Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 19. Januar 2017 [1]

Rechtssache C-465/15

Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH
gegen
Hauptzollamt Duisburg

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf [Deutschland])

„Ersuchen um Vorabentscheidung – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Richtlinie 2003/96/EG – Anwendungsbereich – Begriff des elektrischen Stroms, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird – Einbeziehung von elektrischem Strom, der für Winderzeuger zur Roheisenherstellung in Hochöfen verwendet wird“

I. Einführung

1. Die Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH (im Ausgangsverfahren und nachfolgend: Klägerin) betreibt einen Hochofen zur Herstellung von Roheisen. Dabei findet eine chemische Reduktion des Eisenerzes zur Entstehung von Roheisen statt, für die das Einblasen heißer Druckluft in den Hochofen erforderlich ist. Die Druckluft wird mit Hilfe von Winderzeugern hergestellt.

2. Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits zwischen der Klägerin und der zuständigen Steuerbehörde (Hauptzollamt Duisburg, nachfolgend: Beklagter) sowie der vom nationalen Gericht gestellten Frage ist, ob der zum Antrieb der Winderzeuger genutzte Strom „hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion“ im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG [2] verwendet wird. Falls dies zu bejahen ist, unterläge er nicht der Mindestbesteuerung nach Maßgabe der Richtlinie.

1 Originalsprache: Englisch.

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).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Richtlinie 2003/96

3. Die Erwägungsgründe 2 bis 7 und 22 der Richtlinie lauten:

„(2) Das Fehlen von Gemeinschaftsbestimmungen über eine Mindestbesteuerung für elektrischen Strom und Energieerzeugnisse mit Ausnahme der Mineralöle kann dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes abträglich sein.

(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.

(6) Nach Artikel 6 des Vertrags müssen die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung und Durchführung der anderen Gemeinschaftspolitiken einbezogen werden.

(7) Die Gemeinschaft hat als Unterzeichner des Rahmenübereinkommens der Vereinten Nationen über Klimaänderungen das Protokoll von Kyoto ratifiziert. Die Besteuerung der Energieerzeugnisse – und, gegebenenfalls, des elektrischen Stroms – ist eines der Instrumente, die zur Verfügung stehen, um die Ziele des Protokolls von Kyoto zu erreichen.

…

(22) Für Energieerzeugnisse sollten im Wesentlichen dann gemeinschaftliche Rahmenvorschriften gelten, wenn sie als Heizstoff oder Kraftstoff verwendet werden. Es entspricht daher der Art und Logik des Steuersystems, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff sowie für mineralogische Verfahren vom Anwendungsbereich der Rahmenvorschriften auszunehmen. Elektrischer Strom, der in ähnlicher Weise verwendet wird, sollte ebenso behandelt werden.“

4. Nach Art. 1 der Richtlinie erheben die Mitgliedstaaten Steuern auf „Energieerzeugnisse und elektrischen Strom“.

5. In Art. 2 Abs. 1 sind Energieerzeugnisse anhand einer Liste von KN-Codes definiert – in einigen Fällen beschränkt auf die bestimmungsgemäße Verwendung als Kraft- oder Heizstoff. Gemäß Art. 2 Abs. 2 gilt die Richtlinie ferner für „[e]lektrische[n] Strom im Sinne des KN-Codes 2716“.

6. Art. 2 Abs. 3 schreibt für gewisse Sachverhalte vor, dass die Mitgliedstaaten Erzeugnisse besteuern, die nicht unter den Begriff „Energieerzeugnisse“ fallen, sofern sie zum Verbrauch als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten bzw. verwendet werden.

7. Gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b gilt die Richtlinie nicht für folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

„– für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden;

– für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck;

Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie ist als zweierlei Verwendungszweck anzusehen.

– für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird;

– für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht. Die Kosten eines Erzeugnisses errechnen sich durch die Addition der insgesamt erworbenen Waren und Dienstleistungen sowie der Personalkosten zuzüglich der Abschreibungen auf Ebene des Betriebs im Sinne von Artikel 11. Dabei werden die durchschnittlichen Kosten pro Einheit berechnet. Die ‚Kosten des elektrischen Stroms' werden bestimmt durch den tatsächlich gezahlten Strompreis oder die Kosten für die Stromerzeugung, wenn der Strom im Betrieb gewonnen wird;

– für mineralogische Verfahren;

Als mineralogische Verfahren gelten Verfahren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft … unter die NACE-Klasse DI 26 ‚Verarbeitung nicht metallischer Mineralien' fallen.

Für diese Energieerzeugnisse gilt jedoch Artikel 20."

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

8. Die Klägerin betreibt ein Stahlwerk, in dessen Hochofenanlagen Roheisen hergestellt wird. Durch Entzug des Sauerstoffs wird das Eisenerz in Roheisen umgewandelt (chemische Reduktion). Die Reaktion findet bei hohen Temperaturen unter Einsatz heißer Druckluft statt.

9. Die für die chemische Reduktion verwendete Druckluft wird von Winderzeugern hergestellt und in den Hochofen eingeblasen.

10. Die Klägerin beantragte beim Beklagten die Entlastung nach § 9a des Stromsteuergesetzes (StromStG, mit dem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie, der die Ausnahmen vom Anwendungsbereich der Richtlinie regelt, umgesetzt wird) für den Strom, den sie zum Antrieb der Winderzeuger verwendet hatte.

11. Der Beklagte lehnte den Antrag ab, da nach § 9a Abs. 1 Nr. 4 StromStG nur der Strom entlastungsfähig sei, der für chemische Reduktionsverfahren entnommen worden sei. Die Begünstigung könne nur gewährt werden, wenn der Strom in der Hauptsache für die chemische Reduktion eingesetzt worden sei. Hier aber sei der Strom in erster Linie zum Motorenantrieb zur Pressluftherstellung eingesetzt worden. Er habe nicht der chemischen Reduktion von Eisenerz gedient.

12. Die Klägerin legte Einspruch gegen den Bescheid des Beklagten ein. Zur Begründung führte sie u. a. aus, dass die Richtlinie nach ihrem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich keine Anwendung auf elektrischen Strom finde, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion verwendet werde. Die genannte Vorschrift erlaube somit auch andere Verwendungszwecke, insbesondere die Erzeugung und den Transport komprimierter Luft, ohne die die chemische Reduktion im Hochofen nicht möglich sei. Die Verwendung des Stroms, für den die Klägerin Entlastung beantrage, sei in den Winderzeugern nicht abgeschlossen. Der Begriff der chemischen Reduktion erstrecke sich auch auf die Erzeugung komprimierter Luft als einem unerlässlichen Einsatzstoff.

13. Der Beklagte wies den Einspruch zurück. Hiergegen erhob die Klägerin Klage beim Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland), das das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Ist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom hinsichtlich des Hochofenprozesses zur Roheisenherstellung dahin gehend auszulegen, dass auch der Strom zum Antrieb der Winderzeuger als Strom anzusehen ist, der hauptsächlich für Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird?

14. Die Klägerin und der Beklagte des Ausgangsverfahrens sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Die Beteiligten, die am schriftlichen Verfahren teilgenommen haben, sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs haben in der Sitzung vom 17. November 2016 mündlich verhandelt.

IV. Würdigung

15. Nach ihrem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b gilt die Richtlinie nicht für „elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird“, was bedeutet, dass diese Verwendungen nicht besteuert werden.

16. Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Ausdruck „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ auch elektrischen Strom umfasst, der zum Antrieb der Winderzeuger verwendet wird, die Luft komprimieren, die dann bei der chemischen Reduktion von Eisenerz zu Roheisen verwendet wird.

17. Bei der Frage des nationalen Gerichts geht es im Wesentlichen um das Merkmal des entfernten Zusammenhangs. Der elektrische Strom wird nicht unmittelbar bei der chemischen Umwandlung des Eisenerzes, d. h. für den Entzug von Sauerstoff aus dem Erz, verwendet [3]. Er wird vielmehr zur Erzeugung eines Einsatzstoffs – komprimierte Luft – zur chemischen Reduktion verwendet. Dieser Einsatzstoff ist *unerlässlich* für die chemische Reduktion und wird *unmittelbar und unverzüglich* in den Hochofen eingeblasen. Geschieht dies jedoch so „unmittelbar“ und „unverzüglich“, dass von einer Verwendung „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ gesprochen werden kann?

18. Aus den nachstehend dargelegten Gründen meine ich, dass diese Frage zu bejahen ist. Ich werde im Folgenden das natürliche Verständnis der einschlägigen Bestimmung (A), eine systematische und teleologische Auslegung (B), die Bedeutung der vorhandenen Rechtsprechung zu Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich (C) und abschließend die Anwendung der Bestimmung auf den vorliegenden Fall (Abschnitt D) erörtern.

3 Anders verhält es sich z. B. bei der Elektrolyse, bei der elektrischer Strom unmittelbar zur Trennung chemischer Stoffe verwendet wird.

A. Natürliches Verständnis

19. Der Gerichtshof hat bisher noch keine Auslegung des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich vorgenommen.

20. Nach dem natürlichen Verständnis der Formulierung „elektrischer Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird“, könnte diese Wendung durchaus Strom zum Antrieb der Winderzeuger umfassen. Der Strom wird zwar „für die Zwecke“ des Antriebs eines Gebläses und zur Erzeugung von Druckluft verwendet, doch handelt es sich hierbei eindeutig nicht um einen Selbstzweck. Die Druckluft wird unverzüglich in den Hochofen eingeblasen. Sie stellt einen wesentlichen Einsatzstoff für die chemische Reduktion des Eisenerzes dar. In *diesem* Sinne dient der elektrische Strom sogar keinem anderen Zweck als dem, die chemische Reduktion zu ermöglichen.

21. Allerdings liefert eine reine Exegese der Formulierung im Englischen „for the purpose of“ und ihrer Entsprechung in anderen Sprachfassungen [4] meines Erachtens keine abschließende Antwort auf die Frage des nationalen Gerichts.

22. Es bestehen einige textliche Unklarheiten: In der Bestimmung wird zwischen Strom, der „unmittelbar“, und Strom, der „mittelbar“ für die Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird, nicht ausdrücklich unterschieden. Es wird auch nicht angegeben, dass unter „chemischer Reduktion“ die Reaktion als solche und nicht der Prozess im Allgemeinen zu verstehen wäre. Richtig ist, dass ein vager Zusammenhang mit der chemischen Reaktion nicht genügen würde. Die Ausnahme könnte sich offenkundig nicht auf elektrischen Strom erstrecken, der etwa zum Betrieb des Getränkeautomaten in der Werkskantine verwendet wird. Ein solcher Bezug ist zu dürftig. Im vorliegenden Fall hingegen ist die Antwort aufgrund der ihrem Wesen nach unverzüglichen und unerlässlichen Herstellung und Verwendung des Einsatzstoffs – komprimierte Luft – weniger offensichtlich.

23. Das natürliche Verständnis ist daher hinsichtlich eines bereits genannten Schlüsselmerkmals, nämlich dem des entfernten Zusammenhangs, weiterhin uneindeutig. Somit wird eine systematische und teleologische Auslegung der Bestimmung notwendig.

B. Systematische und teleologische Auslegung

24. Im Folgenden konzentriere ich mich auf vier Aspekte: die Auslegung des dritten Gedankenstrichs in seiner Gesamtheit (1), die Prüfung des Wesens des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b als Ausnahme von der Richtlinie oder als Bestimmung zur Festlegung des Geltungsbereichs der Richtlinie (2), das Erfordernis einer engen Auslegung zur Wahrung der praktischen Wirksamkeit (3) und eine parallele Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter und dritter Gedankenstrich (4).

1. Dritter Gedankenstrich in seiner Gesamtheit

25. Vorab und an der Schnittstelle der Auslegung nach natürlichem Verständnis und nach der Systematik ist eine Prüfung des dritten Gedankenstrichs in seiner Gesamtheit sachdienlich. Das vorlegende Gericht greift zwar ausdrücklich das Beispiel der „chemischen Reduktion“ als Auslegungsgegenstand heraus, im dritten Gedankenstrich werden aber auch die „Elektrolyse“ (womit Produktion mit Hilfe der Elektrolyse gemeint ist) und „Prozesse in der Metallindustrie“ genannt. Nach meinem spontanen und natürlichen Verständnis beziehen sich diese drei Ausnahmen zusammengenommen auf drei Arten industrieller Prozesse, wie dies die Klägerin in ihren schriftlichen Erklärungen vorträgt.

4 Zum Beispiel im Französischen „pour“, im Spanischen „a efectos de“, im Italienischen „per“, im Niederländischen „voor“, im Deutschen „für die Zwecke“ und im Tschechischen „pro účely“.

26. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission geltend gemacht, dass der Begriff „Prozesse in der Metallindustrie“ ebenso wie der Begriff „chemische Reduktion“ eng auszulegen sei. Die Kommission räumt allerdings auch ein, dass selbst bei einer solchen engen Auslegung der Begriff durchaus eine Reihe von Prozessen in der Metallindustrie (einschließlich der chemischen Reduktion von Eisenerz) umfassen könnte. Ich weise außerdem darauf hin, dass „Elektrolyse“ wohl weiter zu verstehen ist als eine spezifische chemische Reaktion, da sich der Begriff auf eine bestimmte Art von Industrieprozess bezieht.

27. Bereits aus diesem Grund stehe ich einer zu engen Auslegung des Ausdrucks „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ skeptisch gegenüber, die ausschließlich den sehr spezifischen Vorgang des Entzugs von Sauerstoffmolekülen durch unmittelbaren Einsatz von elektrischem Strom erfassen würde. Weshalb sollte eine enge Auslegung eines Begriffs zwingend notwendig sein, wenn derselbe Prozess wahrscheinlich ohnehin von anderen Begriffen derselben Ausnahmeregelung erfasst wird?

2. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b: Ausnahmeregelung oder Festlegung des Geltungsbereichs?

28. Gestützt auf eine systematische und teleologische Auslegung befürworten der Beklagte des Ausgangsverfahrens und die Kommission gleichwohl eine solche enge Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich. Sie sind im Grundsatz der Ansicht, dass sich die Formulierung „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ allein auf elektrischen Strom beziehe, der als Teil der eigentlichen bei der chemischen Reduktion stattfindenden Reaktion verwendet werde. Hierzu gehöre daher nicht der Strom für die Winderzeuger, für den die Richtlinie gelte. Demgegenüber vertreten sowohl die Klägerin als auch die Regierung des Vereinigten Königreichs eine weiter gefasste Auslegung des Begriffs mit dem Ergebnis, dass der für die Winderzeuger verwendete Strom unter Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich falle und vom Geltungsbereich der Richtlinie ausgenommen sei.

29. Zur Begründung ihres Standpunkts tragen der Beklagte und die Kommission vor, gerade der Umstand, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Ausnahmen von der allgemeinen Regel der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom festlege, gebiete eine enge Auslegung der Bestimmung. Insoweit verweisen sie auf die allgemeine Rechtsprechung, wonach Ausnahmebestimmungen eng auszulegen seien [5], sowie auf die Rechtsprechung, in der ausgeführt werde, dass keine gesetzgeberische Absicht zur Einführung weit gefasster Ausnahmetatbestände bestanden habe [6].

30. Dieses Argument erscheint auf den ersten Blick zwar überzeugend, bei näherem Hinsehen hilft diese Rechtsprechung bei der Beantwortung der vom nationalen Gericht aufgeworfenen Frage jedoch nicht viel weiter.

31. Zunächst möchte ich in dieser Hinsicht unterstreichen, dass in Art. 2 Abs. 4 der Richtlinie keine Liste von Ausnahmen aufgeführt ist. Die Vorschrift legt vielmehr den Geltungsbereich der Richtlinie fest. Dies ergibt sich meines Erachtens aus einer systematischen Auslegung der Richtlinie, in deren Art. 2 die Erzeugnisse und Verwendungszwecke definiert sind, auf die die Richtlinie Anwendung findet. Ausnahmen und Ausschlüsse von diesem allgemein definierten Geltungsbereich sind in

5 Unter Anführung z. B. des Urteils vom 5. März 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, Rn. 39).

6 Vgl. z. B. Urteile vom 21. Dezember 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:862, Rn. 23), und vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, Rn. 23).

nachfolgenden Bestimmungen der Richtlinie festgelegt, insbesondere in den Art. 17 bis 19. Für eine Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dahin, dass darin nicht Ausnahmen, sondern der Geltungsbereich der Richtlinie geregelt sind, spricht auch das (zur Richtlinie 92/81/EWG[7], der Vorgängerrichtline der Richtlinie 2003/96 ergangene) Urteil des Gerichtshofs Fendt Italiana[8].

32. Daher ist meiner Meinung nicht unbedingt davon auszugehen, dass Art. 2 Abs. 4 Buchst. b möglichst eng auszulegen ist. Selbst wenn man als Ausgangspunkt jedoch annehmen und aus praktischen Gründen Definitionen, die ihrem Wesen nach Ausschlusstatbestände hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs der Richtlinie festlegen, mit den Ausnahmen selbst gleichsetzen wollte, ändert sich nichts an der entscheidenden Problematik: Eine enge Auslegung einer Ausnahmeregelung darf nicht so weit gehen, einer solchen Regelung jede vernünftige Bedeutung und Relevanz zu nehmen.

3. Enge Auslegung zur Wahrung der praktischen Wirksamkeit?

33. Aus ähnlichen Gründen vermag ich mich auch nicht der entsprechenden Ansicht der Kommission anzuschließen, wonach die Wendung „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ in dem Sinne zu verstehen sei, dass jede Auslegung, die über die Einbeziehung einer unmittelbaren Verwendung von elektrischem Strom zum Entzug von Sauerstoff hinaus gehe, die gesamte Richtlinie aushöhlen oder in irgendeiner Weise deren praktische Wirksamkeit entscheidend beeinträchtigen würde.

34. Diese Aussage ist meiner Meinung nach etwas zu dramatisch. In der mündlichen Verhandlung ist die Kommission auch in gewissem Umfang von ihr abgerückt. Ich erinnere daran, dass es hier um die ganz konkrete Frage geht, ob elektrischer Strom, der zum Einblasen von Druckluft in den Hochofen verwendet wird, unter Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich fällt. Unstreitig hängt dieser Teil des Prozesses eng mit der chemischen Reduktion zusammen und ist für[9] diese unerlässlich. Tatsächlich scheint auch die Kommission selbst in ihren Ausführungen Schwierigkeiten bei dieser Unterscheidung zu haben[10].

35. Wie bereits oben in Nr. 32 hervorgehoben, bin ich mir außerdem der Gefahr bewusst, dass bei einer übermäßig engen Auslegung des Ausdrucks „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ dessen Geltungsbereich praktisch auf null reduziert wird. Eine solche Auslegung könnte dazu führen, dass der Begriff nahezu ausschließlich Verwendungszwecke erfasst, die ohnehin unter die Ausnahmeregelung für elektrischen Strom fallen, der bei „Prozessen in der Metallindustrie“ verwendet wird. Es stellt sich also wiederum dieselbe Frage: Wenn der Gesetzgeber dies tatsächlich beabsichtigt haben sollte, warum wurden dann drei verschiedene Begriffe in die Formulierung des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich aufgenommen?

36. Insoweit führen die Kommission und der Beklagte in ihren schriftlichen und mündlichen Ausführungen zwei Beispiele für industrielle Prozesse an, bei denen elektrischer Strom hauptsächlich „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ verwendet werde. Genannt wurden i) die Lichtbogenöfen und ii) die Siliziumwaferfertigung. Es ist nicht Sinn der vorliegenden Schlussanträge, abstrakt eine detaillierte Bewertung der Eignung dieser Beispiele vorzunehmen. In der mündlichen Verhandlung

7 Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. 1992, L 316, S. 12).

8 Urteil vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana (C-145/06 und C-146/06, EU:C:2007:411, Rn. 37), wonach „der Gemeinschaftsgesetzgeber, auch wenn die zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff verwendeten Mineralöle unter die Richtlinie 92/81 fielen, wobei sie allerdings nach den Feststellungen des Gerichtshofs in den Randnrn. 30 und 33 des Urteils Kommission/Italien zwingend von der harmonisierten Verbrauchsteuer zu befreien waren, diese Regelung beim Erlass der Richtlinie 2003/96 in der Weise hat ändern wollen, dass er solche Erzeugnisse vom Geltungsbereich dieser Richtlinie ausgenommen hat“.

9 Das wird im Wesentlichen vom vorlegenden Gericht selbst ausdrücklich bestätigt.

10 So verweist z. B. die Kommission sowohl in ihren schriftlichen als auch mündlichen Ausführungen darauf, dass zwischen der chemischen Reduktion und der Verwendung des Stroms ein „enger Zusammenhang“ bestehen müsse, was auf den ersten Blick auch auf den für die Winderzeuger verwendeten elektrischen Strom zutreffen könnte (später hat die Kommission in ihrem mündlichen Vortrag diese Formulierung qualifiziert).

wurde jedoch deutlich, dass Uneinigkeit darüber besteht, ob diese Industrieprozesse tatsächlich die Verwendung von elektrischem Strom umfassen, der hauptsächlich „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ verwendet wird, und ob sie gegebenenfalls auch unter den Begriff von elektrischem Strom fallen, der hauptsächlich „bei Prozessen in der Metallindustrie“ verwendet wird.

37. Somit bleibt meines Erachtens immer noch die Frage unbeantwortet, ob nach der von der Kommission und der Beklagten vertretenen Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich die Ausnahmeregelung für elektrischen Strom, der hauptsächlich „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ verwendet wird, überhaupt eine praktische Bedeutung hätte.

4. Systematische und „parallele“ Auslegung des zweiten und des dritten Gedankenstrichs

38. Lässt sich weiterer Aufschluss über die Auslegung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich gewinnen, wenn man den zweiten und den dritten Gedankenstrich der Bestimmung zusammen systematisch auslegt?

39. Die Kommission und der Beklagte befürworten eine solche systematische Auslegung. Sie gehen sogar weiter. Sie fordern eine sogenannte „parallele“ Auslegung der beiden Gedankenstriche. Diese parallele Auslegung führt ihrer Ansicht nach zu einer eher engen Auslegung des dritten Gedankenstrichs.

40. Wie der Beklagte und die Kommission zutreffend darlegen, verweist der 22. Erwägungsgrund der Richtlinie auf eine Ausnahme in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich für die Verwendung zu zweierlei Zwecken und verlangt, dass elektrischer Strom, „der in ähnlicher Weise verwendet wird, … ebenso behandelt werden sollte“. Eine ähnliche Behandlung von elektrischem Strom und Energieerzeugnissen ist auch geboten, um zu einer Verhinderung unzulässiger Wettbewerbsverfälschungen beizutragen, die insbesondere die Verfolgung der binnenmarktbezogenen Ziele der Richtlinie beeinträchtigen würden.

41. Trotz der Notwendigkeit einer ähnlichen Behandlung und, allgemeiner gesprochen, trotz der offensichtlichen Notwendigkeit, eine kohärente Auslegung zu gewährleisten, liegt jedoch auf der Hand, dass in Wortlaut und Aufbau des zweiten und des dritten Gedankenstrichs von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b ganz erhebliche Unterschiede bestehen. Es ist angebracht, diese Unterschiede hier im Einzelnen aufzuzeigen, da sie einer „parallelen Auslegung“ der beiden Gedankenstriche klare Grenzen setzen.

42. Der zweite Gedankenstrich ist in mancher Hinsicht *enger* formuliert als der dritte Gedankenstrich. Der zweite Gedankenstrich findet nur auf Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck Anwendung. Der Begriff „zweierlei Verwendungszweck“ fehlt im dritten Gedankenstrich vollkommen. Außerdem gilt der zweite Gedankenstrich nur für Energieerzeugnisse, deren einer Verwendungszweck die Verwendung als Heizstoff (unter Ausschluss von Kraftstoff) ist. Eine solche Einschränkung findet sich im dritten Gedankenstrich ebenfalls nicht.

43. In anderer Hinsicht ist der zweite Gedankenstrich *weiter*, da dort die chemische Reduktion, die Elektrolyse und die Prozesse in der Metallindustrie lediglich als Beispiele für zweierlei Verwendungszweck angeführt werden, während diese beim dritten Gedankenstrich eine erschöpfende Liste bilden. Außerdem ist der zweite Gedankenstrich selbst dann anwendbar, wenn die chemische Reduktion, die Elektrolyse und die Prozesse in der Metallindustrie nur nebensächliche Verwendungszwecke sind. Beim dritten Gedankenstrich ist hingegen Voraussetzung, dass der Strom hauptsächlich hierfür verwendet wird.

44. Der Gesetzgeber hat also ausdrücklich erhebliche textliche Unterschiede im Geltungsbereich dieser beiden Gedankenstriche vorgesehen. Die Unterschiede sind in gewisser Weise unvermeidlich. Physikalisch unterscheidet sich elektrischer Strom sehr deutlich von anderen Energieerzeugnissen. Einer dieser Unterschiede besteht darin, dass andere Energieerzeugnisse eine chemische Umwandlung vollziehen können, die ermöglicht, dass sie eine Funktion in Industrieprozessen übernehmen, was bei elektrischem Strom nicht möglich ist [11]. Diese Möglichkeit ist übrigens auch ein zentraler Gedanke in der Formulierung der bei „zweierlei Verwendungszweck" geltenden Ausnahme in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich.

45. Kurz gesagt bin ich der Ansicht, dass einer „parallelen" Auslegung des zweiten und des dritten Gedankenstrichs von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b gravierende textliche und praktische Grenzen gezogen sind.

46. Ich betone diesen Punkt, weil insbesondere die Kommission die parallele Auslegung in den Mittelpunkt ihrer Argumentation stellt und in ihren schriftlichen Erklärungen recht weit in den Vordergrund rückt. Sie macht geltend, dass i) das Erfordernis „zweierlei Verwendungszweck" potenziell auch in den dritten Gedankenstrich hineingelesen werden könnte und ii) der dritte Gedankenstrich nur Anwendung finden könne, wenn der elektrische Strom als Heizstoff (nicht aber als Kraftstoff) verwendet werde. Meines Erachtens handelt es sich hierbei um eine eher fragwürdige Nutzung der systematischen und teleologischen Auslegung, die auf eine Neuformulierung der Richtlinie hinausläuft. Ein solcher Ansatz ist aus Gründen der Rechtssicherheit eindeutig zu verwerfen.

47. Ungeachtet dieser klaren Grenzen, die einer „parallelen" Auslegung des zweiten und des dritten Gedankenstrichs von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b gesetzt sind, und meiner Bedenken hinsichtlich der recht flexiblen Handhabung der Rechtsauslegung seitens der Kommission stimme ich durchaus der Auffassung zu, dass die vorhandene Rechtsprechung zum zweiten Gedankenstrich gewissen Aufschluss geben kann. Im nachstehenden Abschnitt wende ich mich dieser Rechtsprechung zu.

C. Rechtsprechung zu Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich

48. Der wichtigste Fall, der insoweit von Interesse ist, ist die Rechtssache X [12]. Sie betrifft die Anwendung der Ausnahmeregelung bei zweierlei Verwendungszweck gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich. Der Kläger jener Sache erzeugte Zucker. Bei diesem Prozess verwendete er Heizstoff. Außerdem verwendete er das bei der Verbrennung des Heizstoffs entstehende CO_2 zu zweierlei Zweck. Erstens für die Zuckererzeugung selbst (CO_2 ist ein unerlässlicher Einsatzstoff). Zweitens verwertete er das CO_2 zur Herstellung von Düngemitteln. Das nationale Gericht wollte wissen, ob damit zweierlei Verwendungszweck vorliegt und die entsprechende begünstigende Ausnahme eingreifen kann. Nach Ansicht dieses Gerichts liegt bei der Verwendung von CO_2 als Einsatzstoff bei der Zuckererzeugung zweierlei Verwendungszweck vor, nicht aber bei der Verwertung des CO_2.

49. In seiner Begründung, die hier ausführlich wiedergegeben werden soll, hat der Gerichtshof ausgeführt [13]:

„Ein Energieerzeugnis, das im Rahmen eines Herstellungsprozesses verbrannt wird, kann … zweierlei Verwendungszweck haben, wenn dieser *Prozess … nicht* ohne Einsatz eines Stoffes *durchgeführt werden kann*, von dem feststeht, dass er *nur durch die Verbrennung* des betreffenden Energieerzeugnisses erzeugt werden kann.

11 Ich komme auf diesen Punkt im Rahmen der Rechtssache X zurück.

12 Urteil vom 2. Oktober 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247).

13 Urteil vom 2. Oktober 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247, Rn. 24 bis 26).

Da das fragliche Energieerzeugnis in diesem Herstellungsprozess somit als Energiequelle eingesetzt wird, um das Gas zu gewinnen, das ausschließlich bei der Verbrennung dieses Energieerzeugnisses entsteht, ist anzunehmen, dass bei diesem Einsatz als Energiequelle zweierlei Verwendungszweck vorliegt.

Ist dagegen – unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens – ein bei der Verbrennung entstehendes Gas nicht das zur Durchführung des Produktionsprozesses erforderliche Erzeugnis, sondern ein Rückstand dieses Prozesses, der lediglich verwertet wird, hat das Energieerzeugnis selbst nicht zweierlei Verwendungszweck. Daher lässt sich allein daraus, dass das entstehende Gas einen Rohstoff in einem *gesonderten Herstellungsprozess* wie dem der Herstellung eines landwirtschaftlichen Düngemittels darstellt, nicht schließen, dass das als Heizstoff dienende Energieerzeugnis zweierlei Verwendungszweck hat.“ (Hervorhebung nur hier.)

50. Im Hinblick auf diese Begründung des Gerichtshofs sind drei Gesichtspunkte festzuhalten. Erstens stellt der Gerichtshof auf die Unerlässlichkeit des Einsatzstoffs ab („nicht ohne … durchgeführt werden kann“). Zweitens muss der Einsatzstoff durch Verbrennung des Energieerzeugnisses erzeugt werden („nur durch Verbrennung“). Drittens kann die Ausnahme wegen zweierlei Verwendungszwecks keine Anwendung finden, wenn der Einsatzstoff einem „gesonderten Herstellungsprozess“ zugeführt wird.

51. Ein weiterer, aus jüngerer Zeit stammender Fall betreffend Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie ist die Rechtssache YARA Brunsbüttel [14].

52. In jener Rechtssache ging es um die Herstellung von Ammoniak. Als Teil dieses Prozesses werden sogenannte „Armgase“ erzeugt. Diese werden dann mit Erdgas vermischt und verbrannt, wobei die Wärme mehrere Funktionen übernimmt: Erhitzung und Trocknung von Dampf, chemische Zersetzung sowie Ablassen von Abgasen. Der Gerichtshof hatte sich im Wesentlichen mit der Frage zu befassen, ob für die Erdgase die begünstigende Ausnahmeregelung wegen zweierlei Verwendungszwecks eingreifen kann.

53. Im Rahmen seiner verneinenden Antwort hat der Gerichtshof erneut die im Urteil X formulierten Grundsätze dargelegt. Das Erdgas stelle aus zwei Gründen keinen Fall von zweierlei Verwendungszweck dar. Erstens könne der Produktionsprozess ohne das Erdgas zu Ende geführt werden. Außerdem finde, selbst wenn dies nicht möglich sei, keine Umwandlung des Erdgases in Dampf statt [15].

54. Das Urteil X und der Beschluss YARA Brunsbüttel sind in zweierlei Hinsicht interessant. Erstens stellt die Voraussetzung der Unmittelbarkeit, die der Gerichtshof im Urteil X entwickelt und im Beschluss YARA Brunsbüttel bestätigt hat, meines Erachtens auch eine geeignete Grundlage für die Beurteilung dar, unter welchen Umständen elektrischer Strom „für die Zwecke der chemischen Reduktion“ verwendet wird. Zweitens werden bei den genannten beiden Rechtssachen erneut die Grenzen einer parallelen Betrachtung des zweiten und des dritten Gedankenstrichs von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b deutlich.

55. Was den letztgenannten Punkt betrifft, ergibt sich sowohl aus dem Beschluss YARA Brunsbüttel als auch aus dem Urteil X implizit, dass für das Energieerzeugnis die begünstigende Ausnahmeregelung des „zweierlei Verwendungszwecks“ nur gelten kann, soweit es *physikalisch umgewandelt* wurde und *in diesem geänderten Zustand einen Beitrag* zum Produktionsprozess leistet. Wie oben dargelegt, ist im Fall von elektrischem Strom eine solche Umwandlung schlicht irrelevant. Diese Voraussetzung ist daher nicht auf den dritten Gedankenstrich übertragbar.

14 Vgl. Beschluss vom 17. Dezember 2015, YARA Brunsbüttel (C-529/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:836).

15 Insbesondere heißt es im Beschluss, dass es sich bei Dampf nicht um einen Stoff handele, ohne dessen Einsatz Naturgas erzeugt werden könne – vgl. Beschluss vom 2. Oktober 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247, Rn. 28).

D. Die Kriterien und ihre Heranziehung im vorliegenden Fall

56. Um auf den erstgenannten Punkt und damit auch auf die Hauptproblematik der vorliegenden Rechtssache zurückzukommen: Wie steht es um das Kriterium des entfernten Zusammenhangs? Meiner Meinung nach sind zwei im Urteil X und im Beschluss YARA Brunsbüttel aufgestellte Voraussetzungen auch im vorliegenden Fall von Bedeutung: *Unerlässlichkeit* sowie *Unmittelbarkeit der Verwendung*.

57. Voraussetzung für das Vorliegen von „zweierlei Verwendungszweck" ist, dass durch die Verbrennung des Energieerzeugnisses ein für den Produktionsprozess *unerlässlicher Einsatzstoff erzeugt wird*. Aus den oben dargelegten Gründen kann elektrischer Strom nicht in den Einsatzstoff „umgewandelt", sondern lediglich zur Erzeugung des Einsatzstoffs verwendet werden.

58. Was die *Unmittelbarkeit* der Verwendung angeht, ergibt sich aus dem Urteil X, dass die für zweierlei Verwendungszweck geltende Ausnahme nicht eingreifen kann, wenn der erzeugte Einsatzstoff aus dem Produktionsprozess herausgenommen wird. Auch wenn dies im Beschluss YARA Brunsbüttel nicht ausdrücklich so formuliert wird, ergibt sich aus dem Beschluss jedoch implizit, dass das Ablassen von Abgasen nicht in hinreichendem Maß Bestandteil des Prozesses ist, um die Anwendung der Ausnahmeregelung für zweierlei Verwendungszweck zu erlauben.

59. Bei Heranziehung dieser Kriterien im vorliegenden Fall wird offensichtlich, dass der verwendete elektrische Strom einen *unerlässlichen* Einsatzstoff für die chemische Reduktion darstellt. Er ist notwendiger Bestandteil dieses Vorgangs. Das nationale Gericht weist in seinem Ersuchen sogar ausdrücklich auf diesen Punkt hin. Der elektrische Strom selbst wird zwar nicht in derselben Weise in den unerlässlichen Einsatzstoff umgewandelt wie zum Beispiel bei dem dem Urteil X zugrunde liegenden Sachverhalt. Wie jedoch oben erörtert, ist dies einfach nur durch die inhärent unterschiedliche physikalische Eigenschaft elektrischen Stroms und anderer Energieerzeugnisse bedingt. Dennoch bleibt der Einsatz unerlässlich und notwendig und stellt damit einen unverzichtbaren Teil des Prozesses dar. Kurz gesagt: In dessen Ermangelung würde die chemische Reduktion nicht erfolgen können.

60. Meines Erachtens liegt im vorliegenden Fall auch eine *unmittelbare und unverzügliche* Verwendung vor. Die Druckluft wird vor Ort als Teil eines fortlaufenden Prozesses der chemischen Reduktion erzeugt und verwendet. Anders als z. B. beim Sachverhalt der Rechtssache X wird sie nicht ganz oder teilweise verwertet, sondern sie dient einzig und allein der Ermöglichung der chemischen Reduktion.

61. Bevor ich zum Abschluss komme, ist meiner Ansicht auch ausdrücklich auf die von der Kommission und dem Beklagten nach dem Muster „was wäre, wenn" angeführten Argumente einzugehen. Die genannten Verfahrensbeteiligten tragen vor, dass im Fall der Nichtanwendung der Richtlinie auf den für die Winderzeuger verwendeten elektrischen Strom das Tor für alle möglichen sonstigen Ausschlussmöglichkeiten geöffnet würde. Das Beispiel des elektrischen Stroms, der zum Antrieb von Förderbändern für den Transport anderer Rohstoffe zum Hochofen verwendet wird, wurde mehrmals angeführt.

62. Die Heranziehung der oben in den Nrn. 59 und 60 genannten Kriterien ist meines Erachtens gerechtfertigt, weil sie mit dem Wortlaut der Richtlinie, ihrer systematischen und teleologischen Auslegung sowie auch mit der bisherigen Rechtsprechung in den Rechtssachen X und YARA Brunsbüttel im Einklang steht.

63. Wie die Kommission erkannt hat, ist bei der Anwendung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b eine Einzelfallprüfung erforderlich. Ich bin daher vorsichtig hinsichtlich der abstrakten Erstreckung oder Übertragung des vorstehenden Ergebnisses auf andere Fälle. Allerdings bin ich – wobei ich mich allerdings im Bereich des Hypothetischen bewege, da dieser Punkt nicht Gegenstand des vorliegenden

Falles ist – skeptisch gegenüber Behauptungen, dass zum Antrieb von Förderbändern verwendeter Strom von der Ausnahmeregelung erfasst sein könnte. Förderbänder „erzeugen“ keine Einsatzstoffe; sie bewegen lediglich Gegenstände von einem Ort an einen anderen. Sie stellen auch keinen unerlässlichen und somit unverzichtbaren Teil des Prozesses der chemischen Reduktion dar. Sicherlich sind andere Transportmöglichkeiten und -mittel vorstellbar. Es besteht auch nicht dieselbe Unmittelbarkeit wie beim Fall der komprimierten Luft, die als Teil des Prozesses der chemischen Reduktion direkt in den Hochofen eingeblasen wird.

64. Aus diesen Gründen bin ich der Meinung, dass die Frage des vorlegenden Gerichts wie folgt zu beantworten ist:

Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist hinsichtlich des Hochofenprozesses zur Roheisenherstellung dahin gehend auszulegen, dass auch der Strom zum Antrieb der Winderzeuger als Strom anzusehen ist, der hauptsächlich für Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird.

V. Ergebnis

65. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Frage des Finanzgerichts Düsseldorf (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist hinsichtlich des Hochofenprozesses zur Roheisenherstellung dahin gehend auszulegen, dass auch der Strom zum Antrieb der Winderzeuger als Strom anzusehen ist, der hauptsächlich für Zwecke der chemischen Reduktion verwendet wird.