



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 23. Mai 2019¹

Rechtssache C-270/18

UPM France
gegen
Premier ministre
Ministre de l'Action et des Comptes publics

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

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Richtlinie 2003/96/EG – Steuerbefreiung für kleine Stromerzeuger, sofern der erzeugte elektrische Strom besteuert wird – Fehlen einer nationalen Steuer auf den Stromverbrauch während der gewährten Übergangsfrist“

¹. Die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (im Folgenden: Richtlinie 2003/96 oder Richtlinie)² gewährte Frankreich eine besondere Übergangsfrist, um die erforderlichen Anpassungen der bestehenden Regelungen vorzunehmen. In dem Vorabentscheidungsersuchen geht es um die jeweiligen Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und des Mitgliedstaats während dieses Zeitraums.

2. Insbesondere macht UPM France auf der Grundlage von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 geltend, dass sie einen Anspruch auf Erstattung der Steuern habe, die sie für ihren Verbrauch von Erdgas in einer Anlage zur Kraft-Wärme-Kopplung entrichtet habe, bei der der dort erzeugte elektrische Strom in einem weiteren Herstellungsverfahren zur eigenen Verwendung eingesetzt werde. UPM France war bisher vor den nationalen Gerichten erfolglos. Der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) als letztinstanzliches Rechtsmittelgericht hat nun den Gerichtshof um Unterstützung bei der Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 ersucht.

¹ Originalsprache: Englisch.

² ABl. 2003, L 283, S. 51. Die Richtlinie 2003/96 ersetzte sowohl die Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12) in der zuletzt durch die Richtlinie 94/74/EG (ABl. 1994, L 365, S. 46) geänderten Fassung als auch die Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 19) in der zuletzt durch die Richtlinie 94/74 geänderten Fassung. Vgl. den ersten Erwägungsgrund und Art. 30 der Richtlinie 2003/96.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Das Hauptziel der Richtlinie 2003/96 ist im dritten Erwägungsgrund dargelegt, in dem es heißt: „Das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und die Erreichung der Ziele der anderen Gemeinschaftspolitiken erfordern die Festsetzung von gemeinschaftlichen Mindeststeuerbeträgen für die meisten Energieerzeugnisse einschließlich elektrischen Stroms, Erdgas und Kohle.“

4. Diese Mindeststeuerbeträge werden im zehnten Erwägungsgrund behandelt, in dem es heißt: „Die Mitgliedstaaten haben den Wunsch geäußert, Steuern unterschiedlicher Art auf Energieerzeugnisse und auf elektrischen Strom einzuführen und beizubehalten. Im Hinblick darauf sollte bestimmt werden, dass die Mitgliedstaaten die Anforderung hinsichtlich der Mindeststeuerbeträge erfüllen, wenn die Gesamtheit der von ihnen als indirekte Steuern erhobenen Abgaben (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) die gemeinschaftlichen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreitet.“

5. Steuerbefreiungen werden im 24. Erwägungsgrund behandelt, in dem es heißt: „Den Mitgliedstaaten sollte die Möglichkeit eingeräumt werden, bestimmte weitere Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen anzuwenden, sofern dies nicht das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigt oder zu Wettbewerbsverzerrungen führt.“

6. Im 25. Erwägungsgrund heißt es weiter: „Insbesondere die Kraft-Wärme-Kopplung und – im Hinblick auf die Förderung des Einsatzes alternativer Energiequellen – erneuerbare Energieträger ... können Anspruch auf eine Vorzugsbehandlung haben.“

7. Im 30. Erwägungsgrund heißt es: „Übergangsfristen und Sondervereinbarungen können erforderlich sein, um den Mitgliedstaaten eine reibungslose Angleichung an die neuen Steuersätze zu ermöglichen und dadurch negative Nebenwirkungen einzuschränken.“

8. Im 33. Erwägungsgrund wird auf die Anwendung der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren³ Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass „der Geltungsbereich der Richtlinie 92/12/EWG ... erforderlichenfalls auf die in dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse und indirekten Steuern ausgeweitet werden [sollte]“.

9. Art. 1 der Richtlinie bestimmt: „Die Mitgliedstaaten erheben nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom.“

10. In Art. 2 Abs. 1 werden „Energieerzeugnisse“ unter Bezugnahme auf die KN-Codes im Anhang der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates⁴ definiert. In Art. 2 Abs. 2 wird der Begriff „elektrischer Strom“ im Sinne der Richtlinie 2003/96 unter Bezugnahme auf einen anderen KN-Code definiert. Dementsprechend werden „Energieerzeugnisse“ und „elektrischer Strom“ in der Richtlinie als eigenständige Begriffe verwendet.

3 ABl. 1992, L 76, S. 1, aufgehoben durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12 (ABl. 2009, L 9, S. 12).

4 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, der bestimmt, dass sich die in der Richtlinie genannten „Codes der Kombinierten Nomenklatur ... auf die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 6. August 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif geltende Fassung [beziehen]“ (ABl. 2001, L 279, S. 1). Der Anhang der Verordnung Nr. 2658/87 ist während des im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraums mehrfach geändert worden, was sich jedoch nicht auf dieses Ersuchen auswirkt.

11. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 enthält eine obligatorische Befreiung von Art. 1: „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.“

12. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 sehen sodann eine fakultative Abweichung von dieser Steuerbefreiung vor: „Es steht den Mitgliedstaaten ... 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.“

13. Art. 15 Abs. 1 Buchst. c und d enthalten weitere fakultative Steuerbefreiungen für die Kraft-Wärme-Kopplung: „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; d) elektrischen Strom, der bei der Kraft-Wärme-Kopplung erzeugt wird, sofern die Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung umweltverträglich sind.“

14. Art. 18 enthält spezifische Übergangsregelungen für eine Reihe von Mitgliedstaaten. Art. 18 Abs. 10 enthält Sonderregelungen für Frankreich. Sein Unterabs. 2 bestimmt: „Die Französische Republik darf von einer Übergangszeit bis zum 1. Januar 2009 Gebrauch machen, um ihr derzeitiges System der Besteuerung von elektrischem Strom an die Vorschriften dieser Richtlinie anzupassen. Während dieses Zeitraums wird der Gesamtdurchschnittsbetrag der derzeitigen lokalen Besteuerung von elektrischem Strom bei der Beurteilung der Frage berücksichtigt, ob die Mindestsätze nach dieser Richtlinie eingehalten werden.“⁵

15. Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 verweist ausdrücklich auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und enthält eine weitere fakultative Steuerbefreiung: „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.“

16. In Art. 28 Abs. 1 heißt es: „Die Mitgliedstaaten erlassen und veröffentlichen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie spätestens am 31. Dezember 2003 nachzukommen; sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.“

⁵ Art. 18 Abs. 2 bestimmt darüber hinaus: „Unbeschadet der in den Absätzen 3 bis 12 genannten Zeiträume wird, sofern dies nicht zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führt, den Mitgliedstaaten, denen die Anwendung der neuen Mindestbeträge Schwierigkeiten bereitet, eine Übergangsfrist bis zum 1. Januar 2007 gewährt, insbesondere um die Preisstabilität nicht zu gefährden.“ Frankreich hat im Ausgangsverfahren jedoch nicht geltend gemacht, dass es sich auf diese Bestimmung stütze.

Nationales Recht

Besteuerung von Gas

17. Für dieses Ersuchen maßgeblich ist der Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2006⁶. Während dieses Zeitraums bestimmte Art. 266 *quinquies* des „Code des douanes“ (Zollkodex)⁷, dass Erdgas einer innerstaatlichen Verbrauchsteuer auf Erdgas, der „taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel“, gemeinhin als „TICGN“ bezeichnet, unterliegt.

18. Nach Art. 266 *quinquies A* des Zollkodex wurde jedoch für die kombinierte Erzeugung von Kraft und Wärme in Anlagen, die spätestens am 31. Dezember 2005 in Betrieb genommen wurden, eine fünfjährige Befreiung von der TICGN gewährt, berechnet ab dem Tag der Inbetriebnahme der Anlage.

19. Art. 266 *quinquies* wurde später geändert⁸ und sah (in Art. 266 *quinquies C*) für die Stromerzeugung eine fortdauernde Befreiung von der TICGN (ab dem 1. Januar 2006) vor, von der allerdings unter Art. 266 *quinquies A* fallende Anlagen ausgenommen waren.

20. Art. 266 *quinquies* wurde rückwirkend zum 1. Januar 2006 erneut geändert⁹ und sah (in Art. 266 *quinquies A*) vor, dass die Erzeuger auf ihre Steuerbefreiung nach Art. 266 *quinquies A* verzichten (und damit in den Genuss von Art. 266 *quinquies C* gelangen) konnten, sofern sie nicht einen Elektrizitätsvertrag im Zusammenhang mit der Modernisierung und Weiterentwicklung der öffentlichen Stromversorgung abgeschlossen hatten¹⁰.

21. Gleichzeitig wurde Art. 266 *quinquies A* dahin geändert, dass die dort vorgesehene fünfjährige Befreiung Anlagen erfasste, die spätestens am 31. Januar 2007 in Betrieb genommen worden waren.

22. Zwischen den Parteien scheint unstrittig zu sein, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach Art. 266 *quinquies A* nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums ab Inbetriebnahme der Anlage nicht ausgeübt werden konnte, und zwar unabhängig davon, ob eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift tatsächlich gewährt worden war.

23. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gemäß Art. 266 *quinquies C*, nämlich der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß Art. 266 *quinquies A*, erst nach Ablauf des im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraums – nämlich im Jahr 2011 – aufgehoben wurde¹¹.

⁶ Vgl. unten, Nr. 30.

⁷ Art. 37 der Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002 (Gesetz Nr. 2002-1576 vom 30. Dezember 2002 über den Nachtragshaushalt für 2002).

⁸ Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 (Gesetz Nr. 2005-1719 vom 30. Dezember 2005 über den Nachtragshaushalt für 2006) und Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (Gesetz Nr. 2005-1720 vom 30. Dezember 2005 über den Nachtragshaushalt für 2005).

⁹ Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 (Gesetz Nr. 2007-1824 vom 25. Dezember 2007 über den Nachtragshaushalt für 2007), Art. 62.

¹⁰ 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), Art. 10 und 50.

¹¹ Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (Gesetz Nr. 2011-900 vom 29. Juli 2011 über den Nachtragshaushalt für 2011), Art. 17.

Besteuerung von elektrischem Strom

24. Während des maßgeblichen Zeitraums wurde in Frankreich keine nationale Stromsteuer erhoben. Der Stromverbrauch unterlag nur der „*contribution au service public de l'électricité*“ (Beitrag zur öffentlichen Stromversorgung), gemeinhin als „CSPE“ bezeichnet, einer Abgabe steuerlicher Art¹².

25. Das vorliegende Gericht hat darauf hingewiesen, dass Einheiten, die elektrischen Strom erzeugt hätten, neben der CSPE lokale Abgaben hätten zahlen müssen. Diese Abgaben seien jedoch nur auf an Endverbraucher gelieferten elektrischen Strom erhoben worden, nicht aber auf elektrischen Strom, der zur eigenen Verwendung erzeugt worden sei (womit sich das Ausgangsverfahren befasst).

26. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass erst nach dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum – nämlich im Jahr 2010 – ein Gesetz verabschiedet wurde, um den Strommarkt (mit Wirkung vom 1. Januar 2011) nach den Vorgaben der Richtlinie 2003/96 neu zu organisieren¹³. Mit diesem Gesetz wurde eine nationale Steuer auf den Stromverbrauch eingeführt. Ferner wurde Art. 266 *quinquies C* geändert, um kleinen Stromerzeugern, d. h. Erzeugern, die weniger als 240 Mio. Kilowattstunden pro Produktionsstätte erzeugen, eine Steuerbefreiung zu gewähren.

Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

27. UPM France betreibt zum Zwecke ihres Papierherstellungsunternehmens eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage, die Erdgas als Brennstoff nutzt. Der auf diese Weise erzeugte elektrische Strom wird wiederum in einem weiteren Prozess zur Wärmeerzeugung verwendet.

28. Das Gas, das im maßgeblichen Zeitraum (von 2004 bis 2006) an UPM France geliefert wurde, unterlag gemäß Art. 266 *quinquies* des französischen Zollkodex der TICGN¹⁴.

29. Dem Vorlagebeschluss ist zu entnehmen, dass die Anlage von UPM France zu früh in Betrieb genommen wurde, um unter die fünfjährige Steuerbefreiung nach Art. 266 *quinquies A* zu fallen, dass die Steuerbefreiung anderenfalls jedoch hätte in Anspruch genommen werden können. Da dieser Fünf-Jahres-Zeitraum, berechnet ab Inbetriebnahme der Anlage, abgelaufen war, konnte UPM France nicht auf ihren (unterstellten) Anspruch auf die Steuerbefreiung nach Art. 266 *quinquies A* verzichten und damit nicht in den Genuss der fortdauernden Steuerbefreiung gemäß Art. 266 *quinquies C* gelangen¹⁵.

30. UPM France war auf der Grundlage von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 der Auffassung, dass ihr für den Anteil ihres Gasverbrauchs, der verwendet worden sei, um für ihre eigenen nachfolgenden Produktionsprozesse elektrischen Strom zu erzeugen, die Befreiung von der TICGN hätte gewährt werden müssen. Dementsprechend erhob sie beim Tribunal Administratif de Cergy-Pontoise (Verwaltungsgericht Cergy-Pontoise, Frankreich) Klage auf Rückzahlung von 2 962 224,08 Euro zuzüglich gesetzlicher Zinsen und Zinseszinsen als anteilige Erstattung der im Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 31. März 2008 gezahlten TICGN und als Ersatz des Schadens, der ihr dadurch entstanden sei, dass die Französische Republik die Richtlinie 2003/96 verspätet umgesetzt habe.

12 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) in der durch die Loi n° 2003-8, du 3 janvier 2003, relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (Gesetz Nr. 2003-8 vom 3. Januar 2003 über die Gas- und Strommärkte und die öffentliche Energieversorgung) geltenden Fassung. Vgl. Rn. 12 f. des Urteils vom 25. Juli 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587).

13 Loi n° 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (Gesetz Nr. 2010-1448 vom 7. Dezember 2010 zur Neuorganisation des Strommarkts).

14 Siehe oben, Nr. 17.

15 Der Leser mag auf die Nrn. 18 bis 22 der vorliegenden Schlussanträge Bezug nehmen, um seine Erinnerung an die (verschlungenen) nationalen Vorschriften aufzufrischen, die zu diesem Ergebnis führen.

31. Mit Urteil vom 17. Juli 2013 erklärte das Verwaltungsgericht Cergy-Pontoise die Klage von UPM France in Höhe von 137 931 Euro für den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. März 2008 für erledigt und wies sie im Übrigen für den Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2006 ab. Um diesen Zeitraum geht es im nachfolgenden Verfahren, in dem das vorliegende Ersuchen ergangen ist¹⁶.

32. Mit Urteil vom 15. März 2016 wies die Cour Administrative d'Appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles, Frankreich) die von UPM France gegen dieses Urteil eingelegte Berufung mit der Begründung zurück, dass die TICGN nicht danach aufgeteilt werden könne, ob das fragliche Gas für die Erzeugung von elektrischem Strom oder von Wärme verwendet worden sei, und dass Steuerbefreiungen nur durch Art. 15 der Richtlinie 2003/96 geregelt würden.

33. UPM France legte daraufhin am 17. Mai 2016 Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein. Sie beantragte, das Urteil des Verwaltungsberufungsgerichts Versailles aufzuheben und den Staat gemäß Art. L-761-1 Verwaltungsgerichtsordnung¹⁷, der die Kostentragung betrifft, zusätzlich zur Zahlung eines Betrags von 5 000 Euro zu verurteilen.

34. UPM France beantragte ferner hilfsweise, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten, oder (höchst hilfsweise), das Rechtsmittelverfahren mit einem bereits vor dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahren zu verbinden, in dem ein Ersuchen ergangen ist (im Folgenden: Rechtssache Cristal Union)¹⁸, um dem Gerichtshof zusätzliche Fragen zu unterbreiten und es ihr zu ermöglichen, Erklärungen einzureichen.

35. Am 7. März 2018 erging das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Cristal Union. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „die in dieser Bestimmung [Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96] vorgesehene obligatorische Befreiung auf bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse anwendbar ist, die im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden“¹⁹.

36. Ungeachtet dieses Urteils ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass Fragen nach der zutreffenden Auslegung der Richtlinie 2003/96 offen geblieben seien. Seiner Auffassung nach hat das Verwaltungsberufungsgericht Versailles rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Besteuerung des Erdgases, das UPM France für die kombinierte Erzeugung von Wärme und elektrischem Strom verwendet habe, ausschließlich unter Art. 15 der Richtlinie 2003/96 falle. Es hat daher das Verfahren ausgesetzt und folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass sich die Befreiung, die die Mitgliedstaaten kleinen Stromerzeugern gewähren dürfen, sofern sie die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuern, aus einer Situation ergeben kann, wie sie in Rn. 7 des vorliegenden Beschlusses für den Zeitraum vor dem 1. Januar 2011 beschrieben wurde, in dem Frankreich, wie nach der Richtlinie zulässig, noch keine innerstaatliche Steuer auf den Endverbrauch von elektrischem Strom und damit auch keine Befreiung von dieser Steuer für kleine Stromerzeuger eingeführt hatte?
2. Falls die erste Frage bejaht wird: Wie sind Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 für kleine Stromerzeuger, die den von ihnen erzeugten Strom für ihre Tätigkeit verbrauchen, zu kombinieren? Ist insbesondere eine Mindestbesteuerung vorgesehen, die

¹⁶ Dem Beschluss ist zu entnehmen, dass die Begrenzung des maßgeblichen Zeitraums auf 2004 bis 2006 im nachfolgenden Berufungsverfahren weder angefochten noch aufgehoben wurde.

¹⁷ Ordonnance (gesetzesvertretende Verordnung) 2000-387 vom 4. Mai 2000.

¹⁸ Vgl. Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

¹⁹ Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168).

sich entweder aus der Besteuerung des elektrischen Stroms ergibt, der unter Befreiung des verwendeten Erdgases erzeugt wurde, oder aus einer Steuerbefreiung für die Stromerzeugung, wobei der Mitgliedstaat dann verpflichtet ist, das verwendete Erdgas zu besteuern?

37. UPM France, die Französische Republik, das Königreich Spanien und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 14. März 2019 mündlich verhandelt.

Würdigung

Zulässigkeit

38. Die französische Regierung hält die Vorlagefragen für unzulässig. Nach Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 der Richtlinie 2003/96 habe Frankreich während des maßgeblichen Zeitraums von 2004 bis 2006 (und sogar bis zum 1. Januar 2009) über eine Übergangsfrist zur Anpassung bestehender Rechtsvorschriften verfügt. Wie der Gerichtshof im Urteil *Messer France* erläutert habe, „[stellt] die Beachtung der von dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuersätze bis zum 1. Januar 2009 die einzige der Französischen Republik obliegende Verpflichtung aus den vom Unionsrecht vorgesehenen Regelungen zur Strombesteuerung [dar]“²⁰.

39. Ich habe durchaus Verständnis für den Standpunkt der Französischen Republik, möchte allerdings darauf hinweisen, dass die Frage der Zulässigkeit in keinem der früheren Urteile (*Messer France* und *Cristal Union*)²¹, die in Beantwortung von Fragen ergingen, die dasselbe vorlegende Gericht zur Richtlinie 2003/96 gestellt hatte, erörtert wurde.

40. Darüber hinaus folgt aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass es Sache des nationalen Richters ist, über die Erheblichkeit einer Vorlage zu entscheiden, und dass der Gerichtshof nur die Beantwortung von Fragen ablehnen sollte, die für den nationalen Rechtsstreit offensichtlich nicht von Belang sind²².

41. Daher werde ich zunächst prüfen, ob während der Übergangsfrist für Frankreich aus der Richtlinie herrührende Verpflichtungen bestanden, die eine ausreichende Grundlage für die Vorlage der Fragen bilden können²³.

Übergangsfrist

42. Die Frist für die Umsetzung der Richtlinie lief gemäß Art. 28 Abs. 1 am 31. Dezember 2003 ab. Bis zu diesem Datum durften die Mitgliedstaaten lediglich „während der in dieser [Richtlinie] festgesetzten Umsetzungsfrist keine Vorschriften erlassen ..., die geeignet sind, die Erreichung des in dieser Richtlinie vorgeschriebenen Zieles ernstlich in Frage zu stellen“²⁴.

20 Urteil vom 25. Juli 2018 (C-103/17, EU:C:2018:587, Rn. 23). Im Übrigen bezieht sich das Urteil auf die Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12.

21 Urteile vom 25. Juli 2018 (C-103/17, EU:C:2018:587), und vom 7. März 2018, (C-31/17, EU:C:2018:168).

22 Urteil vom 8. September 2010, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Urteil vom 28. März 1995, *Kleinwort Benson* (C-346/93, EU:C:1995:85, Rn. 22 bis 24).

24 Urteil vom 18. Dezember 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, EU:C:1997:628, Rn. 50).

43. Dass Frankreich die Richtlinie nicht bis zum Ablauf der ihm durch Art. 18 Abs. 10 der Richtlinie eingeräumten besonderen Übergangsfrist (die am 1. Januar 2009 und daher nach dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum endete)²⁵ vollständig umgesetzt hat, ist gleichermaßen ohne Bedeutung.

44. Es ließe sich argumentieren, dass die Verpflichtungen eines Mitgliedstaats während einer Übergangsfrist die gleichen sein sollten wie während einer Umsetzungsfrist und dass Frankreich dementsprechend keine Vorschriften erlassen durfte, die geeignet waren, die Erreichung des vorgeschriebenen Zieles ernstlich in Frage zu stellen²⁶.

45. Allerdings geht es hier nicht um die Frage, ob Frankreich während der Übergangsfrist Maßnahmen getroffen hat, die die spätere vollständige Umsetzung der Richtlinie in Frage stellen konnten. Es geht vielmehr darum, ob Frankreich während dieser Frist *gegen die ihm obliegenden Verpflichtungen aus der Richtlinie* verstoßen hat.

46. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass Frankreich in Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 der Richtlinie 2003/96 zwar eine besondere Übergangsfrist eingeräumt worden sei. Dies bedeute aber nicht, dass Frankreich nicht das strukturelle Gleichgewicht der Richtlinie 2003/96 wahren müsse, das erfordere, dass die Erzeugung von elektrischem Strom entweder auf der Eingangsseite (Inputs) oder auf der Ausgangsseite (Outputs) besteuert werde. Frankreich sei daher verpflichtet gewesen, bestimmte Bestimmungen der Richtlinie einzuhalten, um zu gewährleisten, dass einerseits die Mindeststeuersätze erreicht und andererseits das Verbot der Besteuerung von Energieerzeugnissen gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a eingehalten würden.

47. Diese Auffassung sei durch das Urteil *Cristal Union* bestätigt worden, in dem der Gerichtshof die Art. 14 und 15 der Richtlinie für den Zeitraum ausgelegt habe, in dem die Übergangsregelung für Frankreich gegolten habe²⁷. In diesem Zusammenhang möchte ich darauf hinweisen, dass der Gerichtshof im Urteil *Flughafen Köln/Bonn*²⁸ festgestellt hat, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a „unmittelbare Wirkung entfaltet, ... so dass sich ein Einzelner vor den nationalen Gerichten ... unmittelbar auf diese Bestimmung berufen kann“.

48. Die Auffassung der Kommission wird meines Erachtens jedoch nicht durch den Wortlaut der Richtlinie gestützt.

49. Es trifft zu, dass ein umfassendes Steuersystem, bei dem entweder die Inputs oder die Outputs zu besteuern sind, in vielerlei Hinsicht einen logischen Ansatz für die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom darstellen würde. Die Kommission hat jedoch nicht dargelegt, welche Bestimmungen der Richtlinie diesen Ansatz als übergeordneten Grundsatz festlegen würden.

50. Aus dem strukturellen Gleichgewicht der Richtlinie lassen sich daher meines Erachtens keine zusätzlichen Verpflichtungen ableiten, die den Mitgliedstaaten sogar während einer Umsetzungs- oder Übergangsfrist obliegen.

25 Urteil vom 25. Oktober 2012, *Kommission/Frankreich* (C-164/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:665).

26 Siehe oben, Fn. 24.

27 Urteil vom 7. März 2018 (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 46).

28 Urteil vom 17. Juli 2008 (C-226/07, EU:C:2008:429, Rn. 39).

51. Es sei vielmehr darauf hingewiesen, dass die Richtlinie 2003/96 zwar die Besteuerung sowohl von Energieerzeugnissen als auch von elektrischem Strom betrifft, Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 seinem Wortlaut nach jedoch lediglich eine Übergangszeit vorsieht, in der Frankreich sein *derzeitiges System der Besteuerung* beibehalten kann. Die französische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass der Verweis auf ein „System“ dahin zu verstehen sei, dass sowohl die Besteuerung des erzeugten Stroms (Outputs) als auch die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, die bei der Energieerzeugung verwendet werden (Inputs), erfasst seien.

52. Trotz dieses Verweises auf ein „System“ wird in Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 allerdings auch ausdrücklich festgestellt, dass während des Übergangszeitraums „der Gesamtdurchschnittsbetrag der derzeitigen *lokalen Besteuerung von elektrischem Strom* bei der Beurteilung der Frage berücksichtigt [wird], ob die Mindestsätze nach dieser Richtlinie eingehalten werden“ (Hervorhebung nur hier). Das vorliegende Gericht hat erläutert, dass die lokale Besteuerung von elektrischem Strom während des fraglichen Zeitraums nur für elektrischen Strom als *Output* in Form der Lieferung an Endverbraucher galt²⁹. Zur eigenen Verwendung erzeugter elektrischer Strom war von einer solchen Besteuerung ausgenommen.

53. Somit scheint Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 offensichtlich dahin zu verstehen sein, dass er nur die Besteuerung von elektrischem Strom als Output betrifft, nicht aber die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, die als Inputs verwendet werden. Auch die vorbereitenden Arbeiten zur Richtlinie 2003/96³⁰ bieten keine Grundlage für das Vorbringen Frankreichs, dass der Anwendungsbereich von Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 sowohl die Input- als auch die Output-Besteuerung umfasse.

54. Unter diesen Umständen sollte der Gerichtshof seinen allgemein anerkannten Auslegungsgrundsatz anwenden, wonach jede Bestimmung, die „eine Ausnahme von der allgemeinen Regel enthält, eng auszulegen [ist]“³¹.

55. Die Richtlinie 2003/96 weist mehrere Ebenen auf. Art. 1 schreibt die Besteuerung sowohl von Energieerzeugnissen als auch von elektrischem Strom vor. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a enthält sodann eine *obligatorische Befreiung* für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, die als Inputs zur Stromerzeugung verwendet werden³².

56. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a selbst und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 enthalten weitere *fakultative Abweichungen* von dieser obligatorischen Befreiung. Diese sind Gegenstand der Vorlagefragen.

57. Mir scheint, dass die obligatorische Steuerbefreiung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a (in ihrer Eigenschaft als *Befreiung*) in dieser vielschichtigen Regelung restriktiv ausgelegt werden muss. Gleichzeitig ist sie jedoch als *allgemeine Regelung* in Bezug auf die weiteren Bestimmungen anzusehen, die die Möglichkeit vorsehen, von dieser obligatorischen Befreiung abzuweichen. Folgerichtigerweise ist die Übergangsregelung des Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 grundsätzlich als Ausnahme zu den Hauptvorschriften der Richtlinie (die daher sowohl Art. 1 als auch die obligatorische Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a umfassen) anzusehen. Sie ist daher restriktiv auszulegen.

²⁹ Siehe oben, Nr. 25.

³⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97) 30 endg. – CNS 97/0111 (ABl. 1997, C 139, S. 14), und die Begründung hierzu.

³¹ Urteil vom 30. März 2006, Smits-Koolhoven (C-495/04, EU:C:2006:218, Rn. 31).

³² Urteile vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 27), und vom 27. Juni 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498, Rn. 45).

58. Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 für Frankreich eine Übergangszeit vorsieht, in der eine Befreiung für die bestehende Stromsteuer besteht, und dass ferner ausdrücklich auf die lokale Stromsteuer in diesem Mitgliedstaat verwiesen wird, die während dieses Zeitraums eine Steuer auf den *Output* war. Daraus folgt, dass Art. 18 Abs. 10 während der Übergangsfrist *keine* Ausnahme von dem in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a vorgesehenen Verbot von Input-Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischem Strom, die bei der Stromerzeugung verwendet werden, vorsah.

59. Die Übergangsfrist nach Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 bewirkt daher keinen Schutz einer Input-Steuer auf Energieerzeugnisse wie im vorliegenden Fall der TICGN.

60. Diese Auslegung entspricht dem Urteil *Messer France*, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die Beachtung der in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Mindeststeuersätze „die einzige der Französischen Republik obliegende Verpflichtung *aus den* vom Unionsrecht vorgesehenen *Regelungen zur Strombesteuerung* darstellte“³³.

61. Man könnte geltend machen, dass es widersprüchlich wäre, Frankreich eine Übergangsfrist in Bezug auf die Besteuerung von elektrischem Strom als Output zu gewähren, nicht aber in Bezug auf die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, die bei der Stromerzeugung als Inputs verwendet werden.

62. Sollte jedoch eine restriktive Auslegung dazu führen, dass eine Übergangsregelung nicht ganz perfekt erscheint, ist dieses Risiko meines Erachtens von der Partei zu tragen, die von der Übergangsfrist profitieren sollte. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn die restriktive Auslegung Grundprinzipien des Unionsrechts fördern soll.

63. Das Ziel der Richtlinie 2003/96 ist, wie in ihrem zweiten Erwägungsgrund ausgeführt, das „[reibungslöse] Funktionieren des Binnenmarktes“. Dieser Zweck würde nicht erreicht, wenn ein Mitgliedstaat zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom besteuern dürfte, während für andere Mitgliedstaaten ein Verbot einer solchen Besteuerung bestünde. Daher müsste jede Ausnahme von diesem Verbot in der Übergangsregelung ausdrücklich festgelegt werden.

64. In der Rechtssache *KappAhl*³⁴ hat der Gerichtshof eine vorübergehende Beitrittsregelung für Finnland in Bezug auf Zölle auf Waren aus Drittländern geprüft, die es Finnland ermöglichte, höhere als die im Zollkodex der EU enthaltenen Zölle zu erheben. Die finnische Regierung machte geltend, dass sie daher auch in der Lage sein müsse, die unterschiedlichen Zollsätze auf Erzeugnisse aus Drittländern anzuwenden, wenn diese Erzeugnisse über andere EU-Mitgliedstaaten nach Finnland eingeführt würden, denn sonst könnte die Übergangsregelung offen umgangen werden.

65. Der Wortlaut der dort streitigen Übergangsregelung enthielt jedoch nichts dafür, dass sie auch auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten angewandt werden könnte. Der Gerichtshof vertrat die Auffassung, dass „die Bedeutung, die dem Grundsatz des freien Warenverkehrs zwischen Mitgliedstaaten zukommt, verlangt, dass eine – wenn auch nur vorübergehende – Abweichung klar und eindeutig zugelassen wird“³⁵.

66. Vorliegend nimmt die in der Übergangsregelung des Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 enthaltene Abweichung nur „klar und eindeutig“ Bezug auf die „Besteuerung von elektrischem Strom“. Auf die Verwendung von Energieerzeugnissen und von elektrischem Strom zur Stromerzeugung wird nicht Bezug genommen.

³³ Urteil vom 25. Juli 2018 (C-103/17, EU:C:2018:587, Rn. 23, Hervorhebung nur hier).

³⁴ Urteil vom 3. Dezember 1998 (C-233/97, EU:C:1998:585).

³⁵ Urteil vom 3. Dezember 1998, *KappAhl* (C-233/97, EU:C:1998:585, Rn. 21).

67. Unter diesen Umständen bin ich der Auffassung, dass Frankreich während der in Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 vorgesehenen Übergangszeit an die Bestimmungen der Richtlinie 2003/96 gebunden war, die die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, die zur Stromerzeugung verwendet werden, betrafen. Die vorgelegten Fragen (die die Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 betreffen) sind daher zu beantworten.

Erste Frage

68. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 während der Übergangsfrist nach Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2 anwendbar ist, mit der Folge, dass Frankreich – ungeachtet der obligatorischen Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a – die von kleinen Erzeugern für die Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse in Fällen besteuern darf, in denen diese Erzeuger keiner Besteuerung des von ihnen erzeugten elektrischen Stroms unterliegen.

69. Aus dem rechtlichen Rahmen ergibt sich eindeutig, dass im Zeitraum von 2004 bis 2006 Einheiten, die elektrischen Strom zur eigenen Verwendung erzeugten, die CSPE als steuerlichen Beitrag zur öffentlichen Stromversorgung entrichten mussten. Die lokale Abgabe auf elektrischen Strom galt nur für die Lieferung von elektrischem Strom an Endverbraucher, nicht aber für die Erzeugung von elektrischem Strom zur eigenen Verwendung³⁶.

70. Fest steht auch, dass eine nationale Stromsteuer in Frankreich erst mit Wirkung vom 1. Januar 2011 eingeführt wurde – d. h. zwei Jahre nach dem Ablauf der Übergangsfrist gemäß Art. 18 Abs. 10 Unterabs. 2³⁷.

71. Die Frage lässt sich daher wie folgt umformulieren: Reichen die Umstände, dass es erstens im maßgeblichen Zeitraum keine nationale Steuer auf elektrischen Strom gab, zweitens die CSPE eher als steuerlicher Beitrag denn als Steuer betrachtet worden zu sein scheint und drittens lokale Abgaben auf elektrischen Strom nicht auf die Erzeugung von elektrischem Strom zur eigenen Verwendung erhoben wurden, zusammen genommen aus, um die Anforderungen von Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie zu erfüllen, so dass Frankreich Energieerzeugnisse besteuern darf, die von kleinen Erzeugern für die Erzeugung von elektrischem Strom zur eigenen Verwendung verwendet werden?

72. Meiner Ansicht nach lautet die Antwort nein.

73. Aus den von mir angeführten Gründen³⁸ ist das in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a vorgesehene obligatorische Verbot der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, die bei der Stromerzeugung als Inputs verwendet werden, als eine der allgemeinen Regeln der Richtlinie zu betrachten. Daher ist die in Art. 21 Abs. 5 vorgesehene fakultative Abweichung von dieser obligatorischen Befreiung restriktiv auszulegen.

74. Somit kann Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 nur angewandt werden, wenn das nationale Recht eine solche Steuerbefreiung für die Stromerzeugung zur eigenen Verwendung durch kleine Erzeuger vorsieht. Diesen wurde hier aber zwischen 2004 und 2006 keine solche Befreiung gewährt. Vielmehr mussten alle Erzeuger einen steuerlichen Beitrag zur öffentlichen Stromversorgung leisten, und alle Erzeuger waren von lokalen Abgaben auf elektrischen Strom, den sie zur eigenen Verwendung erzeugten, befreit.

³⁶ Siehe oben, Nrn. 24 und 25.

³⁷ Siehe oben, Nr. 26.

³⁸ Siehe oben, Nr. 57.

75. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob der steuerliche Beitrag zur öffentlichen Stromversorgung an sich als Steuer im Sinne der Richtlinie 92/12 einzustufen wäre, die die Grundlage für die Einstufung von Steuern nach der Richtlinie 2003/96 bildet, wie in deren 33. Erwägungsgrund erläutert wird³⁹. Es bleibt dabei, dass die französische Regierung vor dem 1. Januar 2011 keine Regelung getroffen hatte, die kleinen Erzeugern bei der Erzeugung von elektrischem Strom zur eigenen Verwendung eine Steuerbefreiung gewährte⁴⁰. Daher konnte Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 vor diesem Datum keine Anwendung finden.

76. Darüber hinaus ist eine Abweichung von einer obligatorischen Befreiung in der Richtlinie nur dann zulässig, wenn sie ordnungsgemäß umgesetzt wurde. Art. 21 wurde in Frankreich erst 2011 umgesetzt⁴¹. Dies ist ein weiterer Grund dafür, dass die Abweichung in Art. 21 für den vorangehenden Zeitraum nicht herangezogen werden konnte.

77. Im gleichen Sinne hat der Gerichtshof im Urteil Flughafen Köln/Bonn darauf hingewiesen, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 als „Beschränkung der Befreiungsregel ... nur Eventualcharakter [hat], und ein *Mitgliedstaat, der von dieser Befreiung keinen Gebrauch gemacht hat, kann sich nicht auf sein eigenes Unterlassen berufen*, um einem Steuerpflichtigen eine *Steuerbefreiung* zu verwehren, die dieser nach der Richtlinie 2003/96 *in Anspruch nehmen kann*“⁴².

78. Ich schlage daher vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 als Abweichung von der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a vorgesehenen obligatorischen Steuerbefreiung restriktiv auszulegen ist. Er kann daher nur herangezogen werden, wenn der elektrische Strom der allgemeinen Besteuerung nach Maßgabe der Richtlinie 92/12 unterliegt und im nationalen Recht eine Steuerbefreiung für die Erzeugung zur eigenen Verwendung durch kleine Stromerzeuger festgelegt worden ist, die mit Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 im Einklang steht.

79. Abschließend möchte ich feststellen, dass der französische Zollkodex während des maßgeblichen Zeitraums offenbar bestimmte Mechanismen zur Befreiung der Erzeuger von der Entrichtung der TICGN zur Verfügung gestellt hat. Ob diese Befreiungen ausreichen würden, um die Anforderungen an das Verbot des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a zu erfüllen, wäre vom nationalen Gericht zu entscheiden. Ich weise jedoch darauf hin, dass die Befreiungen im französischen Zollkodex zeitlichen Begrenzungen unterworfen zu sein scheinen, die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie nicht enthalten sind.

Zweite Frage

80. Mit seiner zweiten Frage möchte das Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 so auszulegen sind, dass eine Normenkollision zwischen diesen Bestimmungen, die für kleine Erzeuger gelten, die den von ihnen erzeugten elektrischen Strom verbrauchen, vermieden wird.

81. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a enthält in Wirklichkeit zwei eigenständige Bestimmungen. Satz 1 enthält eine der allgemeinen (zwingenden) Regeln der Richtlinie 2003/96: Wenn Energieerzeugnisse und elektrischer Strom als Inputs zur Stromerzeugung verwendet werden, sollen sie nicht besteuert werden.

³⁹ Siehe oben, Nr. 8.

⁴⁰ Siehe oben, Nr. 26.

⁴¹ Siehe oben, Fn. 11.

⁴² Urteil vom 17. Juli 2008 (C-226/07, EU:C:2008:429, Rn. 32, Hervorhebung nur hier).

82. Die Sätze 2 und 3 enthalten eine vollkommen andere Bestimmung. Zusammen sehen sie aus Umweltschutzerwägungen eine Abweichung von der obligatorischen Steuerbefreiung der als Inputs verwendeten Energieerzeugnisse vor. Wird von dieser Abweichung zur Besteuerung dieser Energieerzeugnisse Gebrauch gemacht, unterliegt die daraus resultierende Besteuerung nicht den in der Richtlinie 2003/96 festgelegten Mindeststeuerbeträgen und wird auch nicht darauf angerechnet.

83. Die Auslegungsschwierigkeiten ergeben sich daraus, dass Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 (Erzeugung zur eigenen Verwendung durch kleine Erzeuger) als fakultative Abweichung formuliert und lediglich der allgemeine Verweis „unbeschadet des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe a)“ verwendet wurde, ohne dass angegeben worden wäre, auf welche Teile von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a sich diese Abweichung bezieht. Größere Präzision und Klarheit bei der Redaktion wären zweifellos hilfreich gewesen.

84. Allerdings kann sich die Abweichung nach Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 logischerweise nur auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 (das obligatorische Verbot der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom als Inputs für die Stromerzeugung) beziehen. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 enthält eine Abweichung von dieser obligatorischen Steuerbefreiung, die eine *Alternative* zu der Abweichung nach Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 darstellt.

85. Weder der Wortlaut der Richtlinie 2003/96 noch ihre Erwägungsgründe und die Vorarbeiten enthalten Hinweise darauf, in welcher Beziehung diese beiden Abweichungen von der obligatorischen Steuerbefreiung zueinander stehen⁴³.

86. Meiner Ansicht nach ergibt sich unmittelbar aus den Voraussetzungen für die beiden Abweichungen, dass sie nicht als miteinander kollidierend angesehen werden können. Die umweltpolitische Ausnahme nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a kann auf *alle* Erzeuger angewandt werden, und die daraus folgenden Steuereinnahmen fallen nicht unter die Richtlinie 2003/96 und werden bei der Berechnung der Mindeststeuersätze im Sinne der Richtlinie nicht einbezogen. Die Steuerbefreiung für kleine Erzeuger gemäß Art. 21 Abs. 5 ist nur auf die Erzeugung zur eigenen Verwendung anwendbar, und die daraus folgenden Steuereinnahmen fallen unter die Richtlinie und werden bei der Berechnung der Mindeststeuersätze einbezogen.

87. Diese Auslegung wird auch durch das Urteil *Cristal Union* gestützt, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass „[a]ußerdem ... anzumerken [ist], dass in Fällen, in denen der Unionsgesetzgeber die Absicht hatte, es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, von diesem System der obligatorischen Befreiung abzuweichen, er dies ausdrücklich vorgesehen hat, und zwar in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96, wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, bzw. in Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten, die den von kleinen Stromerzeugern erzeugten Strom von der Steuer befreien, die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuern müssen“⁴⁴.

88. Daher schlage ich vor, auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 als Abweichung von der obligatorischen Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 unabhängig von der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 vorgesehenen umweltpolitischen Abweichung ist. Während für die gemäß Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 von kleinen Stromerzeugern erhobenen Steuern die Mindeststeuerbeträge der Richtlinie 2003/96 gelten, ist dies bei den gemäß der umweltpolitischen Abweichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a erhobenen Steuern nicht der Fall.

⁴³ Siehe oben, Fn. 30.

⁴⁴ Urteil vom 7. März 2018 (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 27, Hervorhebung nur hier).

Ergebnis

89. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist als Abweichung von der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 vorgesehenen obligatorischen Steuerbefreiung restriktiv auszulegen. Er kann daher nur herangezogen werden, wenn der elektrische Strom der allgemeinen Besteuerung nach Maßgabe der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren unterliegt und im nationalen Recht eine Steuerbefreiung für die Erzeugung zur eigenen Verwendung durch kleine Stromerzeuger festgelegt worden ist, die mit Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 im Einklang steht.
2. Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 2003/96 als Abweichung von der obligatorischen Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 ist unabhängig von der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 vorgesehenen umweltpolitischen Abweichung. Während für die gemäß Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 von kleinen Stromerzeugern erhobenen Steuern die Mindeststeuerbeträge der Richtlinie 2003/96 gelten, ist dies bei den gemäß der umweltpolitischen Abweichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a erhobenen Steuern nicht der Fall.