

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

29 april 2004 \*

In zaak C-240/01,

**Commissie van de Europese Gemeenschappen**, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

**Bondsrepubliek Duitsland**, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,

verweerster,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door toepassing van § 4, lid 1, punt 2, sub b, van het Mineralölsteuergesetz (wet betreffende de belasting op minerale oliën) van 21 december 1992 (BGBl. I, blz. 2185, ber. 1993 I, blz. 169), niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van

\* Procestaal: Duits.

19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 (PB L 365, blz. 46), doordat die lidstaat niet alle minerale oliën die voor gebruik als brandstof zijn bestemd, aan de accijns heeft onderworpen,

wijst

HET HOF (Zesde kamer)

samengesteld als volgt: V. Skouris (rapporteur), waarnemend voor de president van de Zesde kamer, J. N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet, R. Schintgen en F. Macken, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,  
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 27 februari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 mei 2003,

het navolgende

### Arrest

- 1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 21 juni 2001, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 226 EG beroep ingesteld, strekkende tot vaststelling dat de Bondsrepubliek Duitsland, door toepassing van § 4, lid 1, punt 2, sub b, van het Mineralölsteuergesetz (wet betreffende de belasting op minerale oliën) van 21 december 1992 (BGBl. I, blz. 2185, ber. 1993 I, blz. 169; hierna: „MinöStG”), niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op haar rusten krachtens artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 (PB L 365, blz. 46; hierna: „richtlijn 92/81”), doordat die lidstaat niet alle minerale oliën die voor gebruik als brandstof zijn bestemd, aan de accijns heeft onderworpen.

### Het rechtskader

#### *De communautaire regeling*

- 2 In de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1) wordt gepreciseerd dat „om de totstandbrenging en de werking van de interne markt te waarborgen, de verschuldigdheid van de accijnzen in alle lidstaten gelijk moet worden geregeld”.

3 Volgens artikel 1, lid 1, van de richtlijn behelst deze „de regeling van de producten onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese Gemeenschappen vastgestelde belastingen”. Artikel 1, lid 2, van de richtlijn bepaalt dat „de bijzondere bepalingen betreffende de structuren en de tarieven van de accijnzen worden vervat in specifieke richtlijnen”.

4 Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12 luidt:

„Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

— minerale oliën,

[...]”

5 De op het gebied van minerale oliën vastgestelde specifieke richtlijnen zoals bedoeld in artikel 1, lid 2, van richtlijn 92/12 zijn richtlijn 92/81 en richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (PB L 316, blz. 19), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG (hierna: „richtlijn 92/82”).

6 Volgens de derde overweging van de considerans van richtlijn 92/81 is „het voor de goede werking van de interne markt van belang [...] dat er gemeenschappelijke definities worden vastgesteld voor alle minerale oliën die vallen onder de algemene regeling voor accijnsproducten”.

7 Artikel 1, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten heffen een geharmoniseerde accijns op minerale oliën overeenkomstig deze richtlijn.

2. De lidstaten stellen hun tarieven vast overeenkomstig richtlijn 92/82/EEG betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën.”

8 Artikel 2, lid 2, van deze richtlijn bepaalt:

„Minerale oliën waarvoor in richtlijn 92/82/EEG geen accijnstarief is bepaald, zijn aan accijns onderworpen indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof. Het toe te passen tarief wordt, naar gelang van het gebruik, vastgesteld op het tarief voor de gelijkwaardige brandstof voor verwarming of motorbrandstof.”

9 Artikel 8, lid 1, sub d, van richtlijn 92/81 bepaalt:

„Ongeacht de algemene bepalingen inzake vrijgesteld gebruik van accijnsproducten van richtlijn 92/12/EEG en onverminderd andere communautaire

bepalingen, verlenen de lidstaten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns voor de onderstaande producten, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

[...]

d) minerale oliën die in hoogovens met het oog op chemische reductie worden ingespoten als toevoeging aan de steenkool, die wordt gebruikt als voornaamste brandstof.”

- 10 Volgens de achttiende overweging van de considerans van richtlijn 94/74 dient „een verplichte vrijstelling op communautair niveau [...] te gelden voor minerale oliën die met het oog op chemische reductie ingespoten worden in hoogovens, teneinde concurrentiedistorsies te voorkomen die voortvloeien uit verschillen in de stelsels van belastingheffing tussen de lidstaten”.

### *De nationale regeling*

- 11 In § 4, MinöStG, „Vrijstellingen, definities”, wordt bepaald:

„Onverminderd de bepalingen van § 12, kunnen minerale oliën met vrijstelling van belasting worden gebruikt

[...]

2. voor andere doeleinden dan

a) het gebruik als motorbrandstof of de productie van motorbrandstof,

b) gebruik als brandstof voor verwarming [„Verheizen”],

c) de aandrijving van gasturbines;

[...]”

- <sup>12</sup> De toepassing van § 4, lid 1, punt 2, MinöStG is nader omschreven in een circulaire van 2 februari 1998 (III A 1 - V 0355 - 10/97, gepubliceerd in de *Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung* van 6 februari 1998, N 08 98, nr. 70; hierna: „circulaire”), die dienaangaande preciseert:

„Belastingen op minerale oliën en afgrenzing van het gebruik als brandstof voor verwarming en voor andere doeleinden in de zin van § 4, lid 1, punt 2, van het Mineralölsteuergesetz

[...]

## II. Het begrip ‚gebruik als brandstof voor verwarming’

Uitgaande van dit concept heeft het Bundesfinanzhof het begrip ‚gebruik als brandstof voor verwarming’ in verschillende arresten gepreciseerd en daarbij geleidelijk de volgende beginselen ontwikkeld:

- Het gebruik van minerale olie als brandstof voor verwarming is de productie van thermische energie.
  
- Het gebruik als brandstof voor verwarming is het bewust gebruik van het calorisch vermogen van een stof, dat wil zeggen de (gehele of gedeeltelijke) verbranding van een minerale olie voor de productie van warmte, die (geheel of gedeeltelijk) wordt overgebracht op een andere stof; in dat geval mogen de productie van warmte en de overbrenging van die warmte, afgezien van de andere doeleinden van het gebruik van de minerale olie, niet slechts van bijkomstige betekenis zijn.
  
- De stof waarop de warmte wordt overgebracht, moet de hoedanigheid van nieuwe energie- of warmtedrager (Heizmittel) aannemen.
  
- Het concrete gebruik van de nieuwe warmtedrager als middel tot verwarming rechtvaardigt de conclusie dat de minerale olie die is gebruikt voor het voortbrengen van deze warmtebron, is gebruikt als brandstof voor verwarming.

Hieruit volgt dat, wanneer het gaat om de beoordeling of er sprake is van gebruik als brandstof voor verwarming, de overdracht van warmte de bepalende factor is. Als voorbeelden van warmtedragers (Heizmittel) worden vermeld: heet water en



stoom (zoals in het geval van de verwarming van een ruimte), warme omgevingslucht, verbrandingsgas (rookgas), verwarmingsketels, bekledingen etc.

### III. Het begrip ‚voor andere doeleinden’

Wat het energetisch gebruik van minerale olie betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof dat slechts in de volgende gevallen kan worden aangenomen dat er geen sprake is van gebruik als brandstof voor verwarming:

- Direct contact van de vlam met de te behandelen, te verwerken of te vernietigen stof (a contrario af te leiden uit de hierboven gegeven uitleg). Als voorbeelden worden onder meer genoemd het afzengen van textielvezels, het afbranden van onkruid, het gebruik van lasapparaten, de verhitting van metalen om deze te kunnen vervormen en de verwarming van dakvilt in verband met betere hanteerbaarheid etc.
  
- De stof die de verbrandingsenergie absorbeert, is zelf blootgesteld aan de warmte om te dienen voor de vervaardiging van een bepaald product met een andere structuur en verliest daarbij haar eigen stoffelijke hoedanigheid.

Stoffelijke verandering houdt in dat de bestanddelen van de minerale olie ten minste ten dele in het product opgaan, zoals bij de productie van roet door thermisch kraken of bij het harden van staal door cementatie. Ook in deze gevallen wordt minerale olie tenminste gedeeltelijk als grondstof gebruikt en vindt er een chemische verandering van de moleculaire structuur plaats. Een beslissende aanwijzing voor het bestaan van een dergelijk geval kan bijvoorbeeld zijn dat het gebruik van een andere energiedrager, zoals steenkolen of elektriciteit, het productiedoel niet kan vervullen.

- Er is geen sprake van gebruik van het calorisch vermogen van minerale oliën die worden gebruikt voor de productie van warmte, wanneer het hoofddoel bestaat in de verwijdering van schadelijke uitlaatgassen door middel van hun integrale verbranding, en voor dit doel een waakvlam wordt gevoed door de minerale olie of doordat de minerale olie in een verbrandingskamer wordt vermengd met de te verwijderen uitlaatgassen en integraal wordt verbrand.

Deze gevallen hebben gemeen dat de verbranding van de minerale olie in het kader van een homogeen proces samenvalt met de verwerking of de vernietiging van de stof die de thermische energie absorbeert. De overbrenging van de geabsorbeerde energie op een andere stof is derhalve onmogelijk.

[...]”

### De precontentieuze procedure

- 13 Bij aanmaningsbrief van 26 mei 1999 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland overeenkomstig artikel 226 EG ervan op de hoogte gesteld dat de in de circulaire gegeven uitlegging van het begrip gebruik van minerale oliën als brandstof voor verwarming haars inziens niet in overeenstemming is met artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81.
- 14 Bij schrijven van 13 oktober 1999 heeft de Duitse regering geantwoord dat het bij gebreke van een expliciete definitie van het begrip „gebruik als brandstof voor verwarming” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81, aan de lidstaten stond om de aan dit begrip te geven uitlegging te preciseren. In het Duitse recht heeft de circulaire de in de rechtspraak van het Bundesfinanzhof gegeven

uitlegging overgenomen. Deze uitlegging wijkt af van de eigenlijke betekenis van het begrip „gebruik als brandstof voor verwarming” en van de administratieve praktijk die lange tijd werd gevolgd. Voorts heeft de Duitse regering de Commissie verzocht, het probleem in zijn algemeenheid te onderzoeken, rekening houdend met de praktijken van de andere lidstaten, teneinde tot een duidelijke en gemeenschappelijke oplossing te komen.

- 15 Op 13 maart 2000 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij de Bondsrepubliek Duitsland verzocht, binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving van dit advies de nodige maatregelen te nemen om aan dit advies te voldoen. In dit met redenen omkleed advies herhaalde zij de argumenten uit de aanmaningsbrief en voegde zij daaraan toe dat het feit dat andere lidstaten hun eigen interpretatie van het begrip „gebruik als brandstof voor verwarming” hadden, de Bondsrepubliek Duitsland niet de bevoegdheid gaf, aan haar met het gemeenschapsrecht strijdige opvatting vast te houden.
- 16 Daar de Bondsrepubliek Duitsland niet binnen de gestelde termijn de maatregelen had getroffen die nodig waren om de in het met redenen omkleed advies beschreven schending van het gemeenschapsrecht te beëindigen, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

## Het beroep

### *Argumenten van partijen*

- 17 De Commissie stelt dat de Bondsrepubliek Duitsland, door toepassing van § 4, lid 1, punt 2, sub b, MinöStG in de in de circulaire beschreven zin, in strijd handelt met artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81, aangezien die lidstaat niet alle minerale oliën die zijn bestemd om als brandstof voor verwarming te worden gebruikt, aan de accijns onderwerpt.

- 18 In het bijzonder moet volgens de circulaire onder „gebruik als brandstof voor verwarming” uitsluitend worden verstaan het indirecte gebruik van de energiebron minerale olie, met behulp van een warmtebron, als middel tot verwarming. Uit de in punt III van de circulaire genoemde voorbeelden blijkt echter dat het directe gebruik van de thermische energie van minerale olie om industriële processen in gang te zetten en in stand te houden geen „gebruik als brandstof voor verwarming” is, hetgeen in strijd is met artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81.
- 19 Ook al bevat laatstgenoemde bepaling geen formele omschrijving van de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming”, uit het harmonisatie-doel van de accijnsrichtlijnen volgt dat het begrip in het gemeenschapsrecht autonoom moet worden uitgelegd. De derde overweging van de considerans van richtlijn 92/81 pleit voor een dergelijke autonome uitlegging.
- 20 Uit de bewoordingen van richtlijn 92/81 kan geen beperkende uitlegging van deze uitdrukking worden afgeleid. Hetzelfde geldt voor de gangbare interpretatie van het begrip „Verheizen” in § 4, lid 1, punt 2, sub b, MinöStG. Minerale oliën worden steeds „gebruikt” wanneer zij worden verbrand en de aldus geproduceerde warmte dient tot verwarming, ongeacht het doel ervan.
- 21 Het doel van de accijns op minerale oliën als verbruiksbelasting pleit eveneens voor een ruime uitlegging van het begrip „gebruikt als brandstof voor verwarming”, die elke vorm van rechtstreeks of indirect verbruik van minerale oliën omvat.
- 22 Een dergelijke uitlegging volgt ook uit het door richtlijn 92/81 ingevoerde stelsel. Het feit dat de gemeenschapswetgever het bijzondere geval van artikel 8, lid 1, sub d, van deze richtlijn heeft vrijgesteld van de geharmoniseerde accijns, toont

duidelijk aan dat hij van mening is, dat artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 betrekking heeft op alle vormen van gebruik van minerale oliën voor de productie van thermische energie. De vaststelling van artikel 8, lid 1, sub d, van richtlijn 92/81 zou weinig nut hebben gehad, indien de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming” moest worden opgevat in de in de circulaire aangegeven zin.

- 23 De in laatstgenoemde bepaling voorziene uitzondering is evenwel niet geschikt om alle in punt III van de circulaire genoemde uitzonderingen op de verplichting tot belastingheffing te rechtvaardigen. Als afwijking van het algemene beginsel van belastingheffing moeten belastingvrijstellingen immers strikt worden uitgelegd (zie in die zin, op het gebied van de BTW, arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punten 12 en 13).
- 24 De Duitse regering betwist de verweten niet-nakoming. Haars inziens stelt de Commissie ten onrechte dat de begrippen „verbranden” („Verbrennen”) en „gebruiken als brandstof voor verwarming” („Verheizen”) aan elkaar gelijk zijn.
- 25 De woorden „zijn bestemd voor”, „aangeboden voor verkoop” of „worden gebruikt” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 wijzen erop dat de eindverbruiker of de handelaar een subjectieve en concrete bestemming voor de minerale olie moet hebben, dat wil zeggen de bedoeling om de minerale olie te gebruiken voor het „verwarmen” („heizen”) van een derde stof. Wanneer dit subjectieve element ontbreekt, kan niet worden aangenomen dat de minerale olie is gebruikt als brandstof voor verwarming, ook al is er sprake van de verwarming van andere stoffen als gevolg van het vrijkomen van warmte tijdens een verbrandingsproces. Dit is de uitlegging die uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof volgt en die in punt II, tweede streepje, van de circulaire is overgenomen.

- 26 Met betrekking tot het gebruik van de thermische energie van de minerale olie voor het in gang zetten en de instandhouding van industriële processen wijst de Duitse regering erop dat, anders dan de Commissie stelt, alleen de in punt III van de circulaire genoemde gevallen niet als „gebruik als brandstof voor verwarming” worden beschouwd en dus niet aan de accijnsheffing zijn onderworpen. Buiten deze gevallen is er geen accijnsvrijstelling.
- 27 De derde overweging van de considerans van richtlijn 92/81 verlangt geen uniforme uitlegging van alle juridische begrippen die in de richtlijn worden gebruikt. Integendeel, zij houdt slechts rekening met artikel 3, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 92/12, volgens hetwelk de omschrijving van het begrip „minerale oliën” is opgenomen in de desbetreffende richtlijn, dat wil zeggen in richtlijn 92/81. Deze definitie volgt uit artikel 2, lid 1, van richtlijn 92/81, dat een opsomming geeft van de producten die als minerale oliën in de zin van de richtlijn worden aangemerkt.
- 28 Indien de gemeenschapswetgever had gewild dat de derde overweging van de considerans van laatstgenoemde richtlijn de betekenis heeft die de Commissie eraan geeft, zou hij zelf het begrip „gebruik als brandstof voor verwarming” in deze richtlijn hebben gedefinieerd. Dat hij dit niet heeft gedaan, pleit ervoor dat dit begrip naar nationaal recht moet worden gedefinieerd.
- 29 De door de Commissie voorgestane uitlegging veronderstelt een volledige harmonisatie op het gebied van de belasting van minerale oliën, zoals die voor de regeling van de omzetbelasting bestaat. Uit de tekst van richtlijn 92/12 blijkt echter dat een dergelijke harmonisatie voor de belasting op minerale oliën niet is voorzien.
- 30 Bovendien zijn volledige, autonome en voor de Gemeenschap specifieke definities op het gebied van de omzetbelasting nodig wegens de financieringsbehoeften van de Gemeenschap en de evenredige verdeling van de financiële lasten tussen de lidstaten. De richtlijnen betreffende de belasting van minerale oliën hebben dergelijke functies echter niet.

- 31 Uit de ontstaansgeschiedenis van richtlijn 92/81 blijkt dat het doel slechts was, voldoende coördinatie tot stand te brengen om te waarborgen dat vergelijkbare producten globaal op dezelfde wijze worden belast en dat op de fiscaliteit terug te voeren verschillen in de prijs van die producten niet aanzetten tot frauduleuze of gekunstelde aankopen. Er werd aan de lidstaten dus een belangrijke speelruimte gelaten, zelfs al had dit tot gevolg dat op nationaal niveau verschillende concurrentievoorwaarden bleven bestaan.
- 32 De verwijzing door de Commissie naar de uitzondering in artikel 8, lid 1, sub d, van richtlijn 92/81 is irrelevant. Volgens de Duitse regering wordt in dit bijzondere geval ook een deel van de minerale olie als brandstof gebruikt. Er zou dus een regeling nodig zijn om dit bijzondere geval te verduidelijken, gelet op de uitlegging van het begrip „verbranding” in het Duitse recht.

*Beoordeling door het Hof*

- 33 Voor de beslissing op het beroep moet eerst worden uitgemaakt, of de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 autonoom moet worden uitgelegd, dan wel of de definitie ervan, gelijk de Duitse regering stelt, tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort.
- 34 Bij de beantwoording van deze vraag moet rekening worden gehouden met het doel en de omvang van de harmonisatie die bij de richtlijnen betreffende de accijns op minerale oliën tot stand is gebracht.

- 35 Dienaangaande zij opgemerkt dat de richtlijnen 92/12, 92/81 en 94/74 alle drie zijn vastgesteld op basis van artikel 99 EG-Verdrag (thans artikel 93 EG). Dit artikel machtigt de Raad om de bepalingen vast te stellen die betrekking hebben op de harmonisatie van de nationale wetgevingen inzake, onder meer, de accijnzen, voorzover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te verzekeren.
- 36 In de eerste en de vierde overweging van de considerans van richtlijn 92/12 wordt gesteld dat de totstandbrenging en de werking van de interne markt het vrije verkeer van goederen, ook van accijnsgoederen, impliceren en dat daartoe de verschuldigheid van de accijnzen in alle lidstaten gelijk moet worden geregeld.
- 37 In de vijfde en de zesde overweging van de considerans van richtlijn 92/81 wordt gepreciseerd dat bepaalde verplichte vrijstellingen op communautair niveau moeten worden vastgelegd en dat het dienstig is de lidstaten toe te staan, op facultatieve basis bepaalde andere vrijstellingen toe te passen, mits dit geen verstoring van de mededinging tot gevolg heeft.
- 38 Ten slotte dient volgens de achttiende overweging van de considerans van richtlijn 94/74 een verplichte vrijstelling op communautair niveau te gelden voor minerale oliën die met het oog op chemische reductie worden ingespoten in hoogovens, teneinde concurrentiedistorsies te voorkomen die voortvloeien uit verschillen in de stelsels van belastingheffing tussen de lidstaten.
- 39 Uit het voorgaande volgt dat deze drie richtlijnen tot doel hebben, het vrije verkeer van minerale oliën binnen de interne markt te verzekeren en verstoringen van de mededinging te voorkomen die uit de verschillende structuren van de accijns kunnen voortvloeien.



- 40 Bijgevolg is de thans tot stand gebrachte harmonisatie slechts gedeeltelijk (zie in die zin arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-434/97, Jurispr. blz. I-1129, punt 17).
- 41 Dat deze harmonisatie niet volledig is, betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat de definitie van de in richtlijn 92/81 gebruikte begrippen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort. Alles hangt af van het antwoord op de vraag, of de betrokken begrippen een gebied betreffen dat reeds geharmoniseerd is of niet.
- 42 In dit verband wordt in de derde overweging van de considerans van richtlijn 92/81 gesteld dat het voor de goede werking van de interne markt van belang is dat er gemeenschappelijke definities worden vastgesteld voor alle minerale oliën die vallen onder de algemene regeling voor accijnsproducten. In de vierde overweging van de considerans van deze richtlijn wordt gepreciseerd dat het nuttig is, deze definities te baseren op die van de gecombineerde nomenclatuur.
- 43 Om die reden worden de minerale oliën waarop deze richtlijn van toepassing is, in artikel 2, lid 1, van de richtlijn gedefinieerd aan de hand van de codes van de gecombineerde nomenclatuur. Voorts wordt in artikel 2, lid 2, gepreciseerd dat de minerale oliën aan accijns zijn onderworpen indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof.
- 44 Op die manier heeft de wetgever op communautair niveau en uniform bepaald, welke vormen van gebruik van minerale oliën aanleiding geven tot accijnsheffing en dus het belastbare feit vormen. Daarmee heeft hij willen uitsluiten dat de gevallen waarin minerale oliën aan een accijns worden onderworpen, afhankelijk van het gebruik van die oliën, van de ene tot de andere lidstaat verschillen, hetgeen zou kunnen leiden tot verstoringen van de mededinging in de handel tussen de lidstaten, welke de communautaire harmonisatieregeling nu juist wil bestrijden (zie punt 39 van dit arrest).

- 45 In deze omstandigheden kan uit het feit dat de gemeenschapswetgever geen definitie heeft gegeven van de in artikel 2, lid 2, genoemde vormen van gebruik, niet worden afgeleid dat hij die definitie aan de lidstaten heeft willen overlaten, gelijk de Duitse regering stelt. Dit zou immers het gevaar van verschillende definities inhouden, hetgeen afbreuk zou doen aan de uniforme bepaling van het belastbare feit van de accijns door dit artikel zelf.
- 46 Hieruit volgt dat de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 autonoom moet worden uitgelegd.
- 47 Voorts moet nog worden bepaald of de Bondsrepubliek Duitsland, door het begrip „gebruik als brandstof” in § 4, lid 1, punt 2, sub b, MinöStG uit te leggen in de in de circulaire aangegeven zin, in strijd heeft gehandeld met artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81.
- 48 Volgens de circulaire moet onder „gebruik als brandstof voor verwarming” alleen worden verstaan, het bewust gebruik van het calorisch vermogen van een stof, dat wil zeggen de gehele of gedeeltelijke verbranding van een minerale olie voor de productie van warmte, die geheel of gedeeltelijk wordt overgebracht op een andere stof, die de hoedanigheid van nieuwe energie- of warmtedrager moet aannemen. Het concrete gebruik van de nieuwe warmtedrager als middel tot verwarming rechtvaardigt de conclusie dat de minerale olie die is gebruikt voor het voortbrengen van deze warmtebron, is gebruikt als brandstof voor verwarming. Valt de verbranding van de minerale olie in het kader van een homogeen proces echter samen met de verwerking of de vernietiging van de stof die de thermische energie absorbeert die door de verbranding is opgewekt, dan wordt de minerale olie volgens de circulaire niet als brandstof, maar voor andere doeleinden gebruikt, en moet hij dus niet aan de accijns worden onderworpen.

- 49 De Commissie stelt dat minerale oliën steeds als brandstof voor verwarming in de zin van artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 worden gebruikt, wanneer zij worden verbrand en de aldus geproduceerde warmte dient tot verwarming, ongeacht het doel ervan.
- 50 Voor de beslechting van het geschil tussen partijen moet rekening worden gehouden met de opzet van de richtlijn en met het doel van de accijns op minerale oliën als verbruiksbelasting.
- 51 Wat, in de eerste plaats, de opzet van de richtlijn betreft, zij opgemerkt dat artikel 8, lid 1, sub d, van de richtlijn voorziet in een verplichte vrijstelling die specifiek betrekking heeft op minerale oliën die in hoogovens met het oog op chemische reductie worden ingespoten als toevoeging aan de steenkool, die als voornaamste brandstof wordt gebruikt.
- 52 Deze bij artikel 2, punt 4, van richtlijn 94/74 ingevoerde vrijstelling toont aan dat de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 volgens de gemeenschapswetgever niet alleen betrekking heeft op gevallen waarin de door de verbranding van minerale olie geproduceerde thermische energie voor verwarming wordt gebruikt in de zin waarin die term in de circulaire wordt opgevat, maar eveneens op gevallen waarin de aldus geproduceerde thermische energie voor andere doeleinden wordt gebruikt. Het zou immers niet nodig zijn in deze vrijstelling te voorzien, indien het geval waarop zij betrekking heeft, van meet af aan buiten de werkingssfeer van artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 valt, omdat minerale olie die voor de chemische reductie dient, niet als brandstof wordt gebruikt.
- 53 De Duitse regering stelt evenwel dat volgens de uitlegging van het begrip „verbranding” in de circulaire een deel van de minerale olie als brandstof wordt gebruikt wanneer de minerale oliën in hoogovens worden ingespoten teneinde daar de chemische reductie te versnellen. Er zou daarom een regeling ter verduidelijking van dit bijzondere geval nodig zijn.

- 54 Gelijk de advocaat-generaal in punt 62 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het veelzeggend dat de gemeenschapswetgever niet heeft volstaan met een inperking van de reikwijdte van artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81, maar, door in de betrokken vrijstelling te voorzien, een uitdrukkelijke uitzondering op het in deze bepaling neergelegde beginsel van belastbaarheid heeft ingevoerd. Vanuit het oogpunt van de wetgevingstechniek wordt voor een dergelijke oplossing gekozen, wanneer de uitgezonderde situatie in beginsel onder de basisregel valt, en niet wanneer het erom gaat, deze te verduidelijken. Bovendien staat vast dat, zo de gemeenschapswetgever met de vaststelling van de betrokken vrijstelling een „verduidelijking” heeft willen geven, artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 geen vormen van gebruik van minerale oliën dekt die op grond van punt III van de circulaire niet aan de accijns moeten worden onderworpen.
- 55 Het door de Duitse regering aangevoerde argument kan daarom de vaststelling in punt 52 van dit arrest niet ter discussie stellen.
- 56 Gelijk de Commissie heeft opgemerkt, pleit het doel van de accijns op minerale oliën als verbruiksbelasting bovendien voor de uitlegging dat de uitdrukking „gebruikt als brandstof voor verwarming” in artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 betrekking heeft op alle gevallen waarin minerale oliën worden verbrand en de aldus geproduceerde thermische energie dient als verwarming, ongeacht het doel ervan, daaronder begrepen de verwerking of vernietiging van de stof die deze thermische energie bij een chemisch of industrieel proces absorbeert. In al deze gevallen worden de minerale oliën verbruikt en moeten zij dus aan de accijns worden onderworpen.
- 57 In de circulaire wordt het met „gebruik als brandstof voor verwarming” overeenkomende begrip, dat is overgenomen uit § 4, lid 1, punt 2, sub b, MinöStG, zo restrictief gedefinieerd dat van de accijns worden uitgesloten, de in punt III van deze circulaire bedoelde gevallen waarin de verbranding van de minerale olie in het kader van een homogeen proces samenvalt met de verwerking of de vernietiging van de stof die de thermische energie absorbeert die door de verbranding vrijkomt, terwijl deze gevallen onder artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81 vallen. Hierdoor heeft de Bondsrepubliek Duitsland in strijd gehandeld met deze bepaling van richtlijn 92/81.

- 58 Derhalve moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door toepassing van § 4, lid 1, punt 2, sub b, MinöStG, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81, doordat zij niet alle minerale oliën die voor gebruik als brandstof zijn bestemd, aan de accijns heeft onderworpen.

## Kosten

- 59 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen.

## HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer)

rechtdoende, verstaat:

- 1) Door toepassing van § 4, lid 1, punt 2, sub b, van het Mineralölsteuergesetz (wet betreffende de belasting op minerale oliën) van 21 december 1992 is de

Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 2, lid 2, eerste volzin, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën, zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994, doordat zij niet alle minerale oliën die voor gebruik als brandstof zijn bestemd, aan de accijns heeft onderworpen.

2) De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.

Skouris

Cunha Rodrigues

Puissochet

Schintgen

Macken

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris