ner nach Artikel 95 EWG-Vertrag verbotenen Diskriminierung bei der Kraftfahrzeugbesteuerung nicht aus, da auf dem Inlandsmarkt für Gebrauchtwagen die an Ort und Stelle gekauften Fahrzeuge einerseits und die eingeführten Fahrzeuge andererseits gleichartige oder miteinander konkurrierende Erzeugnisse sind. Eine solche Diskriminierung liegt vor, wenn die auf die eingeführten Fahrzeuge erhobene Zulassungssteuer auf der Grundlage eines Pauschalwerts berechnet wird, der generell über dem tatsächlichen Wert dieser Fahrzeuge liegt, wodurch sie höher besteuert werden als die an Ort und Stelle gekauften Fahrzeuge, die bei einem Wiederverkauf nicht besteuert werden und auf die bei ihrer Erstzulassung als Neuwagen nach der Einfuhr nur eine auf der Grundlage ihres tatsächlichen Wertes berechnete Steuer erhoben wurde, so daß ihr Preis nur noch einen Restbetrag dieser Zulassungssteuer enthält.

# SITZUNGSBERICHT
## in der Rechtssache C-47/88 *

### I — Sachverhalt und rechtlicher Rahmen

A — *Die innerstaatlichen Vorschriften*

Nach den dänischen Vorschriften, wie sie in dem mehrfach geänderten kodifizierten Gesetz Nr. 13 vom 16. Januar 1985 niedergelegt sind, unterliegen die gemäß den Bestimmungen der Verkehrsordnung zugelassenen Kraftfahrzeuge in Dänemark einer Zulassungssteuer. Diese Steuer wird lediglich bei der ersten Zulassung des Fahrzeugs im dänischen Hoheitsgebiet erhoben.

Die für Personenkraftwagen geltenden Sätze, die sich nach dem Wert des Fahrzeugs einschließlich Mehrwertsteuer richten, errechnen sich gegenwärtig wie folgt:

| | |
|---|---|
| — bis 19 750 DKR | 105 % des Wertes |
| — über 19 750 DKR | 105 % von 19 750 DKR sowie 180 % des überschießenden Betrags |

Aus der nachstehenden Tabelle ist der Anteil der Steuer am Kaufpreis für Neufahrzeuge in Dänemark ersichtlich.

* Verfahrenssprache: Dänisch.

| Wert ohne MwSt. und Zulassungssteuer | MwSt. (22 %) | Zulassungssteuer | MwSt. und | Zulassungssteuer insgesamt | Gesamtpreis einschl. Steuern | Anteil der Steuern am Gesamtpreis |
|---|---|---|---|---|---|---|
| DKR | DKR | DKR | DKR | % | DKR | % |
| 20 000 | 4 400 | 27 383 | 31 783 | 159 | 51 783 | 61,4 |
| 25 000 | 5 500 | 38 363 | 43 863 | 175 | 68 863 | 63,7 |
| 30 000 | 6 600 | 49 343 | 55 943 | 186 | 85 943 | 65,1 |
| 35 000 | 7 700 | 60 323 | 68 023 | 194 | 103 023 | 66,0 |
| 40 000 | 8 800 | 71 303 | 80 103 | 200 | 120 103 | 66,7 |
| 50 000 | 11 000 | 93 262 | 104 263 | 209 | 154 263 | 67,6 |
| 60 000 | 13 200 | 115 223 | 128 423 | 214 | 188 423 | 68,2 |
| 70 000 | 15 400 | 137 183 | 152 583 | 218 | 222 583 | 68,6 |
| 80 000 | 17 600 | 159 143 | 176 743 | 221 | 256 743 | 68,8 |

Für eingeführte Gebrauchtwagen sehen die Artikel 10 bis 12 des Gesetzes Nr. 13 von 1985 vor, daß der steuerpflichtige Wert bei Fahrzeugen, die seit weniger als sechs Monaten zugelassen sind, 100 % des Preises eines Neufahrzeugs, und bei Fahrzeugen, die seit mehr als sechs Monaten zugelassen sind, 90 % dieses Preises beträgt. Dagegen ist beim Verkauf von bereits in Dänemark zugelassenen Kraftfahrzeugen keine neue Zulassungssteuer zu entrichten.

Weiterhin umfaßt das dänische Steuersystem, soweit es sich um indirekte Steuern handelt, eine Mehrwertsteuer in Höhe von 22 %, die einzige Steuer, die im eigentlichen Sinne Ausdruck eines allgemeinen Besteuerungssystems ist, da sie sämtliche Warenlieferungen und Dienstleistungen im Inland erfaßt. Ferner bestehen verschiedene Sondersteuern und Ergänzungsabgaben auf zahlreiche Verbrauchsgüter.

Was insbesondere die Steuern auf langlebige Verbrauchsgüter betrifft, so bestimmt das mehrfach geänderte Gesetz Nr. 379 vom 1. Juli 1982 folgendes:

„Abgaben auf Fernsehgeräte, Videorecorder und bestimmte Haushaltsgeräte

*§ 1*

1. Auf Fernsehgeräte und Videorecorder wird eine Abgabe in folgender Höhe erhoben:

| | Pro Stück |
|---|---|
| 1) Farbfernseher mit einem Bildschirm von über 25 Zoll Breite ..... | 1 050 DKR |
| 2) Farbfernseher mit einem Bildschirn von mehr als 16, aber weniger als 25 Zoll Breite ..... | 900 DKR |

3) Farbfernseher mit einem Bildschirm von bis zu 16 Zoll Breite ..... 400 DKR

4) sonstige Fernsehgeräte ..... 210 DKR

5) Videorecorder ..... 1 875 DKR"

B — *Vorgerichtliches Verfahren*

Mit Schreiben vom 24. Dezember 1985 teilte die *Kommission* dem Königreich Dänemark mit, ihrer Ansicht nach sei die in Dänemark auf Kraftfahrzeuge erhobene Zulassungssteuer mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar.

Für Neuwagen sei die Zulassungssteuer derart hoch, daß sie außerhalb des allgemeinen Rahmens des innerstaatlichen Besteuerungssystems liege und somit in Widerspruch zu Artikel 95 EWG-Vertrag stehe, da sie den freien Warenverkehr mit Kraftfahrzeugen, die Dänemark selbst nicht herstelle, innerhalb des Gemeinsamen Marktes beeinträchtige.

Eingeführte Gebrauchtwagen würden mit einer Zulassungssteuer belastet, deren Bemessungsgrundlage mindestens 90 % des ursprünglichen Neupreises betrage; diese Besteuerungsmethode führe zu einer steuerlichen Belastung, die erheblich höher sei als der Anteil der Steuer am Preis von Gebrauchtwagen auf dem dänischen Markt.

Die *dänische Regierung* antwortete auf das Schreiben der Kommission am 7. Mai 1986 und machte insbesondere folgendes geltend.

Was Neuwagen angehe, sei die dänische Zulassungssteuer als inländische Abgabe nicht mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar. Diese Bestimmung könne nicht dahin ausgelegt werden, daß Mitgliedstaaten ohne eigene Automobilindustrie daran gehindert seien, die Höhe der auf Kraftwagen zu erhebenden inländischen Abgabe selbst festzusetzen.

Die Zulassungssteuer stehe auch deswegen nicht in Widerspruch zu Artikel 95 EWG-Vertrag, weil Dänemark weder Kraftfahrzeuge noch mit solchen Fahrzeugen in Wettbewerb stehende Erzeugnisse herstelle. Artikel 95 ziele darauf ab, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten, und sei nur in diesem Rahmen anwendbar. Würden in einem Mitgliedstaat weder gleichartige Erzeugnisse noch Substitutionsprodukte hergestellt, so könne aus Artikel 95 keinerlei Begrenzung des Rechts dieses Staates hergeleitet werden, die von ihm eingeführten Erzeugnisse zu besteuern.

Daß die dänische Zulassungssteuer nur für eine einzige Gruppe von Erzeugnissen — nämlich Kraftfahrzeuge — gelte und nicht für mehrere, sei nicht entscheidend, ebensowenig wie es gerechtfertigt wäre, die auf Kraftfahrzeuge erhobene Zulassungssteuer mit den Abgaben auf Kühlschränke und andere langlebige Verbrauchsgüter zu vergleichen.

Schließlich habe sich die Zulassungssteuer in keiner Weise nachteilig auf den freien Warenverkehr ausgewirkt, wie aus der Tatsache hervorgehe, daß die Kraftfahrzeugdichte in Dänemark fast so hoch sei wie in den Ländern der Gemeinschaft, deren Lebensstandard dem dänischen entspreche.

Bei Gebrauchtwagen könne angesichts der Preissteigerungen bei bestimmten Automarken die für die Bemessung der auf diese Fahrzeuge zu entrichtenden Steuer geltende 90 %-Regel zur Folge haben, daß die zu entrichtende Zulassungssteuer nicht höher sei als die restliche Steuer, mit der auf dem dänischen Markt gekaufte und bereits in Dänemark zugelassene Gebrauchtwagen belastet seien.

Der wirkliche Wettbewerb spiele sich zwischen importierten Neuwagen und importierten Gebrauchtwagen ab, da eine Senkung der Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen lediglich zu einer Steigerung der Einfuhren solcher Fahrzeuge auf Kosten der Einfuhren von Neuwagen führen würde.

Am 22. Juni 1987 erließ die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie die Auffassung aufrechterhielt, die hohe Besteuerung von Kraftfahrzeugen in Dänemark stehe im Widerspruch zu Artikel 95 EWG-Vertrag, sowohl was Neuwagen als auch was importierte Gebrauchtwagen betreffe. Mit Schreiben vom 30. September 1987 teilte die dänische Regierung mit, sie bleibe bei ihrer Ansicht.

Am 12. Februar 1988 hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

## II — Anträge der Parteien

Die *Kommission* beantragt,

— festzustellen, daß das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 95 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verstoßen hat, daß es aufgrund des Gesetzes Nr. 13 vom 16. Januar 1985 über die Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge und der später zur Änderung dieses Gesetzes erlassenen Bestimmungen eine derart hohe Zulassungssteuer auf Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge erhebt, daß hierdurch der freie Verkehr der betroffenen Erzeugnisse innerhalb der Europäischen Gemeinschaft beeinträchtigt wird;

— festzustellen, daß das Königreich Dänemark auch dadurch gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß die auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge erhobene Zulassungssteuer in der Regel auf der Grundlage eines Pauschalwerts berechnet wird, der den tatsächlichen Wert des Kraftfahrzeugs übersteigt, mit der Folge, daß eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge höher besteuert werden als Gebrauchtfahrzeuge, die in Dänemark verkauft werden, nachdem sie dort zugelassen worden sind;

— dem Königreich Dänemark die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Das *Königreich Dänemark* beantragt,

— die Klage der Kommission abzuweisen;

— der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

**III — Vorbringen der Parteien**

A — *Zur Zulassungssteuer auf neue Kraftfahrzeuge*

Die *Kommission* macht geltend, die dänische Zulassungssteuer sei eine mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbare inländische Abgabe, da sie wegen ihrer Höhe sowie angesichts des Fehlens einer inländischen Produktion den freien Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes beeinträchtige und aus dem Rahmen des allgemeinen dänischen Besteuerungssystems falle.

Artikel 95 EWG-Vertrag müsse im Lichte der Artikel 2 ff. EWG-Vertrag gesehen werden, die die Grundsätze festlegten, auf denen die Europäische Gemeinschaft beruhe. In diesem Zusammenhang bilde Artikel 95 eine der wesentlichsten Garantien, da seine Bestimmungen darauf abzielten, den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft und die sich hieran knüpfende freie Organisation der Wirtschaft zu sichern.

Artikel 95 enthalte ein absolutes Verbot; er solle verhindern, daß nach dem Wegfall der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung weiterhin steuerliche Hemmnisse für den Handel innerhalb der Gemeinschaft bestehen blieben.

Artikel 95 sei auf eine auf Kraftwagen erhobene Zulassungssteuer anwendbar, die mit Rücksicht auf ihre Höhe den Verkehr der betroffenen Erzeugnisse innerhalb der Gemeinschaft wesentlich behindere, auch wenn es in dem beteiligten Mitgliedstaat keine konkurrierende inländische Erzeugung gebe.

Diese Auslegung stehe in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes. Der Gerichtshof habe in einer Reihe von Urteilen festgestellt, daß der Umstand, daß in einem Mitgliedstaat ein bestimmtes Erzeugnis derzeit nicht hergestellt werde, der Anwendung der Grundsätze des Artikels 95 nicht entgegenstehe (siehe insbesondere die Urteile vom 4. April 1968 in der Rechtssache 31/67, Stier, Slg. 1968, 351, vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 184/85, Kommission/Italien, Slg. 1987, 2013, und vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85, Co-Frutta, Slg. 1987, 2085).

Der Gerichtshof habe in diesen Entscheidungen festgestellt, daß der Vertrag die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bestehen lasse und die Besteuerung eingeführter Erzeugnisse insoweit nicht verbiete. Er habe aber auch betont, daß die Mitgliedstaaten die Grundsätze des Gemeinsamen Marktes nicht dadurch in Frage stellen dürften, daß sie auf dem Umweg über eine inländische Besteuerung ein absolutes Verbot umgingen, das die Funktionsfähigkeit der Wirtschaftsgemeinschaft sichern solle, nämlich das Verbot aller Abgaben, die den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft behinderten.

Der Gerichtshof habe zur Unterscheidung zwischen Abgaben gleicher Wirkung und eigentlichen inländischen Abgaben für Recht erkannt, daß bei Fehlen einer inländischen

Erzeugung die Befugnis, das eingeführte Erzeugnis zu besteuern, keiner vom Vertrag aufgestellten Bedingung unterworfen, sondern nur an die Voraussetzung geknüpft sei, daß die Steuer, um die es gehe, Bestandteil eines allgemeinen innerstaatlichen Besteuerungssystems sei.

Die Mitgliedstaaten dürften eingeführte Erzeugnisse nicht mit so hohen Abgaben belegen, daß der inländische Markt praktisch für zu normalen Preisen erfolgende Verkäufe von in den übrigen Mitgliedstaaten hergestellten Erzeugnissen gesperrt werde.

Im Fall der dänischen Zulassungssteuer liege auf der Hand, daß diese Steuer, die ihrer Struktur nach eine inländische Abgabe, ihrer Höhe wegen jedoch kein Bestandteil des allgemeinen dänischen Besteuerungssystems sei, sich einschränkend auf den freien Warenverkehr auswirke.

Eingeführte Waren, denen keine gleichartige oder substituierbare inländische Erzeugung gegenüberstehe, könnten daher nur dann rechtmäßig mit einer inländischen Abgabe belegt werden, wenn diese ihrer Höhe nach dem allgemeinen Steuerniveau des betroffenen Mitgliedstaats entspreche. Die dänische Zulassungssteuer liege jedoch weit über dem allgemeinen Niveau der in Dänemark erhobenen Abgaben.

Diese Feststellung ergebe sich aus einem Vergleich zwischen der auf Kraftfahrzeuge erhobenen Zusatzsteuer und den Abgaben, mit denen in Dänemark langlebige Verbrauchsgüter belegt würden. Sich auf einen derartigen Vergleich zu stützen, entspreche der Praxis des Gerichtshofes. Die Kommission weist hierzu auf das vorerwähnte Urteil vom 7. Mai 1987 betreffend die in Italien erhobene Verbrauchsteuer auf Bananen, in dem der Gerichtshof festgestellt habe, daß diese Steuer über dem Niveau der Besteuerung wesentlich andersartiger inländischer Nahrungsmittel liege.

Schließlich weist die Kommission auf die wirtschaftlichen und kommerziellen Folgen hin, die sich aus der Höhe der dänischen Zulassungssteuer ergäben. Die Automobildichte sei in Dänemark geringer als in anderen Mitgliedstaaten mit gleichem Lebensstandard wie Dänemark. Überdies behielten die Eigentümer ihr Fahrzeug anscheinend in Dänemark im Durchschnitt länger als in anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft.

Die dänischen Kraftfahrzeugimporteure hätten sich gezwungen gesehen, eine Verkaufspolitik zu betreiben, die im Widerspruch zur Logik des Marktes stehe. Der Importeur setze nämlich den Verkaufspreis so niedrig wie möglich fest und sei daher gezwungen, sich am Preis der Ersatzteile schadlos zu halten; der hohe Preis dieser Teile sei die Ursache dafür, daß Kraftwagen zu dem einzigen Zweck eingeführt würden, sich billige Ersatzteile zu verschaffen.

Ferner biete dieser Verkaufspreis einen Anreiz für nicht gebietsansässige Verbraucher, ihren Wagen in Dänemark zu kaufen, um ihn dann in ihr eigenes Land einzuführen. Die Zulassungssteuer begünstige somit künstliche Paralleleinfuhren.

Die *dänische Regierung* führt aus, sie sei mit der Kommission darin einig, daß die dänische Zulassungssteuer als in den Anwendungsbereich von Artikel 95 fallende inländische Abgabe anzusehen sei. Dagegen teile

sie nicht die Meinung der Kommission, daß diese Steuer mit Artikel 95 unvereinbar sei.

Artikel 95 sei als notwendige Ergänzung des Verbots von Zöllen und mengenmäßigen Beschränkungen sowie von Maßnahmen gleicher Wirkung im Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu verstehen. Er solle die Neutralität der Wettbewerbsbeziehungen zwischen eingeführten und im Inland hergestellten Erzeugnissen auf dem heimischen Markt gewährleisten. Dagegen schütze er in keiner Weise den freien Warenverkehr als solchen.

Nach Artikel 95 Absatz 1 müsse die tatsächliche steuerliche Belastung des konkreten eingeführten Erzeugnisses durch den Einfuhrstaat mit der steuerlichen Belastung verglichen werden, die die dem eingeführten Erzeugnis vergleichbaren inländischen Erzeugnisse zu tragen hätten. Entscheidend sei, welche steuerliche Belastung das konkrete eingeführte Erzeugnis zu tragen gehabt hätte, wenn es im Inland hergestellt worden wäre. Sei die steuerliche Belastung der im Inland hergestellten Erzeugnisse geringer, so sei die Steuerregelung im Sinne von Artikel 95 diskriminierend.

Nach Artikel 95 Absatz 2 komme es auf die relative steuerliche Belastung an. Dies besage, daß, wenn Unterschiede zwischen konkurrierenden Erzeugnissen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigten, Artikel 95 Absatz 2 nicht mehr verlange, als daß die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung den Unterschieden zwischen den Erzeugnissen proportional seien.

Die wichtigste Aussage von Artikel 95 Absatz 2 sei, daß auf eingeführte Erzeugnisse keine Abgaben erhoben werden dürften, die geeignet seien, ein anderes Erzeugnis zu schützen. In Dänemark würden keine Erzeugnisse hergestellt, die im Wettbewerb mit in anderen Mitgliedstaaten hergestellten Kraftwagen stünden. Es bestehe daher kein steuerliches Proportionalitätsverhältnis, das einer Beurteilung unterzogen werden könnte. Infolgedessen stehe die Zulassungssteuer nicht im Widerspruch zu Artikel 95.

Die dänische Regierung legt in diesem Zusammenhang Wert auf die Feststellung, daß ihre Auslegung von Artikel 95 nicht notwendig zur Folge habe, daß es im Belieben der Mitgliedstaaten stehe, in welcher Höhe sie eingeführte Erzeugnisse besteuern wollten, wenn es im Inland an einer gleichartigen oder konkurrierenden Produktion fehle. Erhöben die Mitgliedstaaten in einem solchen Fall derart hohe Steuern, daß der freie Warenverkehr unmöglich gemacht oder gefährdet werde, so könnten diese Steuern dem in den Artikeln 9 und 12 ausgesprochenen Verbot von Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zöllen zuwiderlaufen.

Die Rechtsprechung, auf die sich die Kommission berufe (insbesondere die Urteile in den Rechtssachen Stier, Kommission/Italien und Co-Frutta), stütze nicht deren Vorbringen, wonach Artikel 95 auch bei Fehlen einer konkurrierenden inländischen Erzeugung anwendbar sei.

Im Fall Stier sei es um ein sehr spezielles Problem im Zusammenhang mit der Erhebung von Umsatzausgleichssteuern auf ein-

geführte Waren gegangen, wodurch die auf dem inländischen Markt geltende kumulative Umsatzsteuer habe ausgeglichen werden sollen. In seinem Urteil in dieser Rechtssache habe sich der Gerichtshof auf die Feststellung beschränkt, daß sich eine derartige Ausgleichssteuer auf eingeführte Erzeugnisse im Rahmen des damals geltenden Systems der in Form der kumulativen Mehrphasensteuer erhobenen Umsatzsteuer halten müsse.

Was die Urteile in den Rechtssachen Kommission/Italien und Co-Frutta angehe, so habe in diesen beiden Fällen kein Sachverhalt vorgelegen, der durch das Fehlen jeglicher gleichartiger oder konkurrierender Erzeugnisse gekennzeichnet gewesen wäre. Die dortigen Sachverhalte seien Anwendungsfälle von Artikel 95 Absatz 2 gewesen, da festgestellt worden sei, daß das im Inland erzeugte Obst im Wettbewerb mit der Abgabe unterworfenen eingeführten Bananen gestanden habe.

Die dänische Zulassungssteuer sei Bestandteil des allgemeinen dänischen Systems der Zulassungssteuern auf Motorfahrzeuge. Dieses System umfasse verschiedene Kategorien (Privatkraftwagen, Busse, Lieferwagen, Lastwagen, Motorräder, Traktoren) und sehe unterschiedliche Sätze vor. Dieses System der Zulassungssteuer erfasse grundsätzlich sowohl eingeführte als auch im Inland hergestellte Motorfahrzeuge. In diesem Zusammenhang weist die dänische Regierung darauf hin, daß der Gerichtshof anerkannt habe, daß das innerstaatliche Besteuerungssystem für Automobile ein unabhängiges inländisches Abgabensystem sei (siehe die Urteile vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84, Humblot, Slg. 1985, 1367, und vom 17. September 1987 in der Rechtssache 433/85, Feldain, Slg. 1987, 3521).

Es sei daher nicht sinnvoll, das Urteil in der Rechtssache Stier zum Ausgangspunkt zu nehmen, um die Zulassungssteuer für Automobile mit anderen Abgaben auf langlebige Verbrauchsgüter (Staubsauger, Waschmaschinen, Kühlschränke, Küchenherde, Fernsehgeräte usw.) zu vergleichen. Ebensowenig sei es sinnvoll, wie es die Kommission gleichfalls tue, eine Verbrauchsteuer (die Zulassungssteuer) auf ein bestimmtes Erzeugnis (Kraftfahrzeuge) mit der Mehrwertsteuer zu vergleichen.

Das Vorbringen der Kommission zu den Auswirkungen der Zulassungssteuer auf den freien Warenverkehr gehe fehl. Die Dichte des Kraftfahrzeugbestands sei in Dänemark nicht erheblich niedriger als in den übrigen Mitgliedstaaten. Übrigens hänge diese Dichte von einer Reihe von Faktoren ab, wie den Betriebskosten der Kraftfahrzeuge, dem Transportbedarf, den alternativen Transportmöglichkeiten, der Mode, der Umwelt usw.

Daß die Verbraucher wegen des hohen Preises der Fahrzeuge bestrebt seien, diese möglichst lange zu behalten, mit der Folge, daß Automobile in Dänemark bis zur Anschaffung eines neuen Fahrzeugs länger gefahren würden als in anderen Mitgliedstaaten, sei völlig legitim und ein Zeichen wirtschaftlichen Verhaltens.

Es treffe nicht zu, daß die dänischen Importeure eine Verkaufspolitik betrieben, die der Logik des Marktes zuwiderlaufe. Vielmehr folgten sie dieser Logik, indem sie sich den Wettbewerbsbedingungen auf dem dänischen Markt anpaßten.

Die Ausführungen der Kommission zu den Auswirkungen der Zulassungssteuer auf den freien Warenverkehr würden durch die Tatsachen widerlegt. So ergebe sich aus den Statistiken über die in den letzten Jahren neu zugelassenen Kraftfahrzeuge eine sehr starke Expansion des dänischen Marktes.

Daß in Dänemark keine Kraftfahrzeuge hergestellt würden, besage nicht, daß es in Dänemark keinen Gebrauchtwagenmarkt gebe. Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften sei ein Erzeugnis von dem Zeitpunkt an, zu dem es eingeführt und der Zoll oder die Einfuhrabgabe entrichtet worden sei, endgültig als inländisches Erzeugnis anzusehen. Eingeführte und im Inland gekaufte Gebrauchtwagen seien daher gleichartige oder miteinander konkurrierende Erzeugnisse, soweit es sich um Fahrzeuge ungefähr gleicher Größe und Qualität sowie gleichen Alters handele.

B — *Zur Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen*

Die *Kommission* führt zunächst aus, die Zulassungssteuer auf nach Dänemark eingeführte Gebrauchtwagen werde auf der Grundlage eines Pauschalwerts berechnet, der in keinem Falle unter 90 % des Steuerwerts des entsprechenden Neuwagens liegen könne. Für in Dänemark gekaufte Gebrauchtwagen sei nicht erneut Zulassungssteuer zu entrichten. Es könne schwerlich angenommen werden, daß die restliche Steuer für Gebrauchtwagen auf dem dänischen Markt stets 90 % der auf Neuwagen zu entrichtenden Steuer entspreche.

Daß die Fahrzeuge bestimmter Marken mit Rücksicht auf ihren Sammlerwert oder wegen eines ungewöhnlichen Anstiegs der Neupreise in den nachfolgenden Produktionsjahren den gleichen Wert behielten oder gar im Wert steigen könnten, könne nicht über die eindeutige Tatsache hinwegtäuschen, daß eine Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen, die auf der Grundlage von mindestens 90 % des Werts eines entsprechenden Neuwagens berechnet werde, offensichtlich zu hoch angesetzt sei, wenn man sie mit dem Restbetrag der Zulassungssteuer vergleiche, mit der auf dem dänischen Gebrauchtwagenmarkt gekaufte Fahrzeuge, die nur einige wenige Jahre in Betrieb gewesen seien, belastet würden.

Eine differenzierende steuerliche Regelung wie die hier vorliegende stehe nur dann mit Artikel 95 EWG-Vertrag in Einklang, wenn sie folgende drei Voraussetzungen erfülle: a) sie müsse auf objektiven Kriterien beruhen; b) sie dürfe die eingeführten Erzeugnisse weder unmittelbar noch mittelbar diskriminieren, und c) sie dürfe nicht dazu führen, daß inländische Erzeugnisse zum Nachteil gleichartiger oder zum gleichen Zweck geeigneter eingeführter Erzeugnisse geschützt würden.

Zu diesen drei Kriterien macht die Kommission geltend:

a) Es gebe kein objektives Kriterium, das es gestatten würde, auf eingeführte Gebrauchtwagen eine Zulassungssteuer zu erheben, die den Restbetrag der Zulassungssteuer, die für auf dem dänischen Markt gekaufte Gebrauchtwagen ursprünglich zu entrichten gewesen sei, übersteige;

b) die Vorschrift, wonach die Bemessungsgrundlage für die auf eingeführte Gebrauchtwagen zu entrichtende Zulassungssteuer mindestens 90 % des ursprünglichen Neuwagenpreises zu betragen habe, führe in der Mehrzahl der Fälle zu einer diskriminierenden Besteuerung der Gebrauchtwagen;

c) die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 13 aus dem Jahre 1985 über die Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge und ähnliche Erzeugnisse wirkten sich als Schutz des dänischen Gebrauchtwagenmarkts aus.

Wende man für die Berechnung des Restbetrags der auf eingeführte gebrauchte Gegenstände entrichteten Mehrwertsteuer die Methode an, deren sich der Gerichtshof in seinem Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Schul II, Slg. 1985, 1501) bedient habe, um auf diese Weise festzustellen, ob die Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen mit dem im Wert eines einige Jahre zuvor in Dänemark zugelassenen Gebrauchtwagens enthaltenen Restbetrag dieser Steuer vergleichbar sei, und nehme man eine anteilige Abschreibung der auf die in Dänemark zugelassenen Fahrzeuge erhobenen Steuer vor, so erweise sich die pauschale Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die steuerliche Belastung eingeführter Gebrauchtwagen auf 90 % oder 100 % des Preises für Neuwagen als offensichtliche Überbesteuerung dieser Fahrzeuge.

Die Kommission weist weiterhin auf das bereits erwähnte Urteil des Gerichtshofes vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache Co-Frutta hin, aus dem sie ableitet, daß Steuerbestimmungen derart beschaffen sein müßten, daß jegliche steuerliche Diskriminierung von in Drittländern hergestellten und sich in einem Mitgliedstaat im freien Verkehr befindenden Gebrauchtwagen ausgeschlossen sei (Artikel 9 EWG-Vertrag).

Es stehe in eindeutigem Widerspruch zum Ziel des Vertrages, eine nichtdiskriminierende Besteuerung lediglich für in Drittländern hergestellte Gebrauchtwagen zu gewährleisten, während die in der Gemeinschaft hergestellten Fahrzeuge mit einer Steuer belegt werden dürften, die nicht in der Weise proportional reduziert worden wäre, daß sie in einem vernünftigen Verhältnis zu dem Betrag der Zulassungssteuer stehe, die noch im Preis eines in Dänemark gekauften und dort zuvor zugelassenen Gebrauchtwagens enthalten sei.

Dänemark führe derzeit jährlich 15 000 bis 16 000 Gebrauchtwagen ein, von denen lediglich 150 bis 200 zugelassen würden, während die übrigen für andere Zwecke verwendet würde (Verschrottung, Wiederverwendung von Ersatzteilen usw.). Hieraus folge, daß angesichts der „schiefen" Besteuerung der eingeführten Gebrauchtwagen ein echtes Konkurrenzverhältnis zwischen der Einfuhr von Gebrauchtwagen und den dänischen Werkstätten bestehe, die am bestehenden dänischen Kraftfahrzeugbestand Reparaturarbeiten vornähmen. Dieses Konkurrenzverhältnis werde dadurch verstärkt, daß nach Dänemark zur Verschrottung eingeführte Gebrauchtwagen keiner Zulassungssteuer unterworfen seien.

Die *dänische Regierung* macht geltend, es entspreche gerade der Natur der streitigen Abgabe als einer Zulassungssteuer, daß sie nur auf eingeführte Gebrauchtwagen und nicht auf solche Gebrauchtwagen Anwendung finde, die auf dem dänischen Markt gehandelt würden und für die die Steuer bereits bei ihrer Erstzulassung entrichtet worden sei. Eine echte Diskriminierung zugunsten der dänischen Erzeugnisse liege nicht vor, da Dänemark keine Kraftfahrzeuge produziere und alle Gebrauchtwagen ausländischen Ursprungs seien. Die Behauptung der Kommission, wonach auf dem inländischen Markt gekaufte und eingeführte Gebrauchtwagen gleichartige oder miteinander in Wettbewerb stehende Erzeugnisse im Sinne von Artikel 95 seien, treffe nicht zu, da es sich in beiden Fällen um im Ausland hergestellte Kraftwagen handele.

In wirklichem Wettbewerb zueinander stünden eingeführte Neuwagen und eingeführte Gebrauchtwagen. Eine Änderung der Zulassungssteuer im Sinne einer Senkung der auf eingeführte Gebrauchtwagen erhobenen Steuer würde somit zu einer Steigerung der Einfuhr von Gebrauchtwagen auf Kosten der Einfuhren von Neuwagen führen.

Weiterhin sei die Ansicht der Kommission unbegründet, die Methode für die Berechnung des Restbetrags der auf eingeführte Gebrauchtwagen entrichteten Mehrwertsteuer, deren sich der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache Schul II bedient habe, sei vorliegend in vollem Umfang anwendbar.

In diesem Urteil sei es nämlich um die Erhebung von Mehrwertsteuer auf zwischen Privatpersonen gehandelte Gegenstände, insbesondere um die Berechnung des Restbetrags der im Ausfuhrland entrichteten Mehrwertsteuer, gegangen. Ganz anders sei die Sachlage im vorliegenden Fall, in dem es darum gehe, eine Steuer auf eingeführte Erzeugnisse mit dem Restbetrag einer auf im Einfuhrland gekaufte Gebrauchtwaren erhobenen Steuer zu vergleichen.

Was das Vorbringen der Kommission angehe, daß die Steuervorschriften so gefaßt sein müßten, daß jegliche steuerliche Diskriminierung zu Lasten der in einem Drittland hergestellten und sich in einem Mitgliedstaat im freien Verkehr befindenden Gebrauchtwagen ausgeschlossen sei, so seien die dänischen Vorschriften über die Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen so gefaßt, daß die in Drittländern erzeugten und anschließend zur Überführung in den freien Verkehr eines Mitgliedstaates importierten Gebrauchtwagen nicht diskriminiert würden. Dies ergebe sich aus Artikel 11 des Gesetzes Nr. 13 von 1985.

Schließlich sei die Verwendung eines Teils der eingeführten Gebrauchtwagen zur Gewinnung von Ersatzteilen vollkommen gerechtfertigt. Es sei nicht ersichtlich, wieso das Verhältnis zwischen der Einfuhr von Neuwagen und der Instandhaltung alter Wagen, auf das die Kommission hingewiesen habe, durch die Tatsache geändert werde, daß eine Senkung der Zulassungssteuer für Gebrauchtwagen zu einer Zunahme der Einfuhren von Gebrauchtwagen auf Kosten der Einfuhr von Neuwagen führen würde.

M. Díez de Velasco
Berichterstatter