



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

3. Dezember 2020\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 21 Abs. 3 – Fehlen eines einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestands – Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, für die Herstellung von Endenergieerzeugnissen, wenn bei diesem Verbrauch zwangsläufig auch nicht energetische Erzeugnisse gewonnen werden“

In der Rechtssache C-44/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) mit Entscheidung vom 27. Juni 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Januar 2019, in dem Verfahren

**Repsol Petróleo SA**

gegen

**Administración General del Estado**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter M. Ilešič, E. Juhász (Berichterstatler), C. Lycourgos und I. Jarukaitis,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. März 2020,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Repsol Petróleo SA, ursprünglich vertreten durch F. Bonastre Capell und M. Muñoz Pérez, dann durch F. Bonastre Capell und M. Linares Gil, abogados,
- der spanischen Regierung, vertreten durch L. Aguilera Ruiz als Bevollmächtigten,
- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, O. Serdula und J. Vlácil als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Spanisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch P. Arenas und A. Armenia als Bevollmächtigte,  
nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 23. April 2020  
folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. 2003, L 283, S. 51).
- 2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Repsol Petróleo SA (im Folgenden: Repsol) und der Administración General del Estado (Allgemeine Staatsverwaltung, Spanien) über deren Entscheidung, den Verbrauch der von Repsol selbst hergestellten Mineralöle zu Herstellungszwecken der Mineralölverbrauchsteuer zu unterwerfen, soweit bei der Herstellung dieser Mineralöle andere Rückstandserzeugnisse als Energieerzeugnisse gewonnen worden sind.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

##### *Richtlinie 92/81/EWG*

- 3 Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12) lautete:

„Der Verbrauch von Mineralölen innerhalb des Betriebsgeländes eines Mineralölherstellungsbetriebs gilt nicht als den Steueranspruch begründender Steuertatbestand, sofern der Verbrauch zu Herstellungszwecken dient.

Dient der Verbrauch jedoch herstellungsfremden Zwecken und insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen, so gilt dies als ein den Steueranspruch begründender Steuertatbestand.“

##### *Richtlinie 2003/96*

- 4 Die Erwägungsgründe 3 bis 5 der Richtlinie 2003/96 lauten:
  - „(3) Das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und die Erreichung der Ziele der anderen Gemeinschaftspolitiken erfordern die Festsetzung von gemeinschaftlichen Mindeststeuerbeträgen für die meisten Energieerzeugnisse einschließlich elektrischen Stroms, Erdgas und Kohle.
  - (4) Erhebliche Abweichungen zwischen den von den einzelnen Mitgliedstaaten vorgeschriebenen nationalen Energiesteuerbeträgen könnten sich als abträglich für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes erweisen.
  - (5) Durch die Festsetzung angemessener gemeinschaftlicher Mindeststeuerbeträge lassen sich die derzeit bestehenden Unterschiede bei den nationalen Steuersätzen möglicherweise verringern.“

5 Art. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben nach Maßgabe dieser Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom.“

6 Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 führt die Erzeugnisse an, die als „Energieerzeugnisse“ im Sinne dieser Richtlinie gelten.

7 Nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 gilt diese nicht für die Verwendung von Energieerzeugnissen, die für andere Zwecke als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden.

8 Art. 21 Abs. 3 dieser Richtlinie lautet:

„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***

9 Art. 47 („Befreiungstatbestände“) der Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Gesetz Nr. 38/1992 über Sondersteuern) vom 28. Dezember 1992 (BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44305) in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: LIE) sieht in Abs. 1 Buchst. b vor:

„Folgende Fälle des Eigenverbrauchs sind steuerfrei:

...

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

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

10 Repsol, eine Gesellschaft spanischen Rechts, betreibt eine wirtschaftliche Tätigkeit u. a. auf dem Gebiet der Herstellung von Energieerzeugnissen im Rohölraffinationsverfahren. Außer Energieerzeugnissen werden im Raffinationsverfahren andere Erzeugnisse, die in der Chemieindustrie verkauft und genutzt sowie teilweise erneut im Herstellungsverfahren verwendet werden, gewonnen.

11 Nach einer Prüfung im Jahr 2011 erließ die spanische Steuerverwaltung am 2. April 2012 einen Steuerbescheid, mit dem Repsol verpflichtet wurde, für die Steuerjahre 2007 und 2008 die Verbrauchsteuer auf die Mineralöle zu entrichten, die das Unternehmen selbst hergestellt und später

in seinen eigenen Anlagen zu Herstellungszwecken verwendet hat, soweit bei der Herstellung dieser Mineralöle andere Rückstandserzeugnisse als Energieerzeugnisse, wie u. a. Schwefel und Kohlendioxid, gewonnen worden sind.

- 12 Nach Auffassung der spanischen Finanzverwaltung hat dieser Eigenverbrauch für den Anteil, in dem bei der Herstellung Erzeugnisse anfallen, die keine Mineralöle sind, nicht die in Art. 47 Abs. 1 Buchst. b LIE vorgesehene Befreiung von der Mineralölverbrauchsteuer zur Folge.
- 13 Gegen diesen Bescheid legte Repsol am 25. April 2012 beim Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) Einspruch ein und machte u. a. geltend, dass dieser Eigenverbrauch von der Mineralölverbrauchsteuer befreit sei, und zwar auch in Bezug auf den Anteil dieses Eigenverbrauchs, in dem bei der Herstellung Erzeugnisse anfielen, die keine Mineralöle seien.
- 14 Nachdem dieser Einspruch zurückgewiesen worden war, erhob Repsol am 6. November 2015 bei der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) eine verwaltungsrechtliche Klage, mit der sie geltend machte, dass im Verfahren zur Herstellung von Mineralölen als Rückstandserzeugnisse zwangsläufig Erzeugnisse gewonnen würden, die, wie Schwefel, nicht als Energieerzeugnisse gelten könnten. Schwefel werde durch seine Extraktion aus den Mineralölen hergestellt, und der Zweck dieses Verfahrens bestehe darin, die Spezifikation für die Mineralöle, die Schwefelhöchstgehalte festlege, zu erfüllen.
- 15 Mit Entscheidung vom 12. Dezember 2016 wies die Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof) die Klage von Repsol ab, soweit damit die Besteuerung des Eigenverbrauchs von Mineralölen angefochten wurde, bei dem nicht energetische Erzeugnisse gewonnen worden sind.
- 16 Gegen diese Entscheidung legte Repsol am 10. Juli 2017 beim Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) Kassationsbeschwerde ein. Repsol macht dort geltend, dass Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 den Zweck verfolge, nur in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Energieerzeugnisse der Besteuerung zu unterwerfen, nicht aber diejenigen, die für den Eigenverbrauch bestimmt seien, d. h. solche, die für die Herstellung anderer Energieerzeugnisse verwendet würden, auch wenn in diesem Herstellungsverfahren zwangsläufig nicht energetische Rückstandserzeugnisse gewonnen würden. Die Praxis der spanischen Steuerverwaltung, den Teil des Eigenverbrauchs, der zur Gewinnung dieser Rückstandserzeugnisse geführt habe, der Besteuerung zu unterwerfen, laufe daher dem Ziel der Richtlinie 2003/96 zuwider.
- 17 Unter der Geltung von Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81, der den Verbrauch von Mineralölen zur Herstellung von Mineralölen von der Besteuerung ausgenommen habe, habe diese Praxis gerechtfertigt werden können. Dagegen sehe die Richtlinie 2003/96, mit der die Richtlinie 92/81 aufgehoben worden sei, in Art. 21 Abs. 3 nur vor, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen der Besteuerung entgehe, soweit er innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs erfolge, der Energieerzeugnisse herstelle.
- 18 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts stellt sich die Frage, ob die Streichung des Einschubs „zu Herstellungszwecken dient“ in Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81 aus dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 als eine Gesetzesänderung anzusehen ist, wonach der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, für die Herstellung von Endenergieerzeugnissen auch von der Verbrauchsteuer befreit ist, wenn bei diesem Verbrauch zwangsläufig nicht energetische Erzeugnisse gewonnen werden.

- 19 Unter diesen Umständen hat das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof 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?

### **Zur Vorlagefrage**

- 20 Mit den beiden Teilen seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn ein Betrieb, der Energieerzeugnisse herstellt, die zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind, von ihm selbst hergestellte Energieerzeugnisse verbraucht und er in diesem Verfahren zwangsläufig auch nicht energetische Erzeugnisse gewinnt, der Anteil des Verbrauchs, in dem solche nicht energetischen Erzeugnisse anfallen, unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme von dem einen Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründenden Steuerentstehungsstatbestand fällt.
- 21 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 2003/96, wie sich aus ihren Erwägungsgründen 3 bis 5 und ihrem Art. 1 ergibt, die Festlegung eines harmonisierten Besteuerungssystems für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom zum Gegenstand hat, in dessen Rahmen die Besteuerung nach den in dieser Richtlinie festgelegten Modalitäten die Regel ist.
- 22 Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 gilt der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebs, der Energieerzeugnisse herstellt, nicht als einen Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründender Steuerentstehungsstatbestand, sofern es sich bei dem Verbrauch um Energieerzeugnisse handelt, die innerhalb des Betriebsgeländes dieses Betriebs hergestellt worden sind. In Satz 3 dieses Absatzes wird ausgeführt, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungsstatbestand gilt, wenn er zu Zwecken erfolgt, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen.
- 23 Der Wortlaut von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 erwähnt nicht ausdrücklich, ob und in welchem Umfang der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken eines Herstellungsverfahrens, in dessen Rahmen gleichzeitig Energieerzeugnisse und nicht energetische Erzeugnisse gewonnen werden, als einen Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründender Steuerentstehungsstatbestand anzusehen ist.
- 24 Indem Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie vorsieht, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, unter bestimmten Voraussetzungen nicht als ein diesen Steueranspruch begründender Steuerentstehungsstatbestand gilt, stellt er eine Ausnahme von dieser Steuerregelung dar und muss daher eng ausgelegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 37).
- 25 Hierzu ist zum einen klarzustellen, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie nur dann unter die Ausnahme für den Steuerentstehungsstatbestand fällt, wenn er der

Herstellung von Energieerzeugnissen dient, die ihrerseits aufgrund ihrer Verwendung als Kraft- oder Heizstoff unter die durch die Richtlinie 2003/96 eingeführte harmonisierte Steuerregelung fallen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 32 und 37).

- 26 Im vorliegenden Fall scheint unstreitig zu sein, dass die im Ausgangsverfahren hergestellten Energieerzeugnisse dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden; dies zu prüfen ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts. Darüber hinaus ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen, dass Repsol die im Ausgangsverfahren gewonnenen nicht energetischen Erzeugnisse durch ihre Vermarktung oder ihre Wiederverwendung im Herstellungsverfahren verwertet. Auf der Grundlage dieser Erwägungen ist die Vorlagefrage zu beantworten.
- 27 Zum anderen hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass, werden innerhalb eines Betriebs mehrere Erzeugnisse hergestellt, für die Beurteilung, ob der Verbrauch von Energieerzeugnissen unter die Ausnahme nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 fällt, auf den Zweck eines solchen Verbrauchs abzustellen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 25).
- 28 Bei diesem Verbrauch sind nämlich zum Zweck der verbrauchsteuerrechtlichen Behandlung die Anteile der verwendeten Energieerzeugnisse je nach ihrer Verwendung voneinander zu unterscheiden. Nur der Verbrauch des Teils der Energieerzeugnisse, der der Herstellung von Energieerzeugnissen dient, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden, fällt unter die in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 26 und 27).
- 29 Dagegen kann der Verbrauch der Anteile dieser Energieerzeugnisse, der der Herstellung von nicht energetischen Erzeugnissen oder Energieerzeugnissen, die nicht dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden, dient, nicht unter eine solche Ausnahme fallen. So hat der Gerichtshof entschieden, dass der Teil der Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verbraucht werden, die für die Beheizung von Räumlichkeiten eines Betriebs verwendet wird, oder der Teil, der für die Stromerzeugung benötigt wird, nicht unter eine solche Ausnahme fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 26 und 33).
- 30 Daraus folgt, dass dann, wenn bei einem Herstellungsprozess sowohl Energieerzeugnisse, die zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind, als auch nicht energetische Erzeugnisse gewonnen werden, grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Teil der Energieerzeugnisse, der im Rahmen dieses Verfahrens zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse verbraucht wird, die zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind, unter die in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 vorgesehene Ausnahme fällt, während der Verbrauch des anderen Teils für die Herstellung nicht energetischer Erzeugnisse als den Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründender Steuerentstehungstatbestand anzusehen ist.
- 31 Allerdings ist zu prüfen, ob dies auch dann gilt, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Gewinnung von nicht energetischen Erzeugnissen nicht Zweck des Herstellungsverfahrens ist, sondern eine zwangsläufige Nebenfolge dieses Verfahrens darstellt oder durch Umweltschutzvorschriften vorgeschrieben ist und diese nicht energetischen Erzeugnisse wirtschaftlich verwertet werden.
- 32 Der Gerichtshof hat zwar in Rn. 30 des Urteils vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), entschieden, dass aus der negativen Formulierung von Satz 3 von Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 abgeleitet werden kann, dass diese von der Ausnahme von dem Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründenden Steuerentstehungstatbestand nur den Verbrauch von Energieerzeugnissen ausschließen soll, der keinen Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen aufweist.

- 33 In der Rechtssache Petrotel-Lukoil ging es jedoch 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. für die Herstellung von Energieerzeugnissen genutzt wurde. Der Eigenverbrauch diente somit der Erzeugung von Energieerzeugnissen durch die Erzeugung der für den technologischen Prozess der Herstellung dieser Erzeugnisse erforderlichen Wärmeenergie.
- 34 In diesem Zusammenhang sollte mit dieser Feststellung eine Auslegung verworfen werden, nach der die Herstellung von Energieerzeugnissen, die durch die Erzeugung eines Zwischenerzeugnisses wie Wasserdampf erfolgt, die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand allein aufgrund dieses Zwischenschritts unanwendbar macht. Der Gerichtshof hat insoweit ausgeführt, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, Rn. 28 und 30).
- 35 Anders als in der Rechtssache, in der jenes Urteil ergangen ist, betrifft das Ausgangsverfahren jedoch keinen Eigenverbrauch, der durch die Herstellung eines Zwischenerzeugnisses zur Herstellung von Energieerzeugnissen dient. Es betrifft einen Eigenverbrauch, der gleichzeitig zur Herstellung von Energieerzeugnissen und zur Herstellung nicht energetischer Erzeugnisse, die wirtschaftlich verwertet werden, führt.
- 36 Es ist festzustellen, dass Repsol sich angesichts dieser wirtschaftlichen Bedeutung dafür entschieden hat, diese nicht energetischen Erzeugnisse anschließend zu vermarkten oder sie im Herstellungsverfahren zu verwenden. In diesem Zusammenhang ist es, wie der Generalanwalt in Nr. 40 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, unerheblich, ob, wie im Ausgangsverfahren, die Herstellung von nicht energetischen Erzeugnissen in dem Sinne eine zwangsläufige Nebenfolge ist, dass sie die notwendige Folge des Herstellungsverfahrens oder durch Umweltschutzvorschriften vorgeschrieben ist.
- 37 Eine Auslegung, nach der der gesamte Verbrauch von Energieerzeugnissen im Herstellungsverfahren entgegen den in Rn. 30 des vorliegenden Urteils dargelegten Grundsätzen unter die Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand fiel, obwohl die so gewonnenen nicht energetischen Erzeugnisse wirtschaftlich verwertet werden, wäre geeignet, die Erfüllung des Zwecks der Richtlinie 2003/96 zu beeinträchtigen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass diese Richtlinie dadurch, dass sie ein harmonisiertes System der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vorsieht, ausweislich ihrer Erwägungsgründe 3 bis 5 das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor insbesondere durch Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen fördern soll (Urteil vom 30. Januar 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 26 bis 28 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, würde die fehlende Besteuerung der im Herstellungsverfahren verwendeten Energieerzeugnisse, da es sich bei den gewonnenen Erzeugnissen nicht um Energieerzeugnisse handelt, eine Lücke in den durch die Richtlinie 2003/96 eingeführten Besteuerungsregeln entstehen lassen, weil Energieerzeugnisse nicht besteuert würden, die an sich dieser Besteuerung unterliegen müssten. Der Verbrauch dieses Teils von Energieerzeugnissen würde nämlich, obwohl er besteuert werden müsste, unter die Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie fallen. Darüber hinaus würde die Nichtbesteuerung des Verbrauchs dieses Teils der Energieerzeugnisse nicht durch die anschließende Besteuerung der aus diesen gewonnenen Enderzeugnisse ausgeglichen werden, da die Enderzeugnisse, die aus diesem Verbrauch hervorgehen, entweder keine Energieerzeugnisse im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 sind oder nicht als Heiz- oder Kraftstoff im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Gedankenstrich dieser Richtlinie

verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Februar 2015, *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, Rn. 30, und vom 6. Juni 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 24 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

- 39 Käme die in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahme unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen auf den Verbrauch aller Energieerzeugnisse zur Anwendung, könnte dies folglich dazu führen, dass das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor beeinträchtigt wird, das, wie in Rn. 37 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, eines der mit der Einführung dieser Regelung verfolgten Ziele darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Juni 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 31).
- 40 Die Integrität der durch die Richtlinie 2003/96 eingeführten harmonisierten Besteuerungsregelung für Energieerzeugnisse erfordert somit, dass sich die in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie vorgesehene Anwendung der Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand dann, wenn ein Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, zur Herstellung sowohl von Energieerzeugnissen, die zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind, als auch von nicht energetischen Erzeugnissen, die verwertet werden, führt, auf den Anteil der verbrauchten Energieerzeugnisse beschränkt, der dem Teil der im Rahmen dieses Herstellungsverfahrens gewonnenen Energieerzeugnisse entspricht, die dazu bestimmt sind, als Heiz- oder Kraftstoff verwendet zu werden. Mangels Angaben hierzu in der Richtlinie 2003/96 sind die Modalitäten, nach denen sich die Menge der Energieerzeugnisse ermitteln lässt, die für die Erzeugung einer bestimmten Menge eines anderen Energieerzeugnisses erforderlich ist, das dazu bestimmt ist, als Heiz- oder Kraftstoff verwendet zu werden, von den Mitgliedstaaten festzulegen (vgl. entsprechend Urteil vom 7. März 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 45).
- 41 Schließlich kann dem Argument von Repsol, dass es eine Doppelbesteuerung zur Folge hätte, wenn die in Art. 21 Abs. 3 Satz 1 dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand nicht gewährt würde, nicht gefolgt werden. Soweit nämlich der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, in dem sie erzeugt worden sind, zur Herstellung von Energieerzeugnissen erfolgt, die zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind, ist diese Ausnahme in vollem Umfang auf den Teil der zu diesem Zweck verbrauchten Energieerzeugnisse anwendbar.
- 42 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass dann, wenn ein Betrieb, der Energieerzeugnisse herstellt, die zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind, von ihm selbst hergestellte Energieerzeugnisse verbraucht und er in diesem Verfahren zwangsläufig auch nicht energetische Erzeugnisse gewinnt, die wirtschaftlich verwertet werden, der Anteil des Verbrauchs, in dem solche nicht energetischen Erzeugnisse anfallen, nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme von dem einen Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründenden Steuerentstehungstatbestand fällt.

## **Kosten**

- 43 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

**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 dann, wenn ein Betrieb, der Energieerzeugnisse herstellt, die zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt sind,**



**von ihm selbst hergestellte Energieerzeugnisse verbraucht und er in diesem Verfahren zwangsläufig auch nicht energetische Erzeugnisse gewinnt, die wirtschaftlich verwertet werden, der Anteil des Verbrauchs, in dem solche nicht energetischen Erzeugnisse anfallen, nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Ausnahme von dem einen Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründenden Steuerentstehungsbestand fällt.**

Unterschriften