



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MACIEJ SZPUNAR  
vom 23. April 2020<sup>1</sup>

**Rechtssache C-44/19**

**Repsol Petróleo, SA  
gegen  
Administración General del Estado**

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Supremo [Oberster Gerichtshof, Spanien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 21 Abs. 3 – Steuerfreiheit von Energieerzeugnissen, die in einem Betrieb verwendet werden, der Energieerzeugnisse herstellt – Gleichzeitige Herstellung von Energieerzeugnissen und anderen Produkten“

## **Einleitung**

1. Das Unionsrecht harmonisiert die Grundsätze der Besteuerung von Energieerzeugnissen und legt auch das Mindestniveau dieser Besteuerung fest. Von dieser Besteuerung ausgenommen ist jedoch die Verwendung von Energieerzeugnissen zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse. Der Gerichtshof hat sich bereits in mehreren Entscheidungen mit den einschlägigen Bestimmungen befasst<sup>2</sup>. Weder diese Bestimmungen noch die angeführte Rechtsprechung geben jedoch eine Antwort auf die Frage, wie Energieerzeugnisse behandelt werden müssen, die zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet werden, wenn im Rahmen dieser Herstellung auch Produkte gewonnen werden, die keine Energieerzeugnisse sind. Um diese Frage geht es in der vorliegenden Rechtssache.

<sup>1</sup> Originalsprache: Polnisch.

<sup>2</sup> Vgl. insbesondere Urteile vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), vom 27. Juni 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), sowie vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933).

## Rechtlicher Rahmen

### *Unionsrecht*

2. Art. 21 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom<sup>3</sup> bestimmt:

„(1) Über die allgemeinen Vorschriften zur Definition des Steuertatbestands und die Vorschriften für die Entrichtung der Steuer gemäß der Richtlinie 92/12/EWG [des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1)] hinaus entsteht die Steuer auf Energieerzeugnisse ferner bei Eintritt eines Steuertatbestands gemäß Artikel 2 Absatz 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. Die Mitgliedstaaten können auch den Verbrauch von elektrischem Strom und von anderen Energieerzeugnissen, die nicht innerhalb des Betriebsgeländes eines solchen Betriebes hergestellt worden sind, sowie den Verbrauch von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Kraftstoffe für die Erzeugung von elektrischem Strom herstellt, als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand ansehen. 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.“

### *Spanisches Recht*

3. Art. 47 Abs. 1 Buchst. b des Gesetzes 38/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Verbrauchsteuern (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales)<sup>4</sup> bestimmt:

„Folgende Fälle des Eigenverbrauchs sind steuerfrei:

...

b) der Verbrauch von Mineralölen als Heizstoff zur Herstellung von Mineralölen im Verfahren der Steueraussetzung“.

<sup>3</sup> ABl. 2003, L 283, S. 51.

<sup>4</sup> BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44305.

## Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

4. Die Repsol Petróleo SA, eine Gesellschaft spanischen Rechts (im Folgenden: Repsol), betreibt eine wirtschaftliche Tätigkeit u. a. auf dem Gebiet der Herstellung von Energieerzeugnissen im Rohölraffinationsverfahren. In diesem Verfahren entsteht neben Energieerzeugnissen eine Reihe von anderen Erzeugnissen wie Schwefel, schweres Heizöl, aromatische Kohlenwasserstoffe sowie Wasserdampf. Diese Erzeugnisse werden anschließend verkauft und in der Chemieindustrie genutzt, teilweise aber auch erneut im Herstellungsprozess verwendet.

5. Mit Bescheid vom 2. April 2012 verpflichteten die spanischen Steuerbehörden Repsol zur Zahlung der Verbrauchsteuer auf Mineralöle für die Geschäftsjahre 2007 und 2008 wegen des Verbrauchs der durch diese Gesellschaft hergestellten Mineralöle für eigene Zwecke als Heizstoff im Herstellungsprozess, soweit in diesem Prozess Produkte hergestellt wurden, die keine Energieerzeugnisse sind. Nach Ansicht der Steuerbehörde müssen die Mineralöle, die im Herstellungsprozess Verwendung finden, nämlich proportional zu den nicht energetischen Produkten besteuert werden, die in diesem Prozess hergestellt worden sind.

6. Einspruch und Klage der Gesellschaft gegen diesen Bescheid wurden im Verwaltungsverfahren und vom Gericht des ersten Rechtszugs zurück- bzw. abgewiesen. Diese Entscheidungen wurden insbesondere auf die ständige Rechtsprechung des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) gestützt, wonach der Eigenverbrauch von Energieerzeugnissen nur insoweit steuerfrei sei, als er der Herstellung anderer Energieerzeugnisse diene. Diese Rechtsprechung beruht auf den Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie 92/81<sup>5</sup>.

7. Repsol hat Kassationsbeschwerde gegen das erstinstanzliche Urteil beim vorlegenden Gericht eingelegt.

8. Unter diesen Umständen hat das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass auf den Eigenverbrauch von Energieerzeugnissen auf dem Betriebsgelände des Herstellers Verbrauchsteuer auf Mineralöle in der Höhe des Anteils erhoben werden kann, in dem bei der Produktion nicht energetische Erzeugnisse anfallen?

Oder steht vielmehr das Ziel dieser Vorschrift, den Verbrauch von Energieerzeugnissen, der für die Herstellung von Endenergieerzeugnissen erforderlich ist, nicht zu besteuern, einer Besteuerung dieses Eigenverbrauchs in dem Anteil entgegen, in dem bei der Herstellung andere, nicht energetische Erzeugnisse anfallen, auch wenn diese nicht energetischen Erzeugnisse zwangsläufig als Abfallprodukte des Herstellungsprozesses selbst anfallen?

9. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 24. Januar 2019 beim Gerichtshof eingegangen. Repsol, die spanische und die tschechische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Repsol, die spanische Regierung und die Kommission waren in der mündlichen Verhandlung vom 4. März 2020 vertreten.

<sup>5</sup> Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12). Diese Richtlinie wurde aufgehoben und durch die Richtlinie 2003/96 ersetzt.

## Würdigung

10. Mit seiner Vorlagefrage in der vorliegenden Rechtssache möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass, wenn im Herstellungsprozess von Energieerzeugnissen zwangsläufig auch nicht energetische Produkte anfallen, der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken dieser Herstellung insgesamt nicht als ein Steuerentstehungstatbestand angesehen wird, der einen Steueranspruch begründet, oder ob dies nur für den Anteil der Energieerzeugnisse gilt, die in diesem Prozess entstehen, während der Anteil, der den anderen Produkten entspricht, davon ausgenommen bleibt.

11. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 eine komplexe Struktur aufweist.

12. Nach Satz 1 dieses Artikels gilt der sogenannte Eigenverbrauch von Energieerzeugnissen, d. h. der Verbrauch von Erzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs, der sie hergestellt hat, nicht als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungstatbestand.

13. Nach Satz 2 dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten den Verbrauch von Energieerzeugnissen (sowie von elektrischem Strom) innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs, der Energieerzeugnisse herstellt, auch dann als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand ansehen, wenn diese Erzeugnisse nicht in diesem Betrieb hergestellt worden sind.

14. Schließlich enthält Satz 3 den Vorbehalt, dass die vorstehend angeführten Regelungen keine Anwendung finden, wenn der Verbrauch der Energieerzeugnisse zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Energieerzeugnissen erfolgt, z. B. zum Antrieb von Fahrzeugen.

15. Aus Art. 21 Abs. 3 Satz 3 der Richtlinie 2003/96 kann der Umkehrschluss gezogen werden, dass nur der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken der Herstellung dieser Erzeugnisse nicht als ein Steuerentstehungstatbestand angesehen wird (bzw. werden kann), der einen Steueranspruch begründet. Diese Schlussfolgerung wird auch durch den Wortlaut der Vorgängervorschrift, Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81, bestätigt, wonach der Verbrauch von Mineralölen innerhalb des Betriebsgeländes eines Mineralölherstellungsbetriebs nicht als den Steueranspruch begründender Steuertatbestand gilt, „sofern der Verbrauch zu Herstellungszwecken dient“. Diese Bestimmung enthielt auch eine Regelung, die dem jetzigen Art. 21 Abs. 3 Satz 3 der Richtlinie 2003/96 entspricht<sup>6</sup>.

16. Wie ich jedoch bereits in der Einleitung zu den vorliegenden Schlussanträgen ausgeführt habe, entscheidet Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 nicht darüber, ob und in welchem Umfang der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken eines Herstellungsprozesses, in dessen Rahmen gleichzeitig Energieerzeugnisse und andere Produkte entstehen, als ein Steuerentstehungstatbestand angesehen werden kann, der einen Steueranspruch begründet.

17. Wie es scheint, kommen hierbei zwei unterschiedliche Lösungsansätze in Frage.

18. Auf der einen Seite kann, wie die tschechische Regierung zutreffend in ihren Erklärungen ausführt, die grammatikalische Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 zu dem Schluss führen, dass diese Regelung in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren auf alle Energieerzeugnisse Anwendung finden muss, die Repsol im Herstellungsprozess verwendet.

<sup>6</sup> Die Richtlinie 92/81 enthielt hingegen keine Ermächtigung an die Mitgliedstaaten wie im jetzigen Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96.

19. In dieser Bestimmung ist nämlich nur vom „Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt“, die Rede, während ihr Satz 3 den „Verbrauch... zu Zwecken, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen“, vom Anwendungsbereich ausnimmt.

20. Wie aus den Angaben im Vorlagebeschluss und den Erklärungen der Parteien hervorgeht, werden im Prozess der Rohölraffination die Energieerzeugnisse, die zur Erwärmung des Rohöls auf die in diesem Prozess erforderliche Temperatur genutzt werden, vollständig zur Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet. Bei den gleichzeitig gewonnenen nicht energetischen Erzeugnissen handelt es sich hingegen um zwangsläufig anfallende Nebenprodukte dieses Prozesses. Die Entstehung dieser Produkte ist ein integraler Bestandteil des Herstellungsprozesses von Energieerzeugnissen, so dass angenommen werden muss, dass alle Energieerzeugnisse, die in diesem technologischen Verfahren verwendet werden, der Herstellung von Energieerzeugnissen dienen. Der Wortlaut von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 wäre folglich dahin auszulegen, dass die vorstehend angeführten Energieerzeugnisse insofern, als sie vollständig zu Zwecken der Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden, auch vollständig von der in Rede stehenden Regelung umfasst sein müssen.

21. Diese Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 findet im Übrigen ihre Bestätigung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs, worauf Repsol zutreffend hingewiesen hat. Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass „aus der negativen Formulierung von Satz 3 dieser Bestimmung abgeleitet werden [kann], dass diese von der Ausnahme nur den Verbrauch von Energieerzeugnissen ausschließen soll, *die keinen Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen aufweisen*“, und dass „dem Verbrauch von Energieerzeugnissen diese Ausnahme nicht allein wegen seiner Ausgestaltung vorenthalten werden kann, *sofern er zum technologischen Prozess der Herstellung von Energieerzeugnissen beiträgt*“<sup>7</sup>. Es lässt sich indes kaum bestreiten, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren die im technologischen Verfahren verwendeten Energieerzeugnisse einen „Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen aufweisen“ und insgesamt „zum technologischen Prozess der Herstellung von Energieerzeugnissen beitr[agen]“.

22. Auf der anderen Seite berücksichtigt diese Auslegung, auch wenn sie in Anbetracht des Wortlauts der in Rede stehenden Bestimmung der Richtlinie vertretbar erscheint, nicht hinreichend die systematischen Aspekte ihrer Auslegung<sup>8</sup> und würde zu einer unbegründeten Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse führen, die zur Herstellung von nicht energetischen Produkten verwendet werden.

23. Wenn nämlich im Herstellungsprozess sowohl Energieerzeugnisse als auch nicht energetische Produkte entstehen, dann muss dieser Herstellungsprozess als gleichzeitige Herstellung dieser beiden Arten von Erzeugnissen angesehen werden.

24. Keine Rolle spielt dabei, dass es sich in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren bei den hergestellten Produkten, die keine Energieerzeugnisse sind, nur um zwangsläufig anfallende Nebenprodukte handelt, d. h., dass der Herstellungsprozess als solcher nicht darauf ausgerichtet ist, sie aber nicht vermieden werden können. Soweit nämlich die Erzeugnisse des Herstellungsprozesses einen Marktwert haben und ihr Hersteller sie verkaufen kann, werden sie für ihn zu einer Ware, d. h. zu einer potenziellen Einnahmequelle. Es ist daher unerheblich, ob ihre Herstellung zielgerichtet erfolgt oder ob sie nur zwangsläufig bei der Herstellung anderer Erzeugnisse anfallen. In steuerlicher Hinsicht sind diese beiden Sachverhalte gleich zu behandeln. Dies erfordern der Grundsatz der Gleichbehandlung und die Notwendigkeit der Gewährleistung eines unverfälschten Wettbewerbs. Anders verhielte es sich nur, wenn die anderen Produkte, die im Herstellungsprozess der Energieerzeugnisse anfallen, nur einen vernachlässigbaren oder gar keinen Marktwert hätten und nur

<sup>7</sup> Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 30, Hervorhebung nur hier).

<sup>8</sup> Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen bei der Auslegung von Vorschriften des Unionsrechts die systematischen Aspekte berücksichtigt werden (vgl. in Bezug auf Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 22).

Kosten für den Hersteller darstellen würden. Ich teile daher nicht die Auffassung von Repsol, wonach der „Hauptzweck“ der ausgeübten Tätigkeit maßgeblich sei. Die wirtschaftliche Tätigkeit unterliegt Rechtsvorschriften, u. a. denen des Steuerrechts, nicht wegen des damit verfolgten Ziels, sondern wegen ihrer tatsächlichen Merkmale und Folgen.

25. Nach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 kann der Verbrauch von Energieerzeugnissen nur insoweit ausnahmsweise als kein Steueranspruch begründender Steuerentstehungsbestand angesehen werden, als er der Herstellung von Produkten dient, die aufgrund ihrer Verwendung als Kraft- oder Heizstoff ihrerseits selbst der Besteuerung als Energieerzeugnisse nach dieser Richtlinie unterliegen<sup>9</sup>.

26. Die Verwendung von Energieerzeugnissen als Heizstoff im Herstellungsprozess ist steuerpflichtig, wenn das Endprodukt kein Energieerzeugnis ist oder nicht zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt ist.

27. Die Nichtbesteuerung von Energieerzeugnissen in dieser letztgenannten Situation würde eine Lücke in den durch die Richtlinie 2003/96 eingeführten Besteuerungsregeln entstehen lassen, weil Erzeugnisse nicht besteuert würden, die an sich dieser Besteuerung unterliegen müssten<sup>10</sup>.

28. Die fehlende Besteuerung dieser Erzeugnisse würde indes nicht durch die Besteuerung der unter ihrer Verwendung hergestellten Endprodukte ausgeglichen werden, da diese Endprodukte nicht der Besteuerung unterliegen<sup>11</sup>.

29. Die Kohärenz des durch die Richtlinie 2003/96 geschaffenen Steuersystems erfordert daher die Besteuerung von Energieerzeugnissen, die im Herstellungsprozess Verwendung finden, soweit in diesem Prozess Produkte hergestellt werden, die keine Energieerzeugnisse sind.

30. Zwar hat der Gerichtshof, wie ich in Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, in einer der Rechtssachen, die die Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 betrafen, entschieden, dass diese Bestimmung nur dann nicht zur Anwendung kommt, wenn Energieerzeugnisse zu Zwecken verwendet werden, die in keinem Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen stehen<sup>12</sup>. Doch ist die Situation eine andere, wenn im Rahmen desselben technologischen Verfahrens gleichzeitig sowohl Energieerzeugnisse als auch nicht energetische Produkte hergestellt werden.

31. Zu berücksichtigen ist insbesondere der Kontext, in dem das oben genannte Urteil des Gerichtshofs ergangen ist. In der Rechtssache Petrotel-Lukoil ging es um die Anwendung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 auf Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wasserdampf verwendet wurden, der wiederum u. a. im Herstellungsprozess von Energieerzeugnissen genutzt wurde. Es war dieser Kontext, in dem der Gerichtshof angenommen hat, dass vom Anwendungsbereich der angeführten Vorschrift nur Fälle ausgeschlossen sind, in denen Energieerzeugnisse zu Zwecken verwendet werden, die nicht im Zusammenhang mit der Herstellung dieser Erzeugnisse stehen. Wenn sie jedoch zur Herstellung von Zwischenprodukten verwendet werden, die anschließend bei der Herstellung von Energieerzeugnissen genutzt werden, kommt diese Bestimmung vollumfänglich zur Anwendung. Es stand zweifelsfrei fest, dass es sich bei den Endprodukten des Herstellungsprozesses in der Rechtssache Petrotel-Lukoil um Energieerzeugnisse handelt.

9 Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 32).

10 Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 29).

11 Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 30).

12 Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 30).

32. In der vorliegenden Rechtssache geht es jedoch um einen anderen Sachverhalt, und zwar um die gleichzeitige Herstellung von Energieerzeugnissen und nicht energetischen Produkten. Die Feststellungen des Gerichtshofs in der Rechtssache Petrotel-Lukoil können daher nicht ohne Weiteres auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden.

33. Eine größere Ähnlichkeit zur vorliegenden Rechtssache weist die Rechtssache Cristal Union<sup>13</sup> auf. In dieser Rechtssache ging es um die Frage, ob die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 für Energieerzeugnisse, die bei der Stromerzeugung verwendet werden, auch auf Energieerzeugnisse Anwendung findet, die dazu verwendet werden, gleichzeitig elektrischen Strom und Wärmeenergie im Verfahren der sogenannten Kraft-Wärme-Kopplung zu erzeugen.

34. In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof zwar keine Auslegung von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 vorgenommen, doch erlaubt sie einen hilfreichen Analogieschluss auf die vorliegende Rechtssache, da sie die Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse betraf, die zur gleichzeitigen Erzeugung von Energie verwendet werden, die zu dieser Befreiung berechtigt (d. h. elektrischen Strom), und Energie, die dieses Recht nicht gewährt (Wärmeenergie). Diese Analogie ist umso mehr gerechtfertigt, als der Mechanismus der Kraft-Wärme-Kopplung auf dem Gedanken einer nützlichen und wirtschaftlich gewinnbringenden Verwendung der Energie beruht, die im Herstellungsprozess einer anderen Energieart entsteht, die nach der klassischen Herstellungstechnologie nicht genutzt würde und verloren ginge. Ähnlich verhält es sich in der vorliegenden Rechtssache, in der es um nicht energetische Produkte geht, deren Herstellung eine zwangsläufige Nebenfolge der Herstellung von Energieerzeugnissen ist und die eine wirtschaftliche Verwendung finden, wodurch ihnen ein Marktwert zukommt.

35. In der Rechtssache Cristal Union hatte der Gerichtshof keine Zweifel daran, dass die obligatorische Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse, die zur Stromerzeugung verwendet werden, auf die Kraft-Wärme-Kopplung anwendbar ist<sup>14</sup>. Es bestanden aber auch keine Zweifel daran, dass diese Befreiung nur für den Teil der Energieerzeugnisse gilt, die im Verfahren der Kraft-Wärme-Kopplung zur Stromerzeugung verwendet werden, und zwar proportional zum Anteil dieser elektrischen Energie im Verhältnis zur gleichzeitig gewonnenen Wärmeenergie. Der Gerichtshof hat in dieser Weise entschieden, obwohl im technologischen Verfahren der Kraft-Wärme-Kopplung alle Energieerzeugnisse, die in diesem Verfahren verwendet werden, sowohl der Gewinnung elektrischen Stroms als auch von Wärmeenergie dienen. Es ist nicht möglich, eine genaue Abgrenzung vorzunehmen, welcher Teil dieser Energieerzeugnisse der Gewinnung welcher dieser beiden Energiearten dient<sup>15</sup>.

36. Der Gerichtshof hat deswegen den Grundsatz aufgestellt, dass im Fall der gleichzeitigen Herstellung von Erzeugnissen, die das Recht auf Steuerbefreiung in Bezug auf die zu dieser Herstellung verwendeten Erzeugnisse gewähren, und von Erzeugnissen, die dieses Recht nicht gewähren, die Befreiung proportional zu der Menge der einzelnen Arten der Endprodukte erfolgen muss, die in diesem Herstellungsprozess erzeugt werden.

37. Meines Erachtens muss dieser Grundsatz in der vorliegenden Rechtssache entsprechend gelten. Im Fall der gleichzeitigen Herstellung von Energieerzeugnissen und Produkten, die keine Energieerzeugnisse sind, wird der Verbrauch der Energieerzeugnisse zu Zwecken dieser Herstellung nach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 nicht als ein Steuerentstehungstatbestand, der einen Steueranspruch begründet, angesehen, jedoch nur proportional zum Anteil der in diesem Prozess hergestellten Energieerzeugnisse.

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

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

15 Vgl. insbesondere Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 45), in dem der Gerichtshof auf die möglichen Schwierigkeiten bei der Berechnung des Anteils der Energieerzeugnisse eingeht, die den jeweils erzeugten Energiearten zuzurechnen sind.

38. Des Weiteren muss darauf hingewiesen werden, dass ein Hersteller von Energieerzeugnissen, der sich in einer Situation wie Repsol befindet, in keiner Weise dadurch geschädigt wird, dass die von ihm verwendeten Energieerzeugnisse proportional zum Anteil der nicht energetischen Produkte besteuert werden, die er gleichzeitig herstellt. Soweit Energieerzeugnisse zur Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden, unterfallen sie nämlich vollumfänglich den Regelungen in Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96. Wenn es hingegen um die Herstellung von Produkten geht, die keine Energieerzeugnisse sind, kann die Steuer auf die bei dieser Herstellung verwendeten Energieerzeugnisse als indirekte Steuer vollständig über den Preis dieser nicht energetischen Produkte kompensiert werden, die auf dem Markt angeboten werden, wie es bei allen anderen Produkten der Fall ist, zu deren Herstellung Energieerzeugnisse verwendet werden.

39. Diese Lösung ist im Hinblick auf die Notwendigkeit, einen unverfälschten Wettbewerb zu wahren, sogar geboten. Es kann nämlich vorkommen, dass nicht energetische Produkte, die zusammen mit Energieerzeugnissen in ein und demselben technologischen Verfahren hergestellt werden, in ein Wettbewerbsverhältnis zu ähnlichen Produkten treten, die nicht in einem solchen gekoppelten Verfahren hergestellt werden, bei deren Herstellung jedoch Energieerzeugnisse Verwendung finden. Solche Energieerzeugnisse unterliegen jedoch der normalen Steuerregelung, so dass Energieerzeugnisse, die in einem gekoppelten Herstellungsprozess verwendet werden, in der gleichen Weise behandelt werden müssen. Es geht hierbei nicht nur um Erzeugnisse, die tatsächlich in dem von Repsol angewandten technologischen Verfahren hergestellt werden, sondern um alle Erzeugnisse, die derzeit oder in der Zukunft gleichzeitig mit Energieerzeugnissen jedweder Art hergestellt werden oder werden können.

40. Es spielt dabei keine Rolle, dass die Herstellung von nicht energetischen Produkten eine zwangsläufige Nebenfolge der Herstellung dieser zweiten Art von Erzeugnissen ist und dass ihre Herstellung, wie z. B. die Gewinnung von Schwefel im Entschwefelungsverfahren, durch Umweltschutzvorschriften vorgeschrieben ist. Jeder Unternehmer, der eine wirtschaftliche Tätigkeit auf einem bestimmten Gebiet aufnimmt, muss mit den Kosten und den Beschränkungen dieser Tätigkeit rechnen. Der Umstand, dass im Herstellungsprozess bestimmter Energieerzeugnisse zwangsläufig auch bestimmte nicht energetische Produkte anfallen, ist ein allgemein bekanntes Merkmal dieser Art von Tätigkeit, wobei die Möglichkeit des Verkaufs der letztgenannten Produkte auf dem Markt zu ihrer betriebswirtschaftlichen Bilanz gehört. Ebenso gehört zu dieser Bilanz die Besteuerung der zu Herstellungszwecken verwendeten Energieerzeugnisse proportional zum Anteil der erzeugten nicht energetischen Produkte.

41. Ich teile auch nicht die Auffassung von Repsol, wonach die Änderung des Wortlauts von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 gegenüber dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81 eine Änderung seiner Auslegung erforderlich mache.

42. Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/81 bestimmte, dass der Verbrauch von Mineralölen innerhalb des Betriebsgeländes eines Mineralölherstellungsbetriebs nicht als den Steueranspruch begründender Steuertatbestand gilt, „sofern der Verbrauch zu Herstellungszwecken [dieser Mineralöle] dient“. Unterabs. 2 dieses Absatzes präziserte anschließend, dass der Verbrauch zu herstellungsfremden Zwecken als ein den Steueranspruch begründender Steuertatbestand gilt. In dieser Bestimmung wurde zwischen zwei Arten der Verwendung von Mineralölen unterschieden: zu Zwecken der Herstellung solcher Öle und zu herstellungsfremden Zwecken. Diese beiden Kategorien schlossen sich gegenseitig aus und waren zugleich abschließend: Es waren weder Fälle vorgesehen, die beiden Kategorien unterfielen, noch solche, die keiner davon angehörten.

43. Der Wortlaut von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 ändert daran nichts. In Satz 1 dieses Absatzes, der dem ersten Unterabsatz von Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81 entspricht, wurde zwar auf den Vorbehalt verzichtet, dass der Verbrauch zu Zwecken der Herstellung von Energieerzeugnissen dienen muss. Satz 3 der angeführten Bestimmung, der dem zweiten Unterabsatz von Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81 entspricht, enthält jedoch weiterhin diesen Vorbehalt und hat



einen im Wesentlichen identischen Wortlaut. Der Unionsgesetzgeber ging offenbar – meines Erachtens zu Recht – davon aus, dass es nicht erforderlich ist, den gleichen Vorbehalt in beiden Sätzen zu wiederholen. Wenn nämlich Satz 3 Fälle des Verbrauchs von Energieerzeugnissen zu herstellungsfremden Zwecken ausschließt, heißt das zwangsläufig, dass Satz 1 sich nur auf Fälle bezieht, bei denen der Verbrauch im Zusammenhang mit dieser Herstellung steht. Der normative Regelungsinhalt von Art. 21 Abs. 3 Sätze 1 und 3 der Richtlinie 2003/96 ist folglich der gleiche wie der von Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81<sup>16</sup>. Daran ändert sich auch nichts durch die Hinzufügung von Satz 2 in Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96, der lediglich die Auflistung der Fälle des Verbrauchs von Energieerzeugnissen erweitert, die nicht als ein den Steueranspruch begründender Steuerentstehungstatbestand angesehen werden. Gleichwohl muss dieser Verbrauch zu Zwecken der Herstellung solcher Erzeugnisse erfolgen.

44. Es liegt demnach auch kein Logikwechsel vor, von dem in den Erklärungen von Repsol die Rede ist. Nach ihren Erklärungen sollte die Besteuerung des Eigenverbrauchs von Mineralölen gemäß Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81 die Regel sein, während sie nur ausnahmsweise nicht besteuert werden sollten. Nach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 sei hingegen die Nichtbesteuerung des Eigenverbrauchs von Energieerzeugnissen die Regel, während ihre Besteuerung – wenn der Verbrauch in keinem Zusammenhang mit der Herstellung dieser Produkte stehe – die Ausnahme darstelle.

45. Es fällt schwer, sich dieser Auffassung anzuschließen. Sowohl die Richtlinie 92/81 als auch die Richtlinie 2003/96 folgen der gleichen Logik, nach der die Besteuerung von Mineralölen bzw. Energieerzeugnissen die Regel ist, während die Nichtbesteuerung des Eigenverbrauchs dieser Produkte eine Ausnahme darstellt, die dann zur Anwendung kommt, wenn dieser Verbrauch zu Zwecken der Herstellung dieser Produkte erfolgt.

46. Diese Erwägungen, insbesondere die Kohärenz des durch die Richtlinie 2003/96 eingeführten Besteuerungssystems von Energieerzeugnissen sowie die Notwendigkeit der Wahrung eines unverfälschten Wettbewerbs auf dem Markt für Waren, zu deren Herstellung Energieerzeugnisse verwendet werden, erfordern nach meiner Ansicht eine Auslegung von Art. 21 Abs. 3 dieser Richtlinie, die darüber hinausgeht, was der Wortlaut dieser Bestimmung für sich genommen nahelegt. Es muss dabei betont werden, dass dieser Wortlaut keine eindeutige Antwort auf die Frage liefert, wie Energieerzeugnisse besteuert werden müssen, die zur gleichzeitigen Herstellung von Energieerzeugnissen und nicht energetischen Produkten verwendet werden. Es geht also keineswegs um eine Auslegung *contra legem*, sondern nur um eine Ergänzung der Ergebnisse der Wortlautauslegung durch Elemente der systematischen Auslegung.

47. Folglich ist Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass, wenn im Herstellungsprozess von Energieerzeugnissen zwangsläufig auch nicht energetische Produkte anfallen, der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken dieser Herstellung in Bezug auf den Anteil dieser Produkte, der dem Anteil der hergestellten Energieerzeugnisse entspricht, nicht als ein Steuerentstehungstatbestand angesehen wird, der einen Steueranspruch begründet.

48. Es muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass Art. 21 Abs. 3 der angeführten Richtlinie nur auf Energieerzeugnisse Anwendung findet, die zur Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff genutzt zu werden. Von seinem Anwendungsbereich ausgenommen sind daher Energieerzeugnisse, die nicht nur zur Herstellung von nicht energetischen Produkten im Sinne von Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie verwendet werden, sondern auch zur Herstellung von Produkten, die zwar der darin enthaltenen Definition entsprechen, auf die die Richtlinie 2003/96 jedoch gemäß ihrem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich keine

<sup>16</sup> Selbstverständlich mit Ausnahme der Erweiterung der Produktarten, die den Regelungen der Richtlinie 2003/96 unterfallen.

Anwendung findet, weil sie nicht dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff genutzt zu werden. Dies geht eindeutig aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor<sup>17</sup>. Daher fallen unter den Begriff der Energieerzeugnisse nur die Erzeugnisse, die von dem Besteuerungssystem umfasst sind, das durch die Richtlinie 2003/96 eingeführt wurde.

49. Da die Richtlinie 2003/96 keine Vorschriften zur Bestimmung des Anteils der Energieerzeugnisse enthält, die ihrem Art. 21 Abs. 3 unterfallen, sind für die Regelung dieser Frage die Mitgliedstaaten zuständig<sup>18</sup>. Weil diese Frage jedoch in der Verhandlung erörtert wurde, möchte ich wie folgt darauf eingehen.

50. Erstens handelt es sich bei den nicht energetischen Produkten, soweit sie im Herstellungsprozess von Energieerzeugnissen anfallen und anschließend erneut in diesem Herstellungsprozess Verwendung finden (wie z. B. Wasserdampf), um ein Zwischenprodukt, dessen Herstellung dem Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 unterliegt<sup>19</sup>.

51. Zweitens teile ich die Auffassung der Kommission, dass sich zur Berechnung des Anteils der Energieerzeugnisse, auf die Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 Anwendung findet, am besten die Bezugnahme auf die Menge der hergestellten Endprodukte der einzelnen Kategorien eignet, und nicht z. B. auf ihren Marktwert.

52. Dies ist meines Erachtens aber nicht, wie die Kommission ausführt, deswegen der Fall, weil die Steuer auf Energieerzeugnisse nach der Menge dieser Erzeugnisse berechnet wird. Diese Steuer betrifft nämlich Energieerzeugnisse, die als Heizstoff im Herstellungsprozess Verwendung finden, und nicht die Endprodukte dieses Herstellungsprozesses.

53. Eine auf den mengenmäßigen Anteil der einzelnen Kategorien von Endprodukten gestützte Methode erlaubt die genaueste Bestimmung des Anteils der Energieerzeugnisse am Herstellungsprozess der jeweiligen Kategorie von Endprodukten. Die Menge der erforderlichen Energieerzeugnisse hängt nämlich mehr von der Menge der jeweiligen Endprodukte als von deren Wert ab.

54. Auch wenn es, worauf Repsol zutreffend hinweist, nicht möglich ist, die genaue Menge der verbrauchten Energieerzeugnisse für jede Kategorie von Endprodukten zu berechnen, da im Rohölraffinationsverfahren die einzelnen Endprodukte bei verschiedenen Temperaturen gewonnen werden, erlaubt die mengenbasierte Methode meines Erachtens gleichwohl eine fundierte Schätzung des zur Herstellung der einzelnen Kategorien von Endprodukten notwendigen Anteils an Energieerzeugnissen.

55. Diese Methode schließt die Möglichkeit nicht aus, im nationalen Recht eine bestimmte Mindestgrenze vorzusehen, unterhalb derer die Menge der im Herstellungsprozess gewonnenen nicht energetischen Produkte so gering ist, dass sie außer Acht gelassen werden kann und die Energieerzeugnisse, die in diesem Prozess verwendet werden, im Ganzen der Regelung in Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 unterfallen können. Die Mindestgrenze löst allerdings nicht das Problem der Berechnung des Anteils der Energieerzeugnisse, die dieser Regelung unterfallen, wenn die Menge der hergestellten nicht energetischen Produkte diese Grenze überschreitet.

17 Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395, Tenor).

18 Vgl. ähnlich Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 45).

19 Vgl. Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 28 und Nr. 1 des Tenors).

## **Ergebnis**

56. Nach alledem schlage ich vor, die dem Gerichtshof vom Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 21 Abs. 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 dahin auszulegen, dass, wenn im Herstellungsprozess von Energieerzeugnissen zwangsläufig auch nicht energetische Produkte anfallen, der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken dieser Herstellung in Bezug auf den Anteil dieser Erzeugnisse, der dem Anteil der hergestellten Energieerzeugnisse entspricht, nicht als ein Steuerentstehungsstatbestand angesehen wird, der einen Steueranspruch begründet.