



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
EVGENI TANCHEV
vom 22. Februar 2018¹

Rechtssache C-31/17

**Cristal Union, Rechtsnachfolgerin der Sucrerie de Toury SA
gegen
Ministre de l'Économie et des Finances**

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Staatsrat, Frankreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 14 Abs. 1 Buchst. a – Obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse – Art. 15 Abs. 1 Buchst. c – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, für Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren – Gemeinsame Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 Abs. 1 Buchst. c“

1. In der vorliegenden Rechtssache ist der Gerichtshof aufgerufen, über die Anwendbarkeit der Richtlinie 2003/96/EG des Rates² auf elektrischen Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen zu entscheiden.

2. Bei einer Kraft-Wärme-Kopplung wird in ein und demselben Verfahren gleichzeitig Wärme und Strom erzeugt³. Ein herkömmliches Kraftwerk erzeugt Strom, indem z. B. fossile Brennstoffe wie Erdöl, Kohle oder Erdgas zwecks Wärmegewinnung verbrannt werden. Die Wärme wird verwendet, um durch die Erhitzung von Wasser Dampf zu erzeugen. Der Dampf bewegt eine Turbine, die einen Generator antreibt, der Strom erzeugt. Das Problem bei konventionellen Kraftwerken ist ihre geringe Effizienz. Wenn der Wasserdampf abgekühlt wird, wird nämlich Wärme an die Umgebung abgegeben. Diese Wärme ist verloren. Demgegenüber nutzt ein Kraftwerk mit Kraft-Wärme-Kopplung die Wärme – die bei der Stromerzeugung normalerweise verloren geht –, um nützliche thermische Energie zu liefern. Daher sind Kraftwerke mit Kraft-Wärme-Kopplung effizienter als herkömmliche Kraftwerke. Auch werden weniger Treibhausgase ausgestoßen.

3. In der Richtlinie 2003/96 sind für als Heiz- oder Kraftstoffe verwendete Energieerzeugnisse⁴ (wie etwa Erdgas) und elektrischen Strom⁵ Mindeststeuerbeträge vorgeschrieben.

¹ Originalsprache: Englisch.

² Richtlinie vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003, L 283, S. 51).

³ Vgl. Art. 2 Abs. 30 der Richtlinie 2012/27/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Oktober 2012 zur Energieeffizienz, zur Änderung der Richtlinien 2009/125/EG und 2010/30/EU und zur Aufhebung der Richtlinien 2004/8/EG und 2006/32/EG (ABl. 2012, L 315, S. 1).

⁴ Vgl. 22. Erwägungsgrund und die Art. 7 bis 9 der Richtlinie 2003/96.

⁵ Vgl. Art. 10 der Richtlinie 2003/96.

4. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse von der Steuer zu befreien. Auf diese Erzeugnisse werden somit keine Verbrauchsteuern erhoben. Diese werden nur auf den erzeugten elektrischen Strom erhoben.

5. Außerdem gestattet Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 den Mitgliedstaaten, Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, ganz oder teilweise von der Steuer zu befreien oder auf sie Steuerermäßigungen anzuwenden. Im Gegensatz zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 sieht ihr Art. 15 Abs. 1 Buchst. c keine obligatorische Befreiung vor. Folglich sind Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, nur dann von Verbrauchsteuern befreit (oder auf sie Steuerermäßigungen anzuwenden)⁶, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Wahlmöglichkeit nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 Gebrauch macht. Macht der betreffende Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, werden auf diese Erzeugnisse Verbrauchsteuern erhoben. Unabhängig davon, ob von der Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht wird, werden auf den erzeugten elektrischen Strom Verbrauchsteuern erhoben (jedenfalls keine Verbrauchsteuern werden auf Wärme erhoben, da diese nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/96 fällt)⁷.

6. Die steuerliche Regelung, die nach der Richtlinie 2003/96 für Energieerzeugnisse besteht, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, kann auf zwei Arten betrachtet werden.

7. Einerseits könnte man die Auffassung vertreten, dass Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, allein in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen. Die steuerliche Regelung dieser Erzeugnisse entspräche dann der oben in Nr. 5 beschriebenen. Würde von der durch diese Bestimmung eröffneten Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht, wäre die Ausnahme auf all diese Erzeugnisse anwendbar.

8. Andererseits könnte man meinen, dass Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a *und* von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen.

9. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 ist in der Tat auf „bei der Stromerzeugung verwendete“ Energieerzeugnisse anwendbar. Da diese Bestimmung nicht auf die Art der Stromerzeugung Bezug nimmt, sollte sie unabhängig von der Erzeugungsart anwendbar sein. Daher würden für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendete Energieerzeugnisse in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 fallen. In den Anwendungsbereich dieser Bestimmung würde jedoch *nur der Teil dieser Erzeugnisse fallen, der bei der Stromerzeugung verwendet wird*. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 ist nämlich auf Energieerzeugnisse anwendbar, die bei der *Stromerzeugung* – und nicht bei der *Wärmeerzeugung* – verwendet werden. Wie oben in Nr. 4 ausgeführt, wäre dieser Anteil von Verbrauchsteuern befreit, während auf den erzeugten Strom Verbrauchsteuern erhoben würden.

10. Der Teil dieser Erzeugnisse, der für die Wärmeerzeugung verwendet wird, würde in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen. Wie oben in Nr. 5 beschrieben, wäre dieser Teil nur dann von Verbrauchsteuern befreit, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der durch diese Bestimmung eröffneten Wahlmöglichkeit Gebrauch machte. Auf den erzeugten elektrischen Strom würden unabhängig davon, ob von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht würde, Verbrauchsteuern erhoben werden.

6 Zur Vereinfachung wird die Möglichkeit der „Mitgliedstaaten[,] unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen [zu] gewähren“ in weiterer Folge als deren Möglichkeit zur „Befreiung“ bezeichnet.

7 Vgl. 16. Erwägungsgrund der Richtlinie 2003/96.

11. In der vorliegenden Rechtssache ist der Gerichtshof aufgerufen, zwischen den beiden oben beschriebenen Ansätzen zu entscheiden. Konkret möchte der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) vom Gerichtshof wissen, ob bei Verwendung von Energieerzeugnissen für die Kraft-Wärme-Kopplung Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 allein oder zusammen mit deren Art. 14 Abs. 1 Buchst. a anwendbar ist⁸.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

12. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 lautet:

„Die Steuerbeträge, die die Mitgliedstaaten für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom nach Artikel 2 vorschreiben, dürfen die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten.“

13. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

„Ab dem 1. Januar 2004 gelten für Heizstoffe die in Anhang I Tabelle C festgelegten Mindeststeuerbeträge.“

14. Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 lautet:

„Ab dem 1. Januar 2004 gelten für elektrischen Strom die in Anhang I Tabelle C festgelegten Mindeststeuerbeträge.“

15. In Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 heißt es:

„Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer [Unions]vorschriften 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 Steuer:

- a) bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeter elektrischer Strom sowie elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird. Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen. In diesem Fall wird die Besteuerung dieser Erzeugnisse in Bezug auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom im Sinne von Artikel 10 nicht berücksichtigt;

...“

⁸ Es sei angemerkt, dass der Gerichtshof in zwei Fällen festgestellt hat, dass die Französische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus der Richtlinie 2003/96 verstoßen habe. Als Erstes hat er festgestellt, dass es die Französische Republik versäumt habe, Maßnahmen zur Umsetzung dieser Richtlinie zu ergreifen (Urteil vom 29. März 2007, Kommission/Frankreich, C-388/06, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:207). Als Zweites hat er festgestellt, dass es die Französische Republik versäumt habe, ihr System der Besteuerung von elektrischem Strom bis zum 1. Januar 2009 an die Vorschriften der Richtlinie 2003/96 anzupassen, wie dies Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 dieser Richtlinie verlange (Urteil vom 25. Oktober 2012, Kommission/Frankreich, C-164/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:665).

16. Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

„Unbeschadet anderer [Unions]vorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für

...

c) Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden;

...“

17. In Art. 21 Abs. 5 der Richtlinie 2003/96 heißt es:

„In Anwendung der Artikel 5 und 6 der Richtlinie 92/12/EWG werden für elektrischen Strom und Erdgas Steuern erhoben; diese entstehen zum Zeitpunkt der Lieferung durch den Verteiler oder Weiterverteiler. ...

...

Eine Einheit, die elektrischen Strom zur eigenen Verwendung erzeugt, gilt als Verteiler. Unbeschadet des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe a) können die Mitgliedstaaten kleine Stromerzeuger von der Steuer befreien, sofern sie die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuern.

...“

B. Französisches Recht

18. In Art. 266 quinquies Abs. 1 des Code des douanes (Zollkodex) in der zum maßgeblichen Zeitpunkt anwendbaren Fassung heißt es:

„Erdgas, das unter den KN-Code 2711 21 00 eingereiht wird, unterliegt bei seiner Lieferung an den Endverbraucher einer innerstaatlichen Verbrauchsteuer.“

19. Demgegenüber sah Art. 266 quinquies Abs. 3 des Code des douanes in der vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung vor:

„...“

[Von der Verbrauchsteuer im Sinne von Abs. 1] befreit sind ... Lieferungen von Gas, das zu folgender Verwendung bestimmt ist:

...

c) als Brennstoff für die Erzeugung von elektrischem Strom ab dem 1. Januar 2006, es sei denn, das gelieferte Gas ist zur Verwendung in Anlagen im Sinne von Art. 266 quinquies A bestimmt.“

20. In Art. 266 quinquies A des Code des douanes in der zum maßgeblichen Zeitpunkt anwendbaren Fassung heißt es:

„Lieferungen von Gas ..., das zur Verwendung in einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage – also zur kombinierten Erzeugung von Wärme und Strom – bestimmt ist, sind für die Dauer von fünf Jahren ab Inbetriebnahme der Anlage von [der innerstaatlichen Verbrauchsteuer] im Sinne von ... Art. 266 quinquies befreit. ...

Diese Befreiung gilt für Anlagen, die spätestens am 31. Dezember 2007 in Betrieb genommen werden. ...

...“

21. Art. 266 quinquies Abs. 3 des Code des douanes wurde am 31. Dezember 2006 dahin geändert⁹, dass Lieferungen von Gas, das zur Verwendung in einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage bestimmt ist, von der Verbrauchsteuer im Sinne von Abs. 1 befreit sind, sofern der Erzeuger, der die fragliche Anlage betreibt, erstens nicht Partei eines Vertrags ist, nach dem bestimmte Verteiler¹⁰ zur Abnahme verpflichtet sind, und zweitens auf die Befreiung nach Art. 266 quinquies A des Code des douanes verzichtet hat.

22. In Art. 266 quinquies Abs. 3 des Code des douanes in der ab 31. Dezember 2006 anwendbaren Fassung heißt es:

„...“

[Von der Verbrauchsteuer im Sinne von Abs. 1] befreit sind ... Lieferungen von Gas, das zu folgender Verwendung bestimmt ist:

...

c) als Brennstoff für die Erzeugung von elektrischem Strom ab dem 1. Januar 2006.

Die in Abs. 3 Buchst. c vorgesehene Befreiung ist nicht auf Lieferungen von Gas anwendbar, das zur Verwendung in Anlagen im Sinne von Art. 266 quinquies A bestimmt ist. Die in Abs. 3 Buchst. c vorgesehene Befreiung gilt jedoch für Erzeuger, für deren Anlage es keinen im Rahmen von Art. 10 der Loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité [Gesetz Nr. 2000-108 vom 10. Februar 2000 über die Modernisierung und Weiterentwicklung der öffentlichen Stromversorgung] geschlossenen oder in Art. 50 dieses Gesetzes genannten Stromabnahmevertrag gibt, sofern sie auf die in Art. 266 quinquies A vorgesehene Befreiung von der innerstaatlichen Steuer verzichten.“

II. Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

23. Die französische Gesellschaft Sucrerie de Toury SA (im Folgenden: Sucrerie de Toury), deren Rechtsnachfolgerin Cristal Union ist, betreibt in Frankreich eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage, für die sie Erdgas als Brennstoff verwendet. Die erzeugte Wärme und der erzeugte elektrische Strom werden dann zur Zuckerherstellung verwendet.

24. Sucrerie de Toury bezieht das Erdgas von Dritten. Für das vom 1. Januar 2006 bis zum 25. Dezember 2007 gekaufte Erdgas führte der Versorger von Sucrerie de Toury die Steuer nach Art. 266 quinquies des Code des douanes (im Folgenden: innerstaatliche Steuer) ab. Der Betrag der innerstaatlichen Steuer wurde danach als Teil des Kaufpreises für das Erdgas auf Sucrerie de Toury übergewälzt.

⁹ Geändert wurde nur Art. 266 quinquies Abs. 3 des Code des douanes, nicht aber Abs. 1.

¹⁰ Wie etwa Électricité de France.

25. Sucrerie de Toury vertritt die Ansicht, dass diese Erdgaslieferungen von der innerstaatlichen Steuer hätten befreit werden müssen. Daher erhob sie beim Tribunal administratif d'Orléans (Verwaltungsgericht Orléans, Frankreich) Klage auf Ersatz des Schadens, der ihr dadurch entstanden sein soll, dass die Französische Republik die Richtlinie 2003/96 verspätet umgesetzt habe¹¹. Der von Sucrerie de Toury begehrte Schadensersatz belief sich auf 98 768 Euro, was dem Betrag der innerstaatlichen Steuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 25. Dezember 2007 entspricht¹².

26. Mit Urteil vom 31. Januar 2013 wies das Tribunal administratif d'Orléans (Verwaltungsgericht Orléans) die Klage der Sucrerie de Toury ab.

27. Gegen das Urteil des Tribunal administratif d'Orléans (Verwaltungsgericht Orléans) legte Sucrerie de Toury am 29. März 2013 bei der Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes, Frankreich) ein Rechtsmittel ein.

28. Mit Urteil vom 18. Dezember 2014 wies die Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes) das Rechtsmittel zurück. Sie vertrat die Ansicht, das Sucrerie de Toury gelieferte Erdgas falle in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c – und nicht von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a – der Richtlinie 2003/96. Diese Bestimmungen könnten nicht zusammen angewandt werden, da es nicht möglich sei, unterschiedliche steuerliche Regelungen je nachdem anzuwenden, ob das Sucrerie de Toury gelieferte Erdgas zur Erzeugung von elektrischem Strom oder von Wärme verwendet werde. Daher stünden Art. 266 quinquies und Art. 266 quinquies A des Code des douanes im Einklang mit der Richtlinie 2003/96.

29. Gegen das Urteil der Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes) legte Sucrerie de Toury am 10. Februar 2015 beim Conseil d'État (Staatsrat) ein Rechtsmittel ein. Sie machte insbesondere geltend, dass Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 nur auf den Teil des Erdgases anwendbar sei, der zur Erzeugung von Wärme verwendet werde, und dass folglich Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie auf den Teil des Erdgases anwendbar sei, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, so dass die Mitgliedstaaten verpflichtet seien, diesen Teil von der Besteuerung zu befreien.

30. Der Conseil d'État (Staatsrat) hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Fallen für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendete Energieerzeugnisse ausschließlich unter die mit Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 eröffnete Möglichkeit zur Steuerbefreiung, oder fallen sie auch, was den Teil dieser Erzeugnisse betrifft, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, in den Anwendungsbereich der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie vorgesehenen obligatorischen Steuerbefreiung?

31. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, die französische Regierung, die finnische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, die Französische Republik und die Europäische Kommission haben darüber hinaus in der Sitzung vom 22. November 2017 mündlich verhandelt.

¹¹ Siehe oben, Fn. 8.

¹² Nach dem Urteil der Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes) vom 18. Dezember 2014 bringt die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens vor, dass „der entstandene Schaden, dem Betrag der [innerstaatlichen Steuer] entspricht, der ihr von ihren Lieferanten für den Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 25. Dezember 2007 in Rechnung gestellt wurde, nämlich 98 768 Euro“.

III. Würdigung

32. Das vorliegende Gericht möchte wissen, ob Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, ausschließlich in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen, oder ob sie, was den Teil dieser Erzeugnisse betrifft, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, auch in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie fallen.

33. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens bringt vor, dass Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet würden, in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 *und*, was den Teil dieser Erzeugnisse betreffe, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie fielen.

34. Sie beruft sich auf ein Schreiben der Kommission vom 16. Mai 2011 an ihren gesetzlichen Vertreter. In diesem Schreiben heißt es, dass „Art. 15 Abs. 1 Buchst. c [der Richtlinie 2003/96], wonach die Mitgliedstaaten Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, gänzlich befreien können, Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen in Bezug auf den Teil dieser Erzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, ... nicht vom Anwendungsbereich der Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 [dieser Richtlinie ausnimmt]“. Andernfalls wäre die steuerliche Behandlung von Energieerzeugnissen, die zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet würden, grundlos ungünstiger als jene von Energieerzeugnissen, die zur Erzeugung von elektrischem Strom auf herkömmliche Art verwendet würden. Diese Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 stehe im Einklang mit dem Grundgedanken dieser Richtlinie, nämlich die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden, die sich aus der Erhebung der Verbrauchsteuern auf i) die Energieerzeugnisse, die bei der Stromerzeugung verwendet würden, und ii) den erzeugten elektrischen Strom ergeben würde. Daher sei Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 auf den Teil der Energieerzeugnisse anwendbar, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, während Art. 15 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie auf den Teil dieser Erzeugnisse anwendbar sei, der zur Wärmeerzeugung verwendet werde.

35. Nach Ansicht der französischen Regierung fallen Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, ausschließlich in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96.

36. Sie hebt zunächst hervor, dass die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 eng auszulegen sei, da sie eine Ausnahme von der in dieser Richtlinie normierten Pflicht zur Besteuerung von Energieerzeugnissen darstelle. Zweitens sei in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie nicht ausdrücklich geregelt, dass bei der Verwendung von Energieerzeugnissen für die Kraft-Wärme-Kopplung der Teil dieser Erzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung falle. Dagegen normiere Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 ausdrücklich, dass er auf Energieerzeugnisse anwendbar sei, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet würden. In der letztgenannten Bestimmung heiße es nicht, dass sie nur auf den Teil dieser Erzeugnisse anwendbar sei, der zur Wärmeerzeugung verwendet werde. Drittens habe Art. 14 Abs. 1 Buchst. e des Vorschlags der Kommission für die spätere Richtlinie 2003/96¹³ (im Folgenden: Vorschlag der Kommission) den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, „Hitze, die bei der Herstellung von elektrischem Strom entsteht“, zu befreien¹⁴. Art. 14 Abs. 1 Buchst. e des Vorschlags der Kommission sei so zu verstehen, dass er es den Mitgliedstaaten gestattet hätte, den Teil der Energieerzeugnisse, der zur Wärmeerzeugung verwendet werde, zu

¹³ 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.).

¹⁴ In Art. 14 Abs. 1 des Vorschlags der Kommission heißt es: „Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen gewähren für: ... e) Hitze, die bei der Herstellung von elektrischem Strom entsteht; ...“ (Hervorhebung nur hier).

befreien, während die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Abs. 1 Buchst. b dieses Vorschlags verpflichtet gewesen wären, den Teil dieser Erzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, zu befreien. Art. 14 Abs. 1 Buchst. e des Vorschlags der Kommission sei jedoch dahin geändert worden, dass sich die entsprechende Bestimmung der Richtlinie 2003/96, nämlich Art. 15 Abs. 1 Buchst. c, nicht mehr nur auf Wärme beziehe. Folglich habe die Absicht des Unionsgesetzgebers darin bestanden, es den Mitgliedstaaten zu gestatten, nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet würden, gänzlich zu befreien. Der Unionsgesetzgeber habe nicht beabsichtigt, dass die Mitgliedstaaten den Teil dieser Erzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie befreien. Viertens sei es in der Praxis schwierig, den Teil der Energieerzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, von jenem zu trennen, der zur Wärmeerzeugung verwendet werde.

37. Die finnische Regierung und die Kommission teilen den oben in Nr. 33 beschriebenen Entscheidungsvorschlag der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens.

38. Nach der Rechtsprechung sind die in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit dieser Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen¹⁵.

39. Ich beginne daher mit der Prüfung des Wortlauts von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96, der meines Erachtens keinen Aufschluss darüber ergibt, ob diese Bestimmungen zusammen anzuwenden sind. Danach werde ich untersuchen, ob die Richtlinie 2003/96 auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung von elektrischem Strom abzielt, was meines Erachtens der Fall ist (lediglich mit Ausnahme von Umweltmaßnahmen) und zu dem Ergebnis führt, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie auf den Teil der Energieerzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, anwendbar ist. Schließlich werde ich darlegen, dass diese Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a im Einklang mit den Zielen der Richtlinie steht, nämlich das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts und die Verbesserung des Umweltschutzes.

A. Der Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 gibt nicht eindeutig Aufschluss

40. Die Frage, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 zusammen anzuwenden sind, kann meines Erachtens nicht allein unter Betrachtung ihres Wortlauts beantwortet werden.

41. Einerseits normiert Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96, dass er auf Energieerzeugnisse anwendbar ist, „die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden“. Demgegenüber bezieht sich Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie ausschließlich auf „bei der Stromerzeugung verwendete“ Energieerzeugnisse. Die letztgenannte Bestimmung enthält keinen ausdrücklichen Bezug auf den durch Kraft-Wärme-Kopplung erzeugten elektrischen Strom. Dies deutet darauf hin, dass Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 in Bezug auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie eine *lex specialis* und daher statt dieser Bestimmung anwendbar ist, wenn Energieerzeugnisse verwendet werden, um elektrischen Strom durch Kraft-Wärme-Kopplung zu erzeugen¹⁶. Diesen Standpunkt hat die Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes) vertreten¹⁷.

15 Urteile vom 1. April 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, Rn. 19), vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 22), vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholtz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 19), vom 21. Dezember 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:862, Rn. 19), und vom 13. Juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, Rn. 24).

16 Vgl. entsprechend Urteil vom 15. Juli 2010, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-582/08, EU:C:2010:429, Rn. 35).

17 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass nach der Cour administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes) „die in Art. 15 [der Richtlinie 2003/96] vorgesehene *spezielle* Regelung die in Art. 14 [dieser Richtlinie] vorgesehene *allgemeine* Regelung verdrängen soll“ (Hervorhebung nur hier).

42. Wie im Übrigen das vorlegende Gericht hervorgehoben hat, heißt es in Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 nicht, dass er für Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, unbeschadet der Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a auf den Teil dieser Erzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, gilt¹⁸.

43. Andererseits heißt es in Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 nicht, dass er „unbeschadet des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a“ dieser Richtlinie anwendbar ist. Dagegen sieht Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 dieser Richtlinie ausdrücklich vor, dass er „[u]nbeschadet des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe a)“ anwendbar ist. Es hat daher den Anschein, dass in Fällen, in denen der Unionsgesetzgeber die Absicht hatte, die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 auszuschließen, er dies ausdrücklich getan hat, und dass in Ermangelung eines ausdrücklichen Ausschlusses diese Bestimmung anwendbar ist. Dies lässt darauf schließen, dass Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie nicht verdrängt.

44. Außerdem normiert der einleitende Satz von Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96, dass diese Bestimmung „[u]nbeschadet anderer [Unions]vorschriften“ gilt. Auch wenn dieser Satz – anders als die oben in Nr. 42 vorgeschlagene Formulierung – nicht ausdrücklich auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 Bezug nimmt, könnte er dennoch als Verweis auf diese Bestimmung verstanden werden. Eine gemeinsame Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 wäre somit möglich, insbesondere da es auch im Einleitungssatz von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie heißt, dass diese Bestimmung „unbeschadet anderer [Unions]vorschriften“ gilt.

45. Schließlich sieht Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 lediglich vor, dass er auf „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse“ anwendbar ist. Wie oben in Nr. 9 erwähnt, nimmt diese Bestimmung nicht auf die Art der Stromerzeugung Bezug, was darauf schließen lässt, dass sie unabhängig von der Erzeugungsart anwendbar ist. Sie würde dann sowohl Energieerzeugnisse erfassen, die bei der Erzeugung von elektrischem Strom auf herkömmliche Art verwendet werden, als auch jene, die bei der Erzeugung von elektrischem Strom auf alternative Art – wie die Kraft-Wärme-Kopplung – verwendet werden.

46. Folglich kann unter Heranziehung des Wortlauts von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 nicht festgestellt werden, ob diese Bestimmungen zusammen anzuwenden sind. Ich werde mich daher der Systematik und den Zielen der Richtlinie zuwenden.

¹⁸ Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass „sich die von der Cour [administrative d'appel de Nantes (Verwaltungsberufungsgericht Nantes)] vertretene Auslegung, wonach die in Art. 15 [der Richtlinie 2003/96] vorgesehene spezielle Regelung die in Art. 14 [dieser Richtlinie] vorgesehene allgemeine Regelung verdrängen soll, auf den Wortlaut von Art. 15 stützen [kann], der die Anwendung von Art. 14 nicht ausdrücklich dem Teil des Gases vorbehält, der zur Stromerzeugung verwendet wird“ (Hervorhebung nur hier).

B. Zielt die Richtlinie 2003/96 darauf ab, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden?

47. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens¹⁹, die finnische Regierung²⁰ und die Kommission²¹ tragen vor, die Richtlinie 2003/96 ziele darauf ab, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden. Daher sollte die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehene obligatorische Befreiung ihrer Ansicht nach auf den Teil der Energieerzeugnisse anwendbar sein, der zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werde. Wäre die Befreiung nicht anwendbar, würde elektrischer Strom nämlich doppelt besteuert, da Verbrauchsteuern auf i) die bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse und ii) den erzeugten elektrischen Strom erhoben würden.

48. Wäre Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 auf den Teil der Energieerzeugnisse, der zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet wird, nicht anwendbar, würde elektrischer Strom zweifellos doppelt besteuert. Die bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse unterlägen nämlich der Verbrauchsteuer und somit den in Art. 9 und Anhang I Tabelle C dieser Richtlinie festgelegten Mindeststeuerbeträgen (Input-Besteuerung), während der erzeugte elektrische Strom der Verbrauchsteuer und somit den Mindeststeuerbeträgen nach Art. 10 und Anhang I Tabelle C dieser Richtlinie unterläge (Output-Besteuerung).

49. Zu ermitteln ist, ob – wie von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, der finnischen Regierung und der Kommission behauptet – die Richtlinie 2003/96 darauf abzielt, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden.

1. Nur der Vorschlag der Kommission nimmt ausdrücklich auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung Bezug

50. Weder die Erwägungsgründe noch die Vorschriften der Richtlinie 2003/96 nehmen ausdrücklich auf die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom Bezug.

51. Die einzige Bezugnahme auf die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom findet sich im Vorschlag der Kommission²². In der Begründung dieses Vorschlags führt die Kommission aus, dass sie, was elektrischen Strom betrifft, „eine Harmonisierung auf der Grundlage einer Steuer auf die Ausgangsumsätze [(Output-Besteuerung)] vorgeschlagen [hat]“, weil dann u. a. „elektrischer Strom ... ohne Steuerbelastung innerhalb und zwischen Mitgliedstaaten gehandelt werden [kann,] wodurch eine Doppelbesteuerung im Verbrauchsland vermieden werden kann“²³. Um eine solche Doppelbesteuerung

¹⁹ Nach den schriftlichen Erklärungen der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, „steht die von der Rechtsmittelführerin vertretene Auslegung voll und ganz in Einklang mit der Logik der Befreiung von Energieerzeugnissen, die bei der Stromerzeugung verwendet werden, die darin besteht, zu vermeiden, dass zweimal Verbrauchsteuern erhoben werden, nämlich die [innerstaatliche Steuer] auf das zur Stromerzeugung verwendete Gas und danach die innerstaatliche Steuer auf den Endverbrauch von elektrischem Strom“.

²⁰ Die finnische Regierung bringt in ihren schriftlichen Erklärungen vor: „Da der Verbrauch von elektrischem Strom selbst besteuert wird, wurde angenommen, dass die zur Stromerzeugung bestimmten Energieerzeugnisse nicht einer gesonderten Besteuerung unterliegen. Dadurch kann eine Doppelbesteuerung von elektrischem Strom vermieden werden“.

²¹ Nach den schriftlichen Erklärungen der Kommission ist „ein Ziel der Richtlinie [2003/96] die Umsetzung des Grundsatzes der ‚Einmalbesteuerung‘ von elektrischem Strom. ... Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie [2003/96] sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Energieerzeugnisse, die bei der Stromerzeugung verwendet werden, von der Steuer zu befreien. Dies dient zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die sich daraus ergeben würde, dass gleichzeitig eine Steuer auf die erzeugte Energie und eine Steuer auf die zur Erzeugung dieser Energie verwendeten Energieerzeugnisse erhoben werden.“

²² Siehe oben, Fn. 13.

²³ Vgl. Vorschlag der Kommission, S. 5 (Hervorhebung nur hier).

zu vermeiden, enthält der Vorschlag der Kommission eine ähnliche Regelung wie die Richtlinie 2003/96. Erstens unterliegen nach diesem Vorschlag als Brennstoffe verwendete Energieerzeugnisse und elektrischer Strom Verbrauchsteuern²⁴. Zweitens sieht Art. 13 Abs. 1 Buchst. b dieses Vorschlags die obligatorische Befreiung von bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnissen vor²⁵.

2. Doppelbesteuerung ist aus Umweltgründen zulässig

52. Fraglich ist aber, ob die Richtlinie 2003/96 tatsächlich darauf abzielt, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden.

53. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/96 gestattet es Mitgliedstaaten nämlich, von der im ersten Satz dieser Bestimmung genannten Befreiung von bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnissen abzusehen. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 steht es den Mitgliedstaaten frei, diese Erzeugnisse „aus umweltpolitischen Gründen“ zu besteuern. Macht ein Mitgliedstaat von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch, so führt dies zu einer Doppelbesteuerung von elektrischem Strom, da nach Satz 3 dieser Bestimmung die Steuer auf Energieerzeugnisse „in Bezug auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom ... nicht berücksichtigt“ wird.

54. Es ist sogar fraglich, ob die Kommission überhaupt die Absicht hatte, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/96 sind nämlich identisch mit Art. 13 Abs. 1 Buchst. b Sätze 2 und 3 des Vorschlags der Kommission²⁶. In der Begründung des Vorschlags betont die Kommission zudem – im Anschluss an die Feststellung, dass eine Harmonisierung auf der Grundlage einer Steuer auf die Ausgangsumsätze (Output-Besteuerung) erfolgen sollte – gleichwohl, dass „es eine Steuer auf die Ausgangsumsätze [(Output-Steuer)] den Mitgliedstaaten nicht [ermöglicht], die Steuerhöhe direkt entsprechend der Umweltqualität der eingesetzten Brenn- oder Heizstoffe zu differenzieren“, und dass daher den Mitgliedstaaten erlaubt werden sollte, „auf Brenn- oder Heizstoffe, die aus Umweltgesichtspunkten nicht wünschenswert sind, *eine zusätzliche* (nicht harmonisierte) *Steuer auf die Eingangsumsätze [(Input-Steuer)]* anzuwenden“²⁷.

55. Dies veranlasste den Gerichtshof im Urteil Kernkraftwerke Lippe-Ems das Vorbringen zurückzuweisen, dass die Richtlinie 2003/96 es verbiete, Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse, die bei der Stromerzeugung verwendet würden, *und* auf den erzeugten Strom zu erheben. Er stellte fest, dass „nicht de[r] Schluss [gezogen werden kann], dass es einen Grundsatz gibt, der der gleichzeitigen Erhebung einer Steuer auf den Verbrauch elektrischer Energie und einer Steuer auf den zu ihrer Erzeugung eingesetzten Energieträger entgegenstünde. ... Aus [dem] Vorschlag [der Kommission] geht nicht hervor, dass sich [die Besteuerung der Eingangsumsätze (Input-Besteuerung) und die Besteuerung der Ausgangsumsätze (Output-Besteuerung)] grundsätzlich gegenseitig ausschließen, zumal die ... Kommission ihre Komplementarität dadurch zugelassen hat, dass sie in diesem Vorschlag den Mitgliedstaaten die Möglichkeit vorbehalten hat, auf Brenn- oder Heizstoffe, die aus Umweltgesichtspunkten nicht wünschenswert sind, eine [zur Steuer auf die Ausgangsumsätze] zusätzliche (nicht harmonisierte) Steuer auf die Eingangsumsätze anzuwenden“²⁸.

²⁴ Vgl. Vorschlag der Kommission, Art. 8 sechster Gedankenstrich und Art. 9.

²⁵ Art. 13 Abs. 1 des Vorschlags der Kommission sieht vor: „Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger 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 Steuer: ... b) bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse und bei der Stromerzeugung gewonnene Wärme. Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern. In diesem Fall wird die Besteuerung dieser Erzeugnisse in Bezug auf die Einhaltung der Steuermindestniveaus für elektrischen Strom im Sinne von Artikel 9 dieser Richtlinie nicht berücksichtigt ...“

²⁶ Siehe oben, Fn. 25.

²⁷ Vgl. Vorschlag der Kommission, S. 5 (Hervorhebung nur hier).

²⁸ Urteil vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, Rn. 51).

3. Die Richtlinie 2003/96 zielt auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung ab, was lediglich für Umweltmaßnahmen nicht gilt

56. Gleichwohl bin ich der Ansicht, dass die Richtlinie 2003/96 auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielt.

57. Wie oben in Nr. 43 ausgeführt und von der Kommission vorgetragen²⁹, hat der Unionsgesetzgeber nämlich in Fällen, in denen er die Absicht hatte, die Anwendung der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Befreiung von der Besteuerung der Eingangsumsätze (Input-Besteuerung) auszuschließen, dies ausdrücklich getan. Von dieser Befreiung gibt es nur zwei ausdrückliche Ausnahmen, nämlich Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 sowie Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96.

58. Nach Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 können die Mitgliedstaaten kleine Stromerzeuger von der Steuer befreien, „sofern sie die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuern“. Somit ist in Bezug auf kleine Stromerzeuger Input-Besteuerung zulässig, Doppelbesteuerung dagegen nicht.

59. Folglich ist gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 der Richtlinie 2003/96 die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom nur „aus umweltpolitischen Gründen“ erlaubt. Aus anderen Gründen ist sie nicht gestattet. Außerdem „steht“ es den Mitgliedstaaten nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 „frei“, für Energieerzeugnisse eine Input-Besteuerung vorzusehen. Sie sind nicht dazu verpflichtet. Des Weiteren „müssen“ die Mitgliedstaaten bei der Verhängung von Input-Steuern nicht „die in der Richtlinie [2003/96] vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten“. Daher können nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 verhängte Input-Steuern zu einer begrenzten Doppelbesteuerung führen.

60. Ich möchte noch darauf hinweisen, dass das Parlament im Jahr 1999 den Vorschlag der Kommission dahin geändert hat, dass Art. 13, der die obligatorische Befreiung u. a. von bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnissen vorsah, gestrichen wurde, während nach Art. 9 dieses Vorschlags für elektrischen Strom weiterhin ein Mindeststeuerbetrag galt. Zudem wurde die letztgenannte Bestimmung vom Parlament dahin geändert, dass die Mitgliedstaaten eine zusätzliche Steuer einzuführen haben, die sich nach dem Kohlenstoffgehalt der bei der Stromerzeugung verwendeten Brennstoffe richtet³⁰. Diese Änderungen, die zu einer Doppelbesteuerung von elektrischem Strom geführt hätten, wurden jedoch nicht in die Endfassung dieser Bestimmungen (namentlich Art. 10 und 14 der Richtlinie 2003/96) übernommen.

²⁹ Laut den schriftlichen Erklärungen der Kommission „sieht die Richtlinie [2003/96] von der obligatorischen Befreiung zwei Ausnahmen vor. Zunächst Art. 14 Abs. 1 Buchst. a ... Dann Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 ... Sofern also der Gesetzgeber Ausnahmen vorgesehen hat, hat er dies ausdrücklich getan.“

³⁰ Legislative Entschließung vom 13. April 1999 mit der Stellungnahme des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen (KOM[97] 30 – C4-0155/97 – 97/0111[CNS]) (ABl. 1999, C 219, S. 91). Vgl. Änderungen 21 und 24.

61. Schließlich ist erwähnenswert, dass der Ratsvorsitz in den Materialien betont, dass in Bezug auf elektrischen Strom Output-Besteuerung (und nicht Input-Besteuerung), die „allgemeine Regel“ sei³¹.

62. Daher zielt die Richtlinie 2003/96 meines Erachtens darauf ab, die Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden, wobei lediglich Maßnahmen ausgenommen sind, die die Mitgliedstaaten aus umweltpolitischen Gründen treffen.

63. Ich bin folglich der Auffassung, dass Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, mit dem Anteil in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 fallen, der bei der Stromerzeugung verwendet wird. Wäre diese Bestimmung nicht auf den bei der Stromerzeugung verwendeten Teil der Erzeugnisse anwendbar, würde nämlich Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen doppelt besteuert, was die Richtlinie 2003/96 zu vermeiden sucht. Diesen Teil der Erzeugnisse zu besteuern, kann meines Erachtens kaum als eine „aus umweltpolitischen Gründen“ getroffene Maßnahme im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 angesehen werden, da die Stromerzeugung mittels Kraft-Wärme-Kopplung energie- und treibhausgassparender ist als mittels herkömmlicher Methoden³². Der Teil der Energieerzeugnisse, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird, fällt unter die mit Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 eröffnete Möglichkeit zur Steuerbefreiung.

64. Diese Schlussfolgerung wird nicht durch die Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil Kernkraftwerke Lippe-Ems in Frage gestellt.³³ Diesem Urteil lag nämlich ein ganz spezieller Sachverhalt zugrunde, der sich von dem des vorliegenden Falles unterscheidet. In der Rechtssache Kernkraftwerke Lippe-Ems wurde der Gerichtshof mit der Frage befasst, ob die obligatorische Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 auf Kernbrennstoff anwendbar ist. Obwohl dieser Brennstoff – wie von dieser Bestimmung verlangt – „bei der Stromerzeugung verwendet“ wird, ist er nicht unter den „Energieerzeugnissen“ aufgeführt, auf die die Richtlinie 2003/96 nach ihrem Art. 2 Abs. 1 anwendbar ist³⁴. Daher stellte der Gerichtshof fest, dass Kernbrennstoff nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie falle und dass folglich die obligatorische Befreiung nicht anwendbar sei. Er wies das Argument der das Kernkraftwerk betreibenden Gesellschaft zurück, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 „analog“ auf Kernbrennstoff, der bei der Stromerzeugung verwendet werde, angewendet werden sollte, da die Richtlinie den Zweck habe, Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden. Es steht in der Tat außer Frage, dass der Gerichtshof, hätte er Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 auf bei der Stromerzeugung verwendeten Kernbrennstoff angewendet, den Anwendungsbereich dieser Richtlinie unter Verstoß gegen ihren Art. 2 Abs. 1 erweitert hätte³⁵. Im vorliegenden Fall hingegen ist Erdgas ein

31 Vgl. Punkt 2 der Aufzeichnung des Vorsitzes des Rates vom 20. April 2001, wonach „sich die große Mehrheit der Mitgliedstaaten für eine Output-Besteuerung (auf der Grundlage des Verbrauchs) als *allgemeinen Grundsatz* für eine Energiesteuerrichtlinie ausgesprochen [hat]. ... [D]iejenigen Mitgliedstaaten, die die Output-Besteuerung befürworteten, [erkannten] ebenfalls an, dass es den Mitgliedstaaten, die dies wünschten, ermöglicht werden müsse, eine Steuer auf Brennstoffe, die zur Erzeugung von Strom verwendet wurden, zu erheben (Input-Besteuerung)“ (Ratsdokument 8085/01) (Hervorhebung nur hier). Vgl. auch Punkt 2.3.4 des Kompromissvorschlags des Vorsitzes des Rates vom 24. April 2002, wonach „Output-Besteuerung (auf der Grundlage des Verbrauchs) die *allgemeine Regel* für die Besteuerung von elektrischem Strom sein sollte. Dieser Ansatz sollte jedoch durch die Möglichkeit der Mitgliedstaaten ergänzt werden, zusätzlich eine Input-Besteuerung nach Umweltschutzkriterien im Hinblick auf die verschiedenen bei der Stromerzeugung verwendeten Brennstoffe vorzusehen“ (Ratsdokument 7814/1/02 REV 1) (Hervorhebung nur hier). Vgl. schließlich Punkt 7.3 des Anhangs zum Zwischenbericht des Vorsitzes des Rates vom 20. Juni 2002 (Vorschlag des Rates für Leitlinien zur Energiebesteuerung), wonach „[a]ls *allgemeiner Grundsatz* gilt, dass die Stromerzeugung besteuert wird. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten, die dies wünschen, den ‚Input‘ für die Stromerzeugung nach Umweltschutzkriterien besteuern“ (Ratsdokument 10195/02) (Hervorhebung nur hier). Diese Dokumente sind auf der Website des öffentlichen Registers des Rates unter der folgenden Adresse abrufbar: <https://register.consilium.europa.eu/>.

32 Ich weise jedenfalls darauf hin, dass die französische Regierung nicht behauptet hat, dass Energieerzeugnisse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, nach Art. 266 quinquies A und Art. 266 quinquies Abs. 3 des Code des douanes „aus umweltpolitischen Gründen“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 besteuert würden.

33 Siehe oben, Nr. 55.

34 Bei dem in Rede stehenden Kernbrennstoff handelte es sich um spezifische Plutonium- und Uranisotope. Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:51, Nr. 42).

35 Urteil vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C 5/14, EU:C:2015:354, Rn. 51).

„Energieerzeugnis“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96³⁶. Daher würde der Gerichtshof nicht den Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/96 erweitern, wenn er ihren Art. 14 Abs. 1 Buchst. a auf den zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendeten Teil des Erdgases anwendete.

65. Meine Schlussfolgerung oben in Nr. 62 kann auch nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass Art. 13 Abs. 1 Buchst. b des Vorschlags der Kommission, der die obligatorische Befreiung von „bei der Stromerzeugung verwendete[n] Energieerzeugnisse[n] und bei der Stromerzeugung gewonnene[r] Wärme“ vorsah³⁷, geändert wurde, so dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 nur auf „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse“ anwendbar ist. Wie in der Begründung des Vorschlags der Kommission erläutert, bestand deren Absicht nämlich darin, eine Harmonisierung auf der Grundlage einer Output-Besteuerung elektrischen Stroms vorzunehmen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden³⁸. Die Begründung des Vorschlags der Kommission enthält keinerlei Hinweis darauf, dass die Kommission die auf der Grundlage einer Output-Besteuerung vorzunehmende Harmonisierung auf den *durch Kraft-Wärme-Kopplung erzeugten elektrischen Strom* beschränken wollte.

66. Schließlich sollte ich noch erwähnen, dass das Parlament, das im September 2003 ein zweites Mal zum Richtlinienentwurf konsultiert wurde³⁹, deren Art. 15 Abs. 1 dahin änderte, dass er statt einer Möglichkeit zur Steuerbefreiung eine obligatorische Steuerbefreiung vorsah⁴⁰. Die Richtlinie 2003/96 wurde ohne diese Änderung erlassen. Dadurch wird meines Erachtens aber nicht meine Schlussfolgerung oben in Nr. 62 in Frage gestellt. Denn erstens änderte das Parlament im September 2003 nicht die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a des Richtlinienentwurfs vorgesehene obligatorische Befreiung von bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnissen⁴¹. Die Änderung von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c des Richtlinienentwurfs hätte daher nur zu einer obligatorischen Befreiung des Teils der Energieerzeugnisse führen können, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird. Die Tatsache, dass diese Änderung nicht übernommen wurde, bedeutet lediglich, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit – nicht die Pflicht – haben, diesen Teil der Erzeugnisse von der Steuer zu befreien. Zweitens möchte ich betonen, dass nach der Annahme des Änderungsantrags des Parlaments der Vertreter der Kommission bei einem Treffen der Steuerreferenten und -attachés der Ständigen Vertretungen feststellte, dass „es nicht ratsam sei, den Richtlinienentwurf in dieser Phase zu ändern“, und dass „die Kommission die Vorschläge für eine etwaige Änderung der Richtlinie im Hinterkopf behalten könnte“⁴². Dies lässt vermuten, dass auf den Inhalt dieses Änderungsantrags – zumindest seitens der Kommission – nicht eingegangen wurde und die Änderung hauptsächlich aus zeitlichen Gründen nicht übernommen wurde.

³⁶ Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 bezieht sich nämlich auf Erzeugnisse „der KN-Codes ... 2704 bis 2715“, wobei die KN-Codes 2711 11 00 und 2711 21 00 für Erdgas stehen. Die Codes der Kombinierten Nomenklatur (KN-Codes) finden sich in der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1). Vgl. Art. 2 Abs. 5 der Richtlinie 2003/96.

³⁷ Siehe oben, Fn. 25.

³⁸ Siehe oben, Nr. 51.

³⁹ Vgl. Ratsdokument 8084/03 vom 3. April 2003 (Richtlinienentwurf). Dieses Dokument ist auf der Website des öffentlichen Registers des Rates abrufbar (siehe oben, Fn. 31). Wie unten erläutert, ist Art. 15 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 identisch.

⁴⁰ Vgl. Änderungsantrag 10 der legislativen Entschließung des Europäischen Parlaments vom 24. September 2003 zu dem Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (8084/2003 – C5-0192/2003 – 1997/0111[CNS]) (ABl. 2004, C 77 E, S. 246).

⁴¹ Art. 14 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs ist mit Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 identisch.

⁴² Vgl. Ratsdokument 13258/03 vom 7. Oktober 2003 (Hervorhebung nur hier). Dieses Dokument ist auf der Website des öffentlichen Registers des Rates abrufbar (siehe oben, Fn. 31).

67. Sollte jedoch angenommen werden, dass die Richtlinie 2003/96 nicht auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung von elektrischem Strom abzielt, wäre ihr Art. 14 Abs. 1 Buchst. a meines Erachtens dennoch auf den Teil der Energieerzeugnisse anwendbar, der zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet wird. Dies stünde nämlich im Einklang mit den übrigen Zielen der Richtlinie, namentlich dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts und dem Umweltschutz.

C. Die gemeinsame Anwendung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 würde zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts und zum Umweltschutz beitragen

68. Eines der Ziele der Richtlinie 2003/96 ist es, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts sicherzustellen, indem die Unterschiede bei den nationalen Steuersätzen verringert werden, und die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in der Union aufrechtzuerhalten. Dies ergibt sich aus den Erwägungsgründen 2 bis 5 dieser Richtlinie, wonach erhebliche Abweichungen zwischen den von den einzelnen Mitgliedstaaten vorgeschriebenen Steuerbeträgen dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts abträglich sein könnten, während auf EU-Ebene festgelegte Mindeststeuerbeträge zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts beitragen. Dies hat auch der Gerichtshof anerkannt⁴³.

69. Würden Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werden, ausschließlich in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 fallen, während Energieerzeugnisse, die bei der Erzeugung von elektrischem Strom auf herkömmliche Art verwendet werden, in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie fallen würden, wären Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen gegenüber herkömmlichen Anlagen benachteiligt. Für Letztere würde nämlich die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 normierte obligatorische Steuerbefreiung gelten, während Erstere nur dann von der Steuer befreit wären, wenn der betreffende Mitgliedstaat von der durch Art. 15 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat. Wie von der Kommission vorgebracht, stünde dies im Widerspruch zum 24. Erwägungsgrund der Richtlinie 2003/96, demzufolge die den Mitgliedstaaten eröffnete Möglichkeit zur Steuerbefreiung insbesondere nicht zu „Wettbewerbsverzerrungen führ[en]“ darf. Wäre Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 ausschließlich auf Energieerzeugnisse anwendbar, die zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werden, und würden die betreffenden Mitgliedstaaten nicht von der Möglichkeit Gebrauch machen, diese Erzeugnisse ganz von der Steuer zu befreien, würde dies zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen und herkömmlichen Anlagen führen.

70. Die vorstehende Schlussfolgerung steht im Einklang mit den Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil Jan de Nul. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die in Art. 8 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 92/81⁴⁴ vorgesehene Möglichkeit, für die Schifffahrt auf Binnenwasserstraßen verwendete Mineralöle von der Steuer zu befreien, „lediglich Auffangcharakter“ in dem Sinne „haben“

⁴³ Urteil vom 13. Juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, Rn. 37), und Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in den verbundenen Rechtssachen Kronos Titan (C-43/13 und C-44/13, EU:C:2013:839, Nr. 40). Vgl. hinsichtlich der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12), die durch die Richtlinie 2003/96 aufgehoben und ersetzt wurde, auch Urteile vom 29. April 2004, Kommission/Deutschland (C-240/01, EU:C:2004:251, Rn. 39), und vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 28).

⁴⁴ Siehe oben, Fn. 43. In Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 92/81 heißt es: „Über die allgemeinen Vorschriften über die steuerbefreite Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie 92/12/EWG hinaus und unbeschadet anderer [Unions]vorschriften 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: ... c) Mineralöllieferungen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der [Union] (einschließlich Fischerei); hiervon ausgenommen ist die Verwendung für die private nichtgewerbliche Schifffahrt. ...“ Art. 8 Abs. 2 dieser Richtlinie bestimmt: „Unbeschadet anderer [Unions]vorschriften können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen für Mineralöle gewähren, welche unter Steueraufsicht verwendet werden: ... b) für die Schifffahrt auf Binnenwasserstraßen, mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt ...“

„kann“, dass sie nur anwendbar ist, wenn die in Art. 8 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie vorgesehene obligatorische Befreiung von Mineralölen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Union nicht anwendbar ist⁴⁵. Seeschiffe, die in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung fallen⁴⁶, können nämlich auch auf bestimmten Binnenwasserstraßen in Richtung bestimmter Häfen fahren, die, auch wenn sie nicht an der Küste liegen, Seehäfen sind⁴⁷. Wären somit Seeschiffe, die auf Binnenwasserstraßen in Richtung von Seehäfen fahren, vom Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung ausgeschlossen, wären sie gegenüber den Seeschiffen benachteiligt, die nur in den an der Küste liegenden Häfen tätig sind. Dies könnte dazu führen, dass der Seeverkehr von den Seehäfen abgezogen würde. Der Gerichtshof hat daher festgestellt, dass die Möglichkeit nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 92/81 zur Steuerbefreiung auf die Schifffahrt auf Binnenwasserstraßen nur anwendbar ist, soweit diese Schifffahrt außerhalb der Gewässer stattfindet, auf denen Seeschifffahrt stattfinden kann.

71. Die Richtlinie 2003/96 hat noch ein weiteres Ziel, nämlich die Verbesserung des Umweltschutzes. Aus den Erwägungsgründen 6, 7 und 12 der Richtlinie geht hervor, dass die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung der Energiepolitik einbezogen werden müssen. Dies hat der Gerichtshof anerkannt⁴⁸.

72. Würde der Teil der Energieerzeugnisse, der zur Erzeugung von elektrischem Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet wird, in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 fallen, würde dies zum Umweltschutz beitragen. Bei der Kraft-Wärme-Kopplung kann nämlich – anders als bei der Erzeugung von elektrischem Strom auf herkömmliche Art – Energie gespart werden. In diesem Zusammenhang führte der Vorsitz des Rates während der Vorarbeiten für die Richtlinie 2003/96 aus, dass „die Erzeugung von Strom aus Kraftwerken in der Regel einen Wirkungsgrad von 25 bis 50 % [hat], wobei 50 % sehr hoch ist“, während bei der Stromerzeugung mittels Kraft-Wärme-Kopplung der „Wirkungsgrad ... in der Regel auf insgesamt 60 bis 80 % [steigt]“⁴⁹.

73. Wie oben dargelegt, liefe es in keiner Weise dem Zweck von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 zuwider, sollte ihr Art. 14 Abs. 1 Buchst. a auf den Teil der Energieerzeugnisse angewendet werden, der zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird. Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie ist nämlich auf den Teil der Energieerzeugnisse anwendbar, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird.

74. Das Argument der französischen Regierung, dass es in der Praxis äußerst schwierig sei, den bei der Stromerzeugung verwendeten Teil der Energieerzeugnisse zu isolieren, ist zurückzuweisen⁵⁰. In der Sitzung haben die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission nämlich dargelegt, dass die getrennte Besteuerung möglich ist. Die Rechtsmittelführerin des

45 Urteil vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 31).

46 Dass Seeschiffe in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 92/81 fallen, liegt darin begründet, dass unter dem Begriff „Meeresgewässer der [Union]“ alle Gewässer zu verstehen sind, in denen normalerweise gewerbliche Seeschifffahrt stattfindet (Urteil vom 1. März 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 26).

47 Die Fahrt, um die es in der Rechtssache Jan De Nul ging, fand auf der Elbe statt, und zwar zwischen Cuxhaven (wo die Elbe in die Nordsee einmündet) und Hamburg (einem Seehafen, wenngleich nicht an der Küste gelegen). Dieser Abschnitt entspricht dem Mündungsgebiet der Elbe und wird als Binnenwasserstraße betrachtet. Vgl. Urteil vom 1. März 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, Rn. 7), und Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2006:791, Nr. 78).

48 Urteil vom 7. September 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640, Rn. 26). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache X (C-426/12, EU:C:2014:446, Nr. 40) und des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174, Nr. 82).

49 Vgl. Punkt 2 der Aufzeichnung des Vorsitzes des Rates vom 24. Juni 2002 (Ratsdokument 10360/02). In diesem Dokument ist der „Wirkungsgrad“ als „das Verhältnis zwischen der Menge der Primärenergie, die zur Erzeugung einer sekundären Energieform verwendet wird, und der Menge der Sekundärenergie, die tatsächlich erzeugt wird“, definiert. Dieses Dokument ist auf der Website des öffentlichen Registers des Rates abrufbar (siehe oben, Fn. 31).

50 In der mündlichen Verhandlung hat die französische Regierung vorgebracht, dass eine solche Berechnung nur theoretisch sein könnte, da dieselben Energieerzeugnisse verwendet würden, um gleichzeitig Wärme und Strom zu erzeugen. Die französische Regierung hat darüber hinaus betont, dass ein erheblicher Teil dieser Erzeugnisse (bis zu 40 %) nicht zur Erzeugung von Strom oder Wärme verwendet werde, sondern beim Erzeugungsvorgang einfach verloren gehe, und dass diese Berechnung keine Berücksichtigung dieser Verluste erlaube.

Ausgangsverfahrens hat vorgeschlagen, die Mindestmenge an Erdgas zu berechnen, die für die Erzeugung von Strom durch eine Anlage erforderlich sei, die (im Gegensatz zu einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage) ausschließlich Strom erzeuge und die beste verfügbare und wirtschaftlich vertretbare Technologie nutze. Diese Mindestmenge sollte bei der Verwendung von Erdgas für die Kraft-Wärme-Kopplung als der Erdgasanteil gelten, der der Stromerzeugung zugeordnet werde⁵¹. Die Kommission hat ihrerseits darauf hingewiesen, dass etliche Mitgliedstaaten eine Methode für die Berechnung des steuerpflichtigen Teils der Energieerzeugnisse entwickelt hätten. Aktuell sei der zur Wärmeerzeugung verwendete Teil der Energieerzeugnisse nach französischem Recht steuerpflichtig⁵². In ähnlicher Weise sei in Belgien nur der bei der Stromerzeugung verwendete Teil der Energieerzeugnisse steuerbefreit⁵³. Die Kommission hat ferner festgestellt, dass es irrelevant sei, dass die Mitgliedstaaten für die Berechnung des steuerpflichtigen Teils der für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendeten Energieerzeugnisse verschiedene Methoden anwendeten. Tatsächlich enthält die Richtlinie 2003/96 hierüber keine Informationen.

75. Folglich fällt meines Erachtens der Teil von für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendeten Energieerzeugnissen, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, in den Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96, während der Teil, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird, in den Anwendungsbereich von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie fällt.

76. Im vorliegenden Fall wurde Sucrerie de Toury die Steuerbefreiung versagt, die in Art. 266 quinquies A des Code des douanes und nach dem 31. Dezember 2006 in dessen Art. 266 quinquies Abs. 3 für vom 1. Januar 2006 bis zum 25. Dezember 2007 gekauftes Erdgas vorgesehen war.

77. In der Sitzung hat die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens ausgeführt, dass ihr die in Art. 266 quinquies A des Code des douanes vorgesehene Steuerbefreiung deshalb versagt worden sei, weil diese Befreiung nur für die Dauer von fünf Jahren ab Inbetriebnahme der Kraft-Wärme-Kopplungsanlage gewährt werden könne. Da die Kraft-Wärme-Kopplungsanlage von Sucrerie de Toury im Jahr 1996 in Betrieb genommen worden sei, sei sie zu alt gewesen, um in den Genuss der Befreiung zu kommen, als Art. 266 quinquies A des Code des douanes in Kraft getreten sei⁵⁴.

78. Warum Sucrerie de Toury die von den französischen Rechtsvorschriften vorgesehene Steuerbefreiung versagt wurde, hat das vorlegende Gericht zu ermitteln. Sollte der Grund dafür darin liegen, dass diese Befreiung auf fünf Jahre ab der Inbetriebnahme der Kraft-Wärme-Kopplungsanlage begrenzt ist, wäre dies meines Erachtens nur schwer mit dem Umstand in Einklang zu bringen, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 eine Anwendung der Befreiung ohne weitere Voraussetzungen vorsieht⁵⁵.

51 Nach Ansicht der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens beruht diese Methode auf der Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Februar 2004 über die Förderung einer am Nutzwärmebedarf orientierten Kraft-Wärme-Kopplung im Energiebinnenmarkt und zur Änderung der Richtlinie 92/42/EWG (ABl. 2004, L 52, S. 50) und der Entscheidung der Kommission vom 21. Dezember 2006 zur Festlegung harmonisierter Wirkungsgrad-Referenzwerte für die getrennte Erzeugung von Strom und Wärme in Anwendung der Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. 2007, L 32, S. 183).

52 In der Sitzung hat die Kommission Rn. 95 der Richtlinie des Ministers für Finanzen und den öffentlichen Haushalt vom 13. April 2016 betreffend die innerstaatliche Steuer (*Bulletin officiel des douanes* Nr. 7106 vom 13. April 2016) angeführt.

53 In der Sitzung hat die Kommission Art. 8 Abs. 3 des Königlichen Erlasses vom 2. April 2014 zur Festlegung der Bedingungen für den Bundesbeitrag zur Finanzierung bestimmter gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen und der Regulierung und Überwachung des Erdgasmarkts (*Moniteur belge*, 25. April 2014, S. 34863) angeführt.

54 Der Vertreter der französischen Regierung erwiderte jedoch, dass Art. 266 quinquies A des Code des douanes im Jahr 1993 in Kraft getreten sei. Daher sei Sucrerie de Toury die Steuerbefreiung deshalb versagt worden, weil sie den Antrag hierfür erst nach Ablauf der Frist gestellt habe. Sucrerie de Toury hätte die Befreiung in der Tat innerhalb von drei Jahren ab der – angeblich 1996 erfolgten – Inbetriebnahme ihrer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage beantragen müssen. Sie stellte den Antrag erst im Jahr 2010.

55 Die „Voraussetzungen“, auf die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 Bezug genommen wird, dienen lediglich zur „Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung [der in dieser Bestimmung vorgesehenen] Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch“.

79. Somit sollte die Vorlagefrage dahin beantwortet werden, dass bei Verwendung von Energieerzeugnissen für die Kraft-Wärme-Kopplung Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 zusammen anzuwenden sind. Der Teil der Energieerzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, fällt in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung der erstgenannten Bestimmung, während der Teil der Energieerzeugnisse, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird, in den Anwendungsbereich der letztgenannten Bestimmung fällt.

IV. Ergebnis

80. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) wie folgt zu beantworten:

Bei Verwendung von Energieerzeugnissen für die Kraft-Wärme-Kopplung sind Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom zusammen anzuwenden. Der Teil der Energieerzeugnisse, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, fällt in den Anwendungsbereich der obligatorischen Befreiung der erstgenannten Bestimmung, während der Teil der Energieerzeugnisse, der zur Wärmeerzeugung verwendet wird, in den Anwendungsbereich der letztgenannten Bestimmung fällt.