



Datum van inontvangstneming : 29/12/2014

Zaak C-529/14

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

24 november 2014

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 juli 2014

Verzoekende partij:

YARA Brunsbüttel GmbH

Verwerende partij:

Hauptzollamt Itzehoe

BESCHIKKING

In de zaak

Firma YARA Brunsbüttel GmbH

[OMISSIS]

[OMISSIS] 25572 Büttel,

verzoekster,

[OMISSIS]

tegen

Hauptzollamt Itzehoe,

[OMISSIS]

verweerder,

inzake

energiebelastingen mei 2009

heeft de Gemeinsame Senat des Finanzgerichts Hamburg für die Länder Freie und Hansestadt Hamburg, Niedersachsen und Schleswig-Holstein (Gemeenschappelijke Kamer van het Finanzgericht Hamburg voor de deelstaten Freie und Hansestadt Hamburg, Niedersachsen en Schleswig-Holstein), vierde Senat, op 3 juli 2014 [OMISSIS]

[Or. 2]

de volgende beschikking gegeven:

1. De procedure wordt geschorst in afwachting van een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie.
2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht:
 1. Staat artikel 1 van richtlijn 2003/96/EG in de weg aan een binnen een lidstaat verleende belastingvrijstelling voor energieproducten die voor de thermische afvoerluchtbehandeling worden gebruikt, of geldt de richtlijn overeenkomstig artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, ervan niet voor deze energieproducten omdat het gebruik voor thermische afvoerluchtbehandeling een ander gebruiksdoeleinde is dan het gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof, en het daarbij dus gaat om dual gebruik van energieproducten in de zin van die bepaling?
 2. Is een belastingvrijstelling voor energieproducten die voor thermische afvoerluchtbehandeling worden gebruikt in voorkomend geval slechts toegestaan indien zij in het kader van de thermische afvoerluchtbehandeling ook als grond-, basis- of hulpstof in een bij de behandeling van de afvoerlucht ontstaand product worden verwerkt?
 3. Is een belastingvrijstelling voor energieproducten die voor thermische afvoerluchtbehandeling worden gebruikt, uitgesloten indien de bij de behandeling van de afvoerlucht vrijkomende thermische energie deels ook voor verwarmings- resp. droogdoeleinden wordt benut? Geldt deze uitsluiting in voorkomend geval ook indien voor het verwarmen resp. drogen minder energie nodig is dan de energie die in de afvoerlucht aanwezig is en bij de thermische behandeling ervan vrijkomt?

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 3]

Gronden

I.

Betrokkenen hebben in wezen een geschil over belastingvrijstelling op grond van § 51, lid 1, sub 2, EnergieStG (Energiesteuergesetz; „wet inzake energiebelasting”). Verzoekster vordert een dergelijke vrijstelling voor aardgas dat zij in een installatie op haar bedrijf heeft verbruikt. In geschil is of dit aardgas belastingvrij voor thermische afval- en afvoerluchtbehandeling is gebruikt.

1. Verzoekster produceert op haar bedrijf via een chemisch omzettingsproces ammoniak uit residuen die overblijven bij het verwerken van minerale olie. Bij dit proces ontstaan schadelijke gassen. Enerzijds ontstaat zogenoemd laagcalorisch gas, dat, naast brandbare stoffen zoals koolstofmonoxide (CO), waterstof (H₂) en methanol (CH₄O dan wel CH₃OH), een groot aandeel niet-brandbaar koolstofdioxide (CO₂) en stikstof (N₂) bevat. Het laagcalorisch gas is brandbaar, maar heeft wegens het relatief grote aandeel van niet-brandbare stoffen een relatief geringe („lage”) verbrandingswaarde van circa 3 200 tot 4 200 kJ/m³. Anderzijds ontstaat er in het omzettingsproces methanolsporen bevattend CO₂.

Beide schadelijke gassen worden naar een als stoomoververhitter aangeduid bedrijfsmiddel (hierna: „installatie”) geleid. Onder in de installatie worden het laagcalorisch gas en het in geding zijnde, belaste aardgas, dat een verbrandingswaarde van circa 40 000 kJ/m³ heeft, ingevoerd en verbrand. Bij de verbranding ontstaat uit het CO en het CH₄O van het laagcalorisch gas water (H₂O) en CO₂.

De bij de verbranding van het laagcalorisch gas en het aardgas vrijkomende warmte wordt in de installatie op verschillende manieren benut.

In het midden van de installatie wordt de warmte – in de eerste plaats – voor het drogen van stoom benut. Daartoe wordt de stoom in twee zogenoemde oververhittereenheden door de installatie geleid en daarbij in fase één van 293 °C tot 410 °C en in fase twee verder tot 505 °C verhit. De op deze manier gedroogde [Or. 4] en oververhitte stoom wordt vervolgens weer in het ammoniakproductieproces ingezet.

In het daarboven gelegen gedeelte van de installatie worden met deze warmte – in de tweede plaats – de methanolsporen van het op dat punt in de installatie ingevoerde CO₂ bij een temperatuur van nog circa 350 °C vernietigd.

Het door de warmte in de installatie ontstaande schoorsteeneffect wordt – in de derde plaats – gebruikt om de niet-brandbare bestanddelen van de ingevoerde gassen en de verbrandingsresten door de 60 meter hoge schoorsteen van de installatie uit te stoten in de atmosfeer. Om de uitgestoten afvalgassen boven de

schoorsteen uit verder op te stuwen („pluimstijging”) op een wijze die beantwoordt aan de milieueisen, dienen deze gassen bij de schoorsteenopening nog een temperatuur van ten minste 200 °C te hebben.

In de in werking zijnde installatie wordt per uur circa 39 MW aan laagcalorisch gas verbrand en circa 16 MW aan aardgas. Van de totale energie-inhoud wordt circa 37 MW gebruikt voor stoomoververhitting, circa 8,5 MW voor het vernietigen van de methanolsporen in de CO₂, en circa 9,5 MW voor het waarborgen van de vereiste minimumtemperatuur bij de schoorsteenopening.

Volgens een door verzoekster overgelegd milieudeskundigenrapport is de energie-inhoud van het laagcalorisch gas voldoende voor de werking van de oververhittereenheden. De aanvullende energie van het aardgas is volgens deze deskundige nodig om, in overeenstemming met de verplichtingen verbonden aan de vergunning voor het in werking hebben van de installatie, de afvalgassen thermisch te zuiveren en de niet-brandbare gassen te verhitten. Zonder het gebruik van aardgas – dat geheel voor de emissievermindering/afvoer van de schadelijke gassen nodig is en niet voor de stoomproductie – is een milieuverantwoorde afvoer van de afvalgassen door de schoorsteen niet mogelijk, aldus de deskundige.

2. Voorwerp van het geschil is de aanvraag van verzoekster voor belastingvrijstelling op grond van § 51, lid 1, sub 2, EnergieStG voor de in mei 2009 in de installatie gebruikte hoeveelheid aardgas. **[Or. 5]**

Verweerder heeft de aanvraag afgewezen en het bezwaar van verzoekster ongegrond verklaard. Verzoekster kan, aldus verweerder, geen aanspraak maken op een belastingvrijstelling op grond van § 51, lid 1, EnergieStG omdat zij het aardgas enkel als verwarmingsbrandstof gebruikt. „Gebruik als verwarmingsbrandstof” betreft elk geval waarin energieproducten voor het opwekken van thermische energie worden verbrand, zonder dat daarbij van belang is waarvoor de voortgebrachte warmte wordt benut. De vrijstellingsbepalingen zoals vervat in § 51, lid 1, punt 1, sub d, en punt 2, EnergieStG vereisen bij een richtlijnconforme interpretatie dat energieproducten tegelijkertijd zowel voor verwarmings- als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt. Daarbij moet de opwekking van thermische energie bijkomstig zijn en moet het energieproduct in het kader van een industrieel proces of procedé tevens als grond-, basis- of hulpstof worden gebruikt. Aan geen van beide voorwaarden is in het geval van verzoekster voldaan.

3. Verzoekster heeft op 27 juli 2012 beroep ingesteld. Zij is van mening dat aan de voorwaarden van § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG is voldaan.

Bij de uit het ammoniakproductieproces afkomstige en in de installatie ingevoerde gassen gaat het om afvoerlucht in de zin van § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG, want deze gassen vallen onder de definitie van luchtverontreiniging overeenkomstig de relevante omgevingsrechtelijke bepalingen (Bundesimmissionsschutzgesetz

[Duitse wet inzake bescherming tegen immissies] en de TA-Luft [technische leidraad inzake luchtkwaliteit]).

Verzoekster betoogt dat zij met haar installatie vier bedrijfsgerelateerde doelen realiseert, te weten het verwijderen van de giftige bestanddelen van het laagcalorisch gas, het benutten van een deel van de door de verbranding van het laagcalorisch gas vrijkomende energie voor het drogen van stoom, het afbreken van het giftige methanol door thermische vernietiging, en het op niet schadelijke wijze afvoeren van de resterende gassen.

Het gebruik van het in geding zijnde aardgas dient ook andere doeleinden dan het gebruik als verwarmingsbrandstof. Het wordt, aldus verzoekster, in de installatie naast het laagcalorisch gas verbrand om zeker te stellen dat te allen tijde de voor het splitsen dan wel vernietigen van de giftige chemische verbindingen CO en CH₄O nodige reactietemperatuur wordt bereikt, en om de afvoer van de afvalgassen in de atmosfeer te **[Or. 6]** garanderen. Het tenietdoen van het verontreinigend vermogen van de afvoerlucht is een verder gebruiksdoeleinde van het aardgas, naast het ook plaatsvindende gebruik als verwarmingsbrandstof.

4. Verzoekster verzoekt

de beschikking van 17 juli 2009 [OMISSIS] te vernietigen en verweerder te verplichten om verzoekster [OMISSIS] vrijstelling van energiebelasting te verlenen tot een bedrag van 27 222,22 EUR.

Verweerder verzoekt

de vordering af te wijzen.

5. Verweerder voert in aanvulling op zijn beslissing op bezwaar het volgende aan. Zowel § 51, lid 1, punt 1, sub d, als ook punt 2, EnergieStG vereisen in overeenstemming met de richtlijn dat het energieproduct niet primair als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt, maar in de eerste plaats als grond-, basis- of hulpstof voor de bewerking of vervaardiging van een ander product.

De installatie van verzoekster verschilt volgens verweerder wezenlijk van voor vergoeding in aanmerking komende installaties zoals een afvalverbrandingsinstallatie of een rookgasfakkelininstallatie. Hoofddoel van die installaties is de vernietiging van (afval-)stoffen, waarbij de opwekking van thermische energie bijkomstig is. In de installatie van verzoekster heeft het aardgas echter evenals het laagcalorisch gas een functie als energiebron voor de opwekking van thermische energie, want de bij het gebruik ervan als verwarmingsbrandstof ontstaande warmte wordt voor het oververhitten dan wel drogen van stoom benut. Enkel de restwarmte wordt gebruikt om te zorgen voor de benodigde pluimstijging en om de in het afvalgas voorhanden methanolsporen te vernietigen. Daarbij gaat het om juridische vereisten inzake emissie die voor

elke installatie gelden waarin stoom wordt geproduceerd met gebruikmaking van gasvormige brandstoffen. **[Or. 7]**

II.

De Senat schorst de behandeling [OMISSIS] en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 267, eerste zin, sub b, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum geformuleerde vragen. De juridische beoordeling van het geval is vanuit Unierechtelijk oogpunt onzeker.

1. Rechtskader

a) Nationaal recht

Energiesteuergesetz zoals deze gold ten tijde hier van belang:

„§ 51

(1) Een belastingvrijstelling wordt op aanvraag verleend voor energieproducten waarover aantoonbaar overeenkomstig § 2, lid 1, punt 9, 10 of lid 3, eerste zin, belasting is betaald en die

1. door een industrieel bedrijf in de zin van § 2, punt 3, van het Stromsteuergesetz [OMISSIS], in de toepasselijke versie,

[OMISSIS]

d) tegelijkertijd voor verwarmings- en voor andere doeleinden dan als gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof,

2. voor de thermische afval- of afvoerluchtbehandeling **[Or. 8]**

zijn gebruikt.

[...]”

b) Unierecht

(1) Richtlijn 92/81/EEG (richtlijn inzake belasting op minerale oliën)

„Artikel 2

2. Minerale oliën waarvoor in richtlijn 92/82/EEG geen accijnstarief is bepaald, zijn aan accijns onderworpen indien zij zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als brandstof voor verwarming of als motorbrandstof. ...”

(2) Richtlijn 2003/96/EG (richtlijn inzake energiebelasting)

„Artikel 1

De lidstaten heffen belasting op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.

Artikel 2

Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚energieproducten’ verstaan de hieronder vermelde producten:

...

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
- duaal gebruik van energieproducten
- Een energieproduct kent een duaal gebruik wanneer het zowel als verwarmingsbrandstof als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt. Het gebruik van energieproducten voor chemische reductie of elektrolytische en metallurgische procedés wordt als duaal gebruik beschouwd.

[...]” [Or. 9]

2. Relevantie van de prejudiciële vragen voor de beslechting van het geschil

De Senat gaat ervan uit dat § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG verzoekster aanspraak geeft op vrijstelling voor zover de richtlijn inzake energiebelasting als hoger recht niet aan de vrijstelling in de weg staat.

a) Tussen betrokkenen is niet in geschil en het behoeft hier geen nadere toelichting dat verzoekster de vergoeding tijdig en in overeenstemming met de

vormvereisten heeft aangevraagd, en dat het bij het door haar als vrijstellingsgerechtigde in de installatie gebruikte aardgas om aardgas gaat als bedoeld in post 2711 van de gecombineerde nomenclatuur (GN-code 2711) waarover aantoonbaar overeenkomstig § 2, lid 3, eerste zin, EnergieStG belasting is betaald. Indien dit gas inderdaad overeenkomstig § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG voor de thermische afval- of afvoerluchtbehandeling is ingezet, dan zou de gevraagde belastingvrijstelling hiervoor verleend moeten worden.

Naar het inzicht van de verwijzende Senat zou bij een uitsluitend autonome uitlegging van het nationale recht het in geding zijnde gebruik van het aardgas moeten worden aangemerkt als gebruik voor thermische afvoerluchtbehandeling in de zin van de vrijstellingsbepaling, en zou het beroep gegrond moeten worden verklaard. Dat het bij het laagcalorisch gas en het methanol bevattende CO₂ om afvoerlucht in de zin van de vrijstellingsbepaling gaat, lijdt voor de verwijzende Senat geen twijfel. Bovendien staat vast dat door de verbranding van het laagcalorisch gas en het aardgas thermische energie vrijkomt die enerzijds het CO en het methanol chemisch omzet en anderzijds het schoorsteeneffect teweegbrengt waardoor de niet-brandbare, giftige bestanddelen van de ingevoerde gassen resp. hun verbrandingsresten overeenkomstig de milieuvoorschriften in de atmosfeer worden uitgestoten.

b) Een uitsluitend autonome uitlegging van het nationale recht kan echter op zichzelf niet beslissend zijn aangezien de lidstaten op grond van artikel 1 van richtlijn 2003/96/EG belasting dienen te heffen op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn. Het niet belasten dan wel het vrijstelling verlenen van energiebelasting is echter toelaatbaar voor zover overeenkomstig artikel 2, lid 4, van richtlijn **[Or. 10]** 2003/96/EG de richtlijn niet van toepassing is, hetgeen ingevolge de – in dit geval uitsluitend relevante – bepaling van artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, eerste zin, van richtlijn 2003/96/EG het geval is bij duaal gebruik van energieproducten. Ingevolge artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, tweede zin, van richtlijn 2003/96/EG kent een energieproduct een duaal gebruik wanneer het zowel als verwarmingsbrandstof als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt.

c) Tegen deze achtergrond bestaat de mogelijkheid van een belastingvrijstelling op grond van § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG wegens gebruik van een energieproduct voor de thermische afval- en afvoerluchtbehandeling uitsluitend indien het gebruik naast het gebruik als verwarmingsbrandstof nog een tweede gebruiksdoeleinde omvat. Enkel in dat geval zou de nationale bepaling met de voorschriften van de richtlijnen in overeenstemming moeten zijn. Houdt thermische afval- en afvoerluchtbehandeling daarentegen geen tweede gebruiksdoeleinde in, dan zou de nationale vrijstellingsbepaling vanwege de voorrang van het Unierecht restrictief moeten worden uitgelegd of buiten toepassing moeten blijven.

Nu het in dit geval geen twijfel lijdt dat het aardgas in kwestie in ieder geval als verwarmingsbrandstof in de zin van artikel 2, lid 4, van richtlijn 2003/96/EG wordt gebruikt, is voor de beslechting van het geschil doorslaggevend wat er onder een „ander doeleinde” in de zin van artikel 2, lid 4, sub b, eerste gedachtestreepje, van richtlijn 2003/96/EG dient te worden verstaan.

De bepaling bevat geen abstracte definitie waaruit volgt wanneer van een dergelijk ander gebruiksdoeleinde sprake is. Zij bevat evenwel in de derde zin een opsomming van drie soorten processen waarbij een duaal gebruik van energieproducten dient te worden aangenomen. Geen van deze drie uitdrukkelijk genoemde processen is echter in gevallen als het onderhavige aan de orde: aangezien ammoniak geen metaal is, kan een ammoniakproductiebedrijf – om te beginnen – niet tot de metaalindustrie worden gerekend. In de installatie van verzoekster wordt – in de tweede plaats – ook geen elektrolyse toegepast. Bovendien kan de verwijzende Senat, in overeenstemming met de op dit punt eensluidende pleidooien van betrokkenen, voorts constateren dat in de installatie – in de derde plaats – ook geen [Or. 11] chemische reductie plaatsvindt. Hieraan ligt de gedachte ten grondslag dat onder de gebruikte term „chemische reductie” die chemische processen vallen waarbij de stof in kwestie – hier de te behandelen afvalgassen – zuurstof afgeeft of waterstof opneemt. De omzetting van CO in CO₂ en van methanol CH₄O in H₂O en CO₂ beantwoordt niet aan deze gedachte.

Het is dientengevolge dus beslissend voor de beslechting van het geschil of het bij het gebruik van aardgas voor het verwerken van giftige resten – hier de afvoerlucht van een productieproces – om een tweede gebruiksdoeleinde in de zin van de richtlijn bepaling gaat (eerste prejudiciële vraag) en of in voorkomend geval verdere voorwaarden moeten zijn vervuld (tweede en derde prejudiciële vragen).

3. Juridische overwegingen van de Senat met betrekking tot de prejudiciële vragen

De verwijzende Senat beschouwt de gestelde vragen als open.

De Senat neigt naar de opvatting dat het aardgas in de installatie van verzoekster naast het gebruik als verwarmingsbrandstof nog een ander gebruiksdoeleinde zoals bedoeld in de bepaling kent, maar heeft op dit punt, gelet op de huidige hoogste rechtspraak in Duitsland, twijfels.

a) Volgens deze tamelijk restrictieve rechtspraak kan, gelet op de bepalingen van de richtlijn inzake energiebelasting, een vrijstelling van energiebelasting voor energieproducten met het oog op hun (gelijktijdige) gebruik voor zowel verwarmings- als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof slechts aan de orde komen indien bij het gebruik van het energieproduct de opwekking van thermische energie bijkomstig is en het energieproduct tegelijkertijd in het kader van een industrieel proces of procedé als grond-

basis- of hulpstof wordt ingezet [OMISSIS]. Een zodanig geval van gelijktijdig gebruik is in de nationale [Or. 12] rechtspraak bijvoorbeeld niet aangenomen bij een textielverwerkende onderneming die in het kader van haar textielproductie aardgas, waarover belasting was betaald, voor het zengen van textielvezels gebruikte om de weefselstroken een zeer effen en fijn uiterlijk te geven.

Deze rechtspraak is primair gebaseerd op een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 april 2004 (C-240/01), waarin het Hof de rechtsopvatting heeft verworpen dat van een „gebruik als brandstof voor verwarming” enkel bij het bewust gebruik van het calorisch vermogen van een stof sprake is, waarbij dit aldus wordt verstaan dat de stof wordt verbrand voor de productie van warmte, om deze geheel of gedeeltelijk over te brengen op een andere stof die vervolgens de hoedanigheid van nieuwe energie- of warmtedrager moet aannemen. Het Hof heeft in dat arrest uiteengezet dat de uitdrukking „gebruik als brandstof voor verwarming” in de destijds toepasselijke bepaling vervat in artikel 2, lid 2, eerste zin, van richtlijn 92/81/EEG betrekking heeft op alle gevallen waarin minerale oliën worden verbrand en de aldus geproduceerde thermische energie dient als verwarming. Dit geldt ongeacht het doel van de verwarming. Daaronder is ook begrepen het geval waarin thermische energie bij een chemisch of industrieel proces op een stof wordt overgebracht teneinde deze te verwerken of te vernietigen.

In de aangehaalde nationale rechtspraak wordt ervan uitgegaan dat ook de in de tussentijd in plaats van de richtlijn inzake belasting op minerale oliën (richtlijn 92/81/EEG) gekomen richtlijn inzake energiebelasting (richtlijn 2003/96/EG) in artikel 2, lid 4, sub b, eerste gedachtestreepje, onverminderd bepaalt dat een energieproduct niet gelijktijdig voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt indien de daarmee opgewekte thermische energie voor de verwerking of vernietiging van een andere stof wordt benut. In deze gevallen is het de nationale wetgever niet toegestaan om de gebruikte energieproducten van belasting vrij te stellen. In de in artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje genoemde voorbeelden – gebruik van het energieproduct voor chemische reductie en elektrolytische of metallurgische procedés – wordt slechts gefingeerd dat een dergelijk ander gebruiksdoeleinde aan de orde is. Gemeenschappelijk kenmerk van alle uitzonderingen en daarmee absolute voorwaarde voor een belastingvrijstelling is dat het [Or. 13] bewuste energieproduct wordt ingezet als grond-, basis- of hulpstof voor de bewerking of vervaardiging van een ander product. Het energieproduct kan volgens deze opvatting bijvoorbeeld als reductiemiddel, als katalysator of in het kader van een elektrolytisch procedé worden ingezet. Beslissend is dat de inzet van het energieproduct in het kader van het bewuste productieproces niet primair voor de opwekking van thermische energie plaatsvindt. Voor zover bij de genoemde procedés onvermijdelijk warmte wordt geproduceerd en deze in het procedé wordt benut en ingezet, wordt bij wijze van fictie aangenomen dat het energieproduct dual wordt gebruikt. Uitsluitend in deze gevallen valt het gebruik van energieproducten overeenkomstig artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje,

van richtlijn 2003/96/EG buiten het toepassingsgebied van de richtlijn en hebben de lidstaten de vrije keuze of en in welke omvang zij tot belastingheffing – ook wat betreft het aandeel van het energieproduct dat als verwarmingsbrandstof wordt gebruikt – willen overgaan.

Volgens deze opvatting kan ingeval de door de verbranding van het energieproduct opgewekte thermische energie wordt overgebracht – bijvoorbeeld op afzonderlijke textielvezels zoals in de hierboven geschetste situatie – niet worden gesproken van een ander gebruiksdoeleinde in de zin van de richtlijn inzake energiebelasting. Met het verbranden van het aardgas is het gebruik ervan voltooid. Het gebruik van het aardgas en van de chemische bestanddelen ervan dienen dan enkel en alleen om thermische energie op te wekken, zodat – los van de daaropvolgende benutting van de geproduceerde warmte, bijvoorbeeld voor het zengen van textielvezels – slechts sprake is van een gebruik van het energieproduct als verwarmingsbrandstof. Het energieproduct wordt in een dergelijk geval – binnen deze opvatting – uitsluitend benut als verwarmingsbrandstof waarbij de geproduceerde warmte nuttig wordt aangewend. Het energieproduct valt in dat geval dan ook onder de richtlijn en er dient dienovereenkomstig belasting op te worden geheven.

Op basis van deze rechtspraak zou het gebruik van het aardgas in de betrokken installatie niet voor belastingsteun in aanmerking komen. Aangezien in de betrokken installatie geen product wordt vervaardigd, wordt het aardgas niet als grond- of basisstof gebruikt. Dat het aardgas een met grond- of basisstoffen gelijkgestelde hulpstof in de zin van de aangehaalde rechtspraak is, valt evenmin in te zien, nu van een hulpstof in dit [Or. 14] verband slechts zou kunnen worden gesproken indien deze het eigenlijke productieproces – bijvoorbeeld als katalysator – ondersteunt.

b) De verwijzende Senat acht de hiervoor weergegeven interpretatie niet dwingend.

Het Hof heeft over de kwestie nog geen uitspraak gedaan. Zijn arrest van 29 april 2004 (C-240/01), waarop de genoemde interpretatie is gebaseerd, heeft betrekking op de ingetrokken richtlijn inzake belasting op minerale oliën, waarvan artikel 2, lid 2, eerste zin, bepaalde dat (alle) minerale oliën die zijn bestemd voor gebruik als brandstof voor verwarming – of als motorbrandstof – aan accijns zijn onderworpen. De thans geldende richtlijn inzake energiebelasting verschilt op dit punt echter van de richtlijn inzake belasting op minerale oliën. In artikel 2, lid 4, sub b, eerste gedachtestreepje, van richtlijn 2003/96/EG wordt weliswaar in de eerste plaats – in overeenstemming met de normatieve inhoud van de genoemde vorige richtlijn – voor die energieproducten een uitzondering op de verplichte belastingheffing gemaakt die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, maar op grond van hetgeen vervolgens in artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, van richtlijn 2003/96/EG is bepaald geldt daarnaast ook een uitzondering op de verplichte belastingheffing

voor die energieproducten die een duaal gebruik kennen. Dit maakt duidelijk dat onder het regime van de huidige richtlijn de lidstaten niet meer elk gebruik als verwarmingsbrandstof, ongeacht het doeleinde daarvan, aan belasting hoeven te onderwerpen. Aangezien de richtlijn thans bepaalt dat in geval van gebruik als verwarmingsbrandstof tegelijkertijd nog sprake kan zijn van een tweede gebruiksdoeleinde, kan naar de opvatting van de verwijzende Senat het bestaan van een tweede gebruiksdoeleinde objectief-logisch niet meer worden uitgesloten met het argument dat er reeds sprake is van een gebruik als verwarmingsbrandstof.

De verwijzende Senat acht het mogelijk dat de thermische afvoerluchtbehandeling met het oog op het verwerken van die lucht – door omzetting of door emissie in hogere luchtlagen dan wel in de atmosfeer – een tweede gebruiksdoeleinde in de zin van artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, van richtlijn 2003/96/EG is. Het verwerken van afval kan immers worden onderscheiden van het gebruik als verwarmingsbrandstof, waarvoor benutting met het oog op de verwarming van ruimten, voorwerpen, etc. of met het oog op productiedoeleinden kenmerkend is.

[Or. 15]

De verwijzende Senat is verder geneigd de opsomming in artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, derde zin, van richtlijn 2003/96/EG slechts als illustratief te beschouwen en niet als uitputtend in die zin dat andere dan de genoemde procedés niet onder de vrijstellingsmogelijkheid „dual gebruik” kunnen vallen.

Overigens betwijfelt de verwijzende Senat ook of in het – als gemeenschappelijk kenmerk van alle opgesomde uitzonderingen gekwalificeerde – gebruik van het betrokken energieproduct als grond-, basis- of hulpstof voor de bewerking of vervaardiging van een ander product, het beslissende criterium voor de verlening van belastingvrijstelling kan worden gezien, zodanig dat anders een belastingvrijstelling niet meer toelaatbaar is. Tegen deze opvatting pleit naar de opvatting van de verwijzende Senat in ieder geval dat de Uniewetgever dit element niet als voorwaarde voor de verlening van belastingvrijstelling in de tekst van de bepaling heeft geformuleerd, wat anders voor de hand had gelegen.

Ten slotte ziet de verwijzende Senat ook in de omstandigheid dat de nationale wetgever in § 51, lid 1, punt 2, EnergieStG een vrijstellingsbepaling heeft opgesteld voor energieproducten die voor thermische afval- of afvoerluchtbehandeling worden gebruikt, een aanwijzing dat (ook) de nationale wetgever ervan uitgaat dat de thermische afval- en afvoerluchtbehandeling, die niet gericht is op productie en waarbij dus normaal gesproken geen grond- of basisstoffen zijn betrokken, een zelfstandig gebruiksdoeleinde in de zin van artikel 2, lid 4, sub b, tweede gedachtestreepje, van richtlijn 2003/96/EG is, dat naast het gebruik van het energieproduct als verwarmingsbrandstof kan bestaan.

c) De verwijzende Senat miskent niet dat bij deze lezing van de bepaling de vraag kan rijzen of aan het aanvullende doeleinde resp. de aanvullende doeleinden van het gebruik van het energieproduct ten opzichte van het doeleinde van het gebruik als verwarmingsbrandstof een zeker gewicht moet toekomen teneinde te voorkomen dat een ongepast belastingvoordeel kan worden verkregen dat de gebruiker tegenover **[Or. 16]** andere gebruikers (die geen aanvullend gebruiksdoeleinde hebben) onevenredig bevoordeelt. De derde prejudiciële vraag strekt tot opheldering van deze kwestie.

[ondertekening]