



Datum van
inontvangstneming

:

09/09/2025

Zaak T-562/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 juli 2025

Verwijzende rechter:

Finanzgericht München (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 juni 2025

Verzoekende partij:

XXX

Verwerende partij:

Hauptzollamt München

Nr.: 14 K 2182/23

Finanzgericht München

Beschikking

In het geding tussen

XXX

Verzoekster

en

XXX [Hauptzollamt München (douanehoofdkantoor München, Duitsland; hierna: „douanehoofdkantoor”)]

Verweerder

naar aanleiding van

de afwijzing van een verzoek om vrijstelling van de energiebelasting voor vloeibaar petroleumgas (propaangas) voor 2021 overeenkomstig § 47, lid 1, punt 3, van het Energiesteuergesetz (Duitse wet op de energiebelasting; hierna: „EnergieStG”)

heeft de 14e kamer van het Finanzgericht München (belastingrechter München, Duitsland)

XXX

op basis van de terechtzitting van 26 juni 2025 als volgt besloten:

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moet het begrip gebruik „als verwarmingsbrandstof” in de zin van artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51) aldus worden uitgelegd dat daaronder propaan valt dat bij het testen van een brander onder reële omstandigheden wordt verbrand om meetgegevens te verkrijgen, waarbij de opgewekte verbrandingswarmte vervolgens niet wordt gebruikt?

2. [OMISSIS] [schorsing van de procedure]

[OMISSIS]

I.

- 1 Verzoekster, een vennootschap met de rechtsvorm „GmbH & Co. KG”, is een energietechnologiebedrijf. In het kader daarvan exploiteert zij op één locatie testbanken voor gasturbinebranders. Daartoe voert verzoekster verbrandingstests („Combustion Testing”) uit in een drukvat (Test Rig) onder reële omstandigheden. Bij gebrek aan een nageschakelde turbine wordt de opgewekte energie (warmte) niet omgezet in een roterende beweging. In het litigieuze jaar 2021 verbruikte verzoekster daarbij in totaal 51 509,279 kg propaangas. Hierover had zij belasting betaald.
- 2 In het kader van de verbrandingstest worden voorafgaand aan het verbrandingsproces de testlucht en het litigieuze propaan verwarmd. Hiervoor wordt aardgas verbrand, waarop het geding geen betrekking heeft.
- 3 De voorverwarmde lucht en het voorverwarmde (gasvormige) propaan worden vervolgens samen met voorverwarmd aardgas verbrand. Er worden verschillende testscenario’s voor verschillende soorten gasturbines uitgevoerd bij verschillende temperaturen. Afhankelijk van het testscenario worden verschillende gegevens verzameld (zoals massastromen: gas/lucht, druk, temperatuur, gassamenstellingsmetingen, trillingsmetingen, spanningsmetingen). Er worden ook optische metingen uitgevoerd. De metingen worden gebruikt om conclusies te trekken voor de optimalisatie van de verbrandingssystemen. De voor de test

relevante gegevens worden uitsluitend verzameld op de brander zelf en niet in het drukvat. Er worden ook metingen uitgevoerd aan het drukvat. Deze zijn niet relevant voor de test maar worden om veiligheidsredenen uitgevoerd.

- 4 In de testscenario's van verzoekster is het belangrijkste doel van de simulatie de volume-uitzetting/uitzettingscoëfficiënt (druk) van het gebruikte gas. In het algemeen is het doel om een hoog rendement te bereiken met de laagst mogelijke emissies en een stabiele vlam. Een hoge temperatuur betekent een hoog rendement van de turbine in werkelijke omstandigheden. Het meten van de temperatuur tijdens de test is ook nodig om de bestendigheid van het materiaal te garanderen. Meetresultaten op het gebied van druk, emissie en trillingsgedrag van de vlam zijn voor de testscenario's eveneens relevante testwaarden. De tests worden uitgevoerd met verschillende prototypen en verschillende „werkingsmodi”, d.w.z. de verdeling van de brandstofmassastromen naar de verschillende straalpijpen waarin de geometrie van de betrokken brander voorziet. Zonder thermische omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die in de praktijk zou verzoekster geen zinvolle meetwaarden kunnen verkrijgen.
- 5 De afvalgassen die vrijkomen bij de verbranding van het litigieuze propaangas worden rechtstreeks in het milieu geloosd, zonder dat de opgewekte verbrandingswarmte wordt gebruikt.
- 6 Verzoeksters verzoek om vrijstelling voor het in het testcentrum gebruikte propaan op grond van § 47, lid 1, punt 3, van het Energiesteuergesetz (Duitse wet op de energiebelasting) is door verweerder (het douanehoofdkantoor) bij besluit van 26 juli 2023 afgewezen op grond dat de tests niet mogelijk waren zonder dat het propaan werd aangestoken om warmte (en druk) op te wekken en het propaangas dus als verwarmingsbrandstof werd gebruikt. Het tegen dit besluit ingediende bezwaar heeft het douanehoofdkantoor bij besluit van 11 oktober 2023 ongegrond verklaard.
- 7 In haar verzoekschrift voert verzoekster aan dat hoewel de warmte die in de testomgeving door het verbrandingsproces wordt gegenereerd onvermijdelijk is, deze warmte niet daadwerkelijk wordt gebruikt en ook niet gewenst is. De opgewekte warmte is een afvalproduct. Er is geen sprake van verbranding om warmte op te wekken en dus ook niet van gebruik als brandstof voor verwarming, aangezien er geen gebruik wordt gemaakt van de verwarmde circulatielucht en er dus ook geen sprake was van bewust gebruik van het calorisch vermogen. Volgens de rechtspraak staat het gebruik als verwarmingsbrandstof los van het doel waarvoor de thermische energie wordt gebruikt. Gebruik als verwarmingsbrandstof veronderstelt echter noodzakelijkerwijs dat het doel is om thermische energie op te wekken. De warmte die vrijkomt bij de verbranding van het propaangas is in het kader van de tests geen doel op zich. Het belangrijkste doel is om testgegevens te genereren bij het testen van de brander. Het doel van de tests is niet om de warmte op te wekken of te gebruiken. In dit geval ontstaat er door de verbranding geen nieuwe warmtedrager althans wordt deze niet gebruikt

als middel tot verwarming omdat de lucht die wordt verwarmd door de verbranding van het propaangas wordt afgevoerd naar de uitlaatschoorstenen.

- 8 Het douanehoofdkantoor stelt dat het gebruik van propaangas in het testcentrum om brandertests uit te voeren geen belastingvrije verbranding is. De tests konden alleen bruikbare meetgegevens opleveren als zij werden uitgevoerd onder gedefinieerde omstandigheden die de werkelijke thermische omstandigheden simuleren. Verzoekster maakte volgens het douanehoofdkantoor dus welbewust en opzettelijk gebruik van de tijdens de verbranding van het gas gegenereerde thermische energie om haar economische doelstelling te bereiken, namelijk het verkrijgen van betrouwbare resultaten bij het testen van de kwaliteit van het materiaal, de verbranding en de uitlaatgassen. Volgens het douanehoofdkantoor is dit het doel van de verbranding en wordt de door de branders gegenereerde warmte dus gebruikt. Het doel van de verbranding is om de reële temperatuur te bereiken die nodig is voor de uitvoering van de tests. Het is niet relevant of de hete uitlaatgassen vervolgens worden gebruikt.

II.

- 9 De volgende bepaling van het Duitse Energiesteuergesetz van 15 juli 2006 (Bundesgesetzblatt, deel I, 2006, blz. 1534; 2008, blz. 660, 1007), laatstelijk gewijzigd bij artikel 3 van de wet van 27 maart 2024 (Bundesgesetzblatt, deel I, 2024, nr. 107), is relevant voor de beslissing op de prejudiciële vraag:

10 § 1a EnergieStG Overige definities

Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

[...]

15. Vloeibaar petroleumgas: Goederen bedoeld bij de postonderverdelingen 2711 12 tot en met 2711 19 van de gecombineerde nomenclatuur;

[...]

11 § 4 EnergieStG Toepassingsgebied

De volgende energieproducten zijn onderworpen aan de schorsingsregeling (§ 5):

[...]

4. Goederen bedoeld bij post 2711 van de gecombineerde nomenclatuur, met uitzondering van de onderverdelingen 2711 11, 2711 21 en 2711 29 van de gecombineerde nomenclatuur,

[...]

12 § 25 EnergieStG Belastingvrijstelling voor gebruik voor andere doeleinden

(1) ¹Energieproducten in de zin van § 4 mogen belastingvrij worden gebruikt voor andere doeleinden dan

1. gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof,

2. [...]

13 **§ 47 EnergieStG Belastingvrijstelling voor opname in bedrijven en voor belastingvrije doeleinden**

(1) Een belastingvrijstelling wordt op verzoek verleend

[...]

3. voor zware stookolie, aardgas, vloeibaar petroleumgas en gasvormige koolwaterstoffen en overeenkomstig § 2, leden 4 en 4a, daarmee gelijkgestelde energieproducten waarvoor aantoonbaar belasting is betaald en die zijn gebruikt voor de in § 25 vermelde doeleinden, [...]

14 Volgens de verwijzende rechter zijn voor de beslissing van het geschil de bepalingen van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51) van belang. Over de uitlegging van deze richtlijn bestaan twijfels die relevant zijn voor de beslechting van het geding.

15 **Artikel 2 van richtlijn 2003/96/EG bepaalt:**

1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder „energieproducten” verstaan de hieronder vermelde producten:

[...]

16 b) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715.

[...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

- energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof

[...]

III.

- 17 [OMISSIS] [schorsing van de procedure]
- 18 De uitkomst van het geschil hangt af van de vraag of de formulering „gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmingsbrandstof” in de zin van artikel 2, lid 4, onder b), punt 1, eerste streepje, van richtlijn 2003/96/EG aldus moet worden uitgelegd dat gebruik „als verwarmingsbrandstof” ook gebruik omvat voor het genereren van een testomgeving voor het verkrijgen van meetgegevens.
- 19 De vordering van verzoekster is gebaseerd op § 47 EnergieStG. Daarbij gaat het enkel om de vraag of het betrokken propaan (dat is ingedeeld onder GN 2711 12 en dus een energieproduct is als bedoeld in § 1a, eerste zin, punt 15, en § 4, punt 4, EnergieStG) voor de in § 25 EnergieStG genoemde doeleinden is gebruikt. Er is mogelijk sprake van gebruik voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof (§ 25, lid 1, eerste zin, punt 1, EnergieStG). Indien het betrokken gebruik van propaan niet als gebruik „als verwarmingsbrandstof” in de zin van richtlijn 2003/96/EG wordt aangemerkt, is er evenmin sprake van gebruik als verwarmingsbrandstof in de zin van § 25, lid 1, eerste zin, punt 1, EnergieStG, dat dienovereenkomstig moet worden uitgelegd, en heeft verzoekster recht op teruggaaf.
- 20 Het begrip gebruik „als verwarmingsbrandstof” in de zin van § 25, lid 1, eerste zin, punt 1, EnergieStG is gebaseerd op artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van richtlijn 2003/96/EG. Hierin wordt bepaald dat richtlijn 2003/96/EG niet van toepassing is op energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.
- 21 De term gebruik „als verwarmingsbrandstof” is niet gedefinieerd in richtlijn 2003/96/EG. Een vergelijking met andere taalversies (zoals „as heating fuels”, „de combustible”, „combustible para calefacción”, „come combustibile per riscaldamento”, „verwarmingsbrandstof” of „brændsel til opvarmning”) biedt evenmin uitsluitel. Het begrip moet echter autonoom overeenkomstig het Unierecht worden uitgelegd. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) mag het namelijk niet aan de lidstaten worden overgelaten om te bepalen welke vormen van gebruik niet onder richtlijn 2003/96/EG vallen. Dit zou immers het gevaar van verschillende definities inhouden, hetgeen afbreuk zou doen aan de uniforme bepaling van het belastbare feit van de accijns door het betrokken artikel (zie arrest van het Hof Commissie/Duitsland van 29 april 2004 – C-240/01, EU:C:2004:251, punt 45).
- 22 In het arrest Commissie/Duitsland van 29 april 2004 – C-240/01, EU:C:2004:251, heeft het Hof met betrekking tot artikel 2, lid 2, eerste zin, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën geoordeeld dat er steeds sprake is van gebruik als verbrandingsbrandstof wanneer energieproducten worden verbrand en de aldus geproduceerde thermische energie dient als verwarming, ongeacht het doel ervan, daaronder begrepen de verwerking of vernietiging van de stof die deze thermische energie bij een chemisch en industrieel proces absorbeert. In dit

verband verwierp het Hof de opvatting dat onder gebruik als brandstof voor verwarming moet worden verstaan de verbranding van energieproducten voor de productie van warmte, die geheel of gedeeltelijk wordt overgebracht op een andere stof, die de hoedanigheid van nieuwe energie- of warmtedrager moet aannemen, waarbij de nieuwe warmtedrager als middel tot verwarming moet worden gebruikt (zie arrest Commissie/Duitsland van het Hof van 29 april 2004 – C-240/01, EU:C:2004:251, punt 48). Net als het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), gaat ook de verwijzende rechter ervan uit dat de rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van artikel 2, lid 2, van richtlijn 92/81/EEG van toepassing kan blijven (zie arrest van het Bundesfinanzhof van 28 oktober 2008 – VII R 6/08, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 223, 280, punt 12).

- 23 Volgens deze rechtspraak vereist het gebruik „als verwarmingsbrandstof” de overdracht van thermische energie op een andere stof. Het is echter twijfelachtig of het gebruik voor testdoeleinden voldoende is.
- 24 In het onderhavige geval wordt de thermische energie die vrijkomt bij de verbranding van het propaan slechts in geringe mate overgebracht op het desbetreffende temperatuurmeetinstrument teneinde een temperatuurmeting mogelijk te maken. Bovendien wordt de thermische energie overgebracht op het gasmengsel in de testkamer. Dit draagt ook bij aan de reële testomstandigheden die nodig zijn voor de metingen. Vervolgens wordt de warmte van de uitlaatgassen echter niet verder gebruikt. Het belangrijkste doel van het verbrandingsproces is het genereren van een grote hoeveelheid meetgegevens die niet beperkt zijn tot het thermische gedrag van de gebruikte materialen.
- 25 Hoewel er volgens de verwijzende rechter dus sprake is van warmteoverdracht voor meetdoeleinden en volgens de rechtspraak van het Hof de doeleinden van verwarming als geheel niet relevant zijn voor de vraag of er sprake is van gebruik als verwarmingsbrandstof, betwijfelt deze rechter of het gebruik voor de betrokken doeleinden valt onder het begrip gebruik „als verwarmingsbrandstof” in de zin van richtlijn 2003/96/EG, aangezien het slechts gaat om het genereren van meetgegevens en niet om het gebruik van propaan als energiebron in conventionele zin.