ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
29 april 2004 *

In zaak C-387/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Harald Weigel,

Ingrid Weigel

en

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG en 90 EG, en van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen en N. Colneric (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de echtelieden Weigel, vertegenwoordigd door W. Weh, Rechtsanwalt,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde en J. Bering Liisberg als gemachtigden,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door E. Bygglin als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de echtelieden Weigel, vertegenwoordigd door W. Weh en W. Simmer, Rechtsanwalt; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door F. Sutter als gemachtigde; de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde; de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 10 april 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juli 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 20 september 2001, ingekomen bij het Hof op 8 oktober daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG en 90 EG, en van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de versie van richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de echtelieden Weigel en de Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, inzake de belasting op het gemiddeld verbruik („Normverbrauchsabgabe"; hierna: „NoVA") waaraan zij bij het overbrengen van hun verblijfplaats naar Oostenrijk zijn onderworpen wegens de registratie van de hun toebehorende motorvoertuigen in die lidstaat.

Rechtskader

Communautaire regelgeving

De bepalingen van het EG-Verdrag

3 Artikel 12, eerste alinea, EG luidt:

„Binnen de werkingssfeer van dit Verdrag en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden."

4 Artikel 23, lid 1, EG, bepaalt:

„De Gemeenschap is gegrondvest op een douane-unie welke zich uitstrekt over het gehele goederenverkeer en welke zowel het verbod medebrengt van in- en

uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling als de invoering van een gemeenschappelijk douanetarief voor hun betrekkingen met derde landen."

5 Artikel 25 EG luidt:

„In- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking zijn tussen de lidstaten verboden. Dat geldt eveneens voor douanerechten van fiscale aard."

6 Artikel 39 EG bepaalt:

„1. Het verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap is vrij.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om,

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling;

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der lidstaten;

c) in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden;

d) op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen uitvoeringsverordeningen.

4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst."

7 Artikel 90, eerste alinea, EG luidt:

„De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven."

Het afgeleide recht

8 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

9 Artikel 17 van de Zesde richtlijn verleent in de in die bepaling genoemde gevallen een recht op aftrek van de reeds betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

10 Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

11 Richtlijn 83/183/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een lidstaat van persoonlijke goederen door particulieren (PB L 105, blz. 64) beoogt de belemmeringen van het vrij verkeer van personen binnen de Europese Gemeenschap te doen verdwijnen. In artikel 1 van deze richtlijn wordt de werkingssfeer ervan omschreven als volgt:

„1. De lidstaten verlenen, op de onderstaande voorwaarden en in de onderstaande gevallen, bij definitieve invoer door een particulier van persoonlijke goederen uit een andere lidstaat vrijstelling van omzetbelasting, accijnzen en andere verbruiksbelastingen die normaliter op dergelijke goederen worden geheven.

2. Deze richtlijn heeft geen betrekking op de specifieke en/of periodieke rechten en heffingen op het gebruik van deze goederen in het land zelf, zoals bij voorbeeld rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen, wegenbelasting en kijkgelden."

12 Krachtens artikel 2 van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PB L 105, blz. 1) zijn, behoudens het bepaalde in de artikelen 3 tot en met 10 van deze verordening, van rechten bij invoer vrijgesteld de persoonlijke goederen, ingevoerd door natuurlijke personen die hun normale verblijfplaats naar het douanegebied van de Gemeenschap overbrengen.

Nationale regelgeving

13 Bij het Abgabenänderungsgesetz 1991 (fiscale wijzigingswet 1991, BGBl nr. 695/1991), is in de Oostenrijkse rechtsorde het Normverbrauchsabgabegesetz

(wet inzake belasting over het gemiddelde verbruik; hierna: „NoVAG") ingevoerd. Deze wet, laatstelijk gewijzigd in 1995 (BGBl nr. 21/1995) en 1996 (BGBl nr. 201/1996), is overeenkomstig § 15, lid 1, van toepassing op feiten na 31 december 1991.

14 § 1 van het NoVAG bepaalt:

„De volgende handelingen vallen onder de belasting op het gemiddeld verbruik:

1. de levering van nog niet in het verkeer toegelaten motorvoertuigen en demonstratievoertuigen die een ondernemer in het binnenland tegen vergoeding in het kader van zijn onderneming verricht [...].

2. de bedrijfsmatige verhuur in het binnenland van nog niet in het verkeer toegelaten motorvoertuigen [...].

3. de eerste registratie in Oostenrijk van motorvoertuigen, met uitzondering van demonstratievoertuigen, voorzover de belastingplicht niet reeds ingevolge punt 1 of 2 is ontstaan of na het ontstaan van de belastingplicht een vergoeding volgens § 12, lid 1, plaatsvindt.

[...]"

15 Ingevolge § 1, punt 4, van het NoVAG zijn aan de NoVA met name onderworpen de levering, het persoonlijke gebruik van een bedrijfswagen voor privé-doeleinden („Eigenverbrauch durch Entnahme") en de wijziging van het geprivilegieerde gebruik van krachtens § 3, punt 3, van deze wet vrijgestelde voertuigen.

16 Volgens § 2, punten 1 en 2, van het NoVAG worden als motorvoertuigen aangemerkt, motorfietsen en personenauto's naar maatstaf van de nader gedetailleerde posten van de douanetariefindeling van de gecombineerde nomenclatuur.

17 Volgens § 4, punt 1, van het NoVAG is de NoVA ingeval van levering (§ 1, punten 1 en 4 van die wet) en van bedrijfsmatige verhuur (§ 1, punt 2), van persoonlijk gebruik en van wijziging van bestemming (§ 1, punt 4) verschuldigd door de ondernemer die de levering, de bedrijfsmatige verhuur of een van de andere in § 1, punt 4, van de wet bedoelde handelingen verricht. Ingevolge § 4, punt 2, van de wet is de belastingplichtige in het geval van eerste registratie (§ 1, punt 3, van het NoVAG) degene in wiens naam het voertuig wordt geregistreerd.

18 § 5 van het NoVAG omschrijft de maatstaf van heffing van de NoVA als volgt:

„(1)Ingeval van levering (§ 1, punten 1 en 4) wordt de NoVA geheven op de tegenprestatie in de zin van § 4 van het UStG [‚Umsatzsteuergesetz'] 1972 [wet van 1972 inzake omzetbelasting].

(2) In alle andere gevallen (§ 1, punten 2, 3 en 4) wordt zij bepaald overeenkomstig de marktwaarde van het voertuig, exclusief BTW.

(3) De NoVA maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing."

19 In 2000 is § 5, lid 2, van het NoVAG aangevuld met de volgende zin (BGBl I nr. 142/2000):

„Indien het voertuig binnen de Gemeenschap wordt gekocht bij een erkende concessiehouder, geldt de aankoopprijs als marktwaarde van het voertuig."

20 De marktwaarde van het voertuig is volgens § 10, lid 2, van het Bewertungsgesetz 1955 (wet van 1955 inzake de schatting van goederen, BGBl nr. 148/1955; hierna: „BewG") de verkoopprijs die in normale handelsbetrekkingen op basis van de aard van het goed zou kunnen worden verkregen.

21 In punt 5.2 van de circulaire van het Oostenrijkse bondsministerie van Financiën van 1 september 1995 houdende wijziging van de richtsnoeren van de NoVA (bondsministerie van Financiën, sectie IV, GZ. 14 0609/8-IV/11/95; hierna: „circulaire van 1 september 1995") wordt de berekening van de NoVA als volgt verduidelijkt:

„5.2 — Marktwaarde:

In alle gevallen waarin de belastingschuld niet ontstaat ten gevolge van een levering (bijvoorbeeld: leasing, particuliere invoer, verandering van de situatie in verband met een wijziging van het gebruik van het goed, eigen gebruik), is de maatstaf van heffing de marktwaarde, exclusief BTW en NoVA (zie § 5, lid 3, van het NoVAG). De marktwaarde wordt berekend overeenkomstig § 10 van het BewG en is afhankelijk van het handelsstadium waarin de belastingplichtige zich bevindt [...].

De volgende berekeningswijzen komen in aanmerking:

5.2.1 Intracommunautaire invoer:

De marktwaarde is gebaseerd op de nationale Eurotax-noteringen. Zij is het gemiddelde van de prijzen van aankoop en verkoop door de concessiehouder (exclusief BTW en NoVA). Dit gemiddelde stemt doorgaans overeen met de prijs die zou kunnen worden verkregen bij de verkoop van het ingevoerde voertuig aan een particulier op het nationale grondgebied (= individuele verkoopprijs in de zin van § 10 van het BewG). In concreto kan de marktwaarde van dit gemiddelde afwijken wegens verschillende garantie- en servicevoorwaarden, de eventueel noodzakelijke reparaties, de uitrusting en de slijtage van het voertuig. De aankoopprijs in het buitenland kan zonder meer worden aangemerkt als marktwaarde waarop de NoVA wordt geheven zo deze niet meer dan 20 % verschilt van de gemiddelde Eurotax-notering. De belastingplichtige moet per geval elke afwijking van meer dan 20 % rechtvaardigen."

22 Het tarief van de NoVA wordt bepaald door § 6 van het NoVAG. De in § 6, lid 6, bedoelde toeslag is toegepast op de verzoekers in het hoofdgeding.

23 § 6 van het NoVAG bepaalt:

„(1)[...]

(2) Het belastingtarief bedraagt voor de andere motorvoertuigen 2 % vermenigvuldigd met het met 3 liter (bij dieselvoertuigen met 2 liter) verminderde brandstofverbruik in liters, waarbij het totale verbruik wordt bepaald aan de

hand van de MVEG-cyclus [„Motor Vehicle Emissions Group" (werkgroep inzake motorvoertuigemissie)] overeenkomstig richtlijn 80/1268 in de versie van richtlijn 93/116. Bij een gemiddeld gebruik van niet meer dan 3 liter (2 liter voor dieselvoertuigen) bedraagt het belastingtarief 0 %.

(3) De aldus verkregen tarieven worden afgerond naar het hogere of het lagere percentage. De belasting bedraagt maximaal 16 % van de maatstaf van heffing.

[...]

(6) De belasting wordt met 20 % verhoogd in de gevallen waarin de NoVA geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing voor de BTW."

24 Ingevolge § 7, lid 1, punt 3, van het NoVAG ontstaat de belastingschuld in de in § 1, punt 3, van deze wet bedoelde gevallen op de dag van registratie.

25 Blijkens de overgangsbepaling van § 15, lid 2, eerste zin, van het NoVAG is de eerste registratie in Oostenrijk niet aan de NoVA onderworpen wanneer wegens de levering of de invoer op de voertuigen een BTW van 32 % is geheven zonder dat degene waarvoor de levering of de invoer bestemd is, recht had op een vermindering.

Het hoofdgeding

26 De echtelieden Weigel, verzoekers in het hoofdgeding, zijn Duitse staatsburgers die midden 1996 hun verblijfplaats naar Oostenrijk hebben overgebracht. De heer Weigel, die tot dan in Duitsland had gewerkt, werd toen benoemd tot directeur van de Vorarlberger Landesbibliothek. Tot de geboorte van hun kind had zijn echtgenote eveneens in Duitsland gewerkt.

27 De echtelieden Weigel voerden ieder een personenwagen in in Oostenrijk als persoonlijk goed. Na hun verhuizing moesten zij deze voertuigen in die lidstaat registreren. Na registratie zijn de echtelieden Weigel bij besluiten van het Finanzamt Feldkirch van 2 oktober 1996 onderworpen aan de NoVA, waarbij deze belasting voor het voertuig van de heer Weigel 31 416 ATS bedroeg en voor dat van zijn echtgenote 7 668 ATS.

28 De aan de heer Weigel opgelegde belasting had betrekking op een voertuig van het model Mitsubishi Space Wagon GLXi, bouwjaar 1995. Dit voertuig had volgens de Eurotax-notering een waarde van 187 000 ATS, op basis waarvan de NoVA is berekend. Ingevolge de toepassing van een tarief van 14 % werd de belasting vastgesteld op 26 180 ATS (hierna: „basisheffing"). De basisheffing werd nadien verhoogd met 20%, zijnde een extrabedrag van 5 236 ATS, zodat de belasting in totaal 31 416 ATS bedroeg.

29 De aan mevrouw Weigel opgelegde belasting had betrekking op een voertuig van het model Nissan Sunny Y10 L2, bouwjaar 1993. Dit voertuig had volgens de Eurotax-notering een waarde van 71 000 ATS, op basis waarvan de NoVA is berekend. Ingevolge de toepassing van een tarief van 9 % werd de belasting vastgesteld op 6 390 ATS als basisheffing. Deze werd nadien verhoogd met 20 %, zijnde een extrabedrag van 1 278 ATS, zodat de belasting in totaal 7 668 ATS bedroeg.

30 De door de echtelieden Weigel geadieerde Finanzlandesdirektion für Vorarlberg heeft de door het Finanzamt opgelegde NoVA bevestigd. Tot staving van haar besluiten heeft zij erop gewezen dat sprake was van het in § 1, punt 3, van het NoVAG bedoelde belastbare feit.

31 De echtelieden Weigel hebben tegen deze bevestigingsbesluiten beroep ingesteld bij het Verfassungsgerichtshof (Oostenrijk). Deze rechterlijke instantie heeft geweigerd het beroep te behandelen en het op verzoek van betrokkenen naar het Verwaltungsgerichtshof verwezen.

De verwijzingsbeschikking en de prejudiciële vragen

32 Het Verwaltungsgerichtshof zet uiteen dat de NoVA een heffing is waarmee wordt beoogd de aanschaf van zuinige voertuigen te bevorderen. Onderhavige zaak, die betrekking heeft op § 1, punt 3, van het NoVAG, heeft als bijzonderheid dat de belasting wordt geheven op voertuigen die zijn ingevoerd door onderdanen van een andere lidstaat van de Europese Unie die wegens een verandering van hun arbeidsplaats hun woonplaats naar Oostenrijk hebben overgebracht.

33 Het Verwaltungsgerichtshof herinnert eraan dat de NoVA in beginsel deel uitmaakt van de berekeningsgrondslag van de BTW en voert aan dat de in § 6, lid 6, van het NoVAG bedoelde toeslag is ingevoerd als compensatie voor de omstandigheid dat deze heffing niet wordt opgelegd wanneer de NoVA niet is vervat in de berekeningsgrondslag van de BTW. De NoVA wordt inzonderheid niet opgenomen in de maatstaf van heffing van de BTW wanneer bij de invoer van voertuigen BTW bij invoer is ontvangen, en in dit verband de NoVA, die op basis van § 1, punt 3, van het NoVAG enkel is verschuldigd bij de latere registratie van voertuigen, nog geen deel uitmaakte van de maatstaf van heffing van die belasting.

34 In verband met zijn eerste vraag verwerpt het Verwaltungsgerichtshof de argumenten van de echtelieden Weigel als zouden zij gediscrimineerd zijn. Een werknemer die binnen Oostenrijk van verblijfplaats verandert, moet na aankoop van een voertuig dat tot dan niet in die lidstaat was geregistreerd, zowel de NoVA als de BTW betalen. De verwijzende rechter erkent evenwel dat de uit een andere lidstaat afkomstige werknemer die zich in Oostenrijk vestigt, zich niet in dezelfde situatie bevindt als de nationale onderdaan, aangezien laatstgenoemde, anders dan eerstgenoemde, bij aankoop van zijn voertuig kan kiezen voor een zuiniger model, waardoor hij dus een lagere NoVA betaalt.

35 Het Verwaltungsgerichtshof sluit evenmin uit dat de heffing van een extra belasting op een ingevoerd voertuig, die enkel is verschuldigd omdat de koper wegens beroepsredenen zijn verblijfplaats verlegt, als een schending van artikel 39 EG kan worden aangemerkt.

36 Met betrekking tot zijn tweede vraag is het Verwaltungsgerichtshof van mening dat de NoVA en de toeslag geldelijke lasten vormen die voortvloeien uit het algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, zodat een schending van de artikelen 23 EG en 25 EG uitgesloten is. Omdat de toeslag evenwel in feite voornamelijk verrichtingen raakt die verband houden met de grensoverschrijding van goederen, is het volgens hem niet uitgesloten dat zij kan worden aangemerkt als een door die bepalingen verboden heffing van gelijke werking.

37 Aangaande artikel 90 EG vraagt het Verwaltungsgerichtshof zich enerzijds af of met het beroep op de marktwaarde die volgt uit de voorwaarden van de nationale markt voldoende rekening is gehouden met de arresten van 11 december 1990, Commissie/Denemarken (C-47/88, Jurispr. blz. I-4509), en 9 maart 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Jurispr. blz. I-479). Aangezien anderzijds inzake de toeslag geen mogelijkheid tot aftrek van de reeds betaalde belasting bestaat, is de verwijzende rechter van mening dat de invoer van voertuigen aan een hogere heffing is onderworpen wanneer een dergelijke verrichting wordt uitgevoerd voor een

onderneming die recht op aftrek heeft. Gelet op bijvoorbeeld het arrest van 15 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-265/99, Jurispr. blz. I-2305, punt 40), kan de toeslag dan ook onverenigbaar zijn met artikel 90 EG.

38 Met betrekking tot zijn derde vraag merkt het Verwaltungsgerichtshof op dat de instelling van de interne markt en richtlijn 91/680 vooral de omzetbelasting bij invoer in de betrekkingen tussen de lidstaten hebben doen verdwijnen. Daar de toeslag beoogt de anders bij invoer opgelegde omzetbelastingen te vervangen, kan hij in strijd zijn met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

39 Op grond van deze overwegingen heeft het Verwaltungsgerichtshof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moet artikel 39 EG (vrij verkeer van werknemers) of artikel 12 EG (discriminatie op grond van nationaliteit) aldus worden uitgelegd dat inbreuk op die bepalingen wordt gemaakt wanneer een belasting op het gemiddeld verbruik (‚Normverbrauchsabgabe') (basisheffing en toeslag) wordt geheven over een voertuig dat vanwege een door een verandering van arbeidsplaats noodzakelijk geworden verhuizing vanuit een andere plaats op het gemeenschapsgrondgebied naar het grondgebied van de Republiek Oostenrijk wordt meegebracht?

2) Verzetten artikel 90 EG (geen hogere belastingheffing voor goederen uit andere lidstaten) of artikel 23 EG (douane-unie) en 25 EG (verbod van in- en uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking tussen de lidstaten) zich tegen het opleggen van de in de eerste prejudiciële vraag bedoelde Normverbrauchsabgabe (basisheffing of toeslag)?

3) Is het verenigbaar met de Zesde richtlijn [...], in de versie van richtlijn 91/680 [...], dat de als onderdeel van de in de eerste prejudiciële vraag bedoelde Normverbrauchsabgabe vastgestelde toeslag wordt geheven?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

40 Allereerst zij eraan herinnerd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verbruiksbelasting blijkens de overwegingen van de verwijzingsbeschikking bestaat uit een basisheffing (hierna: „basis-NoVA") en een eventuele verhoging (hierna: „toeslag van 20 %"). Deze toeslag is volgens de verklaringen van de verwijzende rechter bedoeld als compensatie voor de omstandigheid dat het betrokken voertuig niet aan de BTW is onderworpen wanneer het belastbare feit een niet aan de BTW onderworpen verrichting is, met name de eerste registratie van dit voertuig in Oostenrijk.

41 De eerste en de tweede vraag bevatten twee onderdelen, waarvan het eerste betrekking heeft op de basis-NoVA en het tweede op de toeslag van 20%.

De basis-NoVA

Het eerste onderdeel van de eerste vraag

42 Met het eerste onderdeel van zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 39 EG of 12 EG zich rtegen verzetten dat een

particulier die vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat verhuist wegens een verandering van zijn arbeidsplaats en die daarbij zijn voertuig in laatstgenoemde lidstaat invoert, onderworpen wordt aan een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA.

43 Alvorens na te gaan of de heffing van een belasting met de kenmerken van de basis-NoVA de artikelen 39 EG en 12 EG schendt, moet deze maatregel worden getoetst aan de bepalingen van richtlijn 83/183. Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen heeft opgemerkt, hoeft immers niet te worden onderzocht of eventueel sprake is van schending van deze verdragsbepalingen wanneer een bepaling van genoemde richtlijn zich er reeds tegen verzet dat een heffing zoals de basis-NoVA wordt toegepast op personen die zich in dezelfde situatie bevinden als de echtelieden Weigel.

44 Dat de vraag inzake de toepassing van richtlijn 83/183 enkel aan de orde is gesteld door de echtelieden Weigel en de Commissie, en de verwijzende rechter haar niet als zodanig aan het Hof heeft voorgelegd, staat een dergelijke toetsing niet in de weg. Zelfs indien de verwijzende rechter zijn vraag formeel beperkt tot de uitlegging van de artikelen 39 EG en 12 EG, belet een en ander immers niet dat het Hof de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht verschaft, die nuttig kunnen zijn met het oog op een beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vragen naar wordt verwezen (zie in die zin arresten van 12 december 1990, SARPP, C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8; 2 februari 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, „Clinique", C-315/92, Jurispr. blz. I-317, punt 7, en 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16).

— Richtlijn 83/183

45 Volgens de Commissie, wier mening door de echtelieden Weigel in wezen wordt gedeeld, is de basis-NoVA verboden door artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183, althans voorzover zij de administratieve kosten inzake de registratie van het

voertuig overschrijdt. De in deze bepaling bedoelde vrijstelling is immers niet alleen van toepassing op de heffingen die rechtstreeks betrekking hebben op de invoer van goederen, maar ook op die welke betrekking hebben op verrichtingen die strikt verband houden met die invoer, zoals de registratie van een voertuig. Volgens de Commissie is artikel 1, lid 2, van de richtlijn, dat „rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen" van de fiscale vrijstelling uitsluit, niet van toepassing op de basis-NoVA. De in laatstgenoemde bepaling bedoelde afwijking moet strikt worden uitgelegd. In het bijzonder mag het begrip „rechten geheven bij de registratie van motorvoertuigen" enkel rechten omvatten die bestemd zijn om de kosten van de registratie te dekken. De Commissie verwijst naar de bewoordingen van de Franse versie, waarin sprake is van „droits perçues lors de l'immatriculation" („rechten") en niet van „taxes perçues lors de l'immatriculation" („belastingen"), en de Engelse versie, die de term „fees" gebruikt, hetgeen alleen slaat op retributies en niet op belastingen.

46 Het betoog van de Commissie volgens welk artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 van toepassing is op de basis-NoVA kan niet worden aanvaard.

47 Een belasting zoals de basis-NoVA moet worden geacht te zijn uitgesloten van de werkingssfeer van de in artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 bedoelde vrijstelling. Deze bepaling heeft immers betrekking op bepaalde soorten erin vermelde heffingen die normalerwijze opeisbaar zijn bij definitieve invoer. Anders dan de Commissie aanvoert, kan een verbruiksbelasting zoals de basis-NoVA niet worden aangemerkt als een belasting die verband houdt met de invoer als zodanig. Wanneer de punten 1 tot en met 4 van § 1 van het NoVAG samen worden gelezen, blijkt immers dat de NoVA niet wordt geheven op grond van de invoer. Met betrekking tot het in het onderhavige geding aan de orde zijnde punt 3 van die paragraaf is het feit op grond waarvan de NoVA verschuldigd wordt, de eerste registratie op het nationale grondgebied, welke niet noodzakelijkerwijze verband houdt met de invoer.

48 Aangezien een heffing met de kenmerken van de basis-NoVA niet valt onder de in artikel 1, lid 1, van richtlijn 83/183 bedoelde vrijstelling en bijgevolg geen vrijstelling kan worden verleend op grond van die richtlijn, behoeft niet te worden nagegaan of een dergelijke heffing krachtens artikel 1, lid 2, van de werkingssfeer van de richtlijn is uitgesloten.

49 Derhalve verzet richtlijn 83/183 zich niet tegen de toepassing van een heffing zoals de basis-NoVA op een particulier die vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat verhuist wegens een verandering van zijn arbeidsplaats en die daarbij zijn voertuig in laatstgenoemde lidstaat invoert.

— Artikel 39 EG

50 Artikel 39, lid 2, EG bepaalt uitdrukkelijk dat het vrij verkeer van werknemers de afschaffing inhoudt van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

51 Volgens de rechtspraak van het Hof verbiedt artikel 39 EG eveneens nationale bepalingen die het recht van vrij verkeer van werknemers belemmeren, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (zie in dat verband arrest van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 96).

52 De verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen beogen immers het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en staan in de weg

aan regelingen die deze onderdanen minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten (zie met name arrest Bosman, reeds aangehaald, punt 94; arresten van 26 januari 1999, Terhoeve, C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punt 37, en 27 januari 2000, Graf, C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 21).

53 Een regeling als die in het hoofdgeding is onafhankelijk van de nationaliteit van de werknemer van toepassing op al wie een voertuig in Oostenrijk registreert, en is bijgevolg zonder onderscheid van toepassing.

54 Wel kan zij de beslissing van migrerende werknemers om hun recht van vrij verkeer uit te oefenen, negatief beïnvloeden.

55 Het Verdrag biedt een werknemer evenwel niet de garantie dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de wettelijke regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naargelang het geval voor de werknemer op het vlak van de indirecte belastingen meer of minder voordelig of nadelig uitvallen. Hieruit volgt dat een eventueel nadeel ten opzichte van de situatie waarin de werknemer zijn werkzaamheden vóór deze overbrenging verrichtte, in beginsel niet in strijd is met artikel 39 EG, indien deze wetgeving de werknemer niet benadeelt ten opzichte van diegenen die reeds voordien daaronder vielen (zie in verband met de sociale zekerheid, arrest van 19 maart 2002, Hervein e.a., C-393/99 en C-394/99, Jurispr. blz. I-2829, punt 51).

56 Uit de aan het Hof ter kennis gebrachte gegevens blijkt dat dit in het hoofdgeding het geval is.

— Artikel 12 EG

57 Artikel 12 EG, waarin het algemene beginsel van non-discriminatie op grond van nationaliteit is neergelegd, kan slechts autonoom worden toegepast in onder het gemeenschapsrecht vallende situaties waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (zie arresten van 26 november 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Jurispr. blz. I-10981, punt 25, en 11 december 2003, AMOK, C-289/02, Jurispr. blz. I-15059, punt 25).

58 Met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers wordt dit beginsel ten uitvoer gelegd en geconcretiseerd door artikel 39 EG.

59 Aangezien het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG valt, behoeft dus geen uitspraak te worden gedaan over artikel 12 EG.

60 Derhalve moet op het eerste onderdeel van de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 39 EG en 12 EG er zich niet tegen verzetten dat een particulier die vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat verhuist wegens een verandering van zijn arbeidsplaats en die daarbij zijn voertuig in laatstgenoemde lidstaat invoert, onderworpen wordt aan een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA.

Het eerste onderdeel van de tweede vraag

61 Met het eerste onderdeel van zijn tweede vraag legt de verwijzende rechter in wezen twee verschillende vragen voor aan het Hof. Enerzijds vraagt hij of de basis-NoVA een douanerecht of een heffing van gelijke werking vormt in de zin

van de artikelen 23 EG en 25 EG en anderzijds of, en in voorkomend geval in welke mate, deze heffing een binnenlandse discriminerende belasting is die derhalve in strijd is met artikel 90 EG.

62 Om te beginnen zij opgemerkt dat, anders dan de echtelieden Weigel betogen, uit artikel 2 van verordening nr. 918/83 blijkt dat deze verordening niet van toepassing is op het hoofdgeding. Binnen de werkingssfeer van deze verordening vallen immers enkel de persoonlijke goederen, ingevoerd door natuurlijke personen die hun normale verblijfplaats naar het douanegebied van de Gemeenschap overbrengen. De echtelieden Weigel zijn evenwel verhuisd van de lidstaat waar zij verbleven naar een andere lidstaat.

63 Met betrekking tot de respectieve werkingssferen van de artikelen 25 EG en 90 EG volgt uit vaste rechtspraak dat de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking en die betreffende discriminerende binnenlandse belastingen niet cumulatief toepasselijk zijn, zodat eenzelfde heffing in het systeem van het Verdrag niet gelijktijdig tot beide categorieën kan behoren (zie arresten van 23 april 2002, Nygård, C-234/99, Jurispr. blz. I-3657, punt 17; 19 september 2002, Tulliasiamies en Siilin, C-101/00, Jurispr. blz. I-7487, punt 115, en 17 juni 2003, De Danske Bilimportører, C-383/01, Jurispr. blz. I-6065, punt 33).

— De artikelen 23 EG en 25 EG

64 Volgens vaste rechtspraak (zie met name arresten van 17 juli 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Jurispr. blz. I-4085, punt 20, en 2 april 1998, Outokumpu, C-213/96, Jurispr. blz. I-1777, punt 20) vormt elke eenzijdig opgelegde geldelijke last, ongeacht de benaming of de structuur ervan, die wegens grensoverschrijding over goederen wordt geheven en geen douanerecht stricto sensu is, een heffing van gelijke werking in de zin van de artikelen 23 EG en 25 EG. Een dergelijke last valt

evenwel niet onder deze kwalificatie, wanneer hij behoort tot een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor categorieën producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong van de producten toegepaste criteria, in welk geval hij binnen de werkingssfeer van artikel 90 EG valt (zie in die zin arrest Nygård, reeds aangehaald, punt 19).

65 In casu is de basis-NoVA duidelijk van fiscale aard en wordt zij niet geheven wegens overschrijding van de grens van de lidstaat die deze belasting heeft ingevoerd, maar op basis van andere belastbare feiten, waaronder de eerste registratie van het voertuig op het grondgebied van die staat. Derhalve moet zij worden geacht deel uit te maken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen op goederen, en derhalve aan artikel 90 EG worden getoetst (zie in die zin arrest De Danske Bilimportører, reeds aangehaald, punt 34).

— Artikel 90 EG

66 Met betrekking tot de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen heeft het Hof geoordeeld dat artikel 90 EG de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen beoogt te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en ingevoerde producten (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Commissie/Denemarken, punt 9; Nunes Tadeu, punt 18, en Tulliasiamies en Siilin, punt 52).

67 Volgens vaste rechtspraak wordt artikel 90, eerste alinea, EG geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op het soortgelijke nationale product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, zij het slechts in sommige gevallen, hoger wordt belast (zie arrest van 23 oktober 1997, Commissie/Griekenland, C-375/95, Jurispr. blz. I-5981, punten 20 en 29; arrest Outokumpu, reeds aangehaald, punt 34, en arrest van 22 februari 2001, Gomes Valente, C-393/98, Jurispr. blz. I-1327, punt 21).

68 Uit een vergelijking van de belastingregeling voor ingevoerde gebruikte voertuigen zoals die aan de orde is in het hoofdgeding, en de regeling voor ter plaatse aangekochte gebruikte voertuigen, die soortgelijke of concurrerende producten vormen, blijkt dat de basis-NoVA zonder onderscheid wordt geheven op deze twee categorieën van motorvoertuigen. Weliswaar betaalt degene die een reeds in Oostenrijk geregistreerd gebruikt voertuig koopt niet rechtstreeks de basis-NoVA, maar toch omvat de prijs die voor dat voertuig wordt betaald reeds een restant van de basis-NoVA, dat vermindert naar evenredigheid van de waardevermindering als gevolg van het gebruik van het voertuig.

69 Op deze twee categorieën van gebruikte motorvoertuigen rust enkel dezelfde fiscale last wanneer het bedrag van een verbruiksbelasting als de basis-NoVA, die wordt geheven op gebruikte motorvoertuigen die uit een andere lidstaat afkomstig zijn, niet hoger is dan het bedrag van de basis-NoVA dat nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Nunes Tadeu, punt 20, en Gomes Valente, punt 23).

70 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat het strijdig is met artikel 90, eerste alinea, EG om op ingevoerde gebruikte motorvoertuigen een belasting te heffen die is gebaseerd op een hogere dan de werkelijke waarde van het voertuig, waardoor dergelijke voertuigen zwaarder worden belast dan in het binnenland verkochte soortgelijke gebruikte voertuigen (zie in die zin arrest Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, punt 22). Bij de belasting van ingevoerde gebruikte motorvoertuigen moet dus rekening worden gehouden met de werkelijke waardevermindering ervan.

71 Om discriminerende belasting te vermijden, moet de waarde van het ingevoerde gebruikte voertuig, die de administratie als belastbare grondslag hanteert, een getrouwe weergave zijn van de waarde van een soortgelijk voertuig dat reeds op het nationale grondgebied is geregistreerd.

72 Blijkens het dossier, en in het bijzonder de circulaire van 1 september 1995, maakt de Oostenrijkse administratie bij de bepaling van de waarde van ingevoerde gebruikte voertuigen, waarop de basis-NoVA is gebaseerd, gebruik van de marktwaarde van deze voertuigen. Dit is een forfaitaire waarde die berust op de Eurotax-noteringen en welke doorgaans overeenstemt met de prijs die zou kunnen worden verkregen bij de verkoop van het ingevoerde voertuig aan een particulier op het nationale grondgebied.

73 In verband met een dergelijke waardeschatting heeft het Hof erkend dat, ofschoon de werkelijke waardevermindering van voertuigen alleen maar kan worden bepaald door een waardeschatting of expertise van elk exemplaar, een lidstaat de omslachtigheid van een dergelijk stelsel kan vermijden en door middel van forfaitaire tabellen, die zijn vastgelegd in een wettelijke of bestuurlijke bepaling en berekend op basis van criteria als ouderdom, kilometerstand, staat van onderhoud, type aandrijving, merk of model van het voertuig, een waarde van gebruikte voertuigen kan vastleggen die in het algemeen de werkelijke waarde zeer sterk benadert (arrest Gomes Valente, reeds aangehaald, punt 24).

74 Het Hof heeft eveneens erkend dat de autoriteiten van een lidstaat bij de opstelling van deze tabellen kunnen uitgaan van de lijst van gemiddelde prijzen van gebruikte voertuigen op de nationale markt of van een lijst van gemiddelde marktprijzen die in de sector als referentie wordt gebruikt (arrest Gomes Valente, reeds aangehaald, punt 25).

75 Teneinde elke discriminatie te vermijden is het bijgevolg nodig dat de op basis van de Eurotax-noteringen opgestelde forfaitaire tarieven nauwkeurig de werkelijke waardevermindering van de voertuigen weerspiegelen en ervoor zorgen dat de belasting over ingevoerde gebruikte voertuigen in geen geval hoger is dan het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd.

76 Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de op de marktwaarde gebaseerde methode voldoet aan de in het voorgaande punt opgesomde voorwaarden.

77 Tot staving van hun verzet tegen de berekening van de basis-NoVA op grond van de marktwaarde voeren de echtelieden Weigel met name aan dat de prijzen van gebruikte voertuigen in Duitsland lager waren dan in Oostenrijk. Onder verwijzing naar punt 18 van het arrest Nunes Tadeu, reeds aangehaald, zijn zij in het bijzonder van mening dat genoemde heffing het concurrentievoordeel dat deze voertuigen zonder deze belasting op de Oostenrijkse markt zouden genieten, tenietdoet.

78 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat een nationale belastingregeling die erop is gericht een concurrentievoordeel van ingevoerde producten ten opzichte van nationale producten teniet te doen, kennelijk in strijd is met artikel 90 EG (arrest Nunes Tadeu, reeds aangehaald, punt 18).

79 Blijkens het dossier, en in het bijzonder de circulaire van 1 september 1995, is de marktwaarde een forfaitaire waarde welke doorgaans overeenstemt met de prijs die zou kunnen worden verkregen bij de verkoop van het ingevoerde voertuig aan een particulier op het nationale grondgebied. De basis-NoVA, die wordt geheven op ingevoerde gebruikte motorvoertuigen, stemt bijgevolg gewoonlijk overeen met de NoVA die nog rust op de waarde van reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte voertuigen.

80 In deze omstandigheden kan een verbruiksbelasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA een marktdeelnemer niet beletten voordeel te halen uit de prijsverschillen die tussen de lidstaten bestaan inzake gebruikte voertuigen.

81 Uit hetgeen voorafgaat, volgt dat op het eerste onderdeel van de tweede vraag moet worden geantwoord dat:

— een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA een binnenlandse belasting is waarvan de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht niet moet worden getoetst aan de artikelen 23 EG en 25 EG, maar aan artikel 90 EG,

— artikel 90 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA voorzover zij nauwkeurig de werkelijke waardevermindering van de door een particulier ingevoerde gebruikte motorvoertuigen weerspiegelt en de belasting over ingevoerde gebruikte voertuigen in geen geval hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd.

De toeslag van 20 %

Het tweede onderdeel van de tweede vraag

82 Met betrekking tot de in § 6, lid 6, van het NoVAG bedoelde toeslag van 20 % moet eerst het tweede onderdeel van de tweede vraag worden onderzocht.

— De artikelen 23 EG en 25 EG

83 Blijkens het dossier wordt de toeslag van 20% slechts zeer uitzonderlijk geheven op zuiver nationale verrichtingen. Er zij evenwel aan herinnerd dat een belasting die zowel op ingevoerde als op binnenlandse producten wordt gelegd, maar die in feite uitsluitend de ingevoerde producten treft omdat er slechts een uiterst kleine binnenlandse productie bestaat, geen heffing van gelijke werking als een invoerrecht is in de zin van de artikelen 23 EG en 25 EG, indien zij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waardoor groepen producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve criteria die onafhankelijk van de oorsprong der producten worden toegepast. Zij is derhalve een binnenlandse belasting in de zin van artikel 90 EG (arresten van 7 mei 1987, Cooperativa Co-Frutta, 193/85, Jurispr. blz. 2085, punt 14, en 16 juli 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punt 53).

84 Hetzelfde geldt voor de toeslag van 20%. Derhalve moet een dergelijke belasting niet aan de artikelen 23 EG en 25 EG worden getoetst, maar aan artikel 90 EG.

— Artikel 90 EG

85 Het gemeenschapsrecht staat in de huidige stand van zijn ontwikkeling niet in de weg aan de vrijheid van iedere lidstaat om aan de hand van objectieve criteria voor bepaalde producten, zelfs indien deze gelijksoortig zijn in de zin van artikel

90, eerste alinea, EG, een stelsel van gedifferentieerde belastingheffing in te voeren. Zulke differentiaties verdragen zich evenwel slechts met het gemeenschapsrecht, wanneer zij gericht zijn op de verwezenlijking van economische beleidsoogmerken die zelf ook met de vereisten van het Verdrag en van het afgeleide recht verenigbaar zijn, en wanneer in de uitvoeringsbepalingen iedere rechtstreekse of indirecte discriminatie van importen uit andere lidstaten of iedere vorm van bescherming van concurrerende nationale producties wordt vermeden (zie in die zin arrest van 7 april 1987, Commissie/Frankrijk, 196/85, Jurispr. blz. 1597, punt 6, en arrest Outokumpu, reeds aangehaald, punt 30).

86 Het Hof heeft ook reeds geoordeeld dat het niet verenigbaar kan worden geacht met het in artikel 90 EG neergelegde discriminatieverbod, wanneer men de hogere belasting doet afhangen van een criterium dat per definitie nimmer van toepassing kan zijn op nationale producten die gelijksoortig zijn. Een dergelijke regeling zou de nationale producten bij voorbaat uitsluiten van de zwaarste belasting (zie arrest van 15 maart 1983, Commissie/Italië, 319/81, Jurispr. blz. 601, punt 17). Het heeft tevens geoordeeld dat een gedifferentieerde belasting zich niet verdraagt met het gemeenschapsrecht, wanneer de zwaarst belaste producten naar hun aard ingevoerde producten zijn (zie arrest van 4 maart 1986, Commissie/Denemarken, 106/84, Jurispr. blz. 833, punt 21).

87 De toeslag van 20 % wordt doorgaans slechts geheven op de basis-NoVA in verband met ingevoerde gebruikte motorvoertuigen en is slechts uitzonderlijk van toepassing op de basis-NoVA in verband met zuiver nationale verrichtingen. Nu deze toeslag van 20 % ertoe strekt de gestelde concurrentieverstoringen te ondervangen, zij erop gewezen dat een belasting die strekt tot het tenietdoen van een concurrentievoordeel van ingevoerde producten ten opzichte van nationale producten, kennelijk in strijd is met artikel 90 EG.

88 Derhalve moet worden vastgesteld dat een heffing zoals de toeslag van 20 % niet verenigbaar is met artikel 90 EG.

89 Bijgevolg moet op het tweede onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 90 EG aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat, in geval van invoer door een particulier van een uit een andere lidstaat afkomstig gebruikt voertuig, een toeslag van 20 % wordt geheven op een belasting die de kenmerken vertoont van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-NoVA.

Het tweede onderdeel van de eerste vraag en de derde vraag

90 Gelet op het antwoord op het tweede onderdeel van de tweede vraag behoeft het tweede onderdeel van de eerste vraag, noch de derde vraag, te worden beantwoord.

Kosten

91 De kosten door de Oostenrijkse, de Deense en de Finse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een voor de verwijzende rechter gerezen incident te beschouwen, zodat die over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 20 september 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De artikelen 39 EG en 12 EG verzetten er zich niet tegen dat een particulier die vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat verhuist wegens een verandering van zijn arbeidsplaats en die daarbij zijn voertuig in laatstgenoemde lidstaat invoert, onderworpen wordt aan een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-„Normverbrauchsabgabe".

2) Een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-„Normverbrauchsabgabe" is een binnenlandse belasting waarvan de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht niet moet worden getoetst aan de artikelen 23 EG en 25 EG, maar aan artikel 90 EG.

3) Artikel 90 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een verbruiksbelasting zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-„Normverbrauchsabgabe" voorzover zij nauwkeurig de werkelijke waardevermindering van de door een particulier ingevoerde gebruikte motorvoer-

tuigen weerspiegelt en de belasting over ingevoerde gebruikte voertuigen in geen geval hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte motorvoertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd.

4) Artikel 90 EG moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat, in geval van invoer door een particulier van een uit een andere lidstaat afkomstig gebruikt voertuig, een toeslag van 20 % wordt geheven op een belasting die de kenmerken vertoont van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde basis-„Normverbrauchsabgabe".

Skouris Gulmann Puissochet

Schintgen Colneric

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

R. Grass

De president

V. Skouris