Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 2. Februar 2023 [1]

Rechtssache C-833/21

Endesa Generación SA
gegen
Tribunal Económico Administrativo Central

(Vorabentscheidungsersuchen der Audiencia Nacional [Nationaler Gerichtshof, Spanien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Richtlinie 2003/96/EG – Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – Art. 14 Abs. 1 Buchst. a – Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird – Befugnis der Mitgliedstaaten, ‚aus umweltpolitischen Gründen' von dieser Befreiung abzuweichen – Nationale Steuer auf Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet wird – Umweltpolitische Ziele – Beurteilungskriterien"

I. Einleitung

1. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG [2] zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom sieht eine Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, vor. Diese Vorschrift bestimmt ferner, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, diese Erzeugnisse ausnahmsweise aus umweltpolitischen Gründen zu besteuern, ohne die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge einhalten zu müssen.

2. Unter welchen Voraussetzungen kann die in einer nationalen Regelung vorgesehene Besteuerung von Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, als „aus umweltpolitischen Gründen" im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 eingeführt angesehen werden? Dies ist im Kern die Frage, die von der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) gestellt wird.

[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).

3. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Endesa Generación SA (im Folgenden: Endesa) und dem Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) über einen Steuerbescheid über die Anwendung der spanischen Kohlesteuer auf von einem Wärmekraftwerk zur Erzeugung elektrischer Energie verbrauchte Kohle.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Richtlinie 2003/96

4. Art. 1 der Richtlinie 2003/96 lautet:

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

5. Art. 2 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieser Richtlinie gelten die Erzeugnisse:

…

b) der KN-Codes[3] 2701, 2702 und 2704 bis 2715;

…

(5) Die in dieser Richtlinie genannten Codes der Kombinierten Nomenklatur beziehen sich auf die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 6. August 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif[4] geltende Fassung.

…"

6. Art. 4 der Richtlinie lautet:

„(1) Die Steuerbeträge, die die Mitgliedstaaten für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom nach Artikel 2 vorschreiben, dürfen die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten.

(2) Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Steuerbetrag' die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der Menge an Energieerzeugnissen und elektrischem Strom berechnet werden."

3 Kombinierte Nomenklatur.

4 ABl. 2001, L 279, S. 1.

7. Art. 10 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Ab dem 1. Januar 2004 gelten für elektrischen Strom die in Anhang I Tabelle C festgelegten Mindeststeuerbeträge.

(2) Oberhalb der in Absatz 1 genannten Mindeststeuerbeträge können die Mitgliedstaaten festlegen, welche Besteuerungsgrundlage anzuwenden ist, sofern sie dabei die Richtlinie 92/12/EWG[5] einhalten."

8. In Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 heißt es:

„Über die allgemeinen Vorschriften für die steuerbefreite Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse gemäß der Richtlinie [92/12] hinaus und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Voraussetzungen, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen, 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. In diesem Fall wird die Besteuerung dieser Erzeugnisse in Bezug auf die Einhaltung der Mindeststeuerbeträge für elektrischen Strom im Sinne von Artikel 10 nicht berücksichtigt."

2. Richtlinie 2008/118/EG

9. Art. 1 der Richtlinie 2008/118/EG[6], die nach ihrem Art. 47 die Richtlinie 92/12 mit Wirkung vom 1. April 2010 aufgehoben und ersetzt hat, bestimmt:

„(1) Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend ‚verbrauchsteuerpflichtige Waren' genannt) erhoben werden:

a) Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie [2003/96];

…

(2) Die Mitgliedstaaten können für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind.

[5] Richtlinie des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. 1992, L 76, S. 1).

[6] Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

(3) Die Mitgliedstaaten können Steuern erheben auf:

a) andere als verbrauchsteuerpflichtige Waren;

…

Die Erhebung solcher Steuern darf jedoch im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen."

B. Spanisches Recht

10. Mit der Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Gesetz 22/2005, mit dem verschiedene Gemeinschaftsrichtlinien zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom sowie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und zur Regelung der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Beiträge an Einrichtungen der Altersversorgung innerhalb der Europäischen Union in die spanische Rechtsordnung umgesetzt werden) vom 18. November 2005[7] (im Folgenden: Gesetz 22/2005) wurde in Spanien eine Steuer auf Kohle (im Folgenden: Kohlesteuer) eingeführt. Zu diesem Zweck wurde die Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Gesetz 38/1992 über Sondersteuern) vom 28. Dezember 1992[8] (im Folgenden: Gesetz 38/1992) geändert, indem ein Titel III („Sondersteuer auf Kohle"), der u. a. die Art. 75 bis 84 dieses Gesetzes umfasst, eingeführt wurde.

11. In Art. 75 Abs. 1 des Gesetzes 38/1992 heißt es:

„Für die Zwecke dieser Steuer gelten die Erzeugnisse der Codes 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 und 2714 der durch die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates[9] … eingeführten zolltariflichen und statistischen Nomenklatur als Kohle."

12. Art. 77 Abs. 1 des Gesetzes bestimmt:

„Innerhalb des räumlichen Anwendungsbereichs der Verbrauchsteuer unterliegt die Überführung von Kohle in den freien Verkehr dieser Steuer."

13. Art. 79 Abs. 3 Buchst. a des Gesetzes sah vor:

„Vorgänge, die eine Überführung von Kohle in den freien Verkehr darstellen, sind von der Verbrauchsteuer befreit, wenn die Kohle für folgende Zwecke verwendet wird:

a) Stromerzeugung und Kraft-Wärme-Kopplung."

7 BOE Nr. 277 vom 19. November 2005, S. 37821.

8 BOE Nr. 312 vom 29. Dezember 1992, S. 44305.

9 Verordnung vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1).

14. In Art. 83 Abs. 1 des Gesetzes heißt es:

„Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer ist die in Gigajoule (GJ) ausgedrückte Energieleistung der von den steuerpflichtigen Vorgängen betroffenen Kohle."

15. Art. 84 des Gesetzes 38/1992 bestimmte:

„Der Verbrauchsteuersatz beträgt 0,15 Euro pro Gigajoule."

16. Das Gesetz 38/1992 wurde durch die Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Gesetz 15/2012 über steuerliche Maßnahmen zur nachhaltigen Energieversorgung) vom 27. Dezember 2012 [10] (im Folgenden Gesetz 15/2012) geändert. In der Präambel des Gesetzes 15/2012 heißt es:

„I) Dieses Gesetz hat zum Ziel, unser Steuersystem einer effizienteren, die Umwelt und Nachhaltigkeit achtenden Nutzung [von Energie] anzupassen; diese Werte haben zu dieser Steuerreform inspiriert und stehen mit den Grundsätzen der Steuerpolitik, der Energiepolitik und natürlich der Umweltpolitik der Europäischen Union im Einklang.

In der heutigen Gesellschaft wird die ökologische Nachhaltigkeit zunehmend durch Energieerzeugung und Energieverbrauch belastet, weshalb es eines normativen und regulatorischen Rahmens bedarf, der allen Akteuren ein ordnungsgemäß funktionierendes Energiemodell garantiert, das auch zum Erhalt unseres reichen Umwelterbes beiträgt.

Wesentliche Grundlage dieses Gesetzes ist Art. 45 der Verfassung, eine Bestimmung, in der der Schutz unserer Umwelt als ein Leitprinzip der Sozial- und Wirtschaftspolitik formuliert ist. Eine der tragenden Säulen dieser Steuerreform ist daher die Internalisierung der Umweltkosten, die die Erzeugung von Elektrizität und die Lagerung abgebrannter Brennelemente oder radioaktiver Abfälle mit sich bringen. In diesem Zusammenhang dient das vorliegende Gesetz als ein Anreiz zur Steigerung der Energieeffizienz bei gleichzeitiger Gewährleistung eines besseren Umgangs mit natürlichen Ressourcen. Außerdem soll es in wirtschaftlicher und sozialer Hinsicht sowie unter Umweltgesichtspunkten zu einer weiteren Verbesserung des neuen Modells einer nachhaltigen Entwicklung beitragen.

Die vorliegende Reform trägt außerdem zur Einbindung der Umweltpolitik in unser Steuersystem bei, das sowohl spezifische Umweltsteuern als auch die Möglichkeit vorsieht, das Umweltelement in andere, bereits bestehende Steuern einzubeziehen.

Die diesem Gesetz zugrunde liegenden Werte und Ziele sind bereichsübergreifend und sollten daher eine grundlegende Achse für die Kohärenz der sektoralen Maßnahmen bilden, insbesondere wenn sie einen Sektor betreffen, der sich, was Wirtschaft und Umwelt betrifft, so stark auf das Land auswirkt wie der Energiesektor.

Zu diesem Zweck führt das vorliegende Gesetz drei neue Steuern ein: die Steuer auf den Wert der Erzeugung elektrischer Energie, die Steuer auf den Anfall abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle aus der Erzeugung von Strom aus Kernenergie sowie die Steuer auf die Lagerung abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle in zentralen Anlagen; ein Entgelt für die Nutzung von Binnengewässern zur Stromerzeugung wird eingeführt; die

[10] BOE Nr. 312 vom 28. Dezember 2012, S. 88081.

Steuersätze für Erdgas und Kohle werden geändert und die Befreiungen für Energieerzeugnisse, die in der Stromerzeugung und in Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet werden, aufgehoben.

…

IV) … [D]as Gesetz [ändert] die steuerliche Behandlung verschiedener bei der Stromerzeugung verwendeter Energieerzeugnisse. Die Stromerzeugung aus fossilen Brennstoffen ist eine bedeutende Quelle von Treibhausgasemissionen, so dass aus steuerlicher Sicht davon ausgegangen wurde, dass diese Form der Stromerzeugung angemessener – nämlich ihren externen Effekten entsprechend – besteuert werden sollte.

Auf dieser Grundlage werden bestimmte in Art. 51 Abs. 2 Buchst. c und Art. 79 Abs. 3 Buchst. a des Gesetzes 38/1992 vorgesehene Steuerbefreiungen gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie [2003/96], der es den Mitgliedstaaten erlaubt, für diese Zwecke bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse zu besteuern, und gemäß Art. 15 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie in Bezug auf die Kraft-Wärme-Kopplung aufgehoben.

Im gleichen Sinne wird mit dem Ziel, die Stromerzeugung aus fossilen Energiequellen in ähnlicher Weise zu behandeln, der Steuersatz für Kohle erhöht, und gleichzeitig werden besondere Steuersätze eingeführt, die auf Heizöle und Gasöle erhoben werden, die für die Stromerzeugung oder die Kraft-Wärme-Kopplung bestimmt sind.

…“

17. Mit dem Gesetz 15/2012 wurde daher Art. 79 Abs. 3 Buchst. a des Gesetzes 38/1992 aufgehoben und Art. 84 des Gesetzes 38/1992 wie folgt geändert:

„Der Verbrauchsteuersatz wird auf 0,65 Euro pro Gigajoule festgesetzt.“ [11]

18. Laut der Vorlageentscheidung wurden im Gesetz 15/2012 in Bezug auf die Erzeugung von Strom in Kraftwerken bzw. die Erzeugung von Strom oder die Kraft-Wärme-Kopplung in Wärmekraftwerken die Befreiungen von der Kohlenwasserstoffsteuer für die in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallenden Brennstoffe, u. a. Erdgas und Diesel, beibehalten [12]. Darüber hinaus hat das Gesetz, wie in seiner Präambel festgehalten, drei neue Steuern eingeführt, nämlich die Steuer auf den Wert der Erzeugung elektrischer Energie, die Steuer auf den Anfall abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle aus der Erzeugung von Strom aus Kernenergie sowie die Steuer auf die Lagerung abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle in zentralen Anlagen.

[11] Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass das Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Real Decreto-ley 9/2013 zum Erlass dringender Maßnahmen zur Gewährleistung der finanziellen Stabilität des Elektrizitätssystems) vom 12. Juli 2013 (BOE Nr. 167 vom 13. Juli 2013, S. 52106) später in Art. 84 des Gesetzes 38/1992 einen ermäßigten Verbrauchsteuersatz (0,15 Euro pro Gigajoule) für gewerblich genutzte Kohle eingeführt hat, sofern diese nicht für Prozesse der Kraft-Wärme-Kopplung und der direkten oder indirekten Stromerzeugung verwendet wird.

[12] Endesa macht in ihrer schriftlichen Stellungnahme geltend, die Befreiung in Bezug auf Kohlenwasserstoffe sei durch das Gesetz 15/2012 aufgehoben, aber durch das Real Decreto-ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (Real Decreto-ley 15/2018 zum Erlass dringender Maßnahmen für die Energiewende und den Verbraucherschutz) vom 5. Oktober 2018 (BOE Nr. 242 vom 6. Oktober 2018, S. 97430) wieder eingeführt worden.

19. Die zweite Zusatzbestimmung („Kosten für das Elektrizitätssystem“) des Gesetzes 15/2012 sah vor:

„In den Gesetzen über den allgemeinen Staatshaushalt jedes Jahres wird zur Finanzierung der in Art. 16 der Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(Gesetz 54/1997 über den Stromsektor)] vom 27. November 1997[[13]] vorgesehenen Kosten für das Elektrizitätssystem ein Betrag bestimmt, der der Summe aus Folgendem entspricht:

a) geschätzte Jahreseinnahmen des Staates aus den in diesem Gesetz geregelten Abgaben und Entgelten;

b) geschätzte Einnahmen aus der Versteigerung von Treibhausgasemissionszertifikaten, bis zu einem Höchstbetrag von 500 Mio. Euro.“ [14]

III. Ausgangsverfahren, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

20. Endesa ist ein in der Stromerzeugung tätiges Unternehmen und verbraucht hierfür u. a. Kohle. Endesa erwirbt Kohle über ein verbundenes Unternehmen, nämlich die Carboex SA, das die für den Weiterverkauf erworbenen Kohlepartien von der Kohlesteuer für befreit erklärt hat, da der Verbrauch den Steuertatbestand erfülle.

21. Im Anschluss an eine Steuerprüfung für das Geschäftsjahr 2013 betreffend das Wärmekraftwerk Litoral de Almería (Spanien), das Endesa gehört, entschied die Steuerbehörde, dass die Bemessungsgrundlage der Kohlesteuer nach dem oberen Heizwert der Kohle unabhängig von der tatsächlich bei der Stromerzeugung verbrauchten Energie zu bestimmen sei. Sie vertrat die Ansicht, dass Endesa die betreffenden Kohlepartien erworben habe, um sie zum Zweck der Stromerzeugung zu verbrauchen, was zur Entstehung des Steuertatbestands und des Steueranspruchs geführt habe. Außerdem wurde eine Prüfung der formellen Pflichten, Bestände zu melden, durchgeführt. Die Steuerbehörde erließ daher gegen Endesa einen Steuerbescheid, mit dem eine höhere Steuerschuld zuzüglich Verzugszinsen für die ausstehenden Beträge festgesetzt wurde.

22. Mit am 7. April 2016 beim Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) eingelegter Verwaltungsbeschwerde rügte Endesa erstens die Festsetzung der Kohlesteuer anhand des oberen Heizwerts der Kohle, zweitens die Besteuerung von 268 717,98 Tonnen Kohle, die Carboex für das Jahr 2011 für steuerbefreit erklärt habe, weil sie für den Weiterverkauf bestimmt gewesen und später von Endesa bei der Stromerzeugung verwendet worden seien, drittens die Ermittlung der in der Buchführung zum 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Bestände und viertens die Vereinbarkeit dieser Steuer mit dem Unionsrecht in Bezug auf den Verbrauch bei der Stromerzeugung.

23. Mit Entscheidung vom 28. März 2019 stellte das Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) fest, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Kohlesteuer nicht der untere Heizwert der Kohle zu berücksichtigen sei. Die Besteuerung von zunächst als von der Kohlesteuer befreit erklärten – da zum Weiterverkauf bestimmten – Kohlepartien stelle keine Doppelbesteuerung dar, weil der Käufer diese Kohlepartien zum – den

[13] BOE Nr. 285 vom 28. November 1997, S. 35097.

[14] Diese Bestimmung wurde erstmals durch die Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Gesetz 24/2013 über den Stromsektor) vom 26. Dezember 2013 (BOE Nr. 310 vom 27. Dezember 2013, S. 105198) geändert.

Steuertatbestand erfüllenden – Eigenverbrauch zur Stromerzeugung bestimmt habe. Ferner sei der geltend gemachte Fehler bei der Meldung der Kohlebestände nicht nachgewiesen worden. Im Übrigen hat es sich nicht zur Vereinbarkeit des Gesetzes 15/2012, mit dem die Befreiung von der Kohlesteuer für den Verbrauch von Kohle bei der Stromerzeugung aufgehoben wurde, mit dem Unionsrecht geäußert.

24. Endesa erhob gegen die genannte Entscheidung des Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) eine verwaltungsgerichtliche Klage bei der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof), dem vorlegenden Gericht; in dieser Klage brachte Endesa dieselben Beschwerdepunkte vor wie vor dem Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan) und begehrte, den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Bestimmung des Gesetzes 15/2012 zu ersuchen, mit der die Befreiung von der Kohlesteuer für den Verbrauch von Kohle bei der Stromerzeugung aufgehoben worden sei.

25. Das vorlegende Gericht führt aus, es sei zu dem Schluss gelangt, dass kein Grund bestehe, nur die tatsächlich bei der Stromerzeugung verwendete Energie zu berücksichtigen, wenn der durch die spanische Regelung festgelegte Verbrauchsteuersatz auf der (in Gigajoule gemessenen) Wärmeenergie beruhe, die durch den Kohleverbrauch erzeugt werde. Ferner sei der Tatbestand der Kohlesteuer zu dem Zeitpunkt erfüllt, zu dem das betreffende Unternehmen Kohle von seinem verbundenen Unternehmen erwerbe, um sie bei der Stromerzeugung zu verwenden. Im Übrigen gebe es keinen Beleg für einen Fehler bei der Meldung der Lagerbestände.

26. Folglich könne dem Ersuchen von Endesa, den festgesetzten Betrag der Kohlesteuer nicht zu zahlen, nur stattgegeben werden, wenn in Frage gestellt werde, ob diese Steuer, die auf den Verbrauch von Kohle erhoben werde, die bei der Stromerzeugung verwendet werde, mit der Unionsregelung zur Restrukturierung des Systems der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vereinbar sei. Wenn nämlich diese Steuer nicht als umweltpolitisch motiviert im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 anzusehen sei, sei die fragliche spanische Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar und müsse unangewendet bleiben, was dem betreffenden Steuerbescheid seine Rechtsgrundlage entziehe.

27. In diesem Zusammenhang hege das vorlegende Gericht ernstliche Zweifel an der Vereinbarkeit der Besteuerung des Verbrauchs von Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet werde, mit der Richtlinie 2003/96, weil eine Steuer nur dann einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie verfolge, wenn sie nicht ausschließlich einem budgetären Zweck diene – nämlich dem, die Kosten des spanischen Elektrizitätssystems zu finanzieren. Dieser budgetäre Zweck ergebe sich daraus, dass die zweite Zusatzbestimmung des Gesetzes 15/2012 ausdrücklich festlege, dass in den Gesetzen über den allgemeinen Staatshaushalt ein Betrag – und zwar in Höhe der Summe der geschätzten Jahreseinnahmen des Staates aus den Abgaben und Entgelten gemäß dem Gesetz 15/2012 – bestimmt werde, um die Kosten des Elektrizitätssystems zu finanzieren.

28. Des Weiteren spiegele die Struktur der Kohlesteuer nicht den umweltpolitischen Zweck wider, der in der Präambel des Gesetzes 15/2012 verkündet werde, und die Einnahmen aus dieser Steuer seien nicht dazu bestimmt, die Umweltauswirkungen der Verwendung von Kohle bei der Stromerzeugung zu verringern. Zudem scheine die Tatsache, dass die Verwendung eines hochgradig umweltschädlichen Energieerzeugnisses bei der Stromerzeugung der Besteuerung unterliege, nicht den Anforderungen an einen besonderen Zweck der Steuer zu genügen, wenn man berücksichtige, dass es sich um ein auf Grenzpreise abstellendes System der Preisfestlegung

auf dem Strommarkt handele und dass mit Kohle betriebene Wärmekraftwerke nicht von den Vergütungen für die Stromerzeugung ausgeschlossen würden, was zu der wirtschaftlichen und finanziellen Nachhaltigkeit dieser Kraftwerke beitrage.

29. Unter diesen Umständen hat die Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die nationale spanische Regelung zur Erhebung einer Steuer auf die bei der Stromerzeugung verwendete Kohle mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 vereinbar, wenn ihr erklärtes Ziel zwar der Umweltschutz ist, dieses Ziel aber in der Struktur der Steuer nicht zum Ausdruck kommt und die Einnahmen zur Finanzierung der Kosten des Elektrizitätssystems verwendet werden?

2. Kann davon ausgegangen werden, dass das Umweltziel dadurch in der Struktur der Steuer konkretisiert wird, dass die Steuersätze im Verhältnis zum Heizwert der für bei der Stromerzeugung verwendeten Kohle festgelegt werden?

3. Wird der Umweltschutzzweck allein dadurch erreicht, dass auf bestimmte nicht erneuerbare Energieerzeugnisse Abgaben erhoben werden und die Verwendung von Erzeugnissen, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Abgabe unterliegt?

30. Endesa, die spanische Regierung und die Europäische Kommission haben beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen eingereicht.

IV. Würdigung

31. Mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, die die Besteuerung von Kohle vorsieht, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, die Voraussetzung erfüllt, dass die Steuer „aus umweltpolitischen Gründen“ eingeführt worden sein muss, wenn sich der nationale Gesetzgeber auf den Zweck des Umweltschutzes berufen hat, um die Steuer einzuführen, auch wenn in der Struktur der Steuer, deren Satz im Verhältnis zum Heizwert der Kohle festgelegt wird, kein umweltpolitischer Zweck enthalten ist, die Einnahmen aus der Steuer dazu bestimmt sind, die Kosten des nationalen Elektrizitätssystems zu finanzieren, und die Verwendung anderer Energieerzeugnisse, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Besteuerung unterliegt.

32. Zur Beantwortung dieser Fragen ist zunächst auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Befugnis der Mitgliedstaaten hinzuweisen, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse nach der Richtlinie 2003/96 zu besteuern.

33. Insoweit haben die Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Energieerzeugnisse, d. h. Kraftstoffe, Heizstoffe und elektrischen Strom, so zu besteuern, dass sie für sie Steuerbeträge vorschreiben, die die in der Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten dürfen [15]. Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie definiert den Steuerbetrag, den die Mitgliedstaaten für die betreffenden Erzeugnisse

[15] Urteil vom 31. März 2022, Kommission/Polen (Besteuerung von Energieerzeugnissen) (C-139/20, EU:C:2022:240, Rn. 39).

vorschreiben, als die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der Menge an Energieerzeugnissen und elektrischem Strom berechnet werden.

34. Wie der Gerichtshof festgestellt hat, soll die Richtlinie 2003/96 durch ein harmonisiertes System der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor fördern, indem insbesondere Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden [16]. Zu diesem Zweck hat sich der Unionsgesetzgeber speziell in Bezug auf den elektrischen Strom – wie insbesondere aus S. 5 der Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen [17] hervorgeht – dafür entschieden, den Mitgliedstaaten in Art. 1 der Richtlinie 2003/96 vorzuschreiben, den erzeugten Strom zu besteuern, wobei die für dessen Erzeugung verwendeten Energieerzeugnisse dementsprechend von der Besteuerung auszunehmen sind, um eine Doppelbesteuerung von elektrischem Strom zu vermeiden [18].

35. Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie haben die Mitgliedstaaten daher u. a. bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom von der Steuer zu befreien [19]. Da Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie die zwingenden Ausnahmen, die für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom gelten, abschließend aufzählt, darf er nicht weit ausgelegt werden, weil sonst der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung jede praktische Wirksamkeit genommen würde [20].

36. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie 2003/96 sieht dadurch, dass er den Mitgliedstaaten auferlegt, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse zwingend von der Besteuerung auszunehmen, eine genaue und unbedingte Verpflichtung vor, so dass er dem Einzelnen das Recht verleiht, sich vor den nationalen Gerichten unmittelbar auf ihn zu berufen [21].

37. Darüber hinaus sollen mit der Richtlinie 2003/96 auch umweltpolitische Ziele gefördert werden [22]. Diese Ziele spiegeln sich in der Befugnis der Mitgliedstaaten wider, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse zu besteuern. Insoweit hat der Unionsgesetzgeber in Fällen, in denen er die Absicht hatte, es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, von dem durch die Richtlinie 2003/96 eingeführten System der obligatorischen Befreiung abzuweichen, dies ausdrücklich vorgesehen, insbesondere in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie, wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, bei der Stromerzeugung

16 Vgl. Urteil vom 14. Januar 2021, Kommission/Italien (Zuschuss beim Erwerb von Kraftstoffen) (C-63/19, EU:C:2021:18, Rn. 75 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, Nrn. 25 und 26).

17 ABl. 1997, C 139, S. 14.

18 Vgl. Urteil vom 16. Oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, Nr. 47).

19 Urteil vom 16. Oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 24 und 25 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Vgl. Urteil vom 30. Januar 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, Nrn. 46 und 48).

verwendete Energieerzeugnisse „aus umweltpolitischen Gründen“ zu besteuern [23]. Daher schließt die Richtlinie 2003/96 nicht jegliche Gefahr einer Doppelbesteuerung aus [24], da es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, auf Brenn- oder Heizstoffe, die aus Umweltgesichtspunkten nicht wünschenswert sind, zusätzlich zur Stromsteuer eine weitere Steuer anzuwenden [25]. Dennoch darf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 dieser Richtlinie – parallel zu der in Nr. 35 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung – nicht weit ausgelegt werden, weil sonst der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung jede praktische Wirksamkeit genommen würde.

38. Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass mit dem Gesetz 22/2005, mit dem die Richtlinie 2003/96 in spanisches Recht umgesetzt wurde, die Kohlesteuer eingeführt wurde. Zu diesem Zweck bestimmte das Gesetz 38/1992 in seiner geänderten Fassung u. a. in Art. 79 Abs. 2, dass Vorgänge, die eine Überführung von Kohle in den freien Verkehr darstellten, von der Verbrauchsteuer befreit waren, wenn die Kohle u. a. für Zwecke der Stromerzeugung und der Kraft-Wärme-Kopplung verwendet wurde. Diese Bestimmung wurde durch das Gesetz 15/2012 aufgehoben, das sich auf Gründe des Umweltschutzes berief, so dass die Kohlesteuer auf die Verwendung von Kohle bei der Stromerzeugung und der Kraft-Wärme-Kopplung anwendbar wurde. Im Übrigen erhöhte das Gesetz 15/2012 den Betrag der Kohlesteuer von 0,15 Euro auf 0,65 Euro pro Gigajoule.

39. In diesem Sinne wollte das Königreich Spanien, wie in der Präambel des Gesetzes 15/2012 ausdrücklich erwähnt wird, von der Befugnis gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 Gebrauch machen, in Abweichung von dem System der Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 der Richtlinie, „aus umweltpolitischen Gründen“ ein System der Besteuerung von Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, einzuführen. Das Königreich Spanien sah somit eine Doppelbesteuerung von elektrischem Strom vor, nämlich zum einen für bei der Stromerzeugung verwendete Kohle und zum anderen für den erzeugten Strom.

40. In diesem Zusammenhang möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Anwendung der Kohlesteuer auf Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 vereinbar ist, weil sie aus umweltpolitischen Gründen eingeführt wurde. Insoweit verweist das vorlegende Gericht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118, der vorsieht, dass die Mitgliedstaaten für besondere Zwecke auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben können, sofern diese Steuern mit den Vorschriften der Union für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind. Das vorlegende Gericht fragt sich, ob die Kohlesteuer einen „besonderen Zweck“ verfolgt, der bei der Anwendung von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 und von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 in gleicher Weise verlangt wird.

41. Angesichts der Fragen des vorlegenden Gerichts halte ich es für zweckmäßig, die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 in Erinnerung zu rufen, ehe ich prüfe, ob diese auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 entsprechend angewandt werden kann.

[23] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Oktober 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Kommission hat am 14. Juli 2021 einen neuen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (COM[2021] 563 final) vorgelegt. Nach diesem Vorschlag wird zwar Art. 14 der Richtlinie 2003/96 aufgehoben. Der vorgeschlagene neue Art. 13 der Richtlinie übernimmt jedoch im Wesentlichen den gegenwärtigen Inhalt von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie.

[24] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[25] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, Rn. 51).

42. Wie der Gerichtshof festgestellt hat, erlaubt es Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 – der darauf abzielt, den unterschiedlichen steuerlichen Traditionen der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet und dem häufigen Rückgriff auf indirekte Steuern für die Zwecke nicht auf den Haushalt bezogener Politiken Rechnung zu tragen – den Mitgliedstaaten, zusätzlich zu der Mindestverbrauchsteuer andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung einzuführen [26]. Der Begriff „andere indirekte Steuern" im Sinne dieser Bestimmung bezeichnet somit indirekte Steuern auf den Verbrauch der in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie aufgezählten Erzeugnisse, die keine „Verbrauchsteuern" im Sinne der letztgenannten Bestimmung sind und zu besonderen Zwecken erhoben werden [27].

43. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 unter zwei Voraussetzungen auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andere indirekte Steuern erheben. Zum einen müssen solche Steuern für besondere Zwecke erhoben werden, und zum anderen müssen diese Steuern in Bezug auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den Unionsvorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sein, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind. Bei diesen beiden Voraussetzungen, durch die verhindert werden soll, dass der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird, handelt es sich, wie bereits aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hervorgeht, um kumulative Voraussetzungen [28].

44. Zur ersten Voraussetzung geht aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter einem besonderen Zweck im Sinne dieser Bestimmung ein anderer als ein reiner Haushaltszweck zu verstehen ist. Allerdings hat jede Steuer notwendigerweise eine budgetäre Zielsetzung, weshalb der bloße Umstand, dass eine Steuer ein budgetäres Ziel verfolgt, als solcher nicht ausreichen kann, um auszuschließen, dass diese Steuer auch eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 hat, denn andernfalls würde diese Bestimmung ausgehöhlt. Damit bei einer Steuer von einer besonderen Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung ausgegangen werden kann, muss sie daher selbst darauf gerichtet sein, die geltend gemachte besondere Zielsetzung zu gewährleisten [29]. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Einnahmen aus dieser Steuer zwingend dafür zu verwenden sind, die umweltbezogenen Kosten zu senken, die auf spezifische Weise mit dem Verbrauch des mit der Steuer belasteten elektrischen Stroms zusammenhängen, und den territorialen und sozialen Zusammenhalt zu fördern, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen und der Zielsetzung der fraglichen Steuer besteht [30].

45. Ferner kann nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Umstand, dass die Einnahmen aus einer Steuer im Voraus dafür bestimmt werden, dass Behörden eines Mitgliedstaats die Ausübung auf sie übertragener Zuständigkeiten finanzieren, zwar einen Gesichtspunkt darstellen, der für die Feststellung, ob ein besonderer Zweck vorliegt, zu berücksichtigen ist. Eine derartige Zweckbestimmung, die sich aus einer bloßen internen Organisationsvorschrift für den Haushalt eines Mitgliedstaats ergibt, kann aber als solche nicht genügen, da jeder Mitgliedstaat unabhängig von der Zielsetzung vorschreiben kann, die Einnahmen aus einer Steuer zur Finanzierung bestimmter Ausgaben zu verwenden. Andernfalls

[26] Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[27] Urteil vom 3. März 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[28] Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 21 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

[29] Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 23 bis 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[30] Urteil vom 25. Juli 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

könnte jeder Zweck als besonders im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 angesehen werden, was der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Verbrauchsteuer jede praktische Wirksamkeit nähme und gegen den Grundsatz verstieße, dass eine Ausnahmebestimmung wie Art. 1 Abs. 2 eng ausgelegt werden muss [31].

46. Ohne einen solchen Mechanismus der im Voraus vorgenommenen Festlegung der Verwendung der Einnahmen kann bei einer Abgabe auf verbrauchsteuerpflichtige Waren schließlich nur dann davon ausgegangen werden, dass sie einen besonderen Zweck im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgt, wenn diese Abgabe hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Abgabengegenstands und des Abgabensatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Abgabenpflichtigen mit Blick auf die Erreichung des beanspruchten besonderen Zwecks beeinflusst, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen [32], oder dass die Verwendung anderer Erzeugnisse mit weniger schädlichen Auswirkungen auf die Umwelt gefördert wird [33].

47. In Anbetracht dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs erscheint es mir wichtig, klar zwischen den nach der Richtlinie 2003/96 erhobenen Steuern einerseits und den in Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 genannten anderen indirekten Steuern auf verbrauchsteuerpflichtige Waren andererseits zu unterscheiden. Wie aus Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118 hervorgeht, legt diese ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch bestimmter verbrauchsteuerpflichtiger Waren erhoben werden, zu denen auch „Energieerzeugnisse und elektrischer Strom gemäß der Richtlinie [2003/96]“ zählen. Mit anderen Worten unterliegen Energieerzeugnisse, soweit sie unter die Richtlinie 2003/96 fallen, der Besteuerung nach den in dieser Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen, und die Mitgliedstaaten können nach Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 zusätzlich zu dieser Besteuerung andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung einführen.

48. Im vorliegenden Fall wird nicht in Frage gestellt, dass die Kohlesteuer unter die Richtlinie 2003/96 fällt. So hat das vorlegende Gericht ausgeführt, dass diese Steuer durch das Gesetz 22/2005 eingeführt worden sei, mit dem diese Richtlinie in spanisches Recht umgesetzt worden sei. In diesem Sinne hat die spanische Regierung geltend gemacht, dass gemäß Art. 2 der Richtlinie 2003/96 der Begriff „Energieerzeugnisse“ im Sinne der Richtlinie die Erzeugnisse der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715 umfasse, die Kohle beträfen, und dass gemäß Art. 75 des Gesetzes 38/1992 Erzeugnisse der KN-Codes 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 und 2714 als Kohle gälten, so dass die Kohlesteuer in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/96 falle.

49. Das vorlegende Gericht und Endesa sind der Ansicht, die Richtlinien 2003/96 und 2008/118 legten Anforderungen fest, die betreffend die Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Energieerzeugnisse als gleichwertig angesehen werden könnten, da die umweltpolitischen Gründe im Sinne der Richtlinie 2003/96 eine der besonderen Zielsetzungen im Sinne der Richtlinie 2008/118 darstellten. Dieser Auslegung kann ich mich nicht anschließen. Wie nämlich in Nr. 47 der vorliegenden Schlussanträge dargelegt worden ist, unterscheiden sich die mit diesen Richtlinien geschaffenen Systeme der Besteuerung voneinander – das erste ist obligatorisch, das zweite fakultativ, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Hierzu ist festzustellen, dass

[31] Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[32] Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[33] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Februar 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, Rn. 32). Zum Ansatz des Gerichtshofs in Bezug auf die Auslegung von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 vgl. Pitrone, F., „Defining ‚Environmental Taxes‘: Input from the Court of Justice of the European Union“, *Bulletin for International Taxation*, Bd. 69, Nr. 1, 2015, S. 58 bis 64. Zum Vorliegen einer nicht haushaltsbezogenen „besonderen Zielsetzung“ vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, Nrn. 17 bis 32).

der Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 nicht erwähnt, dass „besondere Zwecke" vorliegen müssen. Daher kann meines Erachtens die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum „besonderen Zweck", den eine andere indirekte Steuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 verfolgen muss, nicht entsprechend auf eine unter Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 fallende Steuer angewandt werden. Diese Beurteilung steht völlig im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118, der die Befugnis der Mitgliedstaaten, Abgaben auf andere als die dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren zu erheben, allein davon abhängig macht, dass eine solche Erhebung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich zieht. Wie nämlich der Gerichtshof festgestellt hat, sieht Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie – im Gegensatz zu dem in Verbindung mit dem vierten Erwägungsgrund [34] der Richtlinie zu lesenden Art. 1 Abs. 2 – nicht vor, dass die betreffenden Abgaben andere Abgaben als die harmonisierte Verbrauchsteuer sein müssen *oder besonderen Zwecken dienen müssen* [35].

50. Mithin ist es im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 insbesondere nicht erforderlich, zu prüfen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen und der Zielsetzung der fraglichen Steuer besteht [36]. Es sind lediglich die Gründe für die betreffende Steuer zu prüfen, d. h. ob sie tatsächlich „aus umweltpolitischen Gründen" eingeführt wurde, wobei es sich bei diesen umweltpolitischen Gründen um einen autonomen Begriff des Unionsrechts handelt. Insoweit bin ich der Ansicht, dass es gleichwohl möglich ist, sich von der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 leiten zu lassen, und anzunehmen, dass eine Abgabe zum Umweltschutz beiträgt, wenn sie hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Abgabengegenstands und des Abgabensatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Abgabenpflichtigen in einer Weise beeinflusst, dass ein besserer Umweltschutz gewährleistet wird, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen, oder dass die Verwendung anderer Erzeugnisse mit weniger schädlichen Auswirkungen auf die Umwelt gefördert wird [37].

51. Diese Auslegung wird durch die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 [38] zur Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt gestützt [39]. Gemäß Art. 44 Abs. 1 dieser Verordnung sind Beihilferegelungen in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach der

[34] Nach diesem Erwägungsgrund können „[a]uf verbrauchsteuerpflichtige Waren … für besondere Zwecke andere indirekte Steuern erhoben werden. Um die Wirksamkeit der Gemeinschaftsregelungen im Bereich der indirekten Steuern in solchen Fällen nicht zu gefährden, sollten die Mitgliedstaaten bestimmte wesentliche Kernpunkte dieser Regelungen berücksichtigen."

[35] Vgl. Urteil vom 12. Februar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, Rn. 33 und 34). Der Gerichtshof hat daraus abgeleitet, dass es Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2008/118 als solcher nicht verbietet, dass die Mitgliedstaaten andere als die dem System der harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegenden Waren mit einer Abgabe nach Maßgabe von Vorschriften belegen, die mit denen identisch sind, die für dieses System gelten.

[36] Siehe die in Nr. 44 der vorliegenden Schlussanträge angeführte Rechtsprechung.

[37] In diesem Sinne habe ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, Nr. 48) in Bezug auf das Umweltschutzziel ausgeführt, dass klar ist, 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, und es daher durchaus denkbar ist, dass die in dieser Rechtssache 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.

[38] Verordnung der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2014, L 187, S. 1).

[39] Zum Verhältnis zwischen der Richtlinie 2003/96 und staatlichen Beihilfen nach Art. 107 AEUV vgl. Villar Ezcurra, M., und Fonseca Capdevila, E., „Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime" in Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, S. 143 bis 156.

Richtlinie 2003/96 im Sinne von Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Nach Art. 2 Nr. 119 dieser Verordnung handelt es sich bei einer „Umweltsteuer" um eine „Steuer, deren Besteuerungsgegenstand eine eindeutig negative Auswirkung auf die Umwelt hat oder die bestimmten Tätigkeiten, Gegenstände oder Dienstleistungen belastet, damit die Umweltkosten in deren Preis einfließen und/oder damit die Hersteller und die Verbraucher zu umweltfreundlicherem Verhalten hingeführt werden".

52. Im vorliegenden Fall möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in der nationalen Regelung vorgesehene Besteuerung des Verbrauchs von Kohle, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, mit der Richtlinie 2003/96 vereinbar ist. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass es in einem Vorabentscheidungsverfahren zur Feststellung, ob ein Mitgliedstaat eine Besteuerung aus umweltpolitischen Gründen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie eingeführt hat, Aufgabe des Gerichtshofs ist, dem nationalen Gericht die Kriterien aufzuzeigen, anhand deren es bestimmen kann, ob diese Besteuerung tatsächlich eine solche Zielsetzung hat, nicht aber, diese Beurteilung selbst vorzunehmen, zumal der Gerichtshof nicht immer über die hierfür erforderlichen Angaben verfügt [40].

53. In diesem Zusammenhang führt das vorlegende Gericht erstens aus, dass die spanische Regelung für sich beanspruche, dadurch dem Umweltschutz zu dienen, dass sie die Besteuerung von bei der Stromerzeugung verwendeter Kohle vorsehe. Endesa vertritt ihrerseits die Auffassung, diese Rechtfertigung sei nur vorgeschoben, damit das Unionsrecht gewahrt werde, während das eigentliche Ziel des Gesetzes 15/2012 ausschließlich darin bestanden habe, die Steuereinnahmen zu erhöhen. Hierzu weise ich darauf hin, dass das vorlegende Gericht in seiner Entscheidung einen Teil der Präambel des Gesetzes angeführt hat [41], woraus hervorgeht, dass der spanische Gesetzgeber mit dem Erlass dieses Gesetzes die Umwelt schützen wollte. Infolgedessen hat das Königreich Spanien die Einführung der Kohlesteuer als „aus umweltpolitischen Gründen" motiviert begründet. Wie in Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, muss die betreffende Steuer jedoch, um mit Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 vereinbar zu sein, auch tatsächlich einen besseren Umweltschutz gewährleisten.

54. Zweitens ist das vorlegende Gericht unter Bezugnahme auf die zweite Zusatzbestimmung des Gesetzes 15/2012 der Ansicht, dass die Kohlesteuer einen ausschließlich budgetären Zweck verfolge, nämlich die Finanzierung der Kosten des spanischen Elektrizitätssystems. Dieses Vorbringen knüpft an die Auslegung des Begriffs „besondere Zwecke" im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118 an. Wie jedoch in den Nrn. 49 und 50 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, ist dieser Begriff im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 nicht anzuwenden und insbesondere nicht zu prüfen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen und der Zielsetzung der Kohlesteuer besteht. Es sei hinzugefügt, dass die spanische Regierung geltend gemacht hat, die genannte zweite Zusatzbestimmung nehme nicht auf die Kohlesteuer Bezug, und die Steuern, die diese Bestimmung betreffe, seien die drei neuen Steuern, die durch das Gesetz 15/2012 eingeführt worden seien [42]. Somit falle die Kohlesteuer jedenfalls nicht unter die zweite Zusatzbestimmung dieses Gesetzes.

[40] Vgl. entsprechend Beschluss vom 7. Februar 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[41] Siehe Nr. 16 der vorliegenden Schlussanträge.

[42] Siehe Nr. 18 der vorliegenden Schlussanträge.

55. Drittens führt das vorlegende Gericht aus, dass die Struktur der Kohlesteuer nicht den umweltpolitischen Zweck widerspiegele, der in der Präambel des Gesetzes 15/2012 verkündet werde, da der Steuersatz im Verhältnis zum Heizwert der bei der Stromerzeugung verwendeten Kohle festgelegt werde. Insoweit erinnere ich daran, dass nach Art. 10 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96 ab dem 1. Januar 2004 für betrieblich als auch nicht betrieblich verwendeten elektrischen Strom die in Anhang I Tabelle C dieser Richtlinie festgelegten Mindeststeuerbeträge gelten. Betreffend Kohle und Koks nehmen jedoch mehrere Sprachfassungen dieser Tabelle C („Mindeststeuerbeträge für Heizstoffe und elektrischen Strom“) – nämlich u. a. die Fassungen in deutscher, estnischer, englischer, kroatischer, lettischer, litauischer, ungarischer, maltesischer, polnischer, rumänischer und slowenischer Sprache – ausdrücklich auf den „Bruttoheizwert“ der Kohle und des Koks Bezug. Folglich stellt der Umstand, dass der spanische Gesetzgeber diesen Heizwert als Bezugsgröße für die Besteuerung der Verwendung der Kohle bestimmt hat, nicht in Frage, dass die Kohlesteuer aus umweltpolitischen Gründen erlassen worden sein kann, auch wenn in der spanischen Fassung der Tabelle C der Heizwert nicht erwähnt wird.

56. Viertens führt das vorlegende Gericht aus, dass die Einnahmen aus der Kohlesteuer nicht dazu bestimmt seien, die Umweltauswirkungen der Verwendung von Kohle bei der Stromerzeugung zu verringern. Wie sich jedoch aus Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge ergibt, trägt eine Abgabe zum Umweltschutz bei, wenn sie hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Abgabengegenstands und des Abgabensatzes, derart gestaltet ist, dass sie das Verhalten der Abgabenpflichtigen in einer Weise beeinflusst, dass ein besserer Umweltschutz gewährleistet wird, etwa dadurch, dass die betroffenen Waren hoch besteuert werden, um ihren Konsum unattraktiv zu machen, oder dass die Verwendung anderer Erzeugnisse mit weniger schädlichen Auswirkungen auf die Umwelt gefördert wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies im vorliegenden Fall auf die Kohlesteuer zutrifft. In diesem Zusammenhang möchte ich darauf hinweisen, dass die Aufhebung der Befreiung von der Kohlesteuer in Verbindung mit der Erhöhung des Steuersatzes ein Mittel darstellt, das dazu beitragen kann, die Verwendung von Kohle bei der Stromerzeugung unattraktiv zu machen und andere, weniger umweltschädliche Energiequellen zu fördern, und dass die Aufhebung dieser Befreiung nach Angaben der Kommission in der Praxis offenbar tatsächlich Auswirkungen auf die Menge der in Spanien aus Kohle erzeugten Elektrizität gehabt hat.

57. Fünftens fragt sich das vorlegende Gericht, ob der Umweltschutzzweck allein dadurch erreicht wird, dass auf bestimmte nicht erneuerbare Energieerzeugnisse Abgaben erhoben werden und die Verwendung von Erzeugnissen, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Abgabe unterliegt. Insoweit geht aus der vorstehenden Nummer der vorliegenden Schlussanträge hervor, dass eine Abgabe zum Umweltschutz beiträgt, wenn sie den Verbrauch eines umweltschädlichen Erzeugnisses unattraktiv macht oder die Verwendung anderer Erzeugnisse mit weniger schädlichen Auswirkungen auf die Umwelt fördert. Im vorliegenden Fall betrachtete die spanische Regierung Kohle als eine umweltschädliche Energiequelle, deren Verwendung bei der Stromerzeugung zu besteuern sei. In diesem Sinne bin ich der Ansicht, dass die spanische Regierung den Umweltschutz im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 zum Ziel hatte, als sie den Verbrauch von Kohle, die unstreitig sehr schädlich für die Umwelt ist[43], unattraktiv gemacht hat.

[43] Vgl. insbesondere den dritten Teil des sechsten Sachstandsberichts des Zwischenstaatlichen Ausschusses für Klimaänderungen (IPCC), veröffentlicht im April 2022, von dem eine Zusammenfassung (in englischer Sprache) über folgende Adresse abrufbar ist: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

58. Sechstens schließlich macht Endesa geltend, dass zwar die Kohlesteuer eingeführt worden sei, die spanische Regierung aber anschließend die Befreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Kohlenwasserstoffe wieder eingeführt habe, was den Mangel an einer echten umweltpolitischen Zielsetzung darlege. Meines Erachtens ist jedoch die Prüfung einer Steuer anhand von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 der Richtlinie 2003/96 einzelfallbezogen vorzunehmen. Da diese Steuer „aus umweltpolitischen Gründen“ eingeführt wurde, fällt sie auch dann in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung, wenn gleichzeitig andere bei der Stromerzeugung verwendete umweltschädliche Erzeugnisse nicht besteuert werden.

59. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, die die Besteuerung von Kohle vorsieht, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, die Voraussetzung erfüllt, dass die Steuer „aus umweltpolitischen Gründen“ eingeführt worden sein muss, wenn sich der nationale Gesetzgeber auf den Zweck des Umweltschutzes berufen hat, um die Steuer einzuführen, auch wenn in der Struktur der Steuer, deren Satz im Verhältnis zum Heizwert der Kohle festgelegt wird, kein umweltpolitischer Zweck enthalten ist, die Einnahmen aus der Steuer dazu bestimmt sind, die Kosten des nationalen Elektrizitätssystems zu finanzieren, und die Verwendung anderer Energieerzeugnisse, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Besteuerung unterliegt.

V. Ergebnis

60. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) wie folgt zu beantworten:

Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom

ist dahin auszulegen, dass

eine nationale Regelung, die die Besteuerung von Kohle vorsieht, die bei der Stromerzeugung verwendet wird, die Voraussetzung erfüllt, dass die Steuer „aus umweltpolitischen Gründen“ eingeführt worden sein muss, wenn sich der nationale Gesetzgeber auf den Zweck des Umweltschutzes berufen hat, um die Steuer einzuführen, auch wenn in der Struktur der Steuer, deren Satz im Verhältnis zum Heizwert der Kohle festgelegt wird, kein umweltpolitischer Zweck enthalten ist, die Einnahmen aus der Steuer dazu bestimmt sind, die Kosten des nationalen Elektrizitätssystems zu finanzieren, und die Verwendung anderer Energieerzeugnisse, die als weniger umweltschädlich gelten, keiner Besteuerung unterliegt.