



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 22. Mai 2014¹

Rechtssache C-426/12

X

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof 's-Hertogenbosch [Niederlande])

„Richtlinie 2003/96/EG — Gemeinschaftliche Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom — Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck“

1. Mit der Richtlinie 2003/96/EG² wurde eine Regelung zur Festlegung harmonisierter Mindeststeuerbeträge für alle Energieerzeugnisse und für elektrischen Strom³ eingeführt. Bestimmte Energieerzeugnisse, darunter diejenigen, die als Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck eingestuft werden, sind ausdrücklich vom Geltungsbereich der Richtlinie ausgenommen. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof 's-Hertogenbosch (Niederlande) wird der Gerichtshof um Hinweise zur Bedeutung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ im Sinne der Richtlinie gebeten. Das vorliegende Gericht möchte außerdem wissen, ob der nationale Gesetzgeber beim Erlass innerstaatlicher Maßnahmen zur Besteuerung solcher Energieerzeugnisse durch die unionsrechtliche Bestimmung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ eingeschränkt wird.

Rechtsvorschriften

Richtlinie 2003/96

2. Die folgenden Erwägungsgründe der Richtlinie 2003/96 sind von Belang:

- „(2) Das Fehlen von Gemeinschaftsbestimmungen über eine Mindestbesteuerung für elektrischen Strom und Energieerzeugnisse mit Ausnahme der Mineralöle kann dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes abträglich sein.
- (3) Das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und die Erreichung der Ziele der anderen Gemeinschaftspolitiken erfordern die Festsetzung von gemeinschaftlichen Mindeststeuerbeträgen für die meisten Energieerzeugnisse einschließlich elektrischen Stroms, Erdgas und Kohle.
- (4) Erhebliche Abweichungen zwischen den von den einzelnen Mitgliedstaaten vorgeschriebenen nationalen Energiesteuerbeträgen könnten sich als abträglich für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes erweisen.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. L 283, S. 51; im Folgenden: Richtlinie).

3 — Die Richtlinie äußert sich nicht dazu, ob elektrischer Strom ein Energieerzeugnis ist. Aus Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie folgt jedoch, dass elektrischer Strom in den Geltungsbereich der Richtlinie fällt.

- (5) Durch die Festsetzung angemessener gemeinschaftlicher Mindeststeuerbeträge lassen sich die derzeit bestehenden Unterschiede bei den nationalen Steuersätzen möglicherweise verringern.
- (6) Nach Artikel 6 des Vertrags müssen die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung und Durchführung der anderen Gemeinschaftspolitiken einbezogen werden.
- (7) Die Gemeinschaft hat als Unterzeichner des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen das Protokoll von Kyoto ratifiziert. Die Besteuerung der Energieerzeugnisse – und, gegebenenfalls, des elektrischen Stroms – ist eines der Instrumente, die zur Verfügung stehen, um die Ziele des Protokolls von Kyoto zu erreichen.

...

- (22) Für Energieerzeugnisse sollten im Wesentlichen dann gemeinschaftliche Rahmenvorschriften gelten, wenn sie als Heizstoff oder Kraftstoff verwendet werden. Es entspricht daher der Art und Logik des Steuersystems, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff sowie für mineralogische Verfahren vom Anwendungsbereich der Rahmenvorschriften auszunehmen. Elektrischer Strom, der in ähnlicher Weise verwendet wird, sollte ebenso behandelt werden.“

3. Nach Art. 1 der Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom.

4. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie in Verbindung mit ihrem Art. 2 Abs. 5 gelten als Energieerzeugnisse im Sinne der Richtlinie u. a. die Erzeugnisse „der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715“⁴. Kohle kann in die KN-Codes 2701, 2702 oder 2704 eingereiht werden.

5. Bestimmte Verwendungen von Energieerzeugnissen liegen außerhalb des Geltungsbereichs der Richtlinie⁵. Diese Fälle sind in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b genannt, in dem es heißt:

„Diese Richtlinie gilt nicht für

...

... folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

- für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden;
- für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck;

Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie ist als zweierlei Verwendungszweck anzusehen.

4 — Vgl. Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 6. August 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 279, S. 1). Ordnungs- und zweckmäßigkeitshalber sei daran erinnert, dass der KN-Code eine allgemeine Bezeichnung der einzelnen Erzeugnisse enthält, die in einigen Fällen in detailliertere Bezeichnungen bestimmter Erzeugnisse untergliedert ist. So lautet z. B. die allgemeine Bezeichnung der von KN-Code 2701 erfassten Erzeugnisse „Steinkohle; Steinkohlenbriketts und ähnliche aus Steinkohle gewonnene feste Brennstoffe“; dieser Code umfasst u. a. Anthrazit (KN-Code 2701 11). KN-Code 2702 umfasst Braunkohle. KN-Code 2704 umfasst Koks und Schwelkoks, aus Steinkohle, Braunkohle oder Torf. Siehe unten, Nr. 17.

5 — Siehe unten, Nr. 37.

- für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird;
- für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht...
- für mineralogische Verfahren;
- ...“

6. Gemäß Art. 4 Abs. 1 wenden die Mitgliedstaaten auf die in Art. 2 aufgeführten Energieerzeugnisse wie etwa Kohle die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge an.

7. Nach Art. 9 Abs. 1 werden für Heizstoffe die in Anhang I Tabelle C der Richtlinie festgelegten Mindeststeuerbeträge angewandt⁶.

8. Die Mitgliedstaaten hatten die Richtlinie bis zum 31. Dezember 2003 in nationales Recht umzusetzen und die Bestimmungen ab dem 1. Januar 2004 anzuwenden⁷. Die nationalen Umsetzungsmaßnahmen müssen entweder selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf die Richtlinie Bezug nehmen⁸.

Nationale Rechtsvorschriften

9. Die Wet belastingen op milieugrondslag (Umweltsteuergesetz, im Folgenden: Wbm) sieht eine Besteuerung von zu Heizzwecken verwendeten Kohleerzeugnissen der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 vor⁹. Die Steuer fällt bei Lieferung der Erzeugnisse an den betreffenden Steuerpflichtigen an. Eine Steuerbefreiung wird bei „zweierlei Verwendungszweck“ dieser Erzeugnisse gewährt¹⁰. Zweierlei Verwendungszweck bedeutet die Verwendung von Kohleerzeugnissen sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Kraft- oder Heizstoff¹¹. Eine Steuerbefreiung gilt für Kohle mit zweierlei Verwendungszweck; wird Kohle nicht als Heizstoff verwendet oder haben die betreffenden Kohleerzeugnisse zweierlei Verwendungszweck, erstatten die zuständigen nationalen Behörden die entrichtete Steuer¹².

10. Nach Darstellung des vorliegenden Gerichts ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zu Art. 20 Wbm, dass mit der Aufnahme der Definition des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ in Art. 20 Buchst. e die Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften an die Richtlinie sichergestellt werden sollte¹³.

11. In den Gesetzesmaterialien heißt es:

„In Art. 20 wird unter einem neuen Buchstaben die Definition des Begriffs ‚zweierlei Verwendungszweck‘ aufgenommen, wobei an die Definition aus der Energiebesteuerungsrichtlinie^[14] angeknüpft wird. Mit ‚zweierlei Verwendungszweck‘ ist die Verwendung von Kohle gemeint, bei der die Kohle neben ihrer Funktion als Brennstoff eine oder mehrere weitere Funktion(en) hat. Die

6 — Kohle und Koks (KN-Codes 2701, 2702 und 2704) stellen Position 6 in der Tabelle dar.

7 — Art. 28 Abs. 1 und 2.

8 — Art. 28 Abs. 3.

9 — Art. 20 in Verbindung mit Art. 21.

10 — Art. 26.

11 — Art. 20 Buchst. e.

12 — Art. 26 Abs. 3.

13 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, Nr. 3, Memorie van toelichting, S. 7 f.

14 — D. h. aus der Richtlinie 2003/96/EG.

Verwendung von Kohle bei der chemischen Reduktion und bei Prozessen in der Metallindustrie ist als ein Fall der Verwendung für zweierlei Zwecke anzusehen. Nicht als Verwendung für zweierlei Zwecke sind Fälle anzusehen, in denen ausschließlich ein Verbrennungsprodukt von Kohle (beispielsweise CO₂) verwertet und die Kohle selbst nur als Brennstoff verwendet wird.“¹⁵

12. Des Weiteren heißt es in den Materialien zur Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns (implementatie richtlijn Energiebelastingen) (Gesetz zur Änderung des Umweltsteuergesetzes und des Verbrauchsteuergesetzes [Umsetzung Energiebesteuerungsrichtlinie]):

„Bei der Verwendung von zu Koks verarbeiteter Kohle, bei der es um andere Funktionen als die Brennstofffunktion geht, wird von der Besteuerung abgesehen. Als ‚andere Funktionen‘ kommen die Grundstofffunktion und die Reduktionsfunktion in Betracht. Ein Beispiel für eine solche Verwendung von Koks ist die Erzeugung von Roheisen.“¹⁶

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

13. X, die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, erzeugt aus Zuckerrüben Zucker und zuckerhaltige Produkte. Zur Herstellung des Zuckers bezog sie Kohlelieferungen¹⁷ und entrichtete die gemäß der Wbm geschuldete Brennstoffsteuer.

14. Die Zuckererzeugung aus Zuckerrüben erfolgt in mehreren Verarbeitungsstufen¹⁸. In einem ersten Schritt wird aus der Zuckerrübe Saft gewonnen. Dieser Rohsaft wird dann gereinigt; anschließend wird der durch den Reinigungsvorgang gewonnene Dünnsaft verdampft und kristallisiert, so dass schließlich Kristallzucker entsteht. Bei diesem Prozess fällt auch ein Niederschlag an, ein Kalkdüngernebenprodukt, das in der Landwirtschaft zur Erhaltung des pH-Werts des Bodens verwendet wird. Der Niederschlag wird als Scheideschlamm bezeichnet und besteht hauptsächlich aus Calciumcarbonat.

15. Zur Reinigung des aus der Zuckerrübe gewonnenen Rohsafts benötigt der Zuckerverarbeiter Kalkofengas. Zur Erzeugung dieses Gases werden Kalkstein und Kohle vorab gemischt und dem Kalkofen zugeführt. Bei der chemischen Reaktion im Kalkofen entsteht Kalkofengas (ein Gemisch aus Kohlendioxid [CO₂], das aus der Kohle stammt, sowie aus dem Kalkstein selbst und dem aus der Luft stammenden Stickstoff). Das Kalkofengas enthält rund 40 % CO₂ und muss frei von Fremdstoffen sein. Andere Substanzen als Kohle sind nicht geeignet, das benötigte „reine“ Kalkofengas zu erzeugen. Gleichzeitig wird der Kalkofen zur Herstellung von Aktivkalk genutzt. Durch die Erhitzung des Kalksteins (Calciumcarbonat, das zu ca. 97 % aus CaCO₃ besteht) auf hinreichend hohe Temperaturen¹⁹ entsteht bei der Reaktion von Kohle (die zu ungefähr 85 % aus Kohlenstoffatomen besteht und daher einen hohen Kohlenstoffgehalt aufweist) mit Sauerstoff (O₂) aus der Luft CO₂. Bei dieser Reaktion wird Wärme frei, die dazu verwendet wird, Kalkstein in Aktivkalk und Kohlendioxid zerfallen zu lassen (Dissoziation).

16. In allen (niederländischen) Zuckerrübenfabriken werden der Aktivkalk und das CO₂, die für die Saftreinigung erforderlich sind, betriebsintern in einem Kalkofen erzeugt.

15 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, Nr. 3, Memorie van toelichting, S. 32.

16 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 207, Nr. 3, S. 12.

17 — Das vorlegende Gericht erwähnt in seinem Vorlagebeschluss Koks und Anthrazit. Ich werde den Oberbegriff „Kohle“ zur Bezeichnung aller von den einschlägigen KN-Codes erfassten Erzeugnisse verwenden, zu denen sowohl Koks als auch Anthrazit gehören.

18 — Der Vorlagebeschluss des Gerichtshof 's-Hertogenbosch enthält eine hilfreiche Darstellung der technischen Einzelheiten, die ich in den Nrn. 14 bis 17 der vorliegenden Schlussanträge zusammenfasse.

19 — Die chemische Gleichung für die Erzeugung von Aktivkalk lautet: CaCO₃ + Wärme → CaO + CO₂. Bei der Erhitzung eines Stoffes erhalten die Teilchen durch die Wärme (eine Energieform) Bewegungsenergie, die bei ausreichender Stärke die Bindung zwischen den Teilchen, die den Stoff zusammenhalten, aufbricht.

17. Etwa 12 % des Kalkofengases werden in die Luft abgelassen. Der verbleibende Teil (88 %) wird bei der Carbonatation verwendet²⁰. Nach Verwendung des Kalkofengases bei der Carbonatation wird ein Teil dieses Gases (als Carbonatationsabgas bezeichnet) abgelassen. Rund 25 % des bei der Carbonatation verwendeten CO₂ gehen dadurch verloren. Der verbleibende Teil des CO₂ wird vom Scheideschlamm aufgenommen.

18. Mit Schreiben vom 7. März 2008 beantragte X die Erstattung der entrichteten Brennstoffsteuer in Höhe von 97 114,23 Euro. Mit Bescheid vom 24. April 2008 lehnte die zuständige nationale Behörde den Antrag ab. Die von X gegen diesen Bescheid erhobene Klage blieb in der ersten Instanz ohne Erfolg. Daraufhin legte X Rechtsmittel beim Gerechthof 's-Hertogenbosch ein, der dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Liegt zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 vor, wenn Kohle (Erzeugnis der KN-Codes 2701, 2702 und 2704) als Heizstoff in einem Kalkofen verwendet wird, während das in diesem Kalkofen aus der Kohle (und Kalkstein) entstehende Kohlendioxid der Erzeugung von Kalkofengas dient, das anschließend für die Reinigung von aus Zuckerrüben gewonnenem Rohsaft verwendet wird und dafür unverzichtbar ist?
2. Liegt zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 vor, wenn Kohle (Erzeugnis der KN-Codes 2701, 2702 und 2704) als Heizstoff verwendet wird, während das beim Erhitzen entstehende und im Kalkofengas enthaltene Kohlendioxid bei der vorerwähnten anschließenden Reinigung zu 66 % von Scheideschlamm aufgenommen wird, der als Kalkdünger an die Landwirtschaft verkauft wird?
3. Falls zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 vorliegt: Findet diese Richtlinie in Anbetracht des Wortlauts des einleitenden Satzes von Abs. 4 ihres Art. 2 keine Anwendung, so dass sich die Abgabenschuldnerin (für die Zwecke der Auslegung des innerstaatlichen Rechtsbegriffs „zweierlei Verwendungszweck“ im Sinne von Art. 20 Buchst. e Wbm) nicht auf die unmittelbare Wirkung der Richtlinie berufen kann?
4. Falls zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 vorliegt und die Richtlinie (folglich) keine Anwendung findet: Steht das Unionsrecht einer Auslegung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ nach nationalem Recht, die enger ist als die Auslegung nach der Richtlinie, bei der Erhebung einer Steuer wie der vorliegenden Brennstoffsteuer entgegen?

19. X, die niederländische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 12. Dezember 2013 mündliche Ausführungen gemacht.

Würdigung

20. Nach Maßgabe der Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten auf Energieerzeugnisse wie Kohle Mindeststeuerbeträge²¹. Bei der vom vorlegenden Gericht geschilderten Zuckererzeugung wird Kohle als Heizstoff verwendet. Da die Vorlagefragen keine Energieerzeugnisse betreffen, die als Kraftstoff genutzt werden, beschränke ich meine Beurteilung des möglichen zweierlei Verwendungszwecks von Energieerzeugnissen auf Fälle, in denen ein Verwendungszweck in der Nutzung als Heizstoff besteht.

20 — Bei der Carbonatation handelt es sich um eine chemische Reaktion, bei der Calciumhydroxid mit Kohlendioxid reagiert und unlösliches Calciumcarbonat bildet. Die chemische Reaktion lautet: $\text{Ca(OH)}_2 + \text{CO}_2 \rightarrow \text{CaCO}_3 + \text{H}_2\text{O}$. Der Begriff „Carbonatation“ wird auch zur Bezeichnung des Prozesses der Reinigung des aus der Zuckerrübe gewonnenen Rohsafts verwendet.

21 — Art. 1, Art. 4 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1.

Erste und zweite Frage: zweierlei Verwendungszweck

21. Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht die Bedeutung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie in Bezug auf die Zuckererzeugung und das dabei anfallende Nebenprodukt Kalkdünger klären. Da diese Fragen eng miteinander zusammenhängen, werde ich sie zusammen prüfen.

22. Nach Auffassung von X ist die Tragweite des unionsrechtlichen Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ in der Richtlinie nicht im Einzelnen festgelegt. Es seien zwar bestimmte Beispiele zur Veranschaulichung des Vorliegens von zweierlei Verwendungszweck aufgeführt, jedoch sei dieser Beispielkatalog nicht erschöpfend. Die Richtlinie enthalte keine Hinweise darauf, ob die Wendung „zweierlei Verwendungszweck“ weit oder eng auszulegen sei. Dennoch müsse dieser Ausdruck in allen Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden.

23. X trägt vor, dass zweierlei Verwendungszweck hier in der Verwendung von Kohle als Heizstoff einerseits zur Erzeugung eines Gases, CO_2 , bestünde, das als wesentliches Element bei der Erzeugung von sowohl Zucker als auch andererseits des Nebenprodukts Kalkdünger benötigt werde. Das bei der Verbrennung von Kohle entstehende CO_2 spiele eine wichtige Rolle bei der Carbonatation; die Kohle, aus der es freigesetzt werde, werde zu anderen Zwecken als zur Wärmeerzeugung verwendet. Das Tatbestandsmerkmal der unionsrechtlichen Definition des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ sei somit erfüllt. Ohne Kohle würde die Erzeugung sowohl von Zucker als auch von Kalkdünger nicht optimal ablaufen. Die Richtlinie unterscheide nicht zwischen der Verwendung von Energieerzeugnissen als Rohstoff für die Herstellung von Endprodukten oder als Verbrauchsmaterial oder der nützlichen Anwendung von Energieerzeugnissen. Die Richtlinie mache für das Vorliegen von zweierlei Verwendungszweck auch nicht zur Voraussetzung, dass die betreffenden Energieerzeugnisse gleichzeitig zum Zweck der Erwärmung und zu einem anderen Zweck verwendet würden. Es gebe auch keine Anhaltspunkte dafür, dass das mit der Richtlinie verfolgte Ziel des Umweltschutzes für die Auslegung des Wortlauts entscheidend wäre.

24. Die niederländische Regierung und die Kommission vertreten beide die entgegengesetzte Meinung.

25. Ihrer Ansicht nach liegt zweierlei Verwendungszweck im Sinne der Richtlinie nur dann vor, wenn die durch das Erzeugnis selbst produzierte Wärme für etwas anderes als zur Wärmeerzeugung verwendet werde. Hierfür sprächen auch die Erwägungsgründe der Richtlinie (insbesondere die Erwägungsgründe 2 bis 7 und 22). Die Verwendung von Energieerzeugnissen für die Wärmeproduktion sei zu besteuern. Folglich unterlägen Energieerzeugnisse, wenn sie ausschließlich für die Produktion von Wärme verwendet würden, im Einklang mit der Richtlinie der Steuer. Jede andere Auslegung führe zu einer Beeinträchtigung des Funktionierens des Binnenmarkts. Diese Auslegung werde durch die Materialien bestätigt²².

26. Kohle werde in einem bestimmten Verfahrensabschnitt der Zuckererzeugung verwendet. Die einzige chemische Reaktion, an der diese Kohle beteiligt sei, erfolge mit Sauerstoff zur Erzeugung der Wärme, die die Dissoziation von Kalkstein durch dessen Zerfall in Aktivkalk und CO_2 bewirke. In den nachfolgenden Verfahrensabschnitten werde nicht die Kohle als solche verwendet. Zur anschließenden Verwendung bei der Herstellung von Zucker und bei der Erzeugung des anfallenden Nebenprodukts kämen vielmehr die Verbrennungsrückstände bzw. -ergebnisse.

22 — Siehe unten, Nr. 41 und Fn. 27.

27. Die Kohle werde zwar gleichzeitig zur Erzeugung von Wärme und von CO₂ verwendet, was beides für die Erzeugung von Zucker aus Zuckerrüben von Bedeutung sei, zur Beantwortung der Streitfrage sei jedoch auf die Verwendung des Energieerzeugnisses als solches und nicht den Zweck seiner Verwendung abzustellen. Hier werde die Kohle durch die Verbrennung vollständig verbraucht, und allein darin bestehe ihre Verwendung.

28. Die Niederlande verdeutlichen ihren Standpunkt anhand von zwei Beispielen, die sie in ihren schriftlichen Erklärungen angeführt haben. Ein Beispiel für eine chemische Reduktion im Sinne der Richtlinie sei die Verwendung von Kohle zur Gewinnung von Eisen aus Eisenerz. Bei diesem Vorgang werde Kohle i) als Heizstoff und ii) als Reduktionsmittel verwendet. Werde Kohle auf eine hinreichend hohe Temperatur erhitzt, führe dies dazu, dass das dem Eisenerzofen zugeführte Reduktionsmittel das Metall von den Oxiden abspalte. Das dabei gewonnene Roheisen enthalte 4 % Kohlenstoff aus der bei dem Herstellungsprozess verwendeten Kohle. Bei der Roheisenproduktion werde Kohle also sowohl als Heizstoff als auch als Reduktionsmittel verwendet. Zudem finde sich im Gegensatz zur Zuckererzeugung, bei der das Endprodukt keinen Kohlenstoff enthalte, in dem beim Schmelzen von Eisenerz gewonnenen Roheisen Kohlenstoff. Kohle habe daher beim Schmelzen zweierlei Verwendungszweck. Ein weiteres Beispiel für zweierlei Verwendungszweck sei die Verwendung von elektrischem Strom beim Zinkschmelzen. Dabei würden Zinkkonzentrate (zinkhaltige Erze) mit Hilfe elektrischen Stromes in reines Zink umgewandelt. Es fänden zwei Prozesse statt, nämlich der elektrolytische Prozess und der pyrometallurgische Prozess. Bei der Elektrolyse werde elektrischer Strom durch eine Zinksulfatlösung geleitet. Dadurch werde Zink von den Oxiden, mit denen es verbunden sei, getrennt. Die Elektrizität werde auch zur Erzeugung von Wärme für die Elektrolyse bei der Zinkveredelung verwendet.

29. Wenn ich es richtig verstehe, akzeptieren sämtliche Verfahrensbeteiligten die vom vorlegenden Gericht gegebene Darstellung des Zuckererzeugungsprozesses. Unstreitig wird dabei Kohle als Heizstoff verwendet, um den Zerfall von Kalkstein zu bewirken und CO₂ zu gewinnen. Insoweit weisen die Niederlande und die Kommission zu Recht darauf hin, dass das Vorliegen von zweierlei Verwendungszweck in Bezug auf die Kohle und nicht auf das CO₂ geprüft werden müssen. Fraglich ist indessen, ob die beiden genannten Verfahrensbeteiligten Recht mit ihrem Vorbringen haben, dass „zweierlei Verwendungszweck“ im Sinne der Richtlinie voraussetze, dass das Energieerzeugnis als solches in *einem einzigen Prozess* (im Gegensatz zu mehreren aufeinanderfolgenden Prozessen) zur Auslösung einer anderen chemischen Reaktion als der zur Verbrennung führenden (d. h. der Reaktion, die aufgrund der Verwendung als Heizstoff erfolge) verwendet werde.

30. In ihren schriftlichen Erklärungen machen die Niederlande geltend, dass die Kohle nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ausschließlich zur Wärmeerzeugung verwendet werde (wenngleich die Niederlande in der mündlichen Verhandlung ausgeführt haben, dass die Kohle gleichzeitig zur Gewinnung von Wärme und CO₂ verwendet werde). Ich verstehe den Vorlagebeschluss nicht als Tatsachenfeststellung des Inhalts, dass Kohle allein zur Wärmeerzeugung verwendet werde. Ich meine vielmehr, dass das vorlegende Gericht darauf hinweisen will, dass das einen gewissen Anteil CO₂ enthaltende Kalkofengas durch die Reaktion der Kohle mit Sauerstoff aus der Luft entsteht. Bei dieser Reaktion wird Wärme freigesetzt, die dann zur Aufspaltung (Dissoziation) von Kalkstein verwendet wird, wobei weiteres CO₂ entsteht²³. Meines Erachtens legt diese Feststellung nahe, dass Kohle in einem Kalkofen zu zwei Zwecken verwendet wird, nämlich als Rohstoff zur Gewinnung von CO₂ und als Heizstoff.

31. Die Frage ist allerdings, ob die Verwendung der Kohle für zwei Zwecke – zur Gewinnung von Wärme und zur Gewinnung von CO₂ – das Merkmal „zweierlei Verwendungszweck“ im Sinne der Richtlinie erfüllt.

23 — Siehe oben, Nr. 15.

32. Meiner Meinung nach ist der Wortlaut der Richtlinie weit genug, um eine solche Verwendung als „Verwendung zu zweierlei Zwecken“ einzustufen.

33. Eine Definition von Energieerzeugnissen mit zweierlei Verwendungszweck findet sich in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich selbst. Ein Energieerzeugnis hat dann „zweierlei Verwendungszweck“, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heizstoff verwendet wird. Schwierigkeiten bereitet das Fehlen einer Formulierung zur Kennzeichnung dieser „anderen“ Zwecke. Dem Wortlaut ist nicht zu entnehmen, ob das Energieerzeugnis gleichzeitig für die Wärmeerzeugung und für andere Zwecke als als Heizstoff verwendet werden muss oder ob „zweierlei Verwendungszweck“ auch zwei aufeinanderfolgende Verfahren im Rahmen eines Herstellungsprozesses umfasst, z. B. wenn ein Energieerzeugnis zunächst zur Herbeiführung einer chemischen Reaktion und anschließend zur Zuführung von Wärme verwendet wird. (Hier wird Kohle gleichzeitig zur Erwärmung und zur Gewinnung von CO₂ verwendet, so dass nicht entschieden zu werden braucht, ob zwei aufeinanderfolgende Verfahren unter den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ fallen.) In der Richtlinie sind lediglich einige Beispiele aufgeführt, u. a. die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie. Es finden sich keine einschränkende Formulierungen, die nahe legen würden, dass die angeführten Beispiele erschöpfend wären. Es wird auch nicht deutlich, ob der Gesetzgeber auf den Zweck („bei der chemischen Reduktion“) oder auf den Prozess („bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie“) abgestellt hat – anscheinend sollte beides erfasst werden.

34. Für diese Sicht spricht auch der 22. Erwägungsgrund der Richtlinie, in dem es heißt, dass Energieerzeugnisse im Wesentlichen dann besteuert werden, wenn sie als Heizstoff verwendet werden. Es entspricht der Art und Logik des Steuersystems, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff vom Anwendungsbereich der Steuer auszunehmen. In dem Erwägungsgrund wird ganz allgemein auf eine Verwendung zu zweierlei Zwecken Bezug genommen, was darauf hindeutet, dass die Beispiele für zweierlei Verwendungszweck in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie einfach nur indikativen Charakter haben.

35. In den Anschauungsbeispielen werden die verschiedensten Prozesse beschrieben. Es mag zwar zutreffen, dass Roheisen Kohlenstoff enthält, wenn beim Herstellungsprozess Kohle als Reduktionsmittel verwendet wird, und dass der Kohlenstoffgehalt zur Sprödigkeit des Roheisens führt. Bei der Verwendung von Elektrizität beim Zinkschmelzen verhält es sich jedoch nicht so, dass sich die Elektrizität als solche in dem Endprodukt findet und dass sie dem Zink, das von seinen Oxiden abgespalten und auf Kathoden abgelagert wird, bestimmte Eigenschaften verleiht. Meines Erachtens belegen diese Beispiele nicht, dass der Gesetzgeber zweierlei Verwendungszweck nur dann annehmen wollte, wenn die Verwendung des Energieerzeugnisses zu einem bestimmten Endresultat führt (z. B. wenn es Bestandteil des bei dem betreffenden Prozess gewonnenen Endprodukts wird). Im Übrigen ist selbst bei dem von den Niederlanden angeführten Beispiel nicht die Kohle als solche im Roheisen enthalten; Bestandteil des Endprodukts wird vielmehr das aus der Kohle stammende Element, nämlich der Kohlenstoff.

36. Zudem verweist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b auf die Verwendung von Energieerzeugnissen „für andere Zwecke als ...“. Diese Formulierung lässt erkennen, dass der Zweck, für den das Energieerzeugnis (neben der Wärmeerzeugung) verwendet wird, ein maßgebender Faktor ist (oder zumindest sein kann).

37. Schließlich sind in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b fünf Verwendungsvarianten für Energieerzeugnisse aufgeführt, für die die Richtlinie nicht gilt. Diese Verwendungen sind unterschiedlichster Natur. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich umfasst Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heizstoff verwendet werden. Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck werden von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich erfasst, in dem zur Veranschaulichung auch entsprechende Zwecke und Prozesse aufgeführt sind. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich bezieht sich auf

elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird. Der vierte Gedankenstrich betrifft elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht. Der fünfte Gedankenstrich erfasst mineralogische Verfahren. Weder dem Wortlaut noch der Systematik von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b selbst lässt sich entnehmen, dass das betreffende Energieerzeugnis stets in einer bestimmten Art und Weise verwendet werden muss oder dass bestimmte Verwendungsarten durch die Formulierung „für andere Zwecke als als Heiz[stoff]“ ausgeschlossen sein könnten.

38. Ich gelange zu dem Ergebnis, dass der Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich weit genug ist, um auch Energieerzeugnisse zu erfassen, die wie hier für zwei Zwecke verwendet werden, nämlich für die Wärmeerzeugung und für die Freisetzung von CO₂.

39. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn man die Ziele der Richtlinie untersucht.

40. Die Richtlinie verfolgt drei Hauptziele: Einführung einer Regelung zur Mindestbesteuerung für Energieerzeugnisse²⁴, Gewährleistung des reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts durch Verringerung der Unterschiede bei den nationalen Steuersätzen²⁵ und Verbesserung des Umweltschutzes, insbesondere durch Senkung der CO₂-Emissionen gemäß dem Protokoll von Kyoto²⁶. In den Erwägungsgründen der Richtlinie findet sich jedoch keine ausdrückliche Erläuterung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ unter dem Gesichtspunkt dieser Ziele.

41. Aus den Materialien²⁷ geht hervor, dass der Ausschluss von zu anderen Zwecken als als Heizstoff verwendeten Energieerzeugnissen vom Geltungsbereich der Richtlinie „bedeutet, dass Erzeugnisse, die in der Industrie bei der chemischen Reduktion oder als Rohstoffe verwendet werden, nicht besteuert werden“²⁸. Die Formulierung, die später in den 22. Erwägungsgrund und in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster und zweiter Gedankenstrich einging, wurde im Zuge der Beratungen des Vorschlags im Rat eingeführt, wobei sich allerdings der Wortlaut von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich bereits im ursprünglichen Kommissionsvorschlag fand²⁹.

42. Die Materialien enthalten keine Anhaltspunkte dafür, dass das jeweilige Energieerzeugnis nicht gleichzeitig zur Wärmeerzeugung und als Rohstoff verwendet werden kann, aus dem ein anderer Stoff gewonnen wird, der für den betreffenden Herstellungsprozess benötigt wird.

24 – Zweiter Erwägungsgrund.

25 – Erwägungsgründe 3 bis 5.

26 – Erwägungsgründe 6 und 7.

27 – Zu den Materialien gehören der Vorschlag der Kommission vom 12. März 1997 für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97) 30 endg., sowie die Dokumente des Rates 13062/02 vom 17. Oktober 2002, 13422/02 vom 29. Oktober 2002, 14200/02 vom 13. November 2002, 14862/02 ADD 1 vom 27. November 2002 und 15354/02 vom 9. Dezember 2002. Unter diesen dürfte vor allem das Dokument 14200/02 bedeutsam sein, mit dem u. a. Vorschläge für Regelungen eingeführt wurden, die später in den 22. Erwägungsgrund, Art. 2 Abs. 4 Buchst. b und Art. 14 der Richtlinie 2003/96 einfließen. Der Gerichtshof hat in der Vergangenheit zur Bestimmung des Zwecks von Unionsvorschriften auf die jeweiligen Materialien zurückgegriffen – vgl. z. B. Urteil Rockfon, C-449/93, EU:C:1995:420, Rn. 30 bis 34. Die Dokumente des Rates sind unter <http://register.consilium.europa.eu> abrufbar.

28 – KOM(97) 30 endg., S. 6. Dieser Ausschluss vom Geltungsbereich der Richtlinie war in Art. 13 des ursprünglichen Vorschlags normiert. Eine Ausnahme für Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck war zu diesem Zeitpunkt nicht vorgesehen. Vgl. näher hierzu die Pressemitteilung IP/03/1456: „Energieerzeugnisse werden nur bei Verwendung als Kraftstoffe oder Brennstoffe besteuert und nicht bei Verwendung als Rohstoffe oder in chemischen Reduktionen bzw. in elektrolytischen oder metallurgischen Prozessen.“

29 – Vgl. Dokument 14200/02, in dessen Rahmen in einer gemeinsamen Erklärung der Kommission und des Rates, die dem Protokoll des Rates beigefügt werden sollte, ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass es der Art und Logik des Steuersystems entspreche, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff vom Anwendungsbereich der Rahmenvorschriften auszunehmen. Die Mitgliedstaaten hätten dann die Möglichkeit zum Erlass von Maßnahmen, um diese Verwendungen zu besteuern oder auch nicht. Eine solche Erklärung kann jedoch nicht zur Auslegung abgeleiteten Rechts herangezogen werden, wenn der Inhalt der Erklärung wie im vorliegenden Fall in der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden und somit keine rechtliche Bedeutung hat – vgl. Urteile Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, Rn. 18, und aus jüngerer Zeit Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung.

43. Außerdem meine ich, dass die Formulierung „andere Zwecke als als Heiz[stoff]“, die sowohl im ersten als auch im zweiten Gedankenstrich von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erscheint, logischerweise in beiden Bestimmungen gleich ausgelegt werden sollte.

44. Es dürfte der Systematik der Richtlinie zuwiderlaufen, wenn ein Energieerzeugnis, das ausschließlich als Rohstoff in einem Herstellungsprozess dient, aufgrund von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie fiele, dasselbe Produkt aber aufgrund von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich im Geltungsbereich der Richtlinie läge, weil es gleichzeitig auch als Heizstoff verwendet wird. Handelt es sich bei einem Energieerzeugnis also um einen Rohstoff im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich, ist es als Energieerzeugnis mit zweierlei Verwendungszweck einzustufen, wenn es sowohl als Heizstoff als auch als Rohstoff verwendet wird.

45. Damit stellt sich die Frage, ob Kohle neben der Verwendung als Heizstoff bei dem hier in Rede stehenden Herstellungsprozess auch als Rohstoff dient.

46. Ich entnehme der vom vorlegenden Gericht gegebenen Darstellung des Zuckerherstellungsprozesses, dass die Dissoziation von Kalkstein in Aktivkalk und CO₂ durch Wärme bewirkt wird. Vermutlich lässt sich diese Wärme auch durch andere Energieerzeugnisse als Kohle erzeugen. Allerdings weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der Kalkstein und die Kohle vorab vermischt und dem Kalkofen zugeführt würden und dass andere Substanzen nicht geeignet seien, das benötigte „reine“ Kalkofengas zu erzeugen. Diese Feststellung besagt meines Erachtens, dass Kohle für die Erzeugung eines Kalkofengases benötigt wird, das die erforderlichen Eigenschaften für den hier in Rede stehenden Zuckerherstellungsprozess aufweist. Des Weiteren deutet dies darauf hin, dass Kohle bei diesem Prozess als Rohstoff für zweierlei Zwecke verwendet wird, nämlich zu Heizzwecken und zum Zweck der Gewinnung von CO₂. Es dürfte sich also um zweierlei Verwendungszweck handeln.

47. Was das mit der Richtlinie verfolgte Ziel eines verbesserten Umweltschutzes betrifft, wird durch das Protokoll von Kyoto eine Senkung des Gesamtausstoßes von sechs Treibhausgasen, darunter CO₂, angestrebt³⁰. Ich verstehe die vom vorlegenden Gericht gegebene Darstellung des Zuckerherstellungsprozesses dahin, dass das erzeugte CO₂ überwiegend nicht ausgestoßen, sondern zum großen Teil vom Nebenprodukt Kalkdünger aufgenommen wird³¹. Angesichts dessen kollidiert eine Auslegung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ in dem Sinne, dass auch Kohle erfasst wird, die zur Erhitzung und für die Gewinnung von CO₂ verwendet wird, nicht unbedingt mit der Umweltzielsetzung der Richtlinie.

48. Der Ordnung halber ist im Interesse der Sachdienlichkeit zu prüfen, ob sich dem Umweltrecht der Union einschlägige Grundsätze entnehmen lassen, die hier entsprechend angewendet werden könnten. Der Gerichtshof hat sich mit den Begriffen „Rückstand“ und „Nebenprodukt“ im Kontext des Umweltrechts, insbesondere bei der Auslegung der Abfallrahmenrichtlinie³², auseinandergesetzt. Meines Erachtens kommt eine entsprechende Anwendung dieser Konzepte hier nicht in Betracht. Erstens geht es im Ausgangsverfahren um die Verwendung von Kohle, die weder ein Nebenprodukt noch einen Rückstand darstellt; es handelt sich vielmehr um einen Stoff, der bei dem in Rede stehenden Herstellungsprozess verwendet wird. Zweitens erübrigt sich eine Einstufung von CO₂; ob dieses Gas daher als Nebenprodukt oder als Rückstand der Verbrennung angesehen wird, ist ohne Belang. Drittens ist die im Umweltbereich zu den Begriffen „Abfall“ und „entledigen“ vorliegende

30 — Die fünf anderen Gase sind Methan, Distickstoffoxid, Schwefelhexafluorid, teilhalogenierte Fluorkohlenwasserstoffe (H-FCKW) und perfluorierte Kohlenwasserstoffe (FKW/PFC).

31 — Siehe oben, Nr. 17.

32 — Richtlinie 75/442/EWG des Rates vom 15. Juli 1975 über Abfälle (ABl. L 194, S. 39; im Folgenden: Abfallrahmenrichtlinie), insbesondere Art. 1 Buchst. a und Art. 2 Abs. 1 Buchst. b.

Rechtsprechung in einem deutlich anderen Zusammenhang ergangen. Die Abfallrahmenrichtlinie und die hier einschlägige Richtlinie unterscheiden sich in Wortlaut, Systematik und Zielsetzung. Dementsprechend bin ich der Ansicht, dass die Rechtsprechung zum Umweltbereich im vorliegenden Fall nicht weiterhilft.

49. Zusammenfassend bleibt Folgendes festzuhalten: Meines Erachtens liegt zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie vor, wenn Kohle sowohl zur Erzeugung von CO₂ als auch als für die Dissoziation von Kalkstein notwendiger Heizstoff verwendet wird, um Kalkofengas für die Reinigung des aus Zuckerrüben gewonnenen Rohsaftes freizusetzen. Wenn Kohle zweierlei Verwendungszweck bei diesem Prozess hat, muss sie zwangsläufig auch zweierlei Verwendungszweck hinsichtlich des Kalkdüngers haben, der bei diesem Prozess als Nebenprodukt anfällt.

Dritte und vierte Frage: Ist „zweierlei Verwendungszweck“ ein unionsrechtlicher Begriff?

50. Mit der dritten Frage soll geklärt werden, ob die Richtlinie, falls die Verwendung von Kohle bei der Zuckerherstellung eine Verwendung für zweierlei Zwecke im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich darstellt, anwendbar ist bei der Auslegung innerstaatlicher Vorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen, durch die solche Energieerzeugnisse besteuert werden. Die vierte Frage zielt darauf ab, ob für den Fall, dass die Richtlinie keine Anwendung finden sollte, es dem nationalen Gesetzgeber durch das Unionsrecht verwehrt ist, den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ in einem engeren Sinne zu verwenden.

51. Mit der dritten und der vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Richtlinie einen unionsrechtlichen Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ schafft und inwieweit gegebenenfalls dieser Begriff bei der Auslegung der entsprechenden Bestimmungen des nationalen Rechts (der Wbm) zu berücksichtigen ist.

52. X macht in ihren schriftlichen Erklärungen geltend, dass in einigen benachbarten Mitgliedstaaten keine Energiesteuern auf die Zuckererzeugung erhoben würden, und zwar weil entweder der Prozess nicht von der betreffenden Energiesteuerregelung erfasst werde³³ oder Kohle als Erzeugnis mit zweierlei Verwendungszweck angesehen werde³⁴. X ist der Ansicht, dass die von der niederländischen Regierung vertretene Auslegung des Begriffs „zweierlei Verwendungszweck“ nicht dem unionsrechtlichen Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ entspreche und dass die Mitgliedstaaten den Begriff auch in ihrem nationalen Recht in seiner unionsrechtlichen Bedeutung anzuwenden hätten.

53. Weder die Kommission noch die Niederlande äußern sich zur Handhabung des Begriffs „Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck“ in anderen Mitgliedstaaten. Diese Frage wird auch nicht vom vorlegenden Gericht aufgeworfen. Meines Erachtens braucht sich der Gerichtshof zur Beantwortung der dritten und der vierten Frage nicht mit dem von anderen Mitgliedstaaten eingenommenen Standpunkt zu befassen; mangels umfassender Informationen und mangels einer Erörterung der in anderen Mitgliedstaaten bestehenden Rechtslage seitens der Verfahrensbeteiligten werde ich bei meiner Würdigung die hierzu zur Verfügung stehenden begrenzten Angaben unberücksichtigt lassen.

33 — X zufolge ist dies in Belgien und im Vereinigten Königreich der Fall.

34 — X zufolge ist dies in Frankreich und in Deutschland der Fall.

54. In Art. 2 Abs. 4 heißt es ausdrücklich, dass „[die] Richtlinie ... nicht für ... Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck [gilt]“. Solche Erzeugnisse fallen somit offenkundig nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie, und die harmonisierten Mindeststeuerbeträge sind auf sie nicht anwendbar. Grundsätzlich sind die Mitgliedstaaten daher zur Besteuerung solcher Energieerzeugnisse befugt, sofern sie ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts, insbesondere der Art. 30 AEUV und 110 AEUV, ausüben³⁵.

55. Mit der Richtlinie wird eine harmonisierte Mindestregelung eingeführt. In diesem Rahmen hat der Unionsgesetzgeber entschieden, Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck von dieser Regelung auszunehmen. Es steht den Mitgliedstaaten daher frei, einen verstärkten Umweltschutz vorzusehen, indem sie z. B. eine Steuer auf sämtliche Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck erheben oder sich auf bestimmte Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck konzentrieren. Die Mitgliedstaaten haben aber auch die Möglichkeit, diese Erzeugnisse in Entsprechung zur Richtlinie überhaupt nicht zu besteuern.

56. Das vorlegende Gericht legt dar, dass der nationale Gesetzgeber den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ in Art. 20 Buchst. e Wbm ausdrücklich in der Absicht aufgenommen habe, die Maßnahme mit der Richtlinie in Einklang zu bringen. Somit stellt sich die Frage, ob es einen unionsrechtlichen Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ gibt, auf den sich X im Ausgangsverfahren berufen kann, und ob insoweit das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Leur-Bloem³⁶ herangezogen werden kann.

57. Der vorliegende Fall unterscheidet sich meiner Meinung nach von dem Sachverhalt, mit dem sich der Gerichtshof in der Rechtssache Leur-Bloem zu befassen hatte. In jener Rechtssache ging es um die Frage, ob der Gerichtshof für die Auslegung nationaler Rechtsvorschriften zuständig ist, durch die der Sache nach Unionsvorschriften auf Sachverhalte angewandt werden, für die diese Unionsvorschriften nicht zwingend gelten. Diese Frage ergab sich konkret im Hinblick auf die Auslegung des Begriffs „Austausch von Anteilen“ in Art. 2 Buchst. d der Fusionsrichtlinie³⁷. Im Urteil Leur-Bloem hat der Gerichtshof ausgeführt, das vorlegende Gericht in jener Rechtssache sei der Ansicht, dass die Auslegung des Begriffs „Fusion durch Austausch von Anteilen“ in seinem (damals noch) gemeinschaftsrechtlichen Kontext für die Entscheidung über den ihm vorliegenden Rechtsstreit erforderlich sei und dass dieser Begriff in der Richtlinie vorkomme, in das nationale Gesetz zu ihrer Umsetzung übernommen und auf vergleichbare, rein innerstaatliche Sachverhalte ausgedehnt worden sei³⁸.

58. Im vorliegenden Fall verfolgt der nationale Gesetzgeber nach Darstellung des vorlegenden Gerichts bei der Umsetzung der Richtlinie in innerstaatliches Recht bestimmte Ziele. Erstens soll offenbar sichergestellt werden, dass Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck von der vorgeschriebenen Mindestbesteuerung nicht in einem weiteren Umfang als von der Richtlinie erlaubt ausgenommen werden³⁹, und zweitens soll eine Steuer auf bestimmte Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck erhoben werden, wobei eine Definition dieses Begriffs zugrunde gelegt wird, die enger als die in der Richtlinie vorgesehene ist⁴⁰. Anders als in der Rechtssache Leur-Bloem ist das vorlegende Gericht hier also ausdrücklich im Zweifel, ob der Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ in seiner unionsrechtlichen Bedeutung in nationales Recht übernommen worden ist.

35 — Urteil Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 41 und 42).

36 — Urteil Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, Rn. 31 und 32). Vgl. aus jüngerer Zeit Urteil Isbir (C-522/12, EU:C:2013:711, Rn. 25, 28 und 30).

37 — Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1).

38 — Urteil Leur-Bloem (EU:C:1997:369, oben in Fn. 36 angeführt, Rn. 31).

39 — Siehe oben, Nr. 10.

40 — Siehe oben, Nr. 11.

59. Meines Erachtens und vorbehaltlich einer entsprechenden Überprüfung durch das vorliegende Gericht hat der nationale Gesetzgeber hier den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ der Richtlinie bei der Festlegung des Geltungsbereichs der fraglichen nationalen Maßnahme berücksichtigt und sichergestellt, dass er nicht *weiter* als der unionsrechtliche Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ ist. Allerdings ist der nationale Gesetzgeber dann einen Schritt weiter gegangen und hat sich zur Erhebung einer Steuer auf bestimmte Erzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck entschlossen, indem er diesen Begriff enger definiert hat.

60. Soweit Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck nicht von der Richtlinie erfasst werden, steht es den Mitgliedstaaten grundsätzlich frei, solche Erzeugnisse zu besteuern. Die Mitgliedstaaten dürfen den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ nicht weiter definieren als im Unionsrecht vorgesehen – andernfalls nähmen sie unzulässigerweise Energieerzeugnisse aus, die in den Geltungsbereich der Richtlinie fallen und den in Anhang I der Richtlinie aufgeführten harmonisierten Steuersätzen zu unterwerfen sind.

61. Die Mitgliedstaaten haben jedoch die Möglichkeit, den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ restriktiver zu definieren und Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck zu besteuern, sofern sie ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben⁴¹. Entscheidet sich ein Mitgliedstaat zur Anwendung einer solchen engeren Definition, kann sich der Steuerpflichtige nicht auf den weiteren unionsrechtlichen Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ berufen, um eine Befreiung von der nach nationalem Recht auferlegten Steuer zu erwirken.

Ergebnis

62. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof 's-Hertogenbosch in folgendem Sinne zu beantworten:

Es liegt zweierlei Verwendungszweck im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vor, wenn Kohle (Erzeugnisse der KN-Codes 2701, 2702 und 2704) als Heizstoff in einem Kalkofen verwendet wird, um Kohlendioxid zur Herstellung von Kalkofengas zu erzeugen, das anschließend für die Reinigung von aus Zuckerrüben gewonnenem Rohsaft verwendet wird, wobei als Präzipitat das Nebenprodukt Scheideschlamm anfällt.

Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, den Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ restriktiver zu definieren und Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck zu besteuern, sofern sie ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Entscheidet sich ein Mitgliedstaat dafür, eine solche engere Definition anzuwenden, kann sich der Steuerpflichtige nicht auf den weiteren unionsrechtlichen Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ berufen, um eine Befreiung von der nach nationalem Recht auferlegten Steuer zu erwirken.

41 — Siehe oben, Nr. 54.