das Erhitzen von Metallen, um diese zu verformen, das Erwärmen von Dachpappe zur besseren Handhabbarkeit, usw.
  
- Der die Verbrennungsenergie aufnehmende Stoff ist der Wärme selbst als Objekt zur Herstellung eines bestimmten, anders beschaffenen Produkts ausgesetzt und verliert dabei seine stoffliche Beschaffenheit.

Unter stofflicher Veränderung ist zu verstehen, dass Bestandteile des eingesetzten Mineralöls zumindest teilweise in das Produkt eingehen wie z. B. bei der Rußherstellung durch thermisches Cracken oder bei der Härtung von Stahl durch so genanntes Aufkohlen. Auch hier wird Mineralöl zumindest teilweise als Rohstoff verwendet, und es findet eine chemische Änderung der Molekularstruktur statt. Ein entscheidender Hinweis auf das Vorliegen eines solchen Vorgangs kann z. B. die Tatsache sein, dass die Verwendung von andersartigen Energieträgern wie Kohle oder Strom den Produktionszweck nicht erfüllen kann.

- Ein Ausnutzen des Heizwertes von zur Wärmegewinnung eingesetztem Mineralöl liegt nicht vor, wenn der Hauptzweck in der Beseitigung von schädlichen Abgasen durch deren vollständige Verbrennung liegt und zu diesem Zweck mit Mineralöl eine Zünd- und Lockflamme unterhalten oder das Mineralöl zusammen mit den zu vernichtenden Abgasen in einer Brennkammer vermischt und vollständig verbrannt wird.

Diesen Fällen ist gemeinsam, dass die Verbrennung des Mineralöls mit der Umwandlung bzw. Vernichtung des die Wärmeenergie aufnehmenden Stoffes in einem einheitlichen Vorgang zusammenfällt. Eine Weiterleitung der aufgenommenen Energie oder Übertragung auf einen anderen Stoff ist nicht möglich.

...“

## Das Vorverfahren

- 13 Die Kommission teilte der Bundesrepublik Deutschland mit Mahnschreiben vom 26. Mai 1999 gemäß Artikel 226 EG mit, dass die in dem Erlass gegebene Auslegung des Verbrauchs der Mineralöle als Heizstoff ihrer Ansicht nach nicht mit Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 vereinbar sei.
- 14 Die deutsche Regierung antwortete mit Schreiben vom 13. Oktober 1999 und machte geltend, dass es mangels einer ausdrücklichen Definition des Begriffes „Verbrauch als Heizstoff“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 Sache der Mitgliedstaaten sei, die diesem Begriff zu gebende Auslegung zu präzisieren. Im deutschen Recht habe der Erlass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

übernommen. Diese Auslegung entferne sich vom eigentlichen Sinn des Begriffes „Verbrauch als Heizstoff“ sowie von der lange Zeit gängigen Verwaltungspraxis. Die deutsche Regierung ersuchte die Kommission demgemäß, die Gesamtproblematik unter Berücksichtigung der Praxis der anderen Mitgliedstaaten zu untersuchen, um zu einer klaren gemeinsamen Lösung zu gelangen.

- 15 Die Kommission richtete am 13. März 2000 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Bundesrepublik Deutschland, in der sie diese aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um dieser Stellungnahme innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach ihrer Zustellung nachzukommen. In der mit Gründen versehenen Stellungnahme wiederholte sie die im Mahnschreiben vorgebrachten Argumente und fügte hinzu, der Umstand, dass andere Mitgliedstaaten ihre eigene Auslegung des Begriffes „Verbrauch als Heizstoff“ praktizierten, berechtige die Bundesrepublik Deutschland nicht dazu, an ihrer Auffassung festzuhalten, die einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstelle.
- 16 Da die Bundesrepublik Deutschland innerhalb der gesetzten Frist keine Maßnahmen getroffen hatte, um den in der mit Gründen versehenen Stellungnahme dargestellten Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht abzustellen, hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

## Zur Klage

### *Vorbringen der Parteien*

- 17 Die Kommission macht geltend, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Anwendung von § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b MinöStG in dem in dem Erlass angegebenen Sinne gegen Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie 92/81 verstoßen habe, da sie nicht alle zum Verbrauch als Heizstoff bestimmten Mineralöle der Verbrauchsteuer unterwerfe.

- 18 Als „Verheizen“ werde nach dem Erlass ausschließlich die mittelbare Ausnutzung des Energieträgers Mineralöl mittels eines Wärmeträgers als Heizmittel verstanden. Dagegen ergebe sich aus den in Punkt III des Erlasses zitierten Beispielen, dass die unmittelbare Nutzung der thermischen Energie des Mineralöls zum Ingangsetzen und Unterhalten industrieller Prozesse kein „Verheizen“ sei, was Artikel 2 Absatz 2 der Richtlinie 92/81 widerspreche.
- 19 Auch wenn diese Bestimmung keine förmliche Definition des Begriffes „Verbrauch als Heizstoff“ enthalte, folge aus dem Harmonisierungsziel der Verbrauchsteuerrichtlinien, dass dieser Begriff im Gemeinschaftsrecht autonom ausgelegt werden müsse. Die dritte Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 spreche für eine solche autonome Auslegung.
- 20 Aus dem Wortlaut der Richtlinie lasse sich kein einschränkendes Verständnis dieses Begriffes ableiten. Ebenso verhalte es sich mit dem üblichen Verständnis des Begriffes „Verheizen“ in § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b MinöStG. Mineralöle würden stets „verheizt“, wenn sie verbrannt würden und die so erzeugte Wärme zum Heizen genutzt werde, unabhängig davon, welchem Zweck dieses Heizen diene.
- 21 Der Zweck der Mineralölsteuer als Verbrauchsteuer spreche ebenfalls für ein weites Verständnis des Begriffes „Verbrauch als Heizstoff“, das jede Form des unmittelbaren oder mittelbaren Verbrauchs von Mineralölen umfasse.
- 22 Ein solches Verständnis ergebe sich auch aus der Systematik der Richtlinie 92/81. Der Umstand, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber den besonderen in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie beschriebenen Fall von der harmonisierten

Verbrauchssteuer befreit habe, zeige deutlich, dass er davon ausgehe, dass Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 alle Formen des Verbrauchs von Mineralölen zur Erzeugung thermischer Energie umfasse. Die Einfügung von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 92/81 wäre unnötig gewesen, wenn der Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in dem in dem Erlass angegebenen Sinne zu verstehen wäre.

- 23 Die letztgenannte Ausnahmebestimmung sei jedoch nicht geeignet, alle Ausnahmen von der Besteuerungspflicht zu rechtfertigen, die in Punkt III des Erlasses vorgesehen seien. Die Steuerbefreiungen seien nämlich als Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung eng auszulegen (vgl. in diesem Sinne für die Mehrwertsteuer Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnrn. 12 und 13).
- 24 Die deutsche Regierung bestreitet die vorgeworfene Vertragsverletzung. Ihrer Auffassung nach geht die Kommission zu Unrecht davon aus, dass die Begriffe „Verbrennen“ und „Verheizen“ einander entsprächen.
- 25 Die Wendungen „bestimmt sein“, „zum Verkauf angeboten werden“ oder „verwendet werden“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 unterstrichen die Notwendigkeit einer subjektiven und konkreten Zweckbestimmung des Mineralöls durch den Endverbraucher oder den Händler, d. h. die Absicht, das Mineralöl zum „Heizen“ eines anderen Stoffes zu verwenden. Fehle dieses subjektive Element der Zweckbestimmung, könne nicht davon ausgegangen werden, dass das Mineralöl als Heizstoff verwendet werde, auch wenn andere Stoffe durch die Wärme geheizt würden, die bei einem Verbrennungsprozess freigesetzt werde. Es handle sich hierbei um die Auslegung, die aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hervorgehe und die in Punkt II zweiter Gedankenstrich des Erlasses übernommen worden sei.

- 26 Hinsichtlich der Nutzung der thermischen Energie des Mineralöls zum Ingangsetzen und Unterhalten industrieller Prozesse würden, im Gegensatz zum Vorbringen der Kommission, nur die unter Punkt III des Erlasses genannten Fälle nicht als tatbestandliches „Verheizen“ angesehen und unterlägen daher nicht der Erhebung von Verbrauchsteuern. Von diesen Fällen abgesehen gebe es keine Steuerbefreiung.
- 27 Die dritte Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 verlange keine einheitliche Auslegung aller in der Richtlinie verwendeten Rechtsbegriffe. Sie beschränke sich vielmehr auf die Berücksichtigung des Artikels 3 Absatz 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12, wonach die Definition des Begriffes „Mineralöle“ in der einschlägigen Richtlinie, d. h. der Richtlinie 92/81, zu finden sei. Diese Definition ergebe sich aus Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 92/81, der die Produkte aufzähle, die als Mineralöle im Sinne der Richtlinie 92/81 anzusehen seien.
- 28 Hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber gewollt, dass die dritte Begründungserwägung dieser Richtlinie in dem von der Kommission angegebenen Sinne zu verstehen sei, dann hätte er selbst den Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in dieser Richtlinie definiert. Dass er darauf verzichtet habe, spreche für die These, dass dieser Begriff im nationalen Recht zu definieren sei.
- 29 Die von der Kommission befürwortete Auslegung setze eine vollständige Harmonisierung auf dem Gebiet der Mineralölbesteuerung voraus, entsprechend derjenigen, die bei der Regelung der Umsatzsteuer bestehe. Aus dem Text der Richtlinie 92/12 ergebe sich aber, dass eine solche Harmonisierung für die Mineralölsteuern nicht vorgesehen sei.
- 30 Im Umsatzsteuerrecht beruhe die Notwendigkeit vollständiger und gemeinschaftsautonomer Begriffe zudem auf den Finanzierungsbedürfnissen der Gemeinschaft und auf der gleichmäßigen Verteilung der finanziellen Lasten auf die Mitgliedstaaten. Dagegen hätten die Richtlinien über die Mineralölbesteuerung keine derartigen Funktionen.

- 31 Die Entstehungsgeschichte der Richtlinie 92/81 zeige, dass diese allein das Ziel einer hinreichenden Koordinierung verfolge, um sicherzustellen, dass ähnliche Produkte allgemein in ähnlicher Weise besteuert würden und steuerbedingte Unterschiede der Preise dieser Produkte nicht zu betrügerischen oder überflüssigen Käufen anregen. Den Mitgliedstaaten sei somit ein erheblicher Spielraum belassen worden, selbst wenn damit auf nationaler Ebene unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen bestehen blieben.
- 32 Die Bezugnahme der Kommission auf die Ausnahme in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 92/81 sei nicht stichhaltig. Nach Ansicht der deutschen Regierung wird in diesem besonderen Fall ein Teil des Mineralöls auch als Heizstoff verbraucht. Daher sei eine Regelung erforderlich, die diesen besonderen Fall unter Berücksichtigung des Begriffes „Verheizen“ im deutschen Recht klarstelle.

*Würdigung durch den Gerichtshof*

- 33 Für die Entscheidung über die Klage bedarf es zunächst der Feststellung, ob der Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 autonom auszulegen ist oder ob seine Definition, wie dies die deutsche Regierung vorträgt, in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt.
- 34 Zur Beantwortung dieser Frage sind das Ziel und der Umfang der von den Mineralölsteuerrichtlinien verwirklichten Harmonisierung zu berücksichtigen.

- 35 Hierzu ist festzustellen, dass die Richtlinien 92/12, 92/81 und 94/74 sämtlich auf der Grundlage von Artikel 99 EG-Vertrag (jetzt Artikel 93 EG) erlassen wurden. Diese Vorschrift ermächtigt den Rat, die Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften u. a. über die Verbrauchsabgaben vorzunehmen, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist.
- 36 In der ersten und der vierten Begründungserwägung der Richtlinie 92/12 heißt es, dass die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes den freien Verkehr der Waren einschließlich der verbrauchsteuerpflichtigen Waren voraussetzen und dass zu diesem Zweck der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein muss.
- 37 In der fünften und der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81 wird ausgeführt, dass bestimmte obligatorische Befreiungen auf Gemeinschaftsebene festgelegt werden müssen und dass den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, fakultativ bestimmte andere Befreiungen anzuwenden, sofern dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.
- 38 Schließlich sind nach der achtzehnten Begründungserwägung der Richtlinie 94/74 verbindliche Steuerbefreiungen auf Gemeinschaftsebene für zum Zweck der chemischen Reduktion in Hochöfen eingeblasene Mineralöle zu gewähren, um Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Besteuerungspraktiken in den Mitgliedstaaten zu verhindern.
- 39 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass das Ziel dieser drei Richtlinien darin besteht, den freien Verkehr von Mineralölen im Binnenmarkt sicherzustellen und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die Folge der unterschiedlichen Verbrauchsteuerstrukturen sein könnten.

- 40 Daher besteht gegenwärtig nur eine partielle Harmonisierung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Februar 2000 in der Rechtssache C-434/97, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2000, I-1129, Randnr. 17).
- 41 Der partielle Charakter der Harmonisierung bedeutet jedoch nicht zwingend, dass die Definition der in der Richtlinie 92/81 verwendeten Begriffe in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob sich die betreffenden Begriffe auf einen bereits harmonisierten Bereich beziehen oder nicht.
- 42 In diesem Zusammenhang heißt es in der dritten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81, dass es für das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes wichtig ist, dass gemeinsame Definitionen für alle Mineralölerzeugnisse festgelegt werden, die dem allgemeinen Verbrauchsteuerüberwachungssystem unterliegen. In der vierten Begründungserwägung wird es als zweckmäßig bezeichnet, diese Definitionen auf die Kombinierte Nomenklatur zu stützen.
- 43 Daher werden in Artikel 2 Absatz 1 dieser Richtlinie die Mineralöle, für die diese Richtlinie gilt, durch Bezugnahme auf die Codes der Kombinierten Nomenklatur definiert. Weiter wird in Absatz 2 dieses Artikels ausgeführt, dass die Mineralöle der Verbrauchsteuer unterliegen, falls sie zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten werden bzw. verwendet werden.
- 44 Mit dieser Vorgehensweise hat der Gesetzgeber auf Gemeinschaftsebene die Verwendungen der Mineralöle, die eine Verbrauchsteuererhebung auslösen und mithin den Steuertatbestand bilden, einheitlich festgelegt. Damit wollte er ausschließen, dass die Fälle, in denen die Mineralöle einer Verbrauchsteuer unterworfen sind, je nach Mitgliedstaat nach ihrer jeweiligen Verwendung variieren, was zu Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Handel führen könnte, die die gemeinschaftliche Harmonisierungsregelung gerade bekämpfen will (vgl. Randnr. 39 dieses Urteils).

- 45 Unter diesen Umständen kann daraus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber keine Definition der in Artikel 2 Absatz 2 erwähnten Verwendungen gegeben hat, nicht abgeleitet werden, dass er es den Mitgliedstaaten überlassen wollte, diese Verwendungen zu definieren, wie dies die deutsche Regierung geltend macht. Eine solche Möglichkeit bürge nämlich die Gefahr voneinander abweichender Definitionen, was die einheitliche Bestimmung des Steuertatbestands durch diesen Artikel beeinträchtigte.
- 46 Daraus folgt, dass der Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 autonom ausgelegt werden muss.
- 47 Nunmehr ist zu prüfen, ob die Bundesrepublik Deutschland gegen Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 verstoßen hat, weil sie den Begriff „Verheizen“ in § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b MinöStG in dem im Erlass angegebenen Sinne ausgelegt hat.
- 48 Nach dem Erlass ist unter „Verheizen“ lediglich die gewollte Ausnützung des Heizwertes eines Stoffes, d. h. das ganze oder teilweise Verbrennen von Mineralöl zur Erzeugung von Wärme zu verstehen, die ganz oder teilweise auf einen anderen Stoff übertragen wird, dem die Eigenschaft eines neuen Energie- oder Wärmeträgers zukommen muss. Der konkrete Einsatz des neuen Wärmeträgers als Heizmittel rechtfertigt danach den Schluss, dass das zur Erzeugung dieses Wärmeträgers verwendete Mineralöl verheizt worden ist. Wenn dagegen die Verbrennung des Mineralöls mit der Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes, der die aus der Verbrennung freigesetzte Wärmeenergie aufnimmt, in einem einheitlichen Vorgang zusammenfällt, wird das Mineralöl nach dem Erlass nicht als Heizstoff, sondern zu anderen Zwecken verwendet und ist daher nicht der Verbrauchsteuer zu unterwerfen.

- 49 Die Kommission trägt vor, dass die Mineralöle immer als Heizstoff im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 verwendet würden, wenn sie verbrannt würden und die so erzeugte Energie zum Heizen genutzt werden, unabhängig davon, welchem Zweck dieses Heizen diene.
- 50 Für die Entscheidung des Rechtsstreits sind die Systematik der Richtlinie 92/81 und das Ziel zu berücksichtigen, das mit der Mineralölsteuer als Verbrauchsteuer verfolgt wird.
- 51 Zunächst ist zur Systematik dieser Richtlinie festzustellen, dass Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie eine obligatorische Befreiung speziell für Mineralöle vorsieht, die im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren in Hochöfen eingeblasen und als Zusatz zu dem als Hauptbrennstoff verwendeten Koks eingesetzt werden.
- 52 Diese mit Artikel 2 Nummer 4 der Richtlinie 94/74 eingefügte Befreiung zeigt, dass nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers der Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 nicht nur die Fälle betrifft, in denen die durch die Verbrennung des Mineralöls erzeugte thermische Energie zu Heizzwecken verwendet wird, in dem Sinne, in dem dieser Begriff im Erlass verstanden wird, sondern auch die Fälle umfasst, in denen die so erzeugte thermische Energie zu anderen Zwecken verwendet wird. Für diese Befreiung bestünde nämlich kein Bedürfnis, wenn der von ihr erfasste Fall von vornherein deshalb nicht unter Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 fiel, weil in der Verwendung des Mineralöls für chemische Reduktionsprozesse gerade kein Verbrauch als Heizstoff läge.
- 53 Die deutsche Regierung macht jedoch geltend, dass nach der Auslegung des Begriffes „Verheizen“ im Erlass in den Fällen, in denen Mineralöle in Hochöfen eingeblasen würden, um die chemische Reduktion zu beschleunigen, ein Teil des Mineralöls als Heizstoff verwendet werde. Folglich sei eine klarstellende Regelung dieses besonderen Falles erforderlich.

- 54 Wie der Generalanwalt in Nummer 62 seiner Schlussanträge festgestellt hat, ist es bezeichnend, dass sich der Gemeinschaftsgesetzgeber nicht damit begnügt hat, den Anwendungsbereich des Artikels 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 zu beschränken, sondern mit der Einfügung der in Rede stehenden Befreiung eine ausdrückliche Ausnahme von dem in dieser Bestimmung aufgestellten Grundsatz der Besteuerung eingeführt hat. Gesetzgebungstechnisch wird eine solche Lösung dann verwendet, wenn der Tatbestand der Ausnahme grundsätzlich unter die Grundregel fällt, und nicht, wenn es um die Klarstellung dieser Regel geht. Selbst wenn im Übrigen der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Einfügung der in Rede stehenden Befreiung eine „Klarstellung“ beabsichtigt haben sollte, umfasst Artikel 8 Absatz 1 der Richtlinie 92/81 unstreitig nicht die Mineralölverwendungen, die nach Punkt III des Erlasses nicht zu besteuern sind.
- 55 Folglich kann das von der deutschen Regierung vorgebrachte Argument die in Randnummer 52 dieses Urteils getroffene Feststellung nicht in Frage stellen.
- 56 Sodann spricht, wie die Kommission vorgetragen hat, das Ziel der Mineralölsteuer als Verbrauchsteuer für die Auslegung, nach der sich der Begriff „Verbrauch als Heizstoff“ in Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 auf alle die Fälle bezieht, in denen Mineralöle verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird, und zwar unabhängig vom Zweck des Heizens, der auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes umfassen kann, auf den diese thermische Energie bei einem chemischen oder industriellen Prozess übertragen wird. In allen diesen Fällen werden die Mineralöle verbraucht und müssen daher besteuert werden.
- 57 In dem Erlass wird der dem „Verbrauch als Heizstoff“ entsprechende Begriff, der aus § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b MinöStG übernommen ist, einschränkend definiert, was zur Folge hat, dass die Fälle nach Punkt III des Erlasses von der Verbrauchsteuer ausgenommen sind, in denen die Verbrennung des Mineralöls mit der Umwandlung oder der Vernichtung des Stoffes, der die aus der Verbrennung freigesetzte Wärmeenergie aufnimmt, in einem einheitlichen Vorgang zusammenfällt, obwohl diese Fälle von Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 erfasst werden. Mit dieser Vorgehensweise hat die Bundesrepublik Deutschland gegen die genannte Bestimmung der Richtlinie 92/81 verstoßen.

- 58 Folglich ist festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland durch die Anwendung von § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b MinöStG gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81 verstoßen hat, indem sie nicht alle Mineralöle, die zum Verbrauch als Heizstoff bestimmt sind, der Verbrauchsteuer unterworfen hat.

### **Kosten**

- 59 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Bundesrepublik Deutschland beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

**DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)**

für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Die Bundesrepublik Deutschland hat durch die Anwendung von § 4 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Dezember 1992**

gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle in der durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 geänderten Fassung verstoßen, indem sie nicht alle Mineralöle, die zum Verbrauch als Heizstoff bestimmt sind, der Verbrauchsteuer unterworfen hat.

2. Die Bundesrepublik Deutschland trägt die Kosten des Verfahrens.

Skouris

Cunha Rodrigues

Puissochet

Schintgen

Macken

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. April 2004.

Der Kanzler

Der Präsident

R. Grass

V. Skouris