



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 13. Oktober 2022¹

Rechtssache C-571/21

RWE Power Aktiengesellschaft
gegen
Hauptzollamt Duisburg

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf, Deutschland)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 14 – Befreiung des bei der Stromerzeugung verwendeten elektrischen Stroms und des elektrischen Stroms, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird – Tagebaue“

I. Einleitung

1. Im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens, das die Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG² betrifft, hat der Gerichtshof im Wesentlichen über die Frage zu entscheiden, welcher Verbrauch von elektrischem Strom von der Steuer auf elektrischen Strom befreit ist, wenn der elektrische Strom verbraucht wird, um elektrischen Strom zu erzeugen.
2. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der RWE Power AG und dem Hauptzollamt Duisburg (im Folgenden: Hauptzollamt) wegen dessen Weigerung, den elektrischen Strom, den RWE Power in den Jahren 2003 und 2004 in seinen Tagebauen und Kraftwerken im Rahmen seiner Tätigkeit der Erzeugung von elektrischem Strom verwendet hat, von der Steuer zu befreien.
3. Mit den Fragen, die es dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, möchte das Finanzgericht Düsseldorf im Wesentlichen Aufschluss darüber erhalten, welche Reichweite die Befreiung von der Steuer auf elektrischen Strom hat, die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 vorgesehen ist, der u. a. bestimmt, dass „bei der Stromerzeugung ... verwendeter elektrischer Strom sowie elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, von der Steuer auf elektrischen Strom befreit ist (im Folgenden: in Rede stehende Steuerbefreiung). Es möchte wissen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die in Rede stehende Steuerbefreiung bei der

¹ Originalsprache: Französisch.

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

Erzeugung von elektrischem Strom aus Braunkohle aus Tagebauen für elektrischen Strom gilt, der für Vorgänge vor und nach der Stromerzeugung im technischen Sinne (Prozess der Umwandlung eines Energieerzeugnisses in elektrische Energie) verwendet wird.

4. Der Gerichtshof hatte sich bereits mit Art. 14 Abs. 1³ und dem nach Auffassung des vorliegenden Gerichts im vorliegenden Fall auch einschlägigen Art. 21 Abs. 3⁴ der Richtlinie 2003/96 zu befassen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 betraf allerdings „Energieerzeugnisse“, bei denen kein Zweifel daran bestand, dass sie bei der Stromerzeugung verwendet werden. Im vorliegenden Fall liegt der Sachverhalt anders. Es geht gerade um die Frage, welche Vorgänge im Einzelnen zur „Erzeugung“ von elektrischem Strom gehören. Der Gerichtshof wird im vorliegenden Fall also den Anwendungsbereich des Art. 14 der Richtlinie 2003/96 näher zu bestimmen haben.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 1 der Richtlinie 2003/96 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten nach Maßgabe der Richtlinie Steuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom erheben.

6. Art. 2 der Richtlinie 2003/96 bestimmt in Abs. 1, dass u. a. die Erzeugnisse des KN-Codes 2702 als „Energieerzeugnisse“ im Sinne der Richtlinie gelten.

7. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

„(1) ... unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, [befreien die Mitgliedstaaten] die nachstehenden Erzeugnisse von der Steuer:

a) bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeter elektrischer Strom sowie elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird. Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen. ...“

8. Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96 bestimmt:

„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,

³ Vgl. u. a. Urteile vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 36), vom 17. Juli 2008, Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, im Folgenden: Urteil Flughafen Köln/Bonn, EU:C:2008:429), vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, Rn. 40 bis 54), vom 13. Juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537, im Folgenden: Urteil Vakarų Baltijos laivų statykla), vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, im Folgenden: Urteil Cristal Union), vom 27. Juni 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498, im Folgenden: Urteil Turbogás), vom 16. Oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, im Folgenden: Urteil UPM France), und vom 7. November 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933, im Folgenden: Urteil Petrotel-Lukoil, Rn. 33, 46 und 47).

⁴ Vgl. Urteile vom 6. Juni 2018, Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:395), Petrotel-Lukoil und vom 3. Dezember 2020, Repsol Petróleo (C-44/19, EU:C:2020:982, im Folgenden: Urteil Repsol Petróleo).

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.“

B. Deutsches Recht

9. Die Stromsteuer ist insbesondere im Stromsteuergesetz vom 24. März 1999⁵ (im Folgenden: StromStG) geregelt, das seit seinem Erlass mehrmals geändert wurde. Da Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits die Steuerjahre 2003 und 2004 sind, ist im Ausgangsverfahren das Stromgesetz, wie es zuletzt durch das Gesetz vom 30. Dezember 2002 bzw. das Gesetz vom 29. Dezember 2003⁶ geändert worden ist, anwendbar.

10. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG in den im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassungen bestimmt, dass Strom, der zur Stromerzeugung entnommen wird, von der Stromsteuer befreit ist.

11. Mit § 11 StromStG wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, durch Rechtsverordnung Bestimmungen u. a. zur Durchführung der Steuerbegünstigungen gemäß § 9 StromStG zu erlassen.

12. Die entsprechende Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen, die Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes vom 31. Mai 2000⁷ (im Folgenden: StromStV), bestimmt in § 12 Abs. 1 Nr. 1, dass mit „Strom, der zur Stromerzeugung entnommen wird“, im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG der Strom gemeint ist, der in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.

III. Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

13. RWE Power unterhielt im Rheinischen Braunkohlerevier drei voneinander räumlich getrennte Tagebaue, in denen sie Braunkohle im überwiegenden Umfang zur Verstromung in ihren Kraftwerken und zu rund 10 % zur Produktion von Braunkohlestaub und -briketts in ihren Fabriken gewann⁸.

14. 2004 entnahm RWE Power elektrischen Strom in den Tagebauen, den sie im Wesentlichen in Wasserpumpen zur Senkung des Grundwasserspiegels (i), in Großgeräten wie Schaufelradbaggern, die Braunkohle und Abraum abgruben, und Absetzern, die den Tagebau in

⁵ BGBl. 1999 I S. 378 und BGBl. 2000 I S. 147.

⁶ BGBl. 2002 I S. 4602 und BGBl. 2003 I S. 3076.

⁷ BGBl. 2000 I S. 794.

⁸ 2004 gewann RWE Power in den Kraftwerken, in denen Kohle aus diesen Tagebauen verstromt wurde, rund 10 % des in Deutschland verbrauchten Stroms.

einem anderen Teil des Tagebaus wieder mit Abraum verfüllte (ii), zur Beleuchtung des Tagebaus (iii) und zur Beförderung der Braunkohle in den Kraftwerken mit elektrisch angetriebenen Güterzügen auf eigenen Strecken und in elektrisch betriebenen Bandanlagen, die sowohl Braunkohle als auch Abraum beförderten (iv), einsetzte.

15. Der Betrieb der Kraftwerke von RWE Power war auf eine ununterbrochene Stromerzeugung ausgelegt. Zur Sicherung der ununterbrochenen Stromerzeugung unterhielt RWE Power Braunkohlebunker, aus denen die Braunkohle nach und nach den Kesseln in den Kraftwerken zugeführt wurde. Die Braunkohle wurde zunächst im jeweiligen Tagebau in einem Bunker gelagert und von dort über eine Bandanlage oder über die betriebseigene elektrische Eisenbahn zu den Kraftwerksbunkern gebracht, die ein Fassungsvermögen für einen Betrieb von ein bis zwei Tagen hatten. Von dort verluden elektrisch betriebene Bekohlungsbagger die Braunkohle auf ein Bunkerband, über das die Braunkohle in Kohlezerkleinerungsanlagen gelangte. Die zerkleinerte Kohle wurde schließlich in die Kesselbunker eingelagert.

16. 2004 wurde bei RWE Power auf Anordnung des Hauptzollamts eine Außenprüfung u. a. der Stromsteuer für die Jahre 2003 und 2004 durchgeführt. Im Prüfungsbericht vom 20. Mai 2009 wurde festgestellt, dass die Aufbereitung der Braunkohle als „Herstellung eines Brennstoffs“ einzustufen sei und daher steuerpflichtig sei. Steuerpflichtig seien auch sämtliche der Förderung und dem Transport der Braunkohle dienenden Stromentnahmen, mit der weiteren Folge, dass auch die Verwendungen durch Einsatz von Bekohlungsbaggern, Bekohlungsbändern und Kohlemühlen steuerpflichtig seien.

17. Am 8. Oktober 2009 erließ das Hauptzollamt auf der Grundlage des Prüfungsberichts vom 20. Mai 2009 einen Steuerbescheid. Es machte sich die Feststellungen der Außenprüfung zu eigen und forderte die RWE Power u. a. zur Zahlung der seiner Auffassung nach entstandenen Stromsteuer auf.

18. RWE Power legte dagegen Einspruch ein. Da dieser zurückgewiesen wurde, erhob sie beim vorliegenden Gericht Klage.

19. RWE Power macht geltend, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung nach der Richtlinie 2003/96 für den gesamten elektrischen Strom gelten müsse, der für den Stromerzeugungsvorgang notwendig sei. Im Einklang mit der Richtlinie müsse die Befreiung von der Stromsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV nämlich grundsätzlich für alle Neben- und Hilfseinrichtungen gelten, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden könne. Entsprechend müssten die Entnahmen des elektrischen Stroms zum Zweck der Verstromung der Braunkohle, die rund 90 % des eingesetzten elektrischen Stroms ausmachten, gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG als der Stromerzeugung dienend steuerfrei sein⁹. Die Braunkohle sei als Brennstoff anzusehen. Deshalb müsse auch der elektrische Strom, der für ihre Förderung und Beförderung im Tagebau entnommen werde, steuerfrei sein. Der Betrieb eines Braunkohlekraftwerks sei von der Kohlegewinnung bis zur Entsorgung von Abfallprodukten ein einheitlicher Prozess. Tagebau und Braunkohlekraftwerk bildeten daher eine dauerhafte wirtschaftliche und technische Stromerzeugungseinheit, die nicht künstlich in selbständige Einzelbetriebe zerlegt werden könne. Die Stromverbräuche, um die es im Ausgangsverfahren gehe, seien für die Sicherstellung einer ununterbrochenen Stromerzeugung zwingend erforderlich.

⁹ Soweit sie diese Tätigkeiten der Brikettherstellung und der Herstellung von Braunkohlestaub für industrielle Abnehmer in ihren Fabriken zurechnet, behauptet RWE Power keine Steuerbefreiung. Ihre Stromsteueranmeldung über 31 526 540,15 Euro gab sie deshalb unter Vorbehalt ab.

20. Das Hauptzollamt vertritt im Wesentlichen die Auffassung, dass der elektrische Strom, der zur Stromerzeugung entnommen werde, im Einklang mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 von der Stromsteuer befreit sei, wenn er in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit zur Stromerzeugung im technischen Sinn verbraucht werde. Von der Stromsteuer befreit sei aber nur der elektrische Strom, der unmittelbar mit der Stromerzeugung zusammenhänge und hierfür erforderlich sei, etwa der Strom, der für die Einbringung des Brennstoffs von der Kohlemühle in den Brenner des Kessels verwendet werde. Der elektrische Strom, der in bestimmten Anlagen, mit denen Rohbraunkohle insbesondere durch Zerkleinern, Mahlen und Trocknen aufbereitet werde, nur *mittelbar* eingesetzt werde, sei hingegen nicht begünstigt.

21. Das vorliegende Gericht hat Zweifel hinsichtlich des Umfangs der Befreiung gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96. Es hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96, soweit er bestimmt, dass Strom, der bei der Stromerzeugung verwendet wird, von der Steuer befreit wird, unter Berücksichtigung des Art. 21 Abs. 3 Satz 2 derselben Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass diese Befreiung auch Vorgänge umfasst, bei der Energieerzeugnisse im Tagebau gewonnen werden, in den Kraftwerken für den Einsatz in Kraftwerken geeigneter gemacht werden, wie Brechen, Abscheiden von Fremdteilen und ein Zerkleinern bis zu der im Kessel betriebsbedingt erforderlichen Größe?
2. Kann Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96, soweit er bestimmt, dass Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, von der Steuer befreit wird, unter Berücksichtigung des Art. 21 Abs. 3 Satz 3 der Richtlinie 2003/96 dahin gehend ausgelegt werden, dass damit auch die Verwendung von Strom zum Betrieb von Bunkeranlagen und Transportmitteln, die für den dauerhaften Betrieb der Kraftwerke erforderlich sind, von der Steuer zu befreien ist?

22. Schriftliche Erklärungen wurden eingereicht von RWE Power, dem Hauptzollamt und der Europäischen Kommission.

IV. Würdigung

23. Mit seinen beiden Vorlagefragen möchte das vorliegende Gericht wissen, welche Tragweite die in Rede stehende Steuerbefreiung hat, insbesondere, ob und unter welchen Voraussetzungen sie bei der Erzeugung von elektrischem Strom aus Braunkohle aus Tagebauen für den elektrischen Strom gilt, der für Vorgänge vor und nach der Stromerzeugung verwendet wird.

24. Frage 1 betrifft den elektrischen Strom, der für Vorgänge verwendet wird, die erfolgen, bevor die Braunkohle im Kesselbunker eingelagert und verstromt wird, nämlich für die Gewinnung der Braunkohle in den Tagebauen (i) und die Aufarbeitung in den Kraftwerken (Brechen, Abscheiden von Fremdteilen und ein Zerkleinern bis zu der im Kessel betriebsbedingt erforderlichen Größe) (ii). Frage 2 betrifft den elektrischen Strom, der für Vorgänge verwendet wird, mit denen eine ununterbrochene Stromerzeugung gewährleistet werden soll, insbesondere für die Beförderung der Braunkohle zu den Kraftwerken (mit elektrisch angetriebenen Zügen und in elektrisch betriebenen Bandanlagen) (i) und die Lagerung (ii).

A. Vorbemerkungen

25. Zunächst sei daran erinnert, dass Ziel der Richtlinie 2003/96 die Festlegung eines harmonisierten Besteuerungssystems für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom ist, die grundsätzlich zu bestimmten Mindeststeuersätzen besteuert werden sollen. Damit soll das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor gefördert werden, insbesondere indem Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden¹⁰.

26. Was speziell die Stromerzeugung angeht, hat sich der Unionsgesetzgeber zu diesem Zweck dafür entschieden¹¹, den Mitgliedstaaten die Besteuerung des erzeugten Stroms vorzuschreiben¹². Dafür sind die für dessen Erzeugung verwendeten Energieerzeugnisse, um eine Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden, von der Besteuerung auszunehmen¹³. Nach Art. 4 Abs. 1 und Art. 10 der Richtlinie 2003/96 gelten für elektrischen Strom ab dem 1. Januar 2004 – sofern keine Ausnahme greift¹⁴ – folgende Mindeststeuerbeträge: 0,5 Euro je MWh bei betrieblicher Verwendung und 1 Euro je MWh bei nicht betrieblicher Verwendung¹⁵.

27. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 sieht für „Energieerzeugnisse“, die bei der Stromerzeugung verwendet werden, und für „elektrischen Strom“, der bei der Stromerzeugung oder zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, eine zwingende Befreiung von der Steuer vor. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, diese Erzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen ohne Rücksicht auf die Mindeststeuerbeträge zu besteuern. Da die Bundesrepublik Deutschland von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat, kommt Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 im vorliegenden Fall nicht zum Tragen.¹⁶

28. Der Gerichtshof hatte sich bereits zweimal mit dem Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 zu befassen. Mit seinem Urteil *Cristal Union* hat er entschieden, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene obligatorische Steuerbefreiung für Energieerzeugnisse wie Erdgas, die für die Stromerzeugung verwendet werden, gilt, sofern sie für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden¹⁷. Und mit seinem Urteil *Turbogás* hat der Gerichtshof Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dahin ausgelegt, dass das Erdgas und der Diesel, die in einem Kombikraftwerk für die Erzeugung von elektrischem Strom aus Wärme verwendet werden, von der Steuer befreit sind¹⁸.

¹⁰ Vgl. Art. 1 und Erwägungsgründe 2 bis 5 und 24 der Richtlinie 2003/96 sowie Urteile *Cristal Union* (Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung) und *Repsol Petróleo* (Rn. 21).

¹¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen (ABL 1997, C 139, S. 14, im Folgenden: Vorschlag der Kommission), S. 5.

¹² Urteil *UPM France* (Rn. 39). Der Gerichtshof hat entschieden, dass, wenn eine Einheit elektrischen Strom zur eigenen Verwendung erzeugt, dieser elektrische Strom nicht Gegenstand einer Verteilung ist und damit nicht dem von der Richtlinie 2003/96 aufgestellten harmonisierten System der Besteuerung unterliegt (vgl. Urteile *Turbogás* [Rn. 32 und 38] und *UPM France* [Rn. 33]).

¹³ Urteile *Cristal Union* (Rn. 30) und *Turbogás* (Rn. 35).

¹⁴ Nach ihrem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b gilt die Richtlinie 2003/96 nicht für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird (dritter Gedankenstrich) oder für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht (vierter Gedankenstrich).

¹⁵ Vgl. Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom in Anhang I Tabelle C der Richtlinie 2003/96. Nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 ist mit „Steuerbetrag“ die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben gemeint, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der Menge an elektrischem Strom berechnet werden.

¹⁶ Vgl. Urteil *Flughafen Köln/Bonn* (Rn. 22 bis 25).

¹⁷ Urteil *Cristal Union* (Rn. 38 und 46).

¹⁸ Urteil *Turbogás* (Rn. 12 und 42).

29. Die Sachverhalte, die diesen beiden Urteilen zugrunde lagen, unterscheiden sich vom vorliegenden Fall aber dadurch, dass sie die Anwendung der in Rede stehenden Befreiung auf „Energieerzeugnisse“ betrafen, bei denen unstreitig war, dass sie bei der Stromerzeugung verwendet werden. Im vorliegenden Fall ist das Erzeugnis, für das eine Steuerbefreiung in Betracht kommt, aber nicht das „Energieerzeugnis“, sondern der „elektrische Strom“. Außerdem ist gerade streitig, ob der elektrische Strom dem Prozess der Stromerzeugung im Sinne der in Rede stehenden Steuerbefreiung zuzuordnen ist.

B. Zu Frage 1

30. Mit Frage 1 möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass die Befreiung des „bei der Stromerzeugung verwendeten elektrischen Stroms“ von der Steuer auch für den elektrischen Strom gilt, der bei der Förderung von Braunkohle in einem Tagebau und deren Verarbeitung und Aufbereitung in Kraftwerken (Brechen, Abscheiden von Fremdteilen und ein Zerkleinern bis zu der im Kessel betriebsbedingt erforderlichen Größe) verwendet wird.

31. Das Hauptzollamt ist der Auffassung, dass Frage 1 zu verneinen sei. Es macht im Wesentlichen geltend, dass nach einer engen Auslegung dieser Vorschrift, wie sie nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs vorzunehmen sei, nur der verbrauchte elektrische Strom von der Steuer befreit sei, der eng mit der Stromerzeugung zusammenhänge. Der elektrische Strom, der bei der Förderung und der Aufbereitung der Energieerzeugnisse verwendet werde, sei danach nicht erfasst.

32. RWE Power vertritt hingegen die Auffassung, dass Frage 1 zu bejahen sei. Sie macht geltend, dass sowohl der zur Förderung der Braunkohle als auch der zu deren Aufbereitung verwendete elektrische Strom unter die in Rede stehende Steuerbefreiung falle. Die entsprechenden Vorgänge seien nämlich allesamt unentbehrlich und gehörten zum Prozess der Stromerzeugung.

33. Was den elektrischen Strom angeht, der für die Förderung der Braunkohle verwendet wird, teilt die Kommission im Wesentlichen die Auffassung des Hauptzollamts. Sie meint aber, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung für die Vorgänge der Aufarbeitung der Braunkohle gelten könnte, sofern diese für den Betrieb der Kessel der Kraftwerke erforderlich seien.

34. Ich werde im Folgenden darlegen, warum ich die Auffassung der Kommission teile.

35. Nach ständiger Rechtsprechung sind die in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Bestimmungen über Steuerbefreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts sowie der Systematik der Richtlinie und der mit ihr verfolgten Ziele autonom auszulegen¹⁹. Ausgangspunkt der Prüfung der Frage, ob für die Förderung der Braunkohle in den Tagebauen und deren Aufbereitung in den Kraftwerken die in Rede stehende Steuerbefreiung gelten muss, wird eine solche autonome Auslegung sein.

36. Als Erstes ist zum Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 festzustellen, dass die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung verpflichtet sind, u. a. „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendete[n] elektrische[n] Strom“ (erste

¹⁹ Urteil *Cristal Union* (Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung). Divergierende Auslegungen der in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Befreiungsverpflichtungen auf nationaler Ebene würden das Ziel der Harmonisierung der unionsrechtlichen Regelung und die Rechtssicherheit beeinträchtigen und brächten die Gefahr einer Ungleichbehandlung der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer mit sich (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2011, Haltergemeinschaft [C-250/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:862, Rn. 18 und 19]).

Alternative) und „elektrische[n] Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“ (zweite Alternative), von der Besteuerung von elektrischem Strom gemäß dieser Richtlinie zu befreien.

37. Zur ersten, den Prozess der *Stromerzeugung* betreffenden Alternative ist festzustellen, dass die Richtlinie 2003/96 eindeutig bestimmt, für welche „Energieerzeugnisse“ die Steuerbefreiung gilt. Denn Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie enthält eine abschließende Aufzählung, in denen die betreffenden Energieerzeugnisse mit den entsprechenden KN-Codes bezeichnet werden²⁰. Der Begriff „bei der Stromerzeugung verwendet“ wird in der Richtlinie hingegen nicht weiter erläutert. Er wird dort weder definiert noch wird insoweit auf das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten verwiesen²¹. Zur zweiten Alternative (elektrischer Strom, der zur *Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird*)²² ist festzustellen, dass auch dieser Begriff in der Richtlinie nicht weiter erläutert wird.

38. Da der Begriff der Verwendung bei der Stromerzeugung in der Richtlinie 2003/96 nicht definiert wird²³, sind seine Bedeutung und Tragweite entsprechend seinem Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch zu bestimmen, wobei zu berücksichtigen ist, in welchem Zusammenhang er verwendet wird und welche Ziele mit der Regelung verfolgt werden, zu der er gehört²⁴.

39. Insoweit ist zunächst festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut der betreffenden Bestimmung eindeutig ergibt, dass der von der Steuer befreite elektrische Strom *zum Zweck der* Stromerzeugung entnommen werden muss. Die in Rede stehende Steuerbefreiung gilt mithin nicht für elektrischen Strom, der lediglich im Zusammenhang mit dem Prozess der Stromerzeugung entnommen wird und nicht unmittelbar dazu dient, den Prozess der Stromerzeugung zu ermöglichen oder hierzu beizutragen²⁵, wie dies etwa bei dem elektrischen Strom, der in den Verwaltungsgebäuden eines Kraftwerks verbraucht wird, der Fall ist.

40. Weiter ist festzustellen, dass die Unterscheidung zwischen den beiden Alternativen der in Rede stehenden Steuerbefreiung – nämlich „bei der Stromerzeugung“ verwendeter elektrischer Strom einerseits und elektrischer Strom, der „zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen“ verwendet wird, andererseits – dafürspricht, dass die Vorgänge, die der *Erzeugung* elektrischen Stroms zuzuordnen sind, nicht als Vorgänge angesehen werden können, die mit der *Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, zusammenhängen*²⁶.

²⁰ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, Rn. 46 und 47). Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass die Befreiungsverpflichtung insoweit so genau und unbedingt ist, dass sie dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten auf sie zu berufen, um sich einer mit ihr unvereinbaren nationalen Regelung zu widersetzen (Urteil Flughafen Köln/Bonn [Rn. 33]).

²¹ Hierauf wird jedoch Bezug genommen beim Begriff der „umweltverträglichen“ Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2003/96.

²² Hervorhebung nur hier.

²³ Es sei auch darauf hingewiesen, dass die Richtlinie 2003/96 nicht die Frage regelt, auf welche Weise der Nachweis zu führen ist, dass die Energieerzeugnisse oder der elektrische Strom zu Zwecken verwendet werden, die einen Anspruch auf Befreiung begründen. Im Gegenteil überträgt die Richtlinie, wie sich aus ihrem Art. 14 Abs. 1 ergibt, den Mitgliedstaaten die Aufgabe, die Voraussetzungen für die in dieser Bestimmung aufgeführten Befreiungen festzulegen, um die korrekte und einfache Handhabung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, Polihim-SS [C-355/14, EU:C:2016:403, Rn. 57]).

²⁴ Vgl. Urteil vom 12. Juni 2018, Louboutin und Christian Louboutin (C-163/16, EU:C:2018:423, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁵ Vgl. entsprechend Urteil Vakarų Baltijos laivų statykla (Rn. 29 und 30) zur Anwendung der Steuerbefreiung gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96 auf Schifffahrtstätigkeiten, die nicht *unmittelbar* der entgeltlichen Erbringung einer Dienstleistung dienen.

²⁶ Siehe unten, Nr. 66.

41. Da in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 nicht bestimmt wird, für welche Arten des Verbrauchs von elektrischem Strom die in Rede stehende Steuerbefreiung gilt, sind bei der Auslegung des Begriffs der Verwendung bei der Stromerzeugung meines Erachtens die jeweiligen Besonderheiten der Stromerzeugung zu berücksichtigen. Ein solcher Ansatz scheint mir auch zweckmäßig zu sein. Der Begriff der Stromerzeugung ist nämlich so allgemein, dass er es ermöglicht, bei der Anwendung der in Rede stehenden Steuerbefreiung nach der Methode der Stromerzeugung zu unterscheiden²⁷. So hat der Gerichtshof etwa anerkannt, dass in einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage verwendete Energieerzeugnisse nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 nicht vom Anwendungsbereich der in Rede stehenden Steuerbefreiung ausgeschlossen sind²⁸.

42. Anhand des Wortlauts der in Rede stehenden Steuerbefreiung lässt sich jedoch nicht mit Sicherheit bestimmen, ob der elektrische Strom, der für Vorgänge vor der Stromerzeugung – insbesondere für die Förderung der Braunkohle und ihre Aufbereitung in den Kraftwerken – verwendet wird, als zu dem Prozess der „Stromerzeugung“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 gehörend von der Steuer befreit ist.

43. Als Zweites ist im Hinblick auf die Systematik der Richtlinie 2003/96 festzustellen, dass mit der Richtlinie 2003/96, da Energieerzeugnisse und elektrischer Strom grundsätzlich besteuert werden sollen, keine allgemeinen Steuerbefreiungen eingeführt werden sollen. Die für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom geltenden obligatorischen Ausnahmen sind in Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 abschließend aufzählt. Diese Bestimmung darf daher nicht weit ausgelegt werden. Sonst würde der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung jede praktische Wirksamkeit genommen²⁹.

44. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass sich aus der Systematik der Richtlinie 2003/96 ergibt, dass die in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie vorgesehene obligatorische Befreiung der bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse von der Steuer für die Mitgliedstaaten mit Ausnahme von zwei Sonderfällen (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 und Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3) unbedingt gilt³⁰. Auf die Anwendung einer solchen obligatorischen Steuerbefreiung können fakultative Bestimmungen derselben Richtlinie – z. B. Art. 21 Abs. 3 Satz 2 – daher keinen Einfluss haben.

45. Wenn die in Rede stehende Steuerbefreiung eng auszulegen ist, gilt diese Befreiung für elektrischen Strom, der bei der Stromerzeugung oder zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, daher unbedingt und ist umzusetzen.

46. Als Drittes ist im Hinblick auf die mit der Richtlinie 2003/96 verfolgten Ziele zunächst darauf hinzuweisen, dass mit dem in der Richtlinie vorgesehenen harmonisierten System der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom zwei Ziele erreicht werden sollen:

²⁷ So dürfte etwa schwerlich zu bestreiten sein, dass sich eine Windkraftanlage hinsichtlich der verschiedenen Vorgänge der Stromerzeugung von einem Kernkraftwerk oder – wie hier – einem Braunkohlekraftwerk unterscheidet.

²⁸ Urteil *Cristal Union* (Rn. 23).

²⁹ Urteil *Cristal Union* (Rn. 24 und 25 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁰ Vgl. Urteile *Cristal Union* (Rn. 27 und 28) und *UPM France* (Rn. 53).

Zum einen soll das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor gefördert werden, insbesondere indem Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden³¹, zum anderen sollen umweltpolitische Ziele gefördert werden³².

47. Zu dem ersten Ziel, insbesondere dem Ziel der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, ist festzustellen, dass sich, wenn die Energie, die in einem Kraftwerk zur Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird, nicht aufgrund der in Rede stehenden Steuerbefreiung von der Steuer befreit wäre, daraus, da der so erzeugte elektrische Strom gemäß Art. 1 der Richtlinie 2003/96 ebenfalls besteuert würde, die Gefahr einer Doppelbesteuerung ergäbe³³. Die Durchführung der in Rede stehenden Steuerbefreiung kann mithin zu einer Ungleichbehandlung von Stromerzeugern führen³⁴. Denn durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Befreiung einer bestimmten Art der Stromerzeugung von der Stromsteuer könnten Unternehmen, die elektrischen Strom aus anderen Energieerzeugnissen erzeugen, die unter Umständen doppelt besteuert würden, benachteiligt werden. Auch bei Stromerzeugern, die Strom aus demselben Energieerzeugnis gewinnen, besteht die Gefahr einer Ungleichbehandlung wegen Doppelbesteuerung, wenn die erforderlichen Einsatzmittel, die unter Verbrauch von elektrischem Strom aufbereitet werden müssen, nur von einem Teil der Stromerzeuger eingeführt werden.

48. Was das Umweltschutzziel angeht, ist klar, dass für die Erzeugung von elektrischem Strom aus Braunkohle eine ganze Reihe von umweltrechtlichen Verpflichtungen gelten, mit denen das Ziel einer möglichst sauberen Verwendung von Energieerzeugnissen verfolgt wird. Es ist daher durchaus denkbar, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung die Umsetzung solcher Verpflichtungen beeinflussen könnte, wenn dazu die Verpflichtung gehört, das Energieerzeugnis unter Verwendung von elektrischem Strom aufzuarbeiten, um eine umweltfreundlichere Energieerzeugung zu ermöglichen.

49. Die einzelnen Vorgänge, bei denen elektrischer Strom verbraucht wird, um die es im Ausgangsverfahren geht, sind nach Maßgabe dieser allgemeinen Überlegungen zu beurteilen.

50. Was den elektrischen Strom angeht, der für die Förderung der Braunkohle in einem Tagebau verwendet wird, ist zunächst festzustellen, dass dieser Vorgang zwar (letztlich) dazu dient, elektrischen Strom zu erzeugen. Es kann aber – auch angesichts der allgemeinsprachlichen Bedeutung des Ausdrucks „Stromerzeugung“ – nicht angenommen werden, dass er zur Stromerzeugung im Sinne der in Rede stehenden Steuerbefreiung gehören würde. Denn der elektrische Strom, der bei der Förderung der Braunkohle verwendet wird, dient dazu, Braunkohle zu erzeugen, bei der es sich nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96 um ein „Energieerzeugnis“ handelt³⁵. Die in Rede stehende Steuerbefreiung gilt aber nicht für die „Erzeugung von Energieerzeugnissen“, sondern nur für die Stromerzeugung³⁶. Hätte der Unionsgesetzgeber eine solche Verwendung elektrischen Stroms von der Steuer befreien wollen,

³¹ Urteile *Cristal Union* (Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung) und *Turbogás* (Rn. 34).

³² Vgl. Urteil vom 6. Juni 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch sechster Erwägungsgrund der Richtlinie 2003/96.

³³ Vgl. in diesem Sinne Urteil *Cristal Union* (Rn. 31 und 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁴ Vgl. in diesem Sinne Urteil *Turbogás* (Rn. 35 und 42).

³⁵ Vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2003/96, wo auf den KN-Code 2702 Bezug genommen wird, der u. a. „Braunkohle, auch in Pulverform, jedoch nicht agglomeriert“ erfasst, und die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union (ABl. 2015, C 76, S. 1) zu Position 2702.

³⁶ Der Begriff „Herstellung“ schließt gegebenenfalls auch die „Förderung“ ein (vgl. in diesem Sinne Art. 21 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96). Vgl. in diesem Sinne auch 25. Erwägungsgrund der Richtlinie 2014/25/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2014 über die Vergabe von Aufträgen durch Auftraggeber im Bereich der Wasser-, Energie- und Verkehrsversorgung sowie der Postdienste und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/17/EG (ABl. 2014, L 94, S. 243).

hätte er dies ausdrücklich gesagt. Er hätte etwa den Ausdruck „bei der Erzeugung von Energieerzeugnissen verwendeter elektrischer Strom“ verwendet, wie er es im Wesentlichen bei der fakultativen Steuerbefreiung gemäß Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 getan hat. Diese Auslegung stünde auch im Einklang mit der vorzunehmenden engen Auslegung des Anwendungsbereichs der in Rede stehenden Steuerbefreiung. Im Übrigen wäre es auch im Hinblick auf das Ziel, keine Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen, sinnvoll, bei einem Energieerzeugnis zwischen dem Vorgang der Förderung und der Stromerzeugung zu unterscheiden. Sonst werden Unternehmen, die Kraftwerke betreiben und Braunkohle fördern, um elektrischen Strom zu erzeugen, und Unternehmen, die Braunkohle bei Dritten erwerben, um elektrischen Strom zu erzeugen, wegen einer unterschiedlichen Steuerbelastung möglicherweise ungleich behandelt³⁷.

51. Mit der Einlagerung in den Tagebaubunker dürfte die Erzeugung der Rohbraunkohle damit beendet sein. Für elektrischen Strom, der davor in Wasserpumpen zur Senkung des Grundwasserspiegels, in Großgeräten wie Schaufelradbaggern, die Rohbraunkohle und Abraum abgruben, und Absetzern, die den Tagebau in einem anderen Teil des Tagebaus wieder mit Abraum verfüllten, und zur Beleuchtung des Tagebaus verbraucht wurde, sollte die in Rede stehende Steuerbefreiung daher nicht gelten.

52. Etwas anderes ergibt sich meines Erachtens auch nicht aus den Ausführungen zum Sachverhalt, mit denen RWE Power dartun möchte, dass die Braunkohlekraftwerke und die Tagebaue eine untrennbare Einheit bildeten. Es mag wohl sein, dass ein Braunkohlekraftwerk nur an Orten betrieben werden kann, wo Braunkohle als Energiequelle bereitsteht, da Braunkohle nicht über große Entfernungen geliefert wird und die für die Verbrennung erforderliche Braunkohle nicht auf dem Markt erworben werden kann³⁸. Das heißt aber noch lange nicht, dass die Förderung der Braunkohle deshalb als untrennbarer Bestandteil des Prozesses der Umwandlung der Braunkohle in elektrischen Strom anzusehen wäre. Derartige Erwägungen mögen in der Tat für eine Ausweitung der in Rede stehenden Steuerbefreiungen speziell beim Markt der Energieerzeugung aus Braunkohle sprechen. Im Wortlaut der Richtlinie 2003/96, die allgemein gefasst ist und nicht den Besonderheiten des Braunkohleenergiemarkts Rechnung trägt, finden sie jedoch keine Stütze.

53. Was den elektrischen Strom angeht, der für die Aufbereitung der Braunkohle in den Kraftwerken verwendet wird, sollte meines Erachtens ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rohbraunkohle als „Energieerzeugnis“ eingestuft wird, für den elektrischen Strom, der bei Vorgängen verbraucht wird, die innerhalb desselben Betriebs oder zumindest in Neben- oder Hilfsanlagen erfolgen und der Umwandlung und Aufbereitung der Braunkohle in den Kraftwerken dienen, eine Befreiung von der Stromsteuer gelten. Die Aufbereitung dient nämlich nicht mehr der Erzeugung des „Energieerzeugnisses“, sondern unmittelbar der Stromerzeugung.³⁹

54. Das vorliegende Gericht wird jedoch zu prüfen haben, ob die betreffenden Vorgänge bei dem jeweiligen Braunkohlekraftwerkstyp wirklich erforderlich und unentbehrlich sind⁴⁰. Insoweit ist festzustellen, dass RWE Power drei Arten von Kraftwerken betrieb, in denen unterschiedlich aufbereitete Braunkohle verfeuert wurde: „rostgefeuerte Kessel“, „wirbelschichtgefeuerte Kessel“ und „mühlengefeuerte Kessel, die mit Braunkohlestaub betrieben wurden“. Es dürfte unstrittig

³⁷ Vgl. in diesem Sinne Urteil Turbogás (Rn. 42).

³⁸ Ein solcher untrennbarer Zusammenhang zwischen der Förderung und der Stromerzeugung soll bestehen, weil es für die Braunkohle keinen deutschen oder internationalen Markt gebe.

³⁹ Vgl. in diesem Sinne Urteil Petrotel-Lukoil (Rn. 34).

⁴⁰ Vgl. entsprechend Urteil Vakarų Baltijos laivų statykla (Rn. 35 und 36).

sein, dass die Aufbereitung der Braunkohle sowohl bei wirbelschichtgefeuerten als auch bei mühlengefeuerten Kesseln unentbehrlich ist, um den Verpflichtungen gemäß den technischen und umweltrechtlichen Vorschriften nachzukommen. Für den rostgefeuerten Kessel gilt dies zwar nicht. Dieser Kraftwerkstyp ist aber überholt. Das vorlegende Gericht wird zu prüfen haben, ob die genannten Aufbereitungsvorgänge tatsächlich den gesetzlichen Anforderungen und den betreffenden Kesseln entsprechen. Die etwaigen praktischen Schwierigkeiten, die mit der erforderlichen Abgrenzung des Teils des elektrischen Stroms, der für die Aufbereitung der Braunkohle verwendet wird, von dem Teil, der für andere Zwecke verwendet wird, einhergehen, können die Mitgliedstaaten nicht von ihrer Verpflichtung entbinden, die bei der Stromerzeugung verwendete Energie gemäß der in Rede stehenden Steuerbefreiung unbedingt von der Steuer zu befreien⁴¹.

55. Somit ist festzustellen, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung für Vorgänge wie das Brechen, das Abscheiden von Fremdteilen und das Zerkleinern gelten könnte, wenn diese Vorgänge unentbehrlich sind, um Braunkohle in den betreffenden Kesseln eines Kraftwerks zur Stromerzeugung zu verwenden, und ausschließlich hierzu dienen.

56. Als Letztes sei noch ergänzend darauf hingewiesen, dass diese Auslegung nicht durch die Bestimmungen des Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 in Frage gestellt wird, in deren Licht die in Rede stehende Steuerbefreiung nach der Vorlageentscheidung ausgelegt werden soll.

57. Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 2003/96 gilt der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt, nicht als ein den Anspruch auf die Steuer auf Energieerzeugnisse begründender Steuerentstehungstatbestand, sofern es sich bei dem Verbrauch um Energieerzeugnisse handelt, die innerhalb des Betriebsgeländes dieses Betriebes hergestellt worden sind. Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96, auf den das vorlegende Gericht speziell Bezug nimmt, bestimmt u. a., dass die Mitgliedstaaten auch den Verbrauch von elektrischem Strom, der nicht innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt, hergestellt worden ist, sowie den Verbrauch von elektrischem Strom innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Kraftstoffe für die Erzeugung von elektrischem Strom herstellt, als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand ansehen *können*.

58. Zunächst ist festzustellen, dass Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 den Mitgliedstaaten eine Möglichkeit einräumt. Es handelt sich mithin um eine fakultative Ausnahme von der Steuerpflicht, von der der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht hat. Eine fakultative Regelung kann aber kein maßgeblicher Gesichtspunkt für die Bestimmung der Tragweite einer obligatorischen Steuerbefreiung wie der in Rede stehenden Steuerbefreiung sein. Denn, da den Mitgliedstaaten durch die in Rede stehende Steuerbefreiung die unbedingte Verpflichtung auferlegt wird, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse von der Steuer zu befreien, kann eine fakultative Regelung wie die gemäß Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 nur Auffangcharakter haben⁴².

59. Unterstellt, die verschiedenen Tätigkeiten von RWE Power erfolgten „innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes“ im Sinne von Art. 21 der Richtlinie 2003/96, was das vorlegende Gericht zu überprüfen haben wird, könnte die Entnahme von elektrischem Strom auf dem Gelände des Tagebaus zur Förderung von Braunkohle meines Erachtens in den Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 der Richtlinie 2003/96 fallen. Daher

⁴¹ Vgl. entsprechend Urteil *Cristal Union* (Rn. 45).

⁴² Vgl. entsprechend Urteil *Cristal Union* (Rn. 41 bis 43).

können die Mitgliedstaaten „den Verbrauch von elektrischem Strom und von anderen Energieerzeugnissen, die nicht innerhalb des Betriebsgeländes eines solchen Betriebes hergestellt worden sind“, als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungsbestand ansehen. Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Ansatz, dem bei der Förderung der Braunkohle gefolgt worden ist. Die fakultative Steuerbefreiung gemäß Art. 21 Abs. 3 Satz 2 der Richtlinie 2003/96 hätte nämlich keinen Sinn bzw. keine Daseinsberechtigung, wenn sie bereits gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 obligatorisch wäre.

60. Ich schlage deshalb vor, auf Frage 1 zu antworten, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung, soweit sie den „bei der Stromerzeugung verwendete[n] elektrische[n] Strom“ betrifft, dahin auszulegen ist, dass sie nur für den elektrischen Strom gilt, der für Vorgänge verwendet wird, die für den Prozess der Stromerzeugung unentbehrlich sind und hierzu unmittelbar beitragen – d. h. nicht für den elektrischen Strom, der für den Vorgang der Förderung von Energieerzeugnissen verwendet wird, wohl aber für denjenigen, der für Vorgänge verwendet wird, die in demselben Betrieb oder zumindest in einer Neben- oder Hilfsanlage erfolgen und ausschließlich der im Anschluss an die Förderung erfolgenden Umwandlung und Aufbereitung des Energieerzeugnisses zum Zwecke der Verwendung in einem Kraftwerk dienen.

C. Zu Frage 2

61. Mit Frage 2 möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 unter Berücksichtigung von deren Art. 21 Abs. 3 Satz 3 dahin ausgelegt werden kann, dass die Befreiung des „elektrische[n] Strom[s], der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, von der Steuer auch für den elektrischen Strom gilt, der für den Betrieb von Bunkeranlagen und Transportmitteln verwendet wird, die für den dauerhaften Betrieb der Kraftwerke erforderlich sind.

62. Das Hauptzollamt ist der Auffassung, dass auch Frage 2 zu verneinen sei. Die Verwendung von elektrischem Strom zum Betrieb von Bunkeranlagen und Transportmitteln könne nicht von der Steuer befreit sein. Die Befreiung des elektrischen Stroms, der „zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen“, verwendet werde, von der Steuer flankiere lediglich die Befreiung des „bei der Stromerzeugung verwendete[n] elektrische[n] Strom[s]“ von der Steuer. Sie könne sich deshalb nur auf solche Vorgänge beziehen, für die die Verwendung von elektrischem Strom auch hinsichtlich der Stromerzeugung von der Steuer befreit wäre.

63. RWE Power hingegen vertritt die Auffassung, dass Frage 2 zu bejahen sei. Dem Ausdruck „Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen“ sei zu entnehmen, dass die Steuerbefreiung über den Energieumwandlungsprozess hinausgehe. Es sei auch der elektrische Strom erfasst, der vor oder nach diesem Prozess verwendet werde.

64. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die Dienste der Lagerung und des Transports der Braunkohle nicht zum Prozess der Stromerzeugung im engeren Sinne gehörten und daher von der in Rede stehenden Steuerbefreiung auszuschließen seien.

65. Ich selbst werde mich im Folgenden für einen nuancierten Ansatz aussprechen: Nach meiner Auffassung kann angenommen werden, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung für den elektrischen Strom, der verwendet wird, um die Braunkohle in die Kraftwerke zu transportieren

und dort zu lagern, gelten kann, sofern erwiesen ist, dass diese Vorgänge unmittelbar mit der Aufrechterhaltung der Fähigkeit des betreffenden Kraftwerks, elektrischen Strom zu erzeugen, zusammenhängen und hierfür unentbehrlich sind.

66. Zunächst ist festzustellen, dass es wegen der Unterscheidung zwischen den beiden Alternativen der in Rede stehenden Steuerbefreiung – nämlich „bei der Stromerzeugung“ verwendeter elektrischer Strom einerseits und elektrischer Strom, der „zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen“, verwendet wird, andererseits – naheliegt, anzunehmen, dass sich die Vorgänge, die der *Aufrechterhaltung der Fähigkeit*, elektrischen Strom zu erzeugen, zuzuordnen sind, nicht mit den Vorgängen decken, die der *Erzeugung* von elektrischem Strom zuzuordnen sind. Anders als das Hauptzollamt im Wesentlichen annimmt, muss der elektrische Strom, der nach der zweiten Alternative von der Steuer befreit ist, also nicht (unbedingt) in den Energieumwandlungsprozess eingehen, so dass von der Steuer auch der elektrische Strom, der vor oder nach der Energieumwandlung verwendet wird, befreit sein kann, sofern er zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, dient.

67. Diese Auslegung wird durch die Entstehungsgeschichte der Richtlinie 2003/96 bestätigt. In ihrem ursprünglichen Vorschlag hatte die Kommission einfach eine Steuerbefreiung für „bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse und bei der Stromerzeugung gewonnene Wärme“⁴³ vorgesehen. Dies entspricht im Wesentlichen der ersten Alternative der in Rede stehenden Steuerbefreiung. Die zweite Alternative der in Rede stehenden Steuerbefreiung wurde erst in einer späteren Phase des Gesetzgebungsverfahrens vom Rat in die Richtlinie aufgenommen. Wenn diese Ergänzung einen Sinn haben und nicht als Pleonasmus angesehen werden soll, ist davon auszugehen, dass die Verfasser der Richtlinie einen neuen Befreiungstatbestand einführen wollten, der über den des Vorschlags der Kommission hinausgeht.

68. Im Übrigen ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die zweite Alternative der in Rede stehenden Steuerbefreiung wie die erste eng auszulegen ist. Die Anwendung der Steuerbefreiung ist daher nur dann zuzulassen, wenn tatsächlich erwiesen ist, dass es zwischen der Aufrechterhaltung der Stromerzeugung und dem verbrauchten elektrischen Strom einen unmittelbaren Zusammenhang gibt.

69. Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, war der Betrieb der Kraftwerke von RWE Power im vorliegenden Fall auf eine ununterbrochene Stromerzeugung ausgelegt. Es ist unstrittig, dass RWE Power zur Sicherung der ununterbrochenen Stromerzeugung Bunker in drei unterschiedlichen Größen und mit drei unterschiedlichen Funktionen unterhielt, aus denen die Braunkohle nach und nach den Kesseln in den Kraftwerken zugeführt wurde. Die Braunkohle wurde zunächst im jeweiligen Tagebau in einem Bunker mit einem Fassungsvermögen für einen Betrieb von bis zu sechs Tagen gelagert und dann zu den Bunkern der Kraftwerke gebracht, die ein Fassungsvermögen für einen Betrieb von ein bis zwei Tagen hatten. Ausgehend von diesem Sachverhalt – für dessen Feststellung allein das vorlegende Gericht zuständig ist – dürften sowohl die Vorgänge der Lagerung als auch die Vorgänge der Beförderung dazu gedient haben, eine ununterbrochene Stromerzeugung und die Aufrechterhaltung der Fähigkeit, ununterbrochen elektrischen Strom zu erzeugen, zu gewährleisten. Wenn der Ausdruck „elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, einen Sinn haben soll, muss die in Rede stehende Steuerbefreiung für diese Vorgänge gelten.

⁴³ Vgl. Art. 13 Abs. 1 Buchst. b des Vorschlags der Kommission (ABl. 1997, C 139, S. 14).

70. Diese Auslegung wird meines Erachtens nicht durch die Bestimmungen des Art. 21 Abs. 3 Satz 3 der Richtlinie 2003/96 in Frage gestellt, wonach, wenn der Verbrauch von Energieerzeugnissen zu Zwecken erfolgt, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen, und zwar insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen, dies als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungsstatbestand gilt. Diese Bestimmung bezieht sich nämlich auf den „Verbrauch von Energieerzeugnissen“, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen, etwa die Beförderung von Mitarbeitern zum Arbeitsort auf dem Gelände des Unternehmens RWE Power. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den betreffenden Verbräuchen aber allesamt um Verbräuche von elektrischem Strom, und sie dienen – mit Ausnahme des Verbrauchs im Zusammenhang mit der Förderung der Braunkohle – nicht zur Herstellung von Energieerzeugnissen, sondern zur Stromerzeugung. Jedenfalls ergibt sich aus der Systematik der Richtlinie 2003/96, dass mit Art. 21 Abs. 3 Satz 3 der Richtlinie 2003/96 lediglich die Befreiungen der Sätze 1 und 2 dieser Bestimmung eingeschränkt werden sollen⁴⁴.

71. Ich schlage deshalb vor, auf Frage 2 zu antworten, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung, soweit sie den „elektrische[n] Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, betrifft, dahin auszulegen ist, dass sie nur für den elektrischen Strom gilt, der für Vorgänge verwendet wird, die für den Prozess der Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, unentbehrlich sind und hierzu unmittelbar beitragen, wozu auch Vorgänge gehören können, mit denen die Energieerzeugnisse gelagert oder zu den Kraftwerken gebracht werden.

V. Ergebnis

72. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Finanzgerichts Düsseldorf (Deutschland) wie folgt zu antworten:

1. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a 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, soweit er den „bei der Stromerzeugung verwendete[n] elektrische[n] Strom“ betrifft, wie folgt auszulegen:

Die Steuerbefreiung gilt nur für den elektrischen Strom, der für Vorgänge verwendet wird, die für den Prozess der Stromerzeugung unentbehrlich sind und hierzu unmittelbar beitragen – d. h. nicht für den elektrischen Strom, der für den Vorgang der Förderung von Energieerzeugnissen verwendet wird, wohl aber für denjenigen, der für Vorgänge verwendet wird, die in demselben Betrieb oder zumindest in einer Neben- oder Hilfsanlage erfolgen und ausschließlich der im Anschluss an die Förderung erfolgenden Umwandlung und Aufbereitung des Energieerzeugnisses zum Zwecke der Verwendung in einem Kraftwerk dienen.

2. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96

ist, soweit er den „elektrische[n] Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird“, betrifft, wie folgt auszulegen:

⁴⁴ Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:422, Nr. 27).

Die Steuerbefreiung gilt nur für den elektrischen Strom, der für Vorgänge verwendet wird, die für den Prozess der Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, unentbehrlich sind und hierzu unmittelbar beitragen, wozu auch Vorgänge gehören können, mit denen die Energieerzeugnisse gelagert oder zu den Kraftwerken gebracht werden.