Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 30. April 2014[1]

Rechtssache C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
gegen
Hauptzollamt Münster

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf [Deutschland])

„Besteuerung von Energieerzeugnissen — Ausnahmen — Energieerzeugnisse, die in den Hauptbehältern von Nutzfahrzeugen enthalten und dazu bestimmt sind, als Treibstoff von diesen Fahrzeugen benutzt zu werden — Auslegung des Begriffs ‚Hauptbehälter' — Von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebaute Behälter"

1. Die vorliegende Rechtssache betrifft die Auslegung des Begriffs „Hauptkraftstoffbehälter" im Zusammenhang mit der Besteuerung von Energieerzeugnissen. Dieser Begriff, der sich schon seit Langem in den Rechtsvorschriften der Union findet, ist derzeit hauptsächlich wegen der Änderung der technischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf dem Nutzfahrzeugmarkt Gegenstand eines Änderungsvorschlags der Europäischen Kommission[2]. Aufgabe des Gerichtshofs in der vorliegenden Rechtssache wird sein, zu prüfen, ob diese Änderung der Rahmenbedingungen nicht auch die Auslegung dieses Begriffs in seiner aktuellen Fassung beeinflussen muss.

Rechtlicher Rahmen

2. Den unionsrechtlichen Rahmen der vorliegenden Rechtssache bilden die Bestimmungen der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom[3]. Diese Richtlinie regelt die Besteuerung von Energieerzeugnissen in der Europäischen Union. Sie legt u. a. bestimmte Ausnahmen von dieser Besteuerung fest.

3. So bestimmt Art. 24 der Richtlinie 2003/96:

„(1) In den steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats überführte Energieerzeugnisse, die in den Hauptbehältern von Nutzfahrzeugen enthalten und als Kraftstoff für diese Fahrzeuge bestimmt sind bzw. in Spezialcontainern mitgeführt werden und dem Betrieb der Anlagen, mit denen diese Container ausgestattet sind, während der Beförderung dienen, sind in den anderen Mitgliedstaaten von der Verbrauchsteuer befreit.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vom 13. April 2011 (KOM[2011] 169 endgültig, ABl. C 189, S. 5, im Folgenden: Vorschlag der Kommission).

3 — ABl. L 283, S. 51.

(2) Für die Anwendung dieses Artikels gelten als

‚Hauptbehälter'

— die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Treibstoffs für den Antrieb der Kraftfahrzeuge und gegebenenfalls für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während der Beförderung ermöglichen. Als Hauptbehälter gelten auch Gasbehälter in Kraftfahrzeugen, die unmittelbar mit Gas betrieben werden können, sowie die Behälter für sonstige Einrichtungen, mit denen die Fahrzeuge gegebenenfalls ausgerüstet sind;

— die vom Hersteller in alle Container desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Treibstoffs für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstiger Anlagen von Spezialcontainern während der Beförderung ermöglichen.

‚Spezialcontainer' alle Behälter mit Vorrichtungen, die speziell für Systeme der Kühlung, Sauerstoffzufuhr oder Wärmeisolierung oder für andere Systeme geeignet sind."

4. Die Vorlagefragen in der vorliegenden Rechtssache betreffen die Definition von Hauptbehältern in Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96.

5. Die einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften finden sich im Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006[4] sowie in der Energiesteuer-Durchführungsverordnung vom 31. Juli 2006[5]. Die Bestimmungen, die Art. 24 der Richtlinie 2003/96 umsetzen, entsprechen ziemlich genau dem Wortlaut dieses Artikels. Laut dem vorlegenden Gericht legt der Bundesfinanzhof diese Bestimmungen eng aus.

Sachverhalt, Vorlagefragen und Verfahrensablauf

6. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (im Folgenden: HFT), betreibt ein Speditionsunternehmen mit Sitz in Deutschland. Sie erwarb für ihre Tätigkeit ein Nutzfahrzeug bei der Daimler AG, einem Hersteller von Nutzfahrzeugen. Dieses Fahrzeug war ursprünglich mit einem Kraftstoffbehälter mit einem Fassungsvermögen von 780 Litern ausgerüstet. Da wegen der von HFT vorgesehenen Nutzung des Fahrzeugs der Einbau einer speziellen Ausrüstung erforderlich war, wurde mit dieser Aufgabe die R&S Fahrzeugbau, ein Karosserieunternehmen, beauftragt. Bei diesem Einbau musste das Karosserieunternehmen aus technischen Gründen den ursprünglich vom Hersteller des Fahrzeugs eingebauten Kraftstoffbehälter (im Folgenden: Behälter 1) versetzen. Bei diesem Umbau baute es auch einen zweiten Behälter mit einem Fassungsvermögen von 780 Litern ein, der zuvor von der Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG bezogen worden war (im Folgenden: Behälter 2). Ein zweiter Behälter hätte auch vom Fahrzeughersteller eingebaut werden können, diese Lösung wäre aber wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, weil auch dieser Behälter für den endgültigen Umbau des Fahrzeugs hätte versetzt werden müssen.

7. Am 2. Dezember 2009 und am 14. Februar 2011 betankte ein Fahrer das in Rede stehende Fahrzeug in den Niederlanden und fuhr unmittelbar danach nach Deutschland zurück. Der Kraftstoff wurde ausschließlich zum Antrieb des Fahrzeugs verwendet.

4 — (BGBl. I S. 1534) in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes vom 17. Juli 2009 (BGBl. I S. 1979).

5 — (BGBl. I S. 1753) in der Fassung des Art. 6 der Verordnung vom 5. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3262).

8. Am 28. Juni 2012 gab HFT beim Hauptzollamt Münster (Beklagter des Ausgangsverfahrens) für die im Behälter 2 eingeführten Kraftstoffmengen eine Steueranmeldung ab. Das Hauptzollamt Münster erließ daraufhin unter dem 3. Juli 2012 einen Bescheid über 501,22 Euro Energiesteuer für den im Behälter 2 eingeführten Kraftstoff und unter dem 19. September 2012 einen Bescheid über 291,14 Euro Energiesteuer für den im Behälter 1 eingeführten Kraftstoff. Es war nämlich der Ansicht, dass weder der von dem Karosserieunternehmen versetzte Behälter 1 noch der ursprünglich von diesem Unternehmen eingebaute Behälter 2 vom Fahrzeughersteller fest eingebaut worden sei und sie daher nicht der Definition von Hauptbehältern im Sinne der Bestimmungen des deutschen Rechts entsprächen, die zur Umsetzung von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 erlassen worden seien. Der Kraftstoff in diesen Behältern könne daher nicht gemäß diesen Bestimmungen von der Steuer befreit werden.

9. Da die von HFT eingelegten Einsprüche vom Hauptzollamt Münster zurückgewiesen wurden, erhob HFT vor dem vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung dieser Bescheide.

10. Wie das vorlegende Gericht anmerkt, müsste die Klage gemäß der vom Bundesfinanzhof vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmungen abgewiesen werden. Nach dieser Auslegung fielen nämlich von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebaute Kraftstoffbehälter nicht unter den Begriff Hauptbehälter. Der Bundesfinanzhof stütze sich hauptsächlich auf die vom Gerichtshof in der Rechtssache Schoonbroodt [6] vorgenommene Auslegung von Art. 112 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen [7], der im Wesentlichen den gleichen Wortlaut habe wie Art. 24 der Richtlinie 2003/96.

11. Das vorlegende Gericht fragt sich jedoch, ob nicht eine weite Auslegung des Begriffs Hauptbehälter geboten sei, damit auch die von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebauten Kraftstoffbehälter wie z. B. die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erfasst würden. Eine solche weite Auslegung könnte sich an der Auslegung des Gerichtshofs im Urteil Meiland Azewijn [8] orientieren.

12. Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist der Begriff des Herstellers im Sinne des Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 dahin auszulegen, dass hiervon auch Karosseriebauer oder Vertragshändler erfasst werden, wenn diese den Kraftstoffbehälter im Rahmen eines Herstellungsprozesses des Fahrzeugs eingebaut haben und der Herstellungsprozess aus technischen und/oder wirtschaftlichen Gründen im Wege der Arbeitsteilung durch mehrere selbständige Unternehmen erfolgt ist?

2. Sollte die erste Frage zu bejahen sein: Wie ist in diesen Fällen das Tatbestandsmerkmal des Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 auszulegen, wonach es sich um Kraftfahrzeuge „desselben Typs“ handeln muss?

13. Der Vorlagebeschluss ist am 26. März 2013 beim Gerichtshof eingegangen. HFT, das Hauptzollamt Münster, die Tschechische Republik und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — ABl. L 105, S. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Würdigung

14. Mit den Vorlagefragen ersucht das vorlegende Gericht um die Auslegung der Begriffe „Hersteller“ und „desselben Typs“. Ich halte es jedoch für sinnvoller, entsprechend dem Vorschlag der tschechischen Regierung die Definition von Hauptbehältern insgesamt daraufhin zu untersuchen, wie diese Definition unter den aktuellen wirtschaftlichen und technischen Rahmenbedingungen zu verstehen ist, um die praktische Wirksamkeit von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 sicherzustellen.

Entstehungsgeschichte der in Rede stehenden Bestimmung

15. Die Definition von Hauptbehältern von Nutzfahrzeugen zum Zweck der Befreiung von Zöllen und Steuern auf den darin enthaltenen Treibstoff erschien zum ersten Mal, wenn ich nicht irre, in Art. 112 Abs. 2 Buchst. c der Verordnung Nr. 918/83. Diese Definition hatte im Wesentlichen den gleichen Wortlaut wie die, die sich aktuell in Art. 24 der Richtlinie 2003/96 befindet.

16. Diese Definition basiert auf der zum Zeitpunkt ihres Erlasses zweifellos zutreffenden Prämisse, wonach die Hersteller von Nutzfahrzeugen Fahrzeugtypen anbieten, deren technische Merkmale einschließlich der Zahl und der Art ihrer Treibstoffbehälter größtenteils standardisiert sind. Es war daher einfach, den konkreten Fahrzeugtyp festzustellen und zu überprüfen, ob der Treibstoffbehälter eines bestimmten Fahrzeugs den spezifischen Merkmalen des betreffenden Fahrzeugtyps entsprach. In den Handelsbeziehungen mit Drittstaaten erlaubte dies, die – den finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten abträgliche – Einfuhr von überschüssigen Treibstoffmengen aus Ländern zu verhindern, in denen der Preis des Treibstoffs wegen der Wechselkursunterschiede und der Steuerpolitik deutlich niedriger war als die entsprechenden Preise auf dem Gemeinschaftsmarkt.

17. Der Verweis auf den so definierten Begriff Hauptbehälter hatte den Vorteil, die Einfuhr von Treibstoff nicht nur in tragbaren Behältern (was für Personenkraftwagen erlaubt war) und verschiedenen anderen Behältnissen zu verhindern, sondern auch in zusätzlichen, speziell in Nutzfahrzeugen eingebauten Behältern zum Zweck der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft. Kontrollen an den Außengrenzen stellten die Wirksamkeit dieser Bestimmungen sicher.

18. Was die von der Verbrauchsteuer befreite Einfuhr des in den Behältern von Nutzfahrzeugen enthaltenen Treibstoffs in den innergemeinschaftlichen Beziehungen betrifft, so war dieselbe Definition – die bereits in Art. 2 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 68/297/EWG des Rates vom 19. Juli 1968 zur Vereinheitlichung der Vorschriften über die abgabenfreie Einfuhr des in den Treibstoffbehältern der Nutzkraftfahrzeuge enthaltenen Treibstoffs [9] in der Fassung der Richtlinie 85/347/EWG des Rates vom 8. Juli 1985 [10] enthalten war – praktisch Wort für Wort in Art. 8a Abs. 2 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Mineralöle [11] übernommen worden, der gemäß der Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 [12] eingefügt worden war.

19. Gemäß dem 19. Erwägungsgrund der Richtlinie 94/74 wird die Befreiung von der Verbrauchsteuer in einem Mitgliedstaat für in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten, in den Kraftstoffbehältern von Nutzfahrzeugen enthaltenen Kraftstoff gewährt, „um den freien Verkehr von Personen und Waren nicht zu beeinträchtigen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden“.

9 — ABl. L 175, S. 15.
10 — ABl. L 183, S. 22.
11 — ABl. L 316, S. 12.
12 — ABl. L 365, S. 46.

20. Die Richtlinie 92/81 wurde durch die Richtlinie 2003/96 aufgehoben und ersetzt, und ihr Art. 8a ist ohne wesentliche Änderungen Art. 24 der Richtlinie 2003/96 geworden.

Rechtsprechung des Gerichtshofs

Urteil Schoonbroodt

21. Der Gerichtshof hatte schon einmal Gelegenheit, die Definition von Hauptbehältern im Sinne der Rechtsvorschriften der Union auszulegen, und zwar im Urteil Schoonbroodt [13]. Obwohl die Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, wie im vorliegenden Fall die Einfuhr des in den Treibstoffbehältern von Nutzfahrzeugen enthaltenen Treibstoffs unter Befreiung von der Verbrauchsteuer im Rahmen der innergemeinschaftlichen Beziehungen nach den belgischen Rechtsvorschriften betraf, bezog sich die vom vorlegenden Gericht begehrte Auslegung allerdings auf den Begriff Hauptbehälter, wie er in Art. 112 der Verordnung Nr. 918/83, d. h. im Bereich der Zollbefreiungen [14], umschrieben war.

22. In diesem Urteil legte der Gerichtshof den Begriff Hauptbehälter eng aus. Er schloss insbesondere die von einem Vertragshändler oder einem Karosseriebauer fest eingebauten Treibstoffbehälter von diesem Begriff aus [15].

23. Zur Begründung dieser Entscheidung bezog sich der Gerichtshof auf die Grundsätze, die sich aus der Rechtsprechung im Bereich der Zollbefreiungen ergaben, wonach „[b]eim Erlass von Vorschriften zur Zollaussetzung … der Rat die Erfordernisse der Rechtssicherheit und die Schwierigkeiten zu berücksichtigen [hat], denen die einzelstaatlichen Zollverwaltungen gegenüberstehen … Daraus folgt, dass derartige Vorschriften eng und entsprechend ihrem Wortlaut auszulegen sind, so dass sie nicht über diesen hinaus auf Erzeugnisse angewandt werden können, die in ihnen nicht genannt sind“ [16].

Urteil Meiland Azewijn

24. Im Urteil Meiland Azewijn [17] äußerte sich der Gerichtshof zur Auslegung von Art. 8a der Richtlinie 92/81, einer Bestimmung, die in der Folge durch die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende ersetzt wurde. Allerdings betraf die Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, nicht die Definition von Hauptbehältern, sondern den Begriff Nutzfahrzeuge, der in diesem Artikel nicht definiert wird, sowie die Frage, ob der in Treibstoffbehältern dieser Fahrzeuge enthaltene und unter Befreiung von der Verbrauchsteuer eingeführte Kraftstoff nur für den Antrieb des Fahrzeugs oder auch zum Betrieb auf diesem Fahrzeug installierter Maschinen und Systeme wie landwirtschaftlicher Maschinen verwendet werden durfte.

25. Obwohl sich der Gegenstand der Auslegung im Urteil Meiland Azewijn [18] von dem der vorliegenden Rechtssache unterscheidet, können hier einige der vom Gerichtshof entwickelten Lösungen von Interesse sein. Was erstens den Begriff Nutzfahrzeuge anbelangt, so hat der Gerichtshof eine Bezugnahme auf die in der Richtlinie 68/297 und der Verordnung Nr. 918/83 – im Zusammenhang mit der Abgabenfreiheit des Treibstoffs – enthaltenen Definitionen dieses Begriffs

13 — EU:C:1998:586.

14 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Rn. 18 und 20. Obwohl die Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, die Bestimmungen der Verordnung Nr. 918/83 in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 1315/88 des Rates vom 3. Mai 1988 (ABl. L 123, S. 2) betraf, berührte diese Änderung die Definition der an den Fahrzeugen angebrachten Hauptbehälter im Wesentlichen nicht.

15 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Tenor.

16 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Rn. 23. Vgl. auch die Schlussanträge in der Rechtssache Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, Nrn. 38, 41 und 42), in denen Generalanwalt Jacobs Ausführungen macht, die auf der Rechtsprechung im Zollbereich basieren.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

zurückgewiesen [19]. Er stellte vielmehr auf die Systematik und den Zweck der in Rede stehenden Bestimmung ab, nämlich den Schutz des freien Verkehrs von Personen und Gütern und das Bestreben, Doppelbesteuerungen zu vermeiden [20]. Der Gerichtshof kam zu dem Ergebnis, dass Art. 8a der Richtlinie 92/81 weit auszulegen ist [21].

26. Was zweitens die Nutzung des unter Befreiung von der Verbrauchsteuer eingeführten Treibstoffs betrifft, so entschied der Gerichtshof, dass dieser nicht nur für den Antrieb des Fahrzeugs genutzt werden durfte, sondern auch zu anderen Zwecken, z. B. für landwirtschaftliche Arbeiten. Diese Lösung ist angesichts des Wortlauts der Definition von Hauptbehältern, die wir in der vorliegenden Rechtssache zu untersuchen haben, von besonderem Interesse. Diese Definition sieht nämlich ausdrücklich vor, dass die Anordnung dieser Behälter „die Verwendung des Treibstoffs *für den Antrieb der Kraftfahrzeuge* und gegebenenfalls für das Funktionieren der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen *während des Transports* ermöglichen“ muss [22]. Meines Erachtens ergibt sich aus dem Wortlaut eindeutig, dass diese Definition nur den Treibstoff betrifft, der im Zusammenhang mit dem Transport entweder für den Antrieb des Fahrzeugs oder für das Funktionieren der Fahrzeugsysteme während des Transports verwendet wird. Der Gerichtshof hat sich also eindeutig vom Wortlaut des Art. 8a entfernt.

Rechtliche Würdigung

27. Nachdem ich so den historischen und den Rechtsprechungsrahmen der Definition von Hauptbehältern im Sinne von Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 dargestellt habe, werde ich nun zur Auslegung dieser Bestimmung im Licht der tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens kommen. Diese Auslegung wird in zwei Schritten erfolgen, da der Fall des Behälters 1 und der des Behälters 2, wie sie in Nr. 6 der vorliegenden Schlussanträge beschrieben worden sind, getrennt behandelt werden. Am Ende wird jedoch ein gemeinsames Ergebnis stehen.

Der Fall des Behälters 1

28. Zur Erinnerung: Der Behälter 1 war vom Hersteller in das Fahrzeug eingebaut worden, bevor er von einem Karosseriebauer im Rahmen des endgültigen Umbaus des Fahrzeugs versetzt wurde.

29. Das Hauptzollamt Münster versagte eine Befreiung von der Verbrauchsteuer für den in diesem Behälter enthaltenen Treibstoff, da es der Ansicht war, dass dieser nicht unter die Definition von Hauptbehältern im Sinne der Richtlinie 2003/96 falle. Wegen seiner Versetzung durch einen Dritten sei der in Rede stehende Behälter nicht vom Hersteller in das Fahrzeug eingebaut worden, wie es Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 verlange.

30. Das Hauptzollamt Münster bleibt in seinen schriftlichen Erklärungen bei dieser Auslegung. Es stützt sich hauptsächlich auf eine wörtliche Lesart der in Rede stehenden Bestimmung, auf das Urteil Schoonbroodt [23] und auf den Grundsatz der Rechtssicherheit. Ich habe allerdings erhebliche Zweifel daran, dass diese drei Gesichtspunkte die von der deutschen Steuerbehörde vertretene Auslegung tatsächlich stützen können.

19 — In dieser Rechtssache ging es um in den Treibstoffbehältern von landwirtschaftlichen Maschinen enthaltenen Treibstoff, wohingegen die Richtlinie 68/297 und die Verordnung Nr. 918/83 das Nutzfahrzeug als zum Transport von Personen und Gütern bestimmtes Fahrzeug definierten.

20 — Urteil Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, Rn. 39 bis 41. Der Gerichtshof bezog sich auf den Zweck von Art. 8a der Richtlinie 92/81, wie er im 19. Erwägungsgrund der Richtlinie 94/74 angeführt wird.

21 — Urteil Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, Rn. 41.

22 — Hervorhebung nur hier.

23 — EU:C:1998:586.

31. Was erstens den Wortlaut der in Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 2003/96 enthaltenen Definition betrifft, so ist dort nicht von einem für ein konkretes Fahrzeug „vom Hersteller eingebauten Behälter“ die Rede. Die gewählte Formulierung verwendet vielmehr den Plural, indem sie als Hauptbehälter „die vom Hersteller für *alle* Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten *Behälter*“ definiert [24]. Es geht also, wie die Kommission zu Recht anmerkt, um eine allgemeine Kategorie von Behältern und nicht darum, ob ein konkreter Behälter vom Hersteller physisch in das Fahrzeug eingebaut worden ist.

32. Die Entscheidung des Gesetzgebers für diese Lösung lässt sich leicht mit dem Zweck der in Rede stehenden Bestimmung erklären, nämlich den freien Verkehr von Personen und Waren zu schützen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden, gleichzeitig aber auch den Schutz der legitimen steuerlichen Interessen der Mitgliedstaaten sicherzustellen. Unter dem Gesichtspunkt dieses Zwecks ist nicht entscheidend, wer den betreffenden Behälter in ein konkretes Fahrzeug eingebaut hat, sondern welche Funktion der Behälter hat: Er soll den Antrieb des Fahrzeugs und den Betrieb der Systeme des Fahrzeugs im Rahmen einer normalen Benutzung ermöglichen. Eine Auslegung, die den Behälter einzig deshalb ausschließt, weil er anlässlich einer Reparatur oder eines Umbaus des Fahrzeugs von einer anderen Person als dem Hersteller ausgetauscht oder sogar nur versetzt wurde, ist weder mit dem Wortlaut noch mit dem Zweck von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 vereinbar.

33. Eine solche Auslegung ergibt sich auch nicht aus dem Urteil Schoonbroodt. In der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, ging es nicht um einen ausgetauschten oder versetzten Behälter, sondern um zusätzliche Behälter, mit denen die Fahrzeuge von den Vertragshändlern oder Karosseriebauern ausgestattet worden waren, um ihre Reichweite zu erhöhen [25]. Aufgrund einer wörtlichen Auslegung der untersuchten Bestimmung vertrat der Gerichtshof daher die Ansicht, dass es sich nicht um die vom Hersteller „für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs“ eingebauten Behälter handelte, denn in der Tat stattete der Hersteller seine Fahrzeuge normalerweise nicht mit solchen Behältern aus.

34. In diesem Zusammenhang entschied der Gerichtshof, dass die Definition von Hauptbehältern in Art. 112 Abs. 2 Buchst. c der Verordnung Nr. 918/83 nicht die Behälter erfasst, die „von einem Vertragshändler des Herstellers oder einem Karosseriebauer fest eingebaut worden sind, um bestimmte wirtschaftliche Ziele zu verfolgen“ [26]. Obwohl der Tenor des Urteils Schoonbroodt für sich allein es nahelegen kann, dass von der Definition von Hauptbehältern alle Behälter ausgeschlossen sind, die von anderen Personen als dem Hersteller eingebaut worden sind, führen die Gründe dieses Urteils zu einem nuancierteren Ergebnis. Insbesondere glaube ich nicht, dass sich aus diesem Urteil herleiten lässt, dass von der in Rede stehenden Definition die Behälter ausgeschlossen sind, die von Dritten nicht zu dem Zweck, „bestimmte wirtschaftliche Ziele zu verfolgen“, sondern einfach zur Wiederherstellung der Funktionen des Fahrzeugs oder im Rahmen einer Änderung seiner Funktionen eingebaut wurden.

35. Schließlich spricht meiner Ansicht nach auch der Grundsatz der Rechtssicherheit nicht für die vom Hauptzollamt Münster vertretene Auffassung. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gebietet der Grundsatz der Rechtssicherheit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört, insbesondere, dass Rechtsvorschriften, vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen [27]. Dieser Grundsatz zielt also in Steuersachen darauf ab, in erster Linie die Interessen des Steuerpflichtigen zu schützen und nicht die der Steuerbehörden, indem er u. a. die Vorhersehbarkeit der sich aus der Anwendung des Gesetzes ergebenden Folgen sicherstellt.

24 — Hervorhebung nur hier. Andere Sprachfassungen der Richtlinie 2003/96 verwenden eine ähnliche Formulierung – „les réservoirs fixés à demeure par le constructeur sur tous les véhicules à moteur du même type que le véhicule concerné“ auf Französisch, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd“ auf Polnisch, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question“ auf Englisch.

25 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Rn. 7, 12 und 19.

26 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Tenor.

27 — Vgl. u. a. Urteil Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, Rn. 67.

36. Im Ausgangsverfahren hat HFT bei der Steuerbehörde zwar „vorsorglich“, wie sie hervorhebt, den in Behälter 2 eingeführten Kraftstoff angemeldet, sie hat dies aber nicht, auch nicht vorsorglich, für den in Behälter 1 eingeführten Kraftstoff getan. Meiner Meinung nach deshalb nicht, weil sie nicht vorhersehen konnte, dass der in Behälter 1 eingeführte Kraftstoff nicht von der Verbrauchsteuer befreit sein könnte.

37. Allerdings verlangt die dem Grundsatz der Rechtssicherheit innewohnende Vorhersehbarkeit, dass die Auslegung der Rechtsvorschrift nicht zu absurden vernunftwidrigen Ergebnissen führt. Dies wäre in der vorliegenden Rechtssache aber dann der Fall, wenn die Befreiung von der Verbrauchsteuer von zufälligen oder unter dem Aspekt des Zwecks der in Rede stehenden Bestimmung irrelevanten Umständen abhinge, z. B. dem Austausch oder der Ersetzung des ursprünglich vom Hersteller eingebauten Behälters nach dem Erwerb des Fahrzeugs. Wenn eine solche Auslegung zugrunde gelegt würde, könnte der eine Unternehmer den Kraftstoff im Treibstoffbehälter seines Fahrzeugs abgabenfrei einführen, während der andere Unternehmer in derselben Situation diese Möglichkeit nur deshalb nicht hätte, weil er Reparaturen oder Änderungen an seinem Fahrzeug vorgenommen hat. Ein solches Ergebnis wäre nicht nur unlogisch, sondern würde auch noch zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung führen, die Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen könnte. Die Auslegung einer Rechtsvorschrift, die zu einem solchen Ergebnis führt, kann meiner Meinung nach nicht als mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar betrachtet werden.

38. Aus diesen Gründen bin ich der Auffassung, dass die Definition von Hauptbehältern in Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96, selbst wenn sie wörtlich ausgelegt wird, die von anderen Personen als dem Fahrzeughersteller eingebauten Treibstoffbehälter erfasst, sofern diese Personen den oder die ursprünglich von diesem Hersteller eingebauten Behälter nur austauschen oder versetzen.

Fall des Behälters 2

39. Zur Erinnerung: Der Behälter 2, der dasselbe Fassungsvermögen wie der Behälter 1 hat, wurde von einem selbständigen Wiederverkäufer bezogen und in das Fahrzeug von dem Karosseriebauer eingebaut, der den Behälter 1 versetzt hatte. Der Behälter 2 hätte genauso gut vom Hersteller während der Herstellung des Fahrzeugs eingebaut werden können, was aber wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre, weil dieser Behälter anschließend für die endgültige Ausstattung ebenfalls hätte versetzt werden müssen.

40. Die Situation bezüglich des Behälters 2 ähnelt der der Behälter, um die es im Urteil Schoonbroodt [28] ging, da er gleichfalls nicht vom Hersteller im Fahrzeug eingebaut wurde. Man könnte daher, gestützt auf die wörtliche Auslegung der in Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 enthaltenen Definition und auf dieses Urteil, leicht zu dem Schluss gelangen, dass im Gegensatz zum Behälter 1 der Behälter 2 nicht von dieser Definition erfasst wird. Ich glaube jedoch, dass man dieser Versuchung widerstehen sollte. Diese allzu einfache Lösung erscheint nämlich sowohl angesichts der aktuellen wirtschaftlichen Umstände als auch der Ziele der untersuchten Bestimmung der Richtlinie 2003/96 nicht haltbar.

41. Nach den Ausführungen von HFT in ihren schriftlichen Erklärungen, die von der Kommission in ihren Erklärungen bestätigt worden sind, ist es heutzutage üblich, dass die Herstellung von Nutzfahrzeugen in mehreren Etappen erfolgt, wobei der Hersteller nur das Fahrgestell und die Fahrerkabine herstellt und der Rest anschließend von spezialisierten Unternehmen eingebaut wird. Dasselbe Prinzip gilt für die Treibstoffbehälter. So bieten die Hersteller nicht einen einzigen Typ

28 — EU:C:1998:586.

Treibstoffbehälter für jeden Fahrzeugtyp an, sondern verschiedene Behälter je nach der vorgesehenen Verwendung des Fahrzeugs, dem Markt, für den das Fahrzeug bestimmt ist, oder den Wünschen des Kunden. Es kann auch wie im Ausgangsverfahren sein, dass der Behälter nicht vom Hersteller eingebaut wird, sondern von einem Dritten in einem späteren Stadium der Fahrzeugherstellung.

42. Unter diesen Umständen wird es sehr schwierig, ja sogar unmöglich, zu beurteilen, ob ein bestimmter Treibstoffbehälter tatsächlich zur Kategorie der „vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten“ Behälter gehört, wie sich aus der genauen Formulierung der Definition von Hauptbehältern ergibt. Es könnte sogar sein, dass für einen bestimmten Fahrzeugtyp gar kein Behälter dieser Definition entspricht und die Nutzer dieses Fahrzeugs folglich keinen Anspruch auf die in Art. 24 der Richtlinie 2003/96 vorgesehene Befreiung haben.

43. Das Hauptzollamt Münster selbst führt eine solche Untersuchung offenbar nicht durch, da es von der Prämisse ausgeht, dass ein direkt vom Hersteller eingebauter Treibstoffbehälter unter die Definition der Hauptbehälter falle, während ein von einem Dritten eingebauter Treibstoffbehälter von dieser Definition ausgenommen sei. Wir haben es also nicht mehr mit einer wörtlichen Anwendung der Richtlinie 2003/96, sondern mit einer Annäherung zu tun. Eine solche würde zwangsläufig zu Ungleichbehandlungen führen. Sie hätte auch zur Folge, den Wettbewerb in dem Sinne zu beschränken, dass sie Transportunternehmen dazu bewegen würde, Ersatzteile von den Fahrzeugherstellern zu beziehen und von diesen statt von Dritten einbauen zu lassen. *Dura lex sed lex* könnte man sagen, aber ich glaube, dass eine solche Ungleichbehandlung weder im Rahmen einer wörtlichen Auslegung noch unter dem Aspekt des Zwecks von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 gerechtfertigt ist.

44. Um dieses Problem abzumildern, schlägt die Kommission vor, im Einzelfall zu prüfen, welche Typen von Treibstoffbehältern vom Hersteller für einen bestimmten Fahrzeugtyp angeboten werden, und alle diese Typen als unter die fragliche Definition fallend anzusehen. Diese Lösung überzeugt mich nicht. Da die Hersteller oft Varianten ihrer Fahrzeuge anbieten, die sich nicht nur je nach der vorgesehenen Verwendung, sondern auch je nach dem Markt, auf dem diese Fahrzeuge zum Kauf angeboten werden, unterscheiden, würde die Prüfung aller angebotenen Möglichkeiten, und sei es nur in der Europäischen Union, die Verwaltungsbehörden und die Gerichte zwingen, sehr komplexe Tatsachenfeststellungen durchzuführen, und könnte zu abweichenden Ergebnissen in den einzelnen Mitgliedstaaten führen. Dies würde dem eigentlichen Zweck der Richtlinie 2003/96, nämlich der Harmonisierung der nationalen Bestimmungen zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, zuwiderlaufen. Außerdem berücksichtigt der Vorschlag der Kommission nicht die Treibstoffbehälter, die nicht von den Fahrzeugherstellern, sondern von Dritten angeboten werden können. Da man sich jedoch in jedem Fall von einer wörtlichen Auslegung der fraglichen Bestimmung entfernt, wenn man die von den Herstellern als Option angebotenen Treibstoffbehälter zulässt, ist es meines Erachtens umso weniger gerechtfertigt, die von unabhängigen Verkäufern angebotenen Behälter auszuschließen.

45. HFT ihrerseits schlägt vor, auf die Richtlinie 2007/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. September 2007 zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge [29] zurückzugreifen, um den Begriff Fahrzeugtyp im Sinne von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 auszulegen. Jedoch abgesehen davon, ob es guter Übung entspricht, einen späteren Rechtsakt, der in einem bestimmten Rechtsbereich erlassen wurde, für die Auslegung eines früheren Rechtsakts heranzuziehen, der zu einem anderen Bereich gehört, meine ich nicht, dass die Richtlinie 2007/46 im vorliegenden Fall wirklich von Nutzen sein kann. Die Zahl, der Typ und das Fassungsvermögen der Treibstoffbehälter zählen nämlich nicht zu den gemeinsamen Merkmalen eines

29 — ABl. L 263, S. 1.

„Fahrzeugtyps“, die in Anhang II Teil B dieser Richtlinie aufgezählt werden. Anders gesagt können die zum selben „Typ“ im Sinne der Richtlinie 2007/46 gehörenden Fahrzeuge unterschiedliche Treibstoffbehälter haben, was uns bezüglich der Auslegung der Definition von Hauptbehältern im Sinne der Richtlinie 2003/96 wieder zum Ausgangspunkt zurückbringt.

46. Ich schlage stattdessen vor, die Definition von Hauptbehältern im Sinne von Art. 24 der Richtlinie 2003/96, so wie es der Gerichtshof im Urteil Meiland Azewijn [30] getan hat, unter Berücksichtigung der Systematik und des Zwecks dieser Bestimmung auszulegen. Dieser Zweck besteht wie gesagt im Schutz des freien Verkehrs von Personen und Waren und in der Vermeidung von Doppelbesteuerungen [31]. Zu diesem Zweck hat der Gesetzgeber nicht eigentlich eine Befreiung von der Verbrauchsteuer vorgesehen, sondern nur eine Anpassung, der zufolge als Ausnahme von der allgemeinen Regel das Energieerzeugnis in Form des in den Behältern von Nutzfahrzeugen enthaltenen Treibstoffs nicht in dem Mitgliedstaat besteuert wird, in dem es verbraucht wird, sondern in dem, in dem es in den Verkehr gebracht worden ist. Die Verpflichtung, bei jedem innergemeinschaftlichen Grenzübertritt die in den Behältern eines Fahrzeugs enthaltene Treibstoffmenge anzugeben, und die Notwendigkeit, anschließend die Rückerstattung der Verbrauchsteuer im Mitgliedstaat, in dem der Treibstoff gekauft wurde, zu beantragen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, würden ein beträchtliches Hindernis im Straßengüterverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und damit ein Handelshemmnis innerhalb des Binnenmarkts darstellen. Um diesem Problem zu begegnen, hat der Gesetzgeber Art. 24 der Richtlinie 2003/96 erlassen.

47. Unter dem Aspekt dieses Zwecks ist nicht entscheidend, woher der Treibstoffbehälter stammt, sondern ob der Treibstoff zum Antrieb des Fahrzeugs dient oder eventuell zum Betrieb der Systeme, mit denen das Fahrzeug ausgestattet ist. Der Behälter muss daher so eingebaut sein, dass er die unmittelbare Versorgung des Fahrzeugs mit Treibstoff ermöglicht. Hingegen ist nicht von Bedeutung, wer ihn eingebaut hat und woher er stammt. Es läuft daher eindeutig dem Zweck der Richtlinie 2003/96 zuwider, die Befreiung von einem Umstand abhängig zu machen, der unter dem Aspekt dieses Zwecks irrelevant ist.

48. Diese Beurteilung wird durch Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich Satz 2 der Richtlinie 2003/96 bestätigt, wonach „[a]ls Hauptbehälter … auch Gasbehälter in Kraftfahrzeugen [gelten]“. Diese Gasbehälter werden nämlich normalerweise nicht von den Herstellern eingebaut und noch weniger „für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs“, denn Kraftfahrzeuge sind ursprünglich in der Regel nicht für einen Gasantrieb, sondern für einen Antrieb mit aus Erdöl gewonnenem Treibstoff konzipiert. Die Gasbehälter werden daher von spezialisierten Unternehmen eingebaut, die von den Herstellern unabhängig sind.

49. Die Nennung der Gasbehälter, die bereits in der Verordnung Nr. 918/83 erwähnt wurden, spiegelt den Willen des Gesetzgebers wider, die Definition der Hauptbehälter flexibel zu gestalten, um nicht ungerechtfertigterweise bestimmte Steuerzahler von dieser Befreiung auszuschließen. Zu einer Zeit, als die Behälter für Benzin oder Diesel normalerweise in Serie eingebaut wurden, konnte sich diese Flexibilität auf Gasbehälter beschränken. Unter den aktuellen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der etappenweisen Herstellung von Fahrzeugen wäre sie nicht ausreichend. Wenn die Richtlinie 2003/96 ausdrücklich die Befreiung für Gas vorsieht, das in von Dritten angebrachten Behältern enthalten ist, sehe ich daher keine Gründe, die die Feststellung erlaubten, dass Benzin oder Diesel, die in solchen Behältern enthalten sind, nicht in gleicher Weise befreit werden dürften. Noch einmal, eine solche Feststellung wäre auf Umstände gestützt, die im Hinblick auf die Ziele der in Rede stehenden Bestimmung irrelevant sind.

30 — EU:C:2004:499. Vgl. Nrn. 24 bis 26 dieser Schlussanträge.

31 — 19. Erwägungsgrund der Richtlinie 94/74, die Art. 8a der Richtlinie 92/81, nunmehr Art. 24 der Richtlinie 2003/96, eingeführt hat.

50. Was die Verhinderung eventueller Missbräuche anbelangt, so hängt die Gefahr solcher Missbräuche meiner Meinung nach nicht mit der Herkunft der Treibstoffbehälter zusammen. Die Verwendung von Treibstoff, der bei der Durchfahrt in einem anderen Mitgliedstaat gekauft worden ist, stellt keinen Missbrauch dar. Der Kauf von Treibstoff in einem Mitgliedstaat, in dem sein Preis niedriger ist, um ihn in einem anderen Mitgliedstaat zu verwenden, ist ebenfalls kein Missbrauch, wenn die Nähe zur Grenze ein solches Vorgehen rentabel macht. Es ist ein dem Binnenmarkt eigener natürlicher wirtschaftlicher Mechanismus. Ein Missbrauch könnte eventuell darin bestehen, den in einem Behälter eines Fahrzeugs eingeführten Treibstoff zu anderen Zwecken als zum Antrieb dieses Fahrzeugs oder zum Betrieb der Systeme, mit dem es ausgestattet ist, zu verwenden. Ein solcher Missbrauch ist aber auch mit den vom Hersteller eingebauten Behältern möglich. Die Mitgliedstaaten müssen daher diese Missbräuche mit anderen Mitteln bekämpfen als durch die Verknüpfung der Befreiung mit der Herkunft des Behälters.

51. Man könnte der Auslegung, die ich vorschlage, noch entgegenhalten, dass der Gerichtshof in seinem Urteil Schoonbroodt [32] die Ziele, die den Gemeinschaftsgesetzgeber dazu veranlasst haben, Art. 8a der Richtlinie 92/81 zu erlassen, nicht berücksichtigt hat, als er die Definition von Hauptbehältern eng ausgelegt hat. Allerdings ist zu bedenken, dass der Gerichtshof in diesem Urteil nicht die Bestimmung einer Richtlinie über die Besteuerung von Energieerzeugnissen innerhalb des Binnenmarkts auslegte, sondern aufgrund der belgischen Rechtsvorschriften [33] eine Bestimmung einer zollrechtlichen Verordnung, und zwar der Verordnung Nr. 918/83. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil zwar bekräftigt, dass „die Definitionen des Begriffes ‚Hauptbehälter' in den Vorschriften, die möglicherweise einschlägig sind, keinen für den entscheidungserheblichen Sachverhalt wesentlichen Unterschied aufweisen" [34]. Nichtsdestotrotz stützt sich die Auslegung des Gerichtshofs auf eine im Zollbereich entwickelte Rechtsprechung [35] und nicht auf den Zweck einer im Rahmen des Binnenmarkts erlassenen Bestimmung. Entgegen der Ansicht von Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Schoonbroodt [36] ist es meines Erachtens zulässig, für die Auslegung einer Bestimmung in einer Richtlinie im Bereich des Binnenmarkts andere Erwägungen als diejenigen zu berücksichtigen, die zur Auslegung einer Bestimmung einer Verordnung im Zollbereich berücksichtigt werden, auch wenn im Übrigen der Wortlaut dieser Bestimmungen im Wesentlichen identisch ist. Insbesondere ist zu bedenken, dass zwar die Bestimmungen der Verordnungen direkt anwendbar sind, diejenigen der Richtlinie jedoch nur hinsichtlich des zu erreichenden Ergebnisses verbindlich sind. Bei der Auslegung der Bestimmung einer Richtlinie muss man sich daher mehr am verfolgten Ziel als am genauen Wortlaut orientieren. Dies greift keineswegs der Auslegung der gleichen Definition in der zollrechtlichen Verordnung vor.

52. Zu bemerken ist noch, dass das Argument bezüglich der Praxis der Fahrzeugherstellung in mehreren Etappen bereits in der Rechtssache vorgebracht wurde, in der das Urteil Schoonbroodt ergangen ist. Der Gerichtshof hatte dazu festgestellt, dass es Sache des Unionsgesetzgebers ist, die Konsequenzen daraus zu ziehen [37]. Der Gesetzgeber hat daraus tatsächlich die Konsequenzen gezogen, denn in ihrem Vorschlag [38] hat die Kommission eine Änderung der Definition von Hauptbehältern im Sinne von Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 vorgeschlagen, um den Änderungen in der

32 — EU:C:1998:586.

33 — Vgl. Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge.

34 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Rn. 20.

35 — Vgl. Nr. 23 der vorliegenden Schlussanträge.

36 — Vgl. Schlussanträge in der Rechtssache Schoonbroodt, EU:C:1998:323, Nr. 45.

37 — Urteil Schoonbroodt, EU:C:1998:586, Rn. 27.

38 — Vgl. Fn. 2 dieser Schlussanträge.

Nutzfahrzeugherstellung Rechnung zu tragen [39]. Gemäß dem Vorschlag der Kommission sollte diese Definition „die vom Hersteller oder einer dritten Person in ein Kraftfahrzeug fest eingebauten Behälter“ erfassen, die den technischen Anforderungen genügen und die unmittelbare Versorgung des Fahrzeugs mit Treibstoff ermöglichen [40].

53. Der Vorschlag der Kommission ist noch nicht angenommen worden, doch bin ich der Meinung, dass die Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung in ihrer aktuellen Formulierung in dieselbe Richtung gehen sollte. Außerdem teile ich nicht das vom Hauptzollamt Münster vorgebrachte *argumentum a contrario*, wonach die von der Kommission vorgeschlagene Änderung bedeute, dass der aktuelle Text der Bestimmung einen anderen normativen Inhalt habe, so dass diese nicht in Einklang mit diesem Vorschlag ausgelegt werden könne. Die Kommission will nämlich die Wirkungen von Art. 24 der Richtlinie 2003/96 nicht ändern, sondern gerade aufrechterhalten, indem der Wortlaut dieser Bestimmung der wirtschaftlichen Realität angepasst wird. Somit ist es durchaus möglich, dieses Ziel schon jetzt zu erreichen, indem die Definition von Hauptbehältern so ausgelegt wird, dass sie mit den aktuellen Anforderungen des Kraftfahrzeugmarkts in Einklang steht.

Gesamtwürdigung

54. Wie ich bereits in Nr. 14 der vorliegenden Schlussanträge bemerkt habe, ist nach meiner Meinung eine gemeinsame Antwort auf die beiden Vorlagefragen des Finanzgerichts Düsseldorf geboten, d. h., die Definition des Begriffs Hauptbehälter im Sinne von Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96 ist kohärent auszulegen. Diese Definition sollte so verstanden werden, dass sie alle in ein Nutzfahrzeug fest eingebauten Behälter erfasst, die der direkten Versorgung dieser Fahrzeuge mit Treibstoff dienen. Es versteht sich von selbst, dass diese Behälter alle technischen Anforderungen erfüllen müssen.

55. Ich gebe zu, dass diese Lösung gewagt erscheinen mag, da sie sich sowohl vom genauen Wortlaut der in Rede stehenden Bestimmung als auch von dem einzigen Urteil entfernt, in dem der Gerichtshof diese Bestimmung ausgelegt hat. Mir scheint allerdings, dass dies die einzige Auslegung ist, die zugleich die praktische Wirksamkeit von Art. 24 der Richtlinie 2003/96, ihre einheitliche Anwendung in der gesamten Union sowie die Rechtssicherheit der Steuerzahler sicherstellen kann.

Ergebnis

56. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Finanzgerichts Düsseldorf wie folgt zu antworten:

Art. 24 Abs. 2 erster Gedankenstrich 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 der Begriff Hauptbehälter alle in ein Nutzfahrzeug fest eingebauten Behälter erfasst, die der direkten Versorgung dieser Fahrzeuge mit Treibstoff dienen.

39 — Im 26. Erwägungsgrund des Vorschlags der Kommission heißt es: „Damit der freie Verkehr sichergestellt ist und zugleich den Sicherheitsanforderungen an Nutzfahrzeuge und Spezialcontainer Genüge getan wird, sollte die in Artikel 24 der Richtlinie [2003/96] enthaltene Begriffsbestimmung für Hauptbehälter solcher Fahrzeuge *aktualisiert werden*, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Kraftstoffbehälter nicht ausschließlich vom Hersteller in die Nutzfahrzeuge eingebaut werden.“ (Hervorhebung nur hier).

40 — Art. 1 Nr. 18 des Vorschlags der Kommission.