



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 22. Februar 2018¹

Rechtssache C-49/17

**Koppers Denmark ApS
gegen
Skatteministeriet**

(Vorabentscheidungsersuchen des Østre Landsret [Landgericht der Region Ost, Dänemark])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Richtlinie 2003/96/EG – Art. 21 Abs. 3 – Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs, der Energieerzeugnisse herstellt – Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden – Verbrauch von Lösungsmittel als Brennstoff in einer Anlage zur Destillation von Teer“

Einleitung

1. Das in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfene Rechtsproblem betrifft im Wesentlichen das Verhältnis zwischen verschiedenen Bestimmungen der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom². Zugegebenermaßen ist diese Richtlinie kein Musterbeispiel für eine klare und logische Formulierung von Rechtsvorschriften, so dass es schwerfällt, eine völlig kohärente und in jeder Hinsicht befriedigende Auslegung vorzunehmen. Die Würdigung der Bestimmungen, um deren Auslegung das vorlegende Gericht ersucht, im Kontext anderer Bestimmungen dieser Richtlinie erlaubt es jedoch meines Erachtens, die Vorlagefragen eindeutig zu beantworten, auch wenn diese Antwort im Hinblick auf die Kohärenz der Regelungen der Richtlinie nicht ganz befriedigend ist.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Nach Art. 1 der Richtlinie 2003/96 „erheben [die Mitgliedstaaten] nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom“.

¹ Originalsprache: Polnisch.

² ABl. 2003, L 283, S. 51.

3. Art. 2 dieser Richtlinie bestimmt ihren Geltungsbereich wie folgt:

„(1) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten die Erzeugnisse:

...

b) der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715;

...

(4) Diese Richtlinie gilt nicht für:

...

b) ... folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

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

...“

4. Art. 21 der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften zur Definition des Steuertatbestands und die Vorschriften für die Entrichtung der Steuer gemäß der Richtlinie 92/12/EWG^[3] hinaus entsteht die Steuer auf Energieerzeugnisse ferner bei Eintritt eines Steuertatbestands gemäß Art. 2 Abs. 3 der vorliegenden Richtlinie.

...

(3) Der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt, gilt nicht als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungstatbestand, sofern es sich bei dem Verbrauch um Energieerzeugnisse handelt, die innerhalb des Betriebsgeländes dieses Betriebes hergestellt worden sind ... Erfolgt der Verbrauch jedoch zu Zwecken, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen, und zwar insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen, so gilt dies als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungstatbestand.

...“

Innerstaatliches Recht

5. Nach den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen war das als Brennstoff verwendete Lösungsmittel im maßgeblichen Zeitraum in Dänemark nach § 1 Abs. 3 des Mineralölsteuergesetzes (Mineralolieafgiftslov), § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Kohlendioxidsteuergesetzes (Kuldioxidafgiftslov) und § 1 Abs. 1 des Schwefelsteuergesetzes (Svovlafgiftslov) steuerpflichtig.

³ Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1). Diese Richtlinie war im entscheidungserheblichen Zeitraum in Kraft. Gemäß Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie werden Energieerzeugnisse mit ihrer Herstellung im bzw. Einfuhr in das Unionsgebiet verbrauchsteuerpflichtig.

6. § 7 Abs. 3 des Kohlendioxidsteuergesetzes und § 8 Abs. 4 des Schwefelsteuergesetzes dienen der Umsetzung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96. Im maßgeblichen Zeitraum lautete § 7 Abs. 3 des Kohlendioxidsteuergesetzes wie folgt:

„Energieerzeugnisse nach § 2 Abs. 1, die unmittelbar für die Herstellung eines gleichwertigen Energieerzeugnisses verwendet werden, sind von der Kohlendioxidsteuer befreit. Dies gilt jedoch nicht für Energieerzeugnisse, die als Kraftstoff verwendet werden“.

§ 8 Abs. 4 des Schwefelsteuergesetzes lautete im maßgeblichen Zeitraum wie folgt:

„Energieerzeugnisse nach § 1, die unmittelbar für die Herstellung eines gleichwertigen Energieerzeugnisses verwendet werden, sind von der Schwefelsteuer befreit. Dies gilt jedoch nicht für Energieerzeugnisse, die als Kraftstoff verwendet werden“.

Sachverhalt, Verfahrensverlauf und Vorlagefragen

7. Die Koppers Denmark ApS (im Folgenden: Koppers) ist eine Gesellschaft dänischen Rechts. In ihren Anlagen in Nyborg (Dänemark) stellt sie eine Reihe von Erzeugnissen durch Raffination und Destillation von Steinkohlenteer her, u. a. Lösungsmittel, das ungefähr 3 % bis 4 % der Gesamtproduktion ausmacht. Alle diese Erzeugnisse sind in die KN-Codes 2707 bzw. 2708 eingereiht.

8. Das Lösungsmittel ist das einzige der in den Anlagen von Koppers in Nyborg hergestellten Erzeugnisse, das von Koppers als Brennstoff verwendet wird und daher grundsätzlich den Steuern auf Energieerzeugnisse unterliegt. Die übrigen Erzeugnisse können zwar als Brennstoff verwendet werden, werden es aber nicht und unterliegen daher nicht den Steuern auf Energieerzeugnisse.

9. Die Herstellung erfolgt in einer Kohle-Teer-Destillationsanlage und in einer Naphthalin-Anlage. Die Anlagen sind miteinander verbunden und hängen beide an einer gemeinsamen Energieversorgung und Systemprozesssteuerung. Rückstände aus der Kohle-Teer-Destillationsanlage werden in der Naphthalin-Anlage weiterverarbeitet, und Lösungsmittel, das in der Naphthalin-Anlage erzeugt wird, wird in der Kohle-Teer-Destillationsanlage als Brennstoff verwendet. Lösungsmittel wird außerdem als Brennstoff zur Unterstützung des Verbrennens von Destillationsgas sowohl aus der Kohle-Teer-Destillationsanlage als auch aus der Naphthalin-Anlage verwendet. Die Wärme aus dem Verbrennungsprozess wird den Anlagen wieder zugeführt.

10. Nachdem Koppers ihren Verbrauch von Lösungsmittel ursprünglich als den Steuern auf Energieerzeugnisse unterliegend angemeldet hatte, machte sie mit Schreiben vom 13. November 2008 und 22. Dezember 2008 die Rückzahlung der Steuer für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis 31. Dezember 2007 geltend. Am 24. September 2010 entschied die dänische Steuerbehörde (SKAT), dass der Verbrauch von Lösungsmittel als Brennstoff in der Kohle-Teer-Destillationsanlage durch Koppers nicht von der Steuer befreit sei, und zwar mit der Begründung, das Lösungsmittel sei nicht bei der Herstellung gleichwertiger Energieerzeugnisse verwendet worden, weil die hergestellten Erzeugnisse nicht steuerpflichtig seien.

11. Koppers legte Beschwerde gegen diese Entscheidung beim Landsskatteret (Nationaler Beschwerdeausschuss in Steuersachen) ein, das am 8. Juni 2015 die Entscheidung der SKAT bestätigte, und zwar u. a. mit der Begründung, dass der Verbrauch von Lösungsmittel als Brennstoff nicht von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 erfasst werde, weil das Lösungsmittel nicht für die Herstellung von Energieerzeugnissen im Sinne der Richtlinie verwendet worden sei. Gegen die Entscheidung des Landsskatteret erhob Koppers am 7. September 2015 Klage beim Ret i Svendborg

(Bezirksgericht Svendborg, Dänemark); dieses verwies gemäß § 226 Abs. 1 des dänischen Gerichtsverwaltungsgesetzes (Retsplejelov) das Verfahren wegen der zu klärenden grundsätzlichen Rechtsfragen an das Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) zur Entscheidung im ersten Rechtszug.

12. Da das Østre Landsret (Landgericht der Region Ost) Zweifel hinsichtlich der richtigen Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 hegt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass der Verbrauch von in Eigenproduktion hergestellten Energieerzeugnissen für die Herstellung anderer Energieerzeugnisse in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren, in der die hergestellten Energieerzeugnisse nicht als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, steuerbefreit ist?
2. Ist Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten den Umfang der Steuerbefreiung in der Weise einschränken können, dass nur der Verbrauch eines Energieerzeugnisses bei der Herstellung eines gleichwertigen Energieerzeugnisses (d. h. eines Energieerzeugnisses, das wie das verbrauchte Energieerzeugnis steuerpflichtig ist) von der Befreiung erfasst wird?

13. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 1. Februar 2017 beim Gerichtshof eingegangen. Koppers, die dänische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Dieselben Beteiligten waren in der mündlichen Verhandlung vertreten, die am 10. Januar 2018 stattgefunden hat.

Würdigung

Zur ersten Vorlagefrage

Einleitende Bemerkungen

14. Mit der ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob im Licht von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 der Verbrauch eines Energieerzeugnisses durch seinen Hersteller als Heizstoff für die Herstellung anderer Energieerzeugnisse der Steuer auf Energieerzeugnisse unterfällt, wenn die so hergestellten Energieerzeugnisse weder zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind noch in dieser Weise verwendet werden.

15. Das grundsätzliche Rechtsproblem ist dabei die Auslegung des Begriffs der Energieerzeugnisse, soweit es um Erzeugnisse geht, die zwar die Definition von Energieerzeugnissen in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 erfüllen, aber weder zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind noch in dieser Weise verwendet werden, was zur Folge hat, dass die Richtlinie gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich nicht für sie gilt.

16. Koppers ist der Ansicht, dass Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 wörtlich ausgelegt werden müsse und der dort verwendete Begriff der Energieerzeugnisse alle Erzeugnisse umfasse, die die Definition in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie erfüllten. Die dänische Regierung und die Kommission vertreten hingegen die Auffassung, dass diese Definition der Energieerzeugnisse unter Berücksichtigung der Ausnahmeregelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie auszulegen sei. Der in Art. 21 Abs. 3 verwendete Begriff der Energieerzeugnisse umfasse nur diejenigen Erzeugnisse, auf die die Richtlinie Anwendung finde, d. h. solche, die zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt seien oder in dieser Weise verwendet würden.

17. Auf den ersten Blick scheinen Betriebe im Sinne von Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96, wenn sie in Eigenproduktion hergestellte Energieerzeugnisse als Heizstoff verwenden, *per definitionem* Betriebe zu sein, die Energieerzeugnisse herstellen, so dass die angeführte Bestimmung automatisch zur Anwendung kommt. Die Intention des Gesetzgebers war aber wohl eine andere, da in diesem Fall Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der angeführten Richtlinie, in dem von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom die Rede ist, die nicht innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs hergestellt worden sind, der sie zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet, keinen Sinn hätte. Ich denke, dass es in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 um Endprodukte des Betriebs geht und nicht um Nebenprodukte, die anschließend zur Herstellung anderer Erzeugnisse verwendet werden. Derartige Nebenprodukte fallen möglicherweise unter Art. 21 Abs. 6 Buchst. a der angeführten Richtlinie, wohingegen ihr Art. 21 Abs. 3 nur auf Energieerzeugnisse angewendet wird, bei denen es sich um Endprodukte handelt.

18. Folglich ist das Verhältnis zwischen der Definition von Energieerzeugnissen in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 und Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie zu prüfen. Der Wortlaut dieser beiden Bestimmungen lässt verschiedene Auslegungen zu. Nach einer davon ist der Begriff des Energieerzeugnisses eng auszulegen und auf Erzeugnisse zu beschränken, die nicht anders als als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden. Nach einer anderen möglichen Auslegung nimmt Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 die dort genannten Erzeugnisse von der harmonisierten Besteuerung nach dieser Richtlinie aus, hat aber keinen Einfluss auf die Bedeutung der in der Richtlinie verwendeten Begriffe.

Enge Auslegung des Begriffs der Energieerzeugnisse

19. Die erste dieser Auslegungsmöglichkeiten entspricht dem von der dänischen Regierung und der Kommission vertretenen Standpunkt. Danach ist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 als eine Bestimmung anzusehen, die den Geltungsbereich dieser Richtlinie generell beschränke. Sein erster Gedankenstrich gestalte die Definition der „Energieerzeugnisse“ in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie näher aus, so dass dieser Begriff in den folgenden Bestimmungen dahin ausgelegt werden müsse, dass er nur diejenigen Erzeugnisse der in Art. 2 Abs. 1 genannten Kategorien umfasse, die nicht anders als als Kraft- oder Heizstoff verwendet würden.

20. Im Licht von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 müsse daraus gefolgert werden, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen als Heizstoff für die Herstellung anderer Energieerzeugnisse nur dann keinen Steueranspruch begründe, wenn diese anderen Energieerzeugnisse nicht anders als als Kraft- oder Heizstoff verwendet würden. Dieser Lösungsansatz erscheint schlüssig. Er führt nämlich dazu, dass nur die nach der Richtlinie steuerpflichtigen Erzeugnisse sich auf die Besteuerung anderer von ihr umfasster Erzeugnisse auswirken können.

21. Allerdings ist dieser Lösungsansatz mit einer Reihe von Mängeln behaftet, die gegen ihn sprechen.

Mängel der engen Auslegung des Begriffs des Energieerzeugnisses – Wortlautargumente

22. Im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmungen der Richtlinie 2003/96 lässt die oben angeführte Auslegung den Umstand außer Acht, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 nicht „die in Abs. 1 genannten Erzeugnisse“ bzw. in bestimmte KN-Codes eingereihte Erzeugnisse, die nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, vom Geltungsbereich der Richtlinie ausnimmt. Im ersten Gedankenstrich dieser Bestimmung heißt es ausdrücklich, dass die Richtlinie 2003/96 nicht „für *Energieerzeugnisse*, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden“⁴, gilt.

⁴ Hervorhebung nur hier.

23. Das bedeutet, dass die von der Definition in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 umfassten Erzeugnisse, die nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, zwar nicht unter diese Richtlinie fallen, aber doch als Energieerzeugnisse im Sinne ihrer Bestimmungen gelten. Diesen Schluss bestätigt auch der Umstand, dass die Definition der Energieerzeugnisse in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie in Bezug auf bestimmte Kategorien von Erzeugnissen den Vorbehalt enthält, dass es sich dabei nur um Energieerzeugnisse handelt, soweit sie als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden. Dies trifft auf die in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, d und h genannten Erzeugnisse zu. In den übrigen Fällen, insbesondere in Bezug auf die in Buchst. b dieses Absatzes genannten Erzeugnisse, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind, fehlt es jedoch an einem solchen Vorbehalt.

24. Die Kommission erklärt diesen Umstand in ihren schriftlichen Erklärungen damit, dass bestimmte der in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 genannten Kategorien Erzeugnisse umfassten, die in der Regel nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet würden, was den Gesetzgeber dazu veranlasst habe, diese Erzeugnisse nur dann als Energieerzeugnisse einzustufen, wenn sie als Kraft- oder Heizstoff verwendet würden. Die den übrigen Kategorien angehörenden Erzeugnisse würden hingegen regelmäßig als Kraft- oder Heizstoff verwendet, so dass kein entsprechender Vorbehalt erforderlich sei.

25. Allerdings umfasst die Mehrzahl der in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 genannten Kategorien von Erzeugnissen zum größeren oder kleineren Teil sowohl Erzeugnisse, die als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden oder verwendet werden können, als auch Erzeugnisse, die nicht auf diese Weise verwendet werden können oder verwendet werden. Wenn der Gesetzgeber das Kriterium der Verwendungsart zur präzisen Abgrenzung zwischen Energieerzeugnissen und anderen Erzeugnissen hätte nutzen wollen, hätte er die Definition der Energieerzeugnisse nur mit dem entsprechenden allgemeinen Vorbehalt versehen müssen. Der Gesetzgeber wollte aber offenbar zwischen Erzeugnissen, die überhaupt keine Energieerzeugnisse darstellen, wenn sie nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, und Erzeugnissen differenzieren, die Energieerzeugnisse im Sinne der Richtlinie bleiben und lediglich ihren Bestimmungen nicht unterliegen, wenn (und solange) sie nicht als solche verwendet werden. Ich glaube daher nicht, dass Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie 2003/96 als Bestandteil der Definition der Energieerzeugnisse angesehen und daraus der Schluss gezogen werden kann, dass immer, wenn in der Richtlinie von Energieerzeugnissen die Rede ist, dieser Begriff keine Erzeugnisse umfasst, die nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, auch wenn sie die Definition in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie erfüllen.

26. Auch das von der Kommission vorgebrachte Argument, wonach der Begriff der „Energieerzeugnisse“ in Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 einheitlich ausgelegt werden müsse, überzeugt mich nicht. Die Kommission trägt vor, dieser Begriff beziehe sich im Rahmen der angeführten Bestimmung sowohl auf Erzeugnisse, die von dem betreffenden Betrieb zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet würden (ich nenne sie „Zwischenprodukte“), als auch auf die Endprodukte selbst. Wenn Zwischenprodukte als Heizstoff verwendet würden und daher den Bestimmungen der Richtlinie unterlägen, müssten auch die Endprodukte diesen Bestimmungen unterliegen und dürften nicht durch Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie 2003/96 von ihrem Geltungsbereich ausgenommen sein.

27. Selbstverständlich muss derselbe Begriff innerhalb eines Rechtsakts, und erst recht innerhalb einer Bestimmung, einheitlich ausgelegt werden. Meines Erachtens ist jedoch dieser Lösungsansatz der Kommission mit einem Denkfehler behaftet, der in der Logik als *petitio principii* bezeichnet wird. Es liegt auf der Hand, dass ein Zwischenprodukt als Heizstoff bei der Herstellung von Endprodukten verwendet werden muss. Eine anderweitige Verwendung dieses Erzeugnisses könnte nämlich kein Steuertatbestand im Sinne der Richtlinie 2003/96 sein, so dass deren Art. 21 Abs. 3 gar nicht zur Anwendung käme. Das Erfordernis der Verwendung des Energieerzeugnisses als Heizstoff wird also

zwangsläufig erfüllt. Dies folgt aber nicht daraus, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der angeführten Richtlinie bei der Auslegung des Begriffs „Energieerzeugnisse“ in Bezug auf Zwischenprodukte herangezogen wird, sondern ist eine Folge ihrer *tatsächlichen* Verwendung als Heizstoff.

28. Durch die Extrapolation dieser tatsächlichen Verwendung der Zwischenprodukte auf die Auslegung des Begriffs „Energieerzeugnisse“ in Bezug auf die Endprodukte hat die Kommission den vorstehend dargelegten Denkfehler begangen. Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 kann indes dahin ausgelegt werden, dass „die Verwendung von Erzeugnissen, die die Definition in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie erfüllen, als Heizstoff für die Herstellung anderer Erzeugnisse, die diese Definition erfüllen, keinen Steueranspruch begründet“. Dieser Lösungsansatz ist vollkommen schlüssig, ohne dass auf Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie zurückgegriffen werden müsste. Der Grundsatz der einheitlichen Auslegung desselben Begriffs innerhalb einer Bestimmung schließt mithin nicht aus, den Begriff „Energieerzeugnisse“ dahin auszulegen, dass er alle Erzeugnisse bezeichnet, die von der Definition in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 erfasst werden.

29. Die Hauptgründe, die nach meinem Dafürhalten gegen die Erforderlichkeit einer einheitlichen Auslegung von Art. 2 Abs. 1 und 4 der Richtlinie 2003/96 sprechen, sind aber systematischer Natur.

Würdigung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 im Kontext anderer Bestimmungen dieser Richtlinie

30. Gemäß Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 gilt diese nicht nur für die in Art. 2 Art. 1 genannten Energieerzeugnisse, sondern auch für elektrischen Strom. Elektrischer Strom unterliegt, wie Energieerzeugnisse, nach dieser Richtlinie der Besteuerung, allerdings nach etwas anderen Grundsätzen als Energieerzeugnisse. Gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter und vierter Gedankenstrich gilt die Richtlinie nicht für elektrischen Strom, wenn er „hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird“ oder „wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht“. Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 sind „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeter elektrischer Strom“ zwingend von der Steuerpflicht befreit.

31. Nach den Grundsätzen der Auslegung von Rechtsvorschriften müssen alle Gedankenstriche in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 die gleichen Wirkungen entfalten, und zwar in dem Sinne, dass sie in einem einheitlichen Verhältnis zu den anderen Bestimmungen der Richtlinie stehen müssen. Wenn man annimmt, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich dieser Richtlinie die Definition des Begriffs „Energieerzeugnisse“ in Art. 2 Abs. 1 einschränkt, was zur Folge hätte, dass dieser Begriff in den weiteren Bestimmungen der Richtlinie nur Erzeugnisse erfassen würde, die als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, müsste die gleiche Einschränkung für elektrischen Strom gelten, der in der in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter und vierter Gedankenstrich der Richtlinie genannten Weise verwendet wird. Elektrischer Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird, sowie elektrischer Strom, der mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht, wäre kein „elektrischer Strom“ im Sinne der Richtlinie 2003/96. Dieser elektrische Strom könnte sich dann auch nicht auf die Besteuerung anderer Erzeugnisse auswirken, die der Richtlinie unterliegen.

32. Dies würde im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 zu absurden Ergebnissen führen, und zwar dergestalt, dass Energieerzeugnisse und elektrischer Strom, die zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet werden, der für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie genutzt wird, sowie von elektrischem Strom, der mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht, nicht von der Steuer befreit wären und nach den allgemeinen Grundsätzen der Richtlinie besteuert werden müssten. Diese Folge kann aus drei Gründen nicht hingenommen werden.

33. Erstens wird elektrischer Strom nach seiner Erzeugung in das elektrische Netz eingespeist und von Abnehmern in bestimmten Mengen über Verteiler bezogen. Es besteht folglich keine unmittelbare Verbindung zwischen einem bestimmten Erzeuger, dem von ihm erzeugten elektrischen Strom und einem bestimmten Abnehmer. Erst recht besteht keine solche Verbindung zwischen dem Hersteller bzw. Anbieter von Energieerzeugnissen, die zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet werden, und dem Abnehmer dieses Stroms. Die Identifizierung und die anschließende Besteuerung von Energieerzeugnissen, die zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet werden, der für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird, wäre mithin ungemein schwierig, wenn nicht gar unmöglich. Noch schwerer fiele dies im Fall von Energieerzeugnissen, die zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet werden, der mehr als 50 % der Kosten anderer Erzeugnisse ausmacht.

34. Zweitens würde, selbst wenn es möglich wäre, Energieerzeugnisse, die zur Gewinnung von elektrischem Strom verwendet werden, auf diese Weise in Abhängigkeit davon selektiv zu besteuern, wie dieser Strom genutzt wird oder wie hoch sein Anteil an den Kosten der Herstellung anderer Erzeugnisse ist, diese Besteuerung der Ausnahmeregelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter und vierter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 den Sinn nehmen. Elektrischer Strom, der auf die dort genannte Weise genutzt wird, würde zwar nicht unmittelbar besteuert werden, sein Preis würde aber die Steuer auf die zu seiner Gewinnung verwendeten Energieerzeugnisse beinhalten, deren Last ohne Zweifel, wie dies bei mittelbaren Steuern eben der Fall ist, auf die Abnehmer dieses Stroms abgewälzt würde.

35. Drittens widerspräche diese Auslegung auch dem in Art. 21 Abs. 5 der Richtlinie 2003/96 verankerten Grundsatz, wonach Steuern auf elektrischen Strom zum Zeitpunkt der Lieferung durch den Verteiler entstehen. Diese Bestimmung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerpflicht auf elektrischen Strom ist wegen der Anwendung der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie vorgesehenen Befreiung möglich: Da elektrischer Strom als Endprodukt und nicht auf der Stufe des zu seiner Erzeugung verwendeten Kraftstoffs besteuert wird, kann der Zeitpunkt der Besteuerung auf die letzte Stufe des Stromhandels verlagert werden, d. h. den Zeitpunkt der Lieferung an den Abnehmer. Wenn jedoch angenommen würde, dass der Ausschluss bestimmter Arten der Nutzung elektrischen Stroms gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter und vierter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 zur Folge hat, dass die zu seiner Gewinnung verwendeten Energieerzeugnisse nicht von der Steuer befreit werden, würde der Strom entgegen dieser Ausnahmeregelung (siehe oben, Nr. 34) nicht nur *de facto* besteuert, sondern die Besteuerung würde auch auf der Produktions- und nicht auf der Vertriebsstufe erfolgen.

36. Aus den vorstehenden Gründen halte ich den Lösungsansatz für unzutreffend, nach dem die Ausnahmeregelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 zur Folge hat, dass die Definition der dort genannten Erzeugnisse in den weiteren Bestimmungen dieser Richtlinie enger gefasst wird. Dies betrifft sowohl den elektrischen Strom im dritten und vierten Gedankenstrich als auch die Energieerzeugnisse im ersten Gedankenstrich.

37. Daran ändert nach meinem Dafürhalten auch der Umstand nichts, dass es in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 um eine Befreiung von der Steuer geht, während Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie Vorgänge betrifft, die nicht als einen Steueranspruch begründende Steuerentstehungstatbestände gelten.

38. Erstens sind die praktischen Wirkungen in beiden Fällen die gleichen. Wenn ein Betrieb Energieerzeugnisse, die er selbst hergestellt hat, zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet, kann schwerlich ein anderer Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerpflicht bestimmt werden, die Wirkungen sind mithin die gleichen wie bei einer Befreiung dieser Erzeugnisse von der Steuer. So wurde diese Bestimmung im Übrigen auch in dänisches Recht umgesetzt (vgl. Nr. 6).

39. Zweitens sind an dieser Stelle nicht die Wirkungen des in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a bzw. Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Mechanismus ausschlaggebend, sondern das dort geregelte Verhältnis zwischen den einzelnen Erzeugnissen. In beiden Fällen haben wir es mit Erzeugnissen zu tun, die den Bestimmungen der Richtlinie unterliegen und zur Herstellung anderer Erzeugnisse verwendet werden, u. a. der in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dieser Richtlinie genannten Erzeugnisse (der im ersten Gedankenstrich genannten Erzeugnisse im Fall von Art. 21 Abs. 3 bzw. der im dritten und vierten Gedankenstrich genannten Erzeugnisse im Fall von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a). Beide Auslegungen von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie müssen daher in der Frage der Anwendung dieser beiden Bestimmungen zu den gleichen Ergebnissen führen.

40. Alles in allem lässt sich festhalten, dass eine Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96, wonach der dort vorgesehene Ausschluss vom Geltungsbereich dieser Richtlinie zur Folge hat, dass die dort genannten Erzeugnisse sich nicht auf die Besteuerung anderer von der Richtlinie erfasster Erzeugnisse auswirken dürfen, zu im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der angeführten Richtlinie nicht vertretbaren Ergebnissen führt. Diese Auslegung ist daher abzulehnen, und zwar sowohl in Bezug auf den dritten und den vierten als auch in Bezug auf den ersten Gedankenstrich von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b.

Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b. der Richtlinie 2003/96 als Steuerbefreiung sui generis

41. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen bin ich der Ansicht, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 anders auszulegen ist, als die dänische Regierung und die Kommission vorschlagen. Ich denke nämlich, dass diese Bestimmung in Wirklichkeit die dort genannten Erzeugnisse von der in der Richtlinie vorgesehenen Besteuerung befreit. Diese Erzeugnisse unterliegen somit keiner harmonisierten Besteuerung, gelten aber dennoch als Energieerzeugnisse oder elektrischer Strom im Sinne der Richtlinie. Diese Befreiung ist deswegen im Wege eines Ausschlusses vom Geltungsbereich der Richtlinie erfolgt, weil den Mitgliedstaaten dadurch die Möglichkeit belassen wird, diese Erzeugnisse gegebenenfalls auf der Grundlage sonstiger nationaler Bestimmungen zu besteuern. In Bezug auf Erzeugnisse, die zwar nach der Richtlinie 2003/96 von der Steuer befreit sind, aber dennoch ihrem Geltungsbereich unterliegen, ist diese Möglichkeit viel stärker eingeschränkt⁵.

42. Diese Auslegung erlaubt, die Kohärenz der Bestimmungen der Richtlinie in Bezug auf die Besteuerung elektrischen Stroms zu wahren. Die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 vorgesehene Befreiung umfasst mithin auch Erzeugnisse, die zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet werden, der anschließend in einer der in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter und vierter Gedankenstrich dieser Richtlinie genannten Weisen genutzt wird, wodurch die praktischen und logischen Schwierigkeiten vermieden werden, von denen in den Nrn. 33 bis 35 der vorliegenden Schlussanträge die Rede war.

43. Diese Auslegung steht zudem im Einklang mit dem ursprünglichen Vorschlag der Kommission für die Richtlinie 2003/96⁶. Dieser Vorschlag enthielt keine Art. 2 Abs. 4 dieser Richtlinie entsprechende Regelung. Stattdessen sah er vor, dass bestimmte Kategorien von Energieerzeugnissen, insbesondere Erzeugnisse, die nicht als Kraft- bzw. Heizstoff verwendet werden (jetziger Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96), sowie Elektrizität, die im Wesentlichen zur chemischen Reduktion sowie in metallurgischen und elektrolytischen Prozessen verwendet wird (jetziger Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96), von der Steuer befreit werden⁷. Die dem jetzigen Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie entsprechende Bestimmung des Vorschlags verwies ausdrücklich unter Benennung der Codes der Kombinierten Nomenklatur auf die Definition der

⁵ Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12. Vgl. Urteil vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 44).

⁶ KOM(97) 30 endg.

⁷ Vgl. Art. 13 Abs. 1 Buchst. a des Vorschlags.

Energieerzeugnisse, bei deren Herstellung die zu diesem Zweck verwendeten Energieerzeugnisse desselben Betriebs nicht besteuert wurden⁸. Unter Zugrundelegung der Bestimmungen des Vorschlags für die Richtlinie 2003/96 wäre das jetzige Vorbringen der dänischen Regierung und der Kommission unvertretbar, ohne dass auf die systematische Auslegung eingegangen werden müsste.

44. Eine ähnliche Logik lag der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle⁹ zugrunde, die durch die Richtlinie 2003/96 ersetzt wurde. Gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 92/81 wurden von der in dieser Richtlinie vorgesehenen harmonisierten Verbrauchsteuer „nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendete Mineralöle“ befreit. Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie enthielt eine Regelung, die der in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 entsprach. Auch unter Zugrundelegung der Richtlinie 92/81 wäre der von der dänischen Regierung und der Kommission in der vorliegenden Rechtssache vertretene Standpunkt kaum zu verteidigen.

45. In Bezug auf Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 bedeutet die von mir vorgeschlagene Auslegung, dass diese Bestimmung (Satz 1) immer zur Anwendung kommt, wenn die von dem dort genannten Betrieb hergestellten Erzeugnisse zu einer der in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie aufgezählten Kategorien gehören, und zwar unabhängig davon, ob sie als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden.

46. Ich teile nicht die von der dänischen Regierung in ihren Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache vertretene Auffassung, wonach diese Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 deren Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich den Sinn nehme. Wie ich bereits ausgeführt habe, bezweckt die letztgenannte Bestimmung im Wesentlichen eine Befreiung der dort genannten Erzeugnisse von der harmonisierten Besteuerung nach der angeführten Richtlinie, wobei den Mitgliedstaaten die Möglichkeit belassen werden soll, diese Erzeugnisse auf der Grundlage sonstiger Vorschriften zu besteuern.

47. Folglich steht die von mir vorgeschlagene Auslegung auch nicht im Widerspruch zu den Feststellungen im Urteil vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana¹⁰. Aus diesem Urteil geht nämlich nur hervor, dass die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, Erzeugnisse, die zu anderen Zwecken als zum Verbrauch als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, der in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen harmonisierten Besteuerung zu unterwerfen. Daraus folgt aber nicht, dass es sich bei diesen Erzeugnissen nicht mehr um Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie handelt. Im Übrigen bezeichnet der Gerichtshof diese Kategorie von Erzeugnissen selbst als „Energieerzeugnisse“¹¹.

48. Es bleibt die Frage nach der *ratio legis* von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 in der von mir vorgeschlagenen Auslegung. Während man aus den oben in den Nrn. 33 bis 35 angeführten Gründen gut nachvollziehen kann, weshalb Erzeugnisse, die zur Gewinnung elektrischen Stroms genutzt werden, unabhängig von dessen späterer Verwendung von der Steuer befreit werden, stellt sich die Frage, weshalb Energieerzeugnisse, die zur Herstellung anderer, anschließend nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendeter Energieerzeugnisse verwendet werden, nicht besteuert werden sollen.

49. Nach Ansicht der dänischen Regierung und der Kommission soll Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 die doppelte Besteuerung von Energieerzeugnissen – einmal unmittelbar und ein zweites Mal mittelbar durch die Besteuerung der zu ihrer Herstellung verwendeten Energieerzeugnisse – verhindern. Diese *ratio legis* spräche für die von der dänischen Regierung und der Kommission vorgeschlagene Auslegung, wonach nur die Verwendung von Energieerzeugnissen zur Herstellung von anderen besteuerten Energieerzeugnissen, d. h. von Erzeugnissen, die als Kraft- oder Heizstoff verwendet würden, keinen Steueranspruch begründe.

⁸ Vgl. Art. 18 Abs. 3 des Vorschlags.

⁹ ABl. 1992, L 316, S. 12.

¹⁰ C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411.

¹¹ Vgl. Urteil vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 41).

50. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 2003/96 kein generelles Verbot einer doppelten Besteuerung von Energieerzeugnissen aufstellt. Der Grundsatz der einmaligen Besteuerung gilt nur für elektrischen Strom: Er wird auf der Vertriebsstufe besteuert, wohingegen die Energieerzeugnisse, die zu seiner Gewinnung verwendet werden, von der Steuer befreit sind (vgl. die vorstehenden Nrn. 34 und 35). In Bezug auf Energieerzeugnisse berechtigt Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der angeführten Richtlinie die Mitgliedstaaten nur fakultativ dazu, „auch den Verbrauch von elektrischem Strom und von anderen Energieerzeugnissen, die nicht innerhalb des Betriebsgeländes eines solchen [Energieerzeugnisse herstellenden] Betriebes hergestellt worden sind, ... als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand an[zu]sehen“. Auch Energieerzeugnisse, die zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet werden und nicht auf dem Betriebsgelände desselben Betriebs hergestellt wurden, können mithin von der Steuerpflicht umfasst sein, obwohl die Endprodukte ebenfalls besteuert werden. Es trifft zu, dass gerade Dänemark von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und alle Energieerzeugnisse, die zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet werden, unabhängig von ihrem Herstellungsort von der Steuer befreit hat¹². Dies ändert aber nichts an dem Umstand, dass die Richtlinie 2003/96 kein generelles Gebot der einmaligen Besteuerung von Energieerzeugnissen enthält.

51. Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 findet seine Begründung eher in den Schwierigkeiten, die die Besteuerung von Erzeugnissen, die in demselben Betrieb zugleich hergestellt und verbraucht werden, verursachen würde. Diese stellte nicht nur eine zusätzliche Belastung für den Betrieb dar, sondern würde zudem eine strikte Überwachung durch die Steuerbehörden erfordern. Diese Schwierigkeiten gibt es nicht bei Energieerzeugnissen, die von einem anderen Betrieb hergestellt werden als dem, in dem sie später verwendet werden, da die Steuerpflicht bei diesem ersten Betrieb oder dem Verteiler entsteht, der ihre Last anschließend über den Preis der verkauften Energieerzeugnisse abwälzt. Daher überlässt Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie die Frage der Besteuerung solcher Sachverhalte den Mitgliedstaaten.

52. Ich bin mir bewusst, dass auch bei dieser Begründung die von mir vorgeschlagene Auslegung von Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 – wonach der dort verwendete Begriff der „Energieerzeugnisse“ alle in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie genannten Erzeugnisse umfasst, und zwar selbst diejenigen, die für andere Zwecke als als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden – eine gewisse Lücke in dem von der Richtlinie eingeführten Besteuerungssystem offen lässt. Energieerzeugnisse, die zur Herstellung von Erzeugnissen verwendet werden, die keiner Besteuerung unterliegen, müssen nämlich grundsätzlich besteuert werden.

53. Erstens jedoch wird, wie die Kommission in ihren Erklärungen selbst feststellt (vgl. Nr. 23 der vorliegenden Schlussanträge), der entsprechende Vorbehalt in Bezug auf die Kategorien von Erzeugnissen, die nur sporadisch als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, schon in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 Buchst. a, d und h erklärt. Bei den zu diesen Kategorien zählenden Erzeugnissen handelt es sich mithin, soweit sie nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, um keine Energieerzeugnisse im Sinne der Richtlinie. Die übrigen Kategorien umfassen Erzeugnisse, die für gewöhnlich als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden bzw. zu dieser Verwendung bestimmt sind. Eine mögliche Lücke in der Besteuerung wird folglich nur Ausnahmesituationen wie die im Ausgangsverfahren betreffen.

54. Zweitens würde eine im Licht von Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie 2003/96 vorgenommene restriktive Auslegung der in Art. 2 Abs. 1 und 2 der Richtlinie verwendeten Begriffe die in den Nrn. 33 bis 35 der vorliegenden Schlussanträge aufgezeigten Probleme hervorrufen, was die Kohärenz des in der Richtlinie vorgesehenen Besteuerungssystems weit mehr beeinträchtigen würde als die Besteuerungslücke, die die von mir vorgeschlagene Auslegung offen lässt.

¹² Dies geht zumindest aus den in Nr. 6 der vorliegenden Schlussanträge zitierten Bestimmungen des dänischen Rechts hervor.

55. Das Argument der Kommission, wonach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 als eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung von Energieerzeugnissen eng auszulegen sei, überzeugt mich daher nicht. Ausnahmeregelungen müssen in der Tat eng, oder zumindest nicht erweiternd, ausgelegt werden; dies darf jedoch nicht zu grundlegenden Widersprüchen bei der Auslegung anderer Bestimmungen der Richtlinie führen, auf die ich in den Nrn. 33 bis 35 der vorliegenden Schlussanträge hingewiesen habe.

56. Drittens schließlich enthält die Richtlinie 2003/96 sehr viele Ausschlussgründe, Befreiungen und Ausnahmen¹³. Das in dieser Richtlinie verankerte System beruht also gar nicht auf dem Grundsatz einer allgemeinen und ausnahmslosen Besteuerung, so dass die Nichtbesteuerung von Energieerzeugnissen, die auf dem Betriebsgelände desselben Betriebs verwendet werden, der sie hergestellt hat, nach meinem Dafürhalten nicht im Widerspruch zur Logik dieses Systems steht.

57. Nach alledem schlage ich vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass der dort verwendete Begriff der „Energieerzeugnisse“ alle in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie genannten Erzeugnisse umfasst, und zwar unabhängig davon, ob sie als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden.

Zur zweiten Vorlagefrage

58. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob die Mitgliedstaaten die Anwendung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 auf Situationen beschränken können, in denen ein Energieerzeugnis zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet wird, die der Besteuerung nach dieser Richtlinie unterliegen. Das vorliegende Gericht erläutert dabei nicht, ob es ihm nur um die Beschränkung auf Energieerzeugnisse geht, die als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, also solche, die von der Ausnahmeregelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie nicht erfasst werden, oder um eine weiter gehende Beschränkung, z. B. in Bezug auf Erzeugnisse, die keiner der zahlreichen in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen unterfallen.

59. Unabhängig von dieser Frage muss in rechtlicher Hinsicht zwischen Art. 21 Abs. 3 Satz 1 und Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 differenziert werden¹⁴.

60. Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der angeführten Richtlinie ist für die Mitgliedstaaten zwingend. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, ihn in nationales Recht umzusetzen und seine volle Wirksamkeit sicherzustellen. Sie dürfen seine Anwendung folglich nicht in einer Weise einschränken, die im Widerspruch zu seiner richtigen, u. a. dem künftigen Urteil des Gerichtshofs in der vorliegenden Rechtssache zu entnehmenden Auslegung stünde. Falls der Gerichtshof meinen Vorschlag für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage übernehmen und entscheiden sollte, dass sich Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 auf die Herstellung aller Energieerzeugnisse im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie bezieht, und zwar unabhängig von der Art ihrer Verwendung, werden die Mitgliedstaaten seine Anwendung nicht einschränken können. Die zweite Frage wird also, soweit sie Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie betrifft, verneint werden müssen.

61. Was hingegen Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 anbelangt, so hat er fakultativen Charakter und sieht offenkundig mehrere Anwendungsvarianten vor. Ich neige daher zu der Auffassung, dass den Mitgliedstaaten insoweit ein sehr weiter Entscheidungsspielraum zusteht.

¹³ Außer den in den vorliegenden Schlussanträgen angeführten Befreiungen vgl. z. B.: Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter und fünfter Gedankenstrich, Art. 15 und 17 sowie Ausnahmeregelungen für bestimmte Mitgliedstaaten in den Art. 18, 18a und 18b der Richtlinie 2003/96.

¹⁴ Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 bestimmt, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... auch den Verbrauch von elektrischem Strom und von anderen Energieerzeugnissen, die nicht innerhalb des Betriebsgeländes eines solchen Betriebes hergestellt worden sind, ... als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand *ansetzen [können]*“ (Hervorhebung nur hier).

62. Das Ausgangsverfahren betrifft jedoch die Verwendung von Energiezeugnissen auf dem Gelände desjenigen Betriebs, der sie herstellt, so dass Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 zur Anwendung kommt. Die Frage nach der Auslegung von Satz 2 dieser Bestimmung hat folglich nur hypothetischen Charakter. Dementsprechend schlage ich vor, die Antwort auf die zweite Frage auf die Auslegung von Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie zu beschränken.

Ergebnis

63. Nach alledem schlage ich vor, auf die vom Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1. Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist dahin auszulegen, dass der dort verwendete Begriff „Energieerzeugnisse“ alle in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie genannten Erzeugnisse umfasst, und zwar unabhängig davon, ob sie als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden.
2. Die Mitgliedstaaten sind nicht berechtigt, den Anwendungsbereich dieser Bestimmung in Abhängigkeit von der Art und Weise der Verwendung der Energieerzeugnisse zu beschränken, die von einem Betrieb hergestellt wurden, auf den diese Bestimmung Anwendung findet.