URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

15. September 2005 *

In der Rechtssache C-464/02

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Artikel 226 EG, eingereicht am 23. Dezember 2002,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch N. B. Rasmussen und D. Martin als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Dänemark, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

unterstützt durch

Republik Finnland, vertreten durch T. Pynnä als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelferin,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, der Richterin N. Colneric (Berichterstatterin) sowie der Richter K. Schiemann, E. Juhász und E. Levits,

Generalanwalt: F. G. Jacobs,
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. November 2004,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Januar 2005

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 39 EG in Verbindung mit Artikel 10 EG verstoßen hat, dass

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nicht zulassen, dass Arbeitnehmer, die in einem Nachbarmitgliedstaat einer Beschäftigung nachgehen und ihren Wohnsitz in Dänemark haben, ein Firmenfahrzeug beruflich und privat nutzen, das in diesem Nachbarmitgliedstaat zugelassen ist, in dem das Unternehmen ihres Arbeitgebers seinen Sitz hat, und

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nur dann zulassen, dass Arbeitnehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union einer Beschäftigung nachgehen und ihren Wohnsitz in Dänemark haben, ein Kraftfahrzeug und insbesondere ein Firmenfahrzeug beruflich und/oder privat nutzen, das in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem ihr Arbeitgeber seinen Unternehmenssitz oder seine Hauptniederlassung hat, wenn die Beschäftigung bei dem im Ausland ansässigen Unternehmen ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt und für die Nutzung eine Steuer gezahlt wird,

und dem Königreich Dänemark die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

2 Das Königreich Dänemark beantragt, die Klage abzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 10 EG lautet:

„Die Mitgliedstaaten treffen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben. Sie erleichtern dieser die Erfüllung ihrer Aufgabe.

Sie unterlassen alle Maßnahmen, welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrags gefährden könnten."

4 Artikel 39 EG bestimmt:

„(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt — vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen — den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;

c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung."

5 Die Artikel 3 und 4 der Richtlinie 83/182/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel (ABl. L 105, S. 59) betreffen die vorübergehende Einfuhr von bestimmten Verkehrsmitteln für die private Nutzung sowie von Personenfahrzeugen für die berufliche Nutzung. Diese Bestimmungen gelten für Privatpersonen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem der vorübergehenden Einfuhr haben.

Nationales Recht

Die nationale Regelung mit Stand 8. April 1997 und die dazugehörige Verwaltungspraxis

6 Die Regelung, die in Kraft war, als die Kommission am 8. April 1997 ein erstes Mahnschreiben versandte und am 18. Mai 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme abgab (im Folgenden: ursprüngliche Regelung), ergab sich aus den Bestimmungen des Erlasses Nr. 592 des Transportministers vom 24. Juni 1996 über die Zulassung von Kraftfahrzeugen (im Folgenden: Erlass Nr. 592). Diese Regelung wurde im Lauf des Vorverfahrens geändert. Sie gilt nach dem Inkrafttreten der Änderung am 1. Juli 1999 weiter, soweit die Änderung keine Anwendung findet.

7 Gemäß dem Erlass Nr. 592 darf, wer seinen Wohnsitz in Dänemark hat, dort grundsätzlich nur ein vor Inbetriebnahme im Inland zugelassenes und mit amtlichen Kennzeichen versehenes Fahrzeug benutzen, da nach Artikel 1 dieses Erlasses „[j]edes Kraftfahrzeug und jeder Traktor mit Ausnahme der in den §§ 74 und 75 des Straßenverkehrsgesetzes [færdselslov] genannten Fahrzeuge ... vor Inbetriebnahme zugelassen und mit amtlichem/n Kennzeichen versehen sein" muss.

8 Die Zulassung eines Fahrzeugs in Dänemark unterliegt der Zahlung einer Zulassungsteuer.

9 Die Benutzung eines in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Fahrzeugs in Dänemark ohne dänische Zulassung kann ausnahmsweise erlaubt werden. Nach § 106 des Erlasses Nr. 592 wird eine solche Erlaubnis durch die Zentralregisterbehörde nur erteilt, wenn das Fahrzeug hauptsächlich außerhalb Dänemarks benutzt wird und es ganz besondere Gründe dafür gibt, vom Erfordernis der Zulassung in Dänemark abzusehen.

10 Nach § 106 Absatz 2 des Erlasses Nr. 592 wird diese Erlaubnis grundsätzlich nur für eine private Nutzung erteilt. Nach den Ausnahmebestimmungen zu § 106 wird eine Erlaubnis zur beruflichen Nutzung eines in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Fahrzeugs jedoch in bestimmten Fällen erteilt.

11 Im Rahmen dieser Regelung bestand die dänische Verwaltungspraxis darin, Anträge auf Erteilung einer Erlaubnis für Geschäftsfahrten, u. a. für Kundenbesuche, in Dänemark abzulehnen. Jedenfalls war es nicht erlaubt, Firmenfahrzeuge z. B. außerhalb der Arbeitszeit privat zu nutzen. Eine Erlaubnis wurde jedoch grundsätzlich für die der Beförderung des Fahrers dienende Hin- und Rückfahrt zwischen der Grenze und dem (Haupt)-Wohnsitz in Dänemark für Wochenenden, Ferien und Feiertage erteilt.

12 Wer sich nicht an diese Nutzungsbeschränkungen von Firmenfahrzeugen hielt, wurde mit einer Geldbuße belegt.

Die ab dem 1. Juli 1999 geltende nationale Regelung und die dazugehörige Verwaltungspraxis

13 Mit Wirkung vom 1. Juli 1999 wurden das Gesetz über die Zulassungsteuer auf Kraftfahrzeuge (lov am registreringsafgift af motorkøretøjer, im Folgenden: Zulassungsteuergesetz) sowie der Erlass Nr. 916 vom 8. Dezember 1997 über die Zulassung und die technische Überprüfung von Kraftfahrzeugen, der den Erlass Nr. 592 ersetzt hatte, geändert, und es erging der Erlass Nr. 502 vom 21. Juni 1999 über die Zulassungsteuer auf Kraftfahrzeuge (im Folgenden insgesamt: geänderte Regelung).

14 Nach den Erklärungen der dänischen Regierung in der mündlichen Verhandlung gibt es zwei grundlegende Unterschiede zwischen der ursprünglichen und der geänderten Regelung. Zum einen muss nach der geänderten Regelung das in einem anderen Mitgliedstaat zugelassene Fahrzeug nicht mehr mit amtlichen dänischen Kennzeichen zugelassen werden. Zum anderen sieht die geänderte Regelung die Zahlung der Zulassungsteuer nicht mehr zum vollen Satz, sondern im anteiligen Verhältnis der Nutzungsdauer des Fahrzeugs in Dänemark vor.

15 § 1 Absätze 1 und 2 des Zulassungsteuergesetzes bestimmt:

„1. Auf Kraftfahrzeuge, die nach dem Straßenverkehrsgesetz [færdselslov] zulassungspflichtig sind, sowie auf Anhänger und Sattelauflieger solcher Fahrzeuge ist eine Steuer an die Staatskasse zu entrichten. Diese Steuer wird bei der Erstzulassung des Fahrzeugs fällig, sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist.

2. Der Steuer unterliegen außerdem die in den §§ 4 und 5 genannten Fahrzeuge, die mit ausländischen amtlichen Kennzeichen zugelassen sind und von einer Person mit Wohnsitz im Inland benutzt werden, vgl. § 3a Absatz 6."

16 Besagte §§ 4 und 5 des Zulassungsteuergesetzes enthalten im Wesentlichen die Vorschriften zur Berechnung des Betrages der Zulassungsteuer für die verschiedenen Fahrzeugkategorien wie Neufahrzeuge, nach Maßgabe ihres Alters besteuerte Gebrauchtfahrzeuge und Nutzfahrzeuge.

17 § 3a dieses Gesetzes, der die Regelung über die Zulassungsteuer für den Fall der vorübergehenden Zulassung (im Folgenden: Steuer auf die vorübergehende Zulassung) enthält, bestimmt:

„1. Die staatlichen Zoll- und Steuerbehörden können auf Antrag zulassen, dass die Zahlung der Steuer auf zulassungspflichtige Kraftfahrzeuge, die zur vorübergehenden Nutzung im Inland zugelassen sind, gemäß Absatz 2 erfolgen kann, wenn

1. das Fahrzeug einem Ausländer gehört und von diesem im Inland während eines vorübergehenden Aufenthalts benutzt wird oder

2. das Fahrzeug einem Unternehmen oder einer festen Betriebsstätte im Ausland gehört und einer Person mit Wohnsitz im Inland zur beruflichen und privaten Nutzung im betreffenden Ausland und im Inland überlassen ist, wenn die Beschäftigung bei dem Unternehmen oder der festen Betriebsstätte die Haupterwerbstätigkeit des Arbeitnehmers darstellt.

2. Die Steuer ist vierteljährlich im Voraus in Höhe von 3 % der berechneten Steuer je angefangenes Quartal zu entrichten. Daneben ist ein Zuschlag von 1,5 % der nach erfolgter Zahlung noch ausstehenden Zulassungsteuer je angefangenes Quartal zu entrichten. Bei der ersten Zahlung ist außerdem eine Sicherheit, die der Steuer und dem Zuschlag für das erste Quartal entspricht, zur Deckung etwaiger Außenstände im Zusammenhang mit der Zulassung zu zahlen.

3. Schuldner der Steuer nach Absatz 1 Nummer 2 ist derjenige, der das Fahrzeug der Person mit Wohnsitz im Inland zur Verfügung stellt. ...

...

6. Die Absätze 1 bis 5 finden entsprechende Anwendung auf Kraftfahrzeuge im Sinne von Absatz 1 Nummer 2, die mit ausländischen amtlichen Kennzeichen zugelassen sind.

7. Bei den in § 4 und § 5 Absatz 1 genannten Kraftfahrzeugen, die eine Person mit Wohnsitz im Inland dort allein zur Erbringung ihrer Arbeitsleistung für einen Arbeitgeber im Sinne von Absatz 1 Nummer 2 benutzt, können die Zoll- und Steuerbehörden zulassen, dass die Steuer je Tag der Nutzung des Fahrzeugs im Inland entrichtet wird. Die Steuer beträgt 60 DKK/Tag für Fahrzeuge im Sinne des § 4 und 30 DKK/Tag für Fahrzeuge im Sinne des § 5 Absatz 1. Fahrzeuge im Sinne von § 5 Absatz 3, § 5 Absatz 5 Nummer 2 und § 5 Absatz 10 [betreffend bestimmte Kategorien von Nutzfahrzeugen mit einem bestimmten Gewicht oder Nutzungszweck] unterliegen nicht der Steuer, wenn die Person mit Wohnsitz im Inland sie dort allein zur Erbringung ihrer Arbeitsleistung für einen Arbeitgeber im Sinne von Absatz 1 Nummer 2 benutzt.

...

9. Der Finanzminister kann nähere Bestimmungen über die Erteilung und Vorlage der Erlaubnis und über die Entrichtung der in den Absätzen 1 bis 8 genannten Steuern und Zuschläge erlassen."

18 Für Personen, die die Voraussetzungen des § 3a Absatz 1 des Zulassungsteuergesetzes nicht erfüllen, insbesondere die Voraussetzung, dass die Beschäftigung die Haupterwerbstätigkeit des Arbeitnehmers ist, gilt weiter die ursprüngliche Regelung.

19 Der am 1. Juli 1999 in Kraft getretene neue Absatz 4 von § 115 des Erlasses Nr. 916 bestimmt:

„Eine Person mit Wohnsitz im Inland darf ... ein Kraftfahrzeug führen, das ihr von einem Unternehmen oder einer festen Betriebsstätte im Ausland entweder zur beruflichen oder zur beruflichen und privaten Nutzung im betreffenden Ausland und im Inland überlassen ist. Die Beschäftigung bei diesem Unternehmen oder bei dieser festen Betriebsstätte muss die Haupterwerbstätigkeit des Betroffenen sein. Voraussetzung für die Fahrten ist die auf Antrag von den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden erteilte Erlaubnis zur Entrichtung der Zulassungsteuer für das Fahrzeug nach den vom Finanzminister erlassenen Bestimmungen. Die Erlaubnis muss im Fahrzeug während der Fahrten im Inland mitgeführt und der Polizei auf Verlangen vorgelegt werden."

20 Nach § 117 Absatz 3 dieses Erlasses können „[d]ie staatlichen Zoll- und Steuerbehörden ... auf Antrag zulassen, dass die Steuer auf zulassungspflichtige Kraftfahrzeuge, die zur vorübergehenden Nutzung im Inland zugelassen sind, nach den vom Finanzminister erlassenen Bestimmungen bezahlt wird, wenn das Fahrzeug einem Ausländer gehört und von ihm im Inland während eines vorübergehenden Aufenthalts benutzt wird".

21 Kapitel 2 des nach § 3a Absatz 9 des Zulassungsteuergesetzes ergangenen Erlasses Nr. 502 enthält Vorschriften über die Zahlung dieser anteiligen Steuer.

22 § 5 Absätze 3 und 6 dieses Erlasses bestimmt:

„3. Einer Person mit Wohnsitz im Inland, der von einem Unternehmen oder einer festen Betriebsstätte im Ausland ein zulassungspflichtiges Kraftfahrzeug zur beruflichen und privaten Nutzung überlassen ist, kann von den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden auf Antrag gestattet werden, die Steuer nach den in Absatz 1 beschriebenen Modalitäten zu entrichten, wenn die Beschäftigung bei dem Unternehmen oder der festen Betriebsstätte ihre Haupterwerbstätigkeit ist. Diese Erlaubnis kann nur für ein Fahrzeug erteilt werden, das sowohl im Inland als auch in dem Land, in dem sich das Unternehmen oder die feste Betriebsstätte befinden, benutzt werden soll. Sie wird nach folgenden Modalitäten erteilt:

1. Das Fahrzeug muss den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden zur Berechnung der zu entrichtenden Steuer vorgeführt werden.

2. Dem Antrag ist ein Beleg dafür beizufügen, dass die Beschäftigung bei dem ausländischen Unternehmen die Haupterwerbstätigkeit des Betroffenen ist.

...

6. Bei Fahrten im Inland müssen die in den Absätzen 1 und 3 genannten Erlaubnisse im Fahrzeug mitgeführt werden. Außerdem ist im Fahrzeuginnern an

der Windschutzscheibe an von außen gut sichtbarer Stelle eine von den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden ausgegebene Vignette anzubringen. Bei Motorrädern ist die Vignette an für Passanten gut sichtbarer Stelle anzubringen."

23 § 6 Absatz 1 dieses Erlasses sieht vor:

„Einer Person mit Wohnsitz im Inland, der von einem Unternehmen oder einer festen Betriebsstätte im Ausland ein zulassungspflichtiges Kraftfahrzeug im Sinne von § 4 oder § 5 Absatz 1 des Zulassungsteuergesetzes zur beruflichen Nutzung im Inland überlassen ist, kann von den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden auf Antrag gestattet werden, die Steuer pro Tag zu entrichten, wenn die Beschäftigung bei dem Unternehmen oder der festen Betriebsstätte ihre Haupterwerbstätigkeit ist. Dem Antrag ist ein Beleg dafür beizufügen, dass die Beschäftigung bei dem ausländischen Unternehmen die Haupterwerbstätigkeit des Betroffenen ist."

24 In Bezug auf die Tagessteuer bestimmt Abschnitt 1.4 des Rundschreibens Nr. 102 vom 28. Juni 1999, das 2001 durch die Leitlinien der Zoll- und Steuerverwaltung über die Verbrauchsteuern und über die Veranlagung ersetzt wurde (Lignings-vejledning, siehe Rundschreiben Nr. 172 vom 20. September 2001):

„Fahrzeuge, für die die Vorschriften über die Tagessteuer gelten, dürfen nicht privat, auch nicht für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort, es sei denn, sie geschieht ausdrücklich im betrieblichen Interesse, genutzt werden. ... Dagegen kann die übliche (tägliche) Fahrt einer Person mit Wohnsitz im Inland zwischen Wohn- und Arbeitsort nicht als ausdrücklich im betrieblichen Interesse liegend angesehen werden."

25 Die dänische Verwaltungspraxis in Bezug auf die Entrichtung der vierteljährlichen Steuer oder der Tagessteuer stellt sich nach Angaben der dänischen Regierung wie folgt dar:

— Bei der regionalen Zoll- und Steuerbehörde wird ein schriftlicher Antrag gestellt, der die Angabe enthält, ob er die Tagessteuer oder die vierteljährliche Steuer betrifft.

— Diesem Antrag wird eine Bescheinigung über die Beschäftigung im Ausland beigefügt, die Angaben über die Beschäftigungsbedingungen und u. a. darüber enthält, ob die ausgeübte Beschäftigung die Haupterwerbstätigkeit des Arbeitnehmers ist.

— Der Antrag wird im Allgemeinen innerhalb von drei oder vier Tagen nach Stellung bearbeitet.

— Die Erlaubnis wird unter der Voraussetzung erteilt, dass das Fahrzeug sowohl im Land des Arbeitgebers als auch im Land des Arbeitnehmers benutzt wird. Wird das Fahrzeug ausschließlich im Land des Arbeitnehmers benutzt, liegt keine grenzüberschreitende Tätigkeit vor.

— Erfüllt der Antrag die gesetzlichen Voraussetzungen, insbesondere in Bezug auf die Haupterwerbstätigkeit, wird die Erlaubnis sowohl für die Tagessteuer als auch für die vierteljährliche Steuer ohne weiteres erteilt.

— Ist die Entrichtung der vierteljährlichen Steuer oder der Tagessteuer gestattet worden, kann der Betroffene von den Zoll- und Steuerbehörden die entsprechenden Vignetten erhalten.

— Die Regelung über die Tagessteuer sieht die Erteilung einer bestimmten Anzahl von Vignetten vor, auf denen das amtliche Kennzeichen des Fahrzeugs eingetragen ist. Damit das Fahrzeug in Dänemark benutzt werden darf, müssen der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer das Datum der Fahrt auf einer Vignette angeben. Bei Entrichtung der vierteljährlichen Steuer wird eine Vignette für die Gültigkeitsdauer der Erlaubnis (höchstens zwei Jahre) erteilt. Die Gültigkeitsdauer wird auf den Vierteljahresvignetten angegeben. Das amtliche Kennzeichen des Fahrzeugs ist auf den Vignetten eingetragen. Die Vignetten müssen sichtbar an der Windschutzscheibe angebracht werden.

— Im Rahmen der Erteilung einer Erlaubnis zur vierteljährlichen Entrichtung der Steuer nimmt die regionale Zoll- und Steuerbehörde eine vorläufige Schätzung des Fahrzeugwerts vor. Dieser Verfahrensabschnitt ist allen Fahrzeugen gemeinsam, die in Dänemark erstmals zugelassen werden, einschließlich der Neufahrzeuge, für die im Voraus kein Preis angemeldet und genehmigt ist. Er findet deshalb insbesondere auf eingeführte Gebrauchtfahrzeuge Anwendung.

— Für die Schätzung muss das Fahrzeug der örtlichen Zoll- und Steuerbehörde präsentiert werden. Eine gegenständliche Vorführung ist jedoch im Allgemeinen nicht erforderlich, da der Wert eines Fahrzeugs eines gängigen Modells auf der Grundlage der Fahrzeugpapiere geschätzt werden kann.

Vorverfahren

26 Die Kommission leitete das Vertragsverletzungsverfahren ein, da die ursprüngliche Regelung ihrer Ansicht nach nicht mit Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG) in Verbindung mit den Artikeln 48 und 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG und 49 EG) vereinbar war.

27 Sie forderte das Königreich Dänemark zunächst mit Mahnschreiben vom 8. April 1997 zur Stellungnahme auf und gab dann am 18. Mai 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, mit der sie diesen Mitgliedstaat aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nachzukommen.

28 In einem ergänzenden Mahnschreiben vom 14. September 1999 stellte die Kommission fest, dass auch die geänderte Regelung aus drei Gründen mit den Artikeln 10 EG, 39 EG und 49 EG unvereinbar sei. Erstens sei die Benutzung im Ausland zugelassener Firmenfahrzeuge in Dänemark an die Erteilung einer besonderen Erlaubnis geknüpft. Zweitens hänge die Erteilung dieser Erlaubnis von der Entrichtung einer Steuer ab. Drittens sei die geänderte Regelung unberechtigterweise denjenigen Personen mit Wohnsitz in Dänemark vorbehalten, deren Beschäftigung bei dem Unternehmen oder der Betriebsstätte die Haupterwerbstätigkeit darstelle.

29 Auf die Antwort der dänischen Regierung hin gab die Kommission am 26. September 2000 eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme zur geänderten Regelung ab und forderte das Königreich Dänemark auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nachzukommen.

30 Da die Antwort der dänischen Regierung auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme die Kommission nicht zufrieden stellte, hat diese die vorliegende Klage erhoben.

Zur Klage

31 Die Kommission macht geltend, sowohl die ursprüngliche als auch die geänderte Regelung (im Folgenden zusammen: dänische Regelung) beschränkten die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unter Verstoß gegen Artikel 39 EG in Verbindung mit Artikel 10 EG, ohne aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt zu sein.

Zum Anwendungsbereich des Artikels 39 EG

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

32 Die Kommission macht geltend, die dänische Regelung falle in den Anwendungsbereich des Artikels 39 EG, weil die Vorschriften zur Regelung der Ausübung einer Berufstätigkeit auch Auswirkungen auf den Zugang zum Arbeitsmarkt hätten.

33 Die dänische Regierung entgegnet, unterstützt von der finnischen Regierung, dass die dänische Regelung außerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels 39 EG liege, weil sie keineswegs den Zugang zum Arbeitsmarkt beschränke. Nach Ansicht der dänischen Regierung betrifft sie nur die Arbeitsbedingungen. Der Grundsatz, dass ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark dort keine freie Fahrt mit einem im Ausland zugelassenen Firmenfahrzeug genieße, werde als solches von Artikel 39 EG nicht erfasst.

Würdigung durch den Gerichtshof

34 Sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit sollen den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung von beruflichen Tätigkeiten aller Art im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen solchen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen (Urteile vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 94, vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-232/01, Van Lent, Slg. 2003, I-11525, Randnr. 15, und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01, Weigel, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 52).

35 Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (Urteil Bosman, Randnr. 96).

36 Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sie den Zugang der Arbeitnehmer zum Arbeitsmarkt beeinflussen (Urteil vom 27. Januar 2000 in der Rechtssache C-190/98, Graf, Slg. 2000, I-493, Randnr. 23).

37 Die Modalitäten der Ausübung einer Tätigkeit sind aber geeignet, auch den Zugang zu der betreffenden Tätigkeit zu beeinflussen. Daher kann eine Regelung, die die Bedingungen der Ausübung einer Erwerbstätigkeit betrifft, eine Beschränkung der Freizügigkeit im Sinne dieser Rechtsprechung darstellen.

38 Folglich liegt die dänische Regelung nicht von vornherein außerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels 39 EG.

Zum Vorliegen von Beschränkungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

39 Die Kommission macht geltend, sowohl die ursprüngliche als auch die geänderte Regelung verstießen gegen die in Artikel 39 EG verankerte Freizügigkeit der Arbeitnehmer, weil sie das Recht der Arbeitnehmer, sich um eine Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat zu bemühen, und die Freiheit der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Arbeitgeber beschränkten, Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark einzustellen.

40 Die ursprüngliche Regelung verbiete es Personen mit Wohnsitz in Dänemark, dort mit im Ausland zugelassenen Firmenfahrzeugen am Straßenverkehr teilzunehmen. Die aus der geänderten Regelung folgende Beschränkung bestehe darin, dass eine vorherige Erlaubnis erforderlich sei und eine Steuer entrichtet werden müsse, die einer Ratenzahlung des Gesamtbetrags der Zulassungsteuer gleichkomme. In anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen würden in Anbetracht der dänischen Regelung darauf verzichten, Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark zu beschäftigen.

41 Die dänische Regierung macht geltend, die dänische Regelung enthalte keine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Die Vorschriften über Firmenfahrzeuge stellten die Gleichheit aller Personen mit Wohnsitz in Dänemark unabhängig davon sicher, ob sie im Inland oder im Ausland beschäftigt seien. Die Vorschriften über die Zulassungsteuer unterschieden nicht zwischen dänischen Staatsangehörigen oder Ausländern, die in Dänemark wohnten und arbeiteten, und dänischen Staatsangehörigen oder Ausländern, die in Dänemark wohnten, aber im Ausland arbeiteten.

42 Die dänische Regierung schließt nicht aus, dass die dänischen Vorschriften über die Zulassungsteuer in Fällen, in denen ein Firmenfahrzeug Teil der Beschäftigungsbedingungen ist, bei isolierter Betrachtung geeignet erscheinen könnten, einen Arbeitgeber dazu zu veranlassen, eher einen Arbeitnehmer aus seinem eigenen Land als einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark einzustellen. Sie wendet sich jedoch gegen eine solche isolierte Betrachtung, da die zusätzlichen Kosten nicht zwangsläufig und immer ein Hindernis für die Einstellung eines Arbeitnehmers mit Wohnsitz in Dänemark darstellten. Wenn das Firmenfahrzeug privat genutzt werden dürfe, sei es ein Teil des Entgelts des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber könne den mit einer solchen Nutzung verbundenen zusätzlichen Kosten bei der Festlegung der sonstigen Einstellungsbedingungen, insbesondere der Gehaltskonditionen, Rechnung tragen. Für einen Arbeitgeber zählten die Gesamtkosten, die der zukünftige Arbeitnehmer ausmache. Diese Kosten umfassten z. B. neben dem eigentlichen Entgelt die Arbeitgeberbeiträge zu den Sozialsystemen.

43 Nach Ansicht der finnischen Regierung stellt die dänische Steuerregelung für im Ausland zugelassene und Personen mit ständigem Wohnsitz in Dänemark überlassene Firmenfahrzeuge keine Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer im Sinne des Artikels 39 EG dar. Das vom Arbeitnehmer frei genutzte Fahrzeug stehe einem eigenen Fahrzeug des Arbeitnehmers gleich. Es werde nicht vorübergehend, sondern ständig genutzt.

44 Die Kommission erwidert auf das Vorbringen, wonach es keine Diskriminierung gebe, dass ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark gegenüber einem Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland bei einer genau gleichen Nutzung eines im Ausland zugelassenen Firmenfahrzeugs in Dänemark offenkundig diskriminiert werde. Die dänische Regelung sei mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, da sie einen Arbeitgeber davon abhalte, einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark zur Wahrnehmung geschäftlicher Aufgaben in diesem Land mit einem im Ausland zugelassenen Firmenfahrzeug einzustellen, während die im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer desselben Unternehmens ihren Tätigkeiten ohne Schwierigkeiten nachgehen könnten. Es gehe nicht darum, Personen mit Wohnsitz in Dänemark steuerlich in eine vorteilhaftere Lage als ihre im Ausland wohnhaften Kollegen zu versetzen. Der Vergleich einer bei einem dänischen Unternehmen beschäftigten Person mit Wohnsitz in Dänemark mit einer bei einem ausländischen Unternehmen beschäftigten Person mit Wohnsitz in Dänemark sei unerheblich.

Würdigung durch den Gerichtshof

45 Nach ständiger Rechtsprechung verbietet Artikel 39 EG nicht nur jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, sondern auch nationale Regelungen, die, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer anwendbar sind, deren Freizügigkeit beeinträchtigen (Urteile Graf, Randnr. 18, und Weigel, Randnrn. 50 und 51).

46 Es liegt auf der Hand, dass die ursprüngliche Regelung, soweit noch anwendbar, wegen der Verpflichtung zur Zulassung eines dem Arbeitnehmer von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Arbeitgeber überlassenen Firmenfahrzeugs in Dänemark geeignet ist, einen solchen Arbeitgeber davon abzuhalten, einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark für eine Arbeit einzustellen, die nicht dessen Haupterwerbstätigkeit darstellt, und dass sie deshalb den Zugang von Personen mit Wohnsitz in Dänemark zu einer solchen Arbeit beeinträchtigen kann.

47 Was Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark anbelangt, die ihre Haupterwerbstätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen ausüben möchten, so beschränkt die geänderte Regelung ebenfalls deren Freizügigkeit, da sie zusätzliche Kosten in Form einer Steuer für die vorübergehende Zulassung unumgänglich macht.

48 Soweit das in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Unternehmen diese Kosten ohne Ausgleich tragen würde, würde es davon abgehalten, einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark einzustellen, der einen höheren Kostenfaktor darstellen würde als ein Arbeitnehmer, der nicht in diesem Staat wohnt.

49 Zwar könnte der Arbeitgeber, wie die dänische Regierung geltend macht, versuchen, das Entgelt eines Arbeitnehmers mit Wohnsitz in Dänemark anzupassen, um die fraglichen Zusatzkosten auszugleichen. Er könnte mit anderen Worten versuchen, diesem Arbeitnehmer ein niedrigeres Gehalt zu zahlen als einem Arbeitnehmer, der gleiche Aufgaben wahrnimmt, aber in einem anderen Mitgliedstaat wohnt.

50 Ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark könnte jedoch bereits davon abgehalten werden, Arbeit in einem anderen Mitgliedstaat zu suchen, wenn er sich darauf einstellen muss, weniger zu verdienen als ein vergleichbarer Arbeitnehmer, der in diesem anderen Mitgliedstaat wohnt. Wie der Gerichtshof in Randnummer

18 des Urteils vom 6. Juli 1988 in der Rechtssache 127/86 (Ledoux, Slg. 1988, 3741) entschieden hat, würde eine Benachteiligung eines Arbeitnehmers in Bezug auf die Beschäftigungsbedingungen gegenüber seinen im Land ihres Arbeitgebers wohnhaften Kollegen die Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft unmittelbar beeinträchtigen.

51 Das Vorbringen der finnischen Regierung, dass es bei gemischt genutzten Firmenfahrzeugen, die in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen und Personen mit ständigem Wohnsitz in Dänemark überlassen seien, keine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit gebe, weil ein solches Fahrzeug dem eigenen Fahrzeug des Arbeitnehmers gleichstehe, beruht auf einer falschen Prämisse. Denn ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, der ein Firmenfahrzeug nicht nur beruflich, sondern auch privat nutzen darf, kann über dieses nicht genauso frei verfügen wie über sein Privatfahrzeug, dessen Nutzung nicht durch die Erfordernisse beschränkt ist, die sich aus den wahrzunehmenden beruflichen Aufgaben ergeben.

52 Somit ist festzustellen, dass die dänische Regelung sowohl in ihrer ursprünglichen als auch in ihrer geänderten Form eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstellt.

53 Solche Maßnahmen wären nur dann als ausdrücklich in Artikel 39 Absatz 3 EG vorgesehene abweichende Maßnahmen zulässig, wenn sie einen mit dem EG-Vertrag vereinbaren berechtigten Zweck verfolgten und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt wären. Zudem müsste ihre Anwendung geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Zweckes zu gewährleisten, und dürfte nicht über das hierzu Erforderliche hinausgehen (vgl. u. a. Urteile Bosman, Randnr. 104, und vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239, Randnr. 77).

Zur Rechtfertigung der Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

54 Die dänische Regierung bringt, unterstützt von der finnischen Regierung, vor, die dänische Regelung sei zulässig und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar und die Zulassungspflicht sei die natürliche Folge der Ausübung der Steuerhoheit. Es sei somit zulässig, Maßnahmen zur Sicherstellung der Erhebung der Zulassungsteuer zu ergreifen, vorausgesetzt, diese Maßnahmen gingen nicht über das dafür Notwendige und Angemessene hinaus.

55 Die dänische Regierung macht geltend, die etwaige beschränkende Wirkung sowohl der ursprünglichen als auch der geänderten Regelung beruhe auf der Notwendigkeit, sicherzustellen, dass die Zulassungsteuer, für die Personen mit Wohnsitz in Dänemark steuerpflichtig seien, nicht umgangen werde. Ohne solche Vorschriften könnten Personen mit Wohnsitz in Dänemark der Entrichtung der Steuer dadurch entgehen, dass sie Gesellschaften oder Zweigniederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat gründeten, über die sie Fahrzeuge, die in diesem anderen Mitgliedstaat zugelassen würden, kauften und in Dänemark nutzten.

56 Was die geänderte Regelung betreffe, so sei das Erfordernis einer vorherigen Erlaubnis zur Entrichtung der Steuer als Tagessteuer oder als vierteljährliche Steuer durch die Notwendigkeit begründet, im Vorhinein die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der dänischen Regelung zu prüfen, wie auch durch die Notwendigkeit, sie im Nachhinein nachweisen zu können. Das Verfahren zur Erteilung der Erlaubnis sei relativ einfach, weil diese jedem Antragsteller, der die beschriebenen Voraussetzungen erfülle, ohne weiteres erteilt werde.

57 Zur von der geänderten Regelung aufgestellten Verpflichtung zur Entrichtung einer vierteljährlichen Steuer oder einer Tagessteuer macht die dänische Regierung geltend, der Gerichtshof habe im Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-451/99 (Cura Anlagen, Slg. 2002, I-3193) anerkannt, dass eine Verbrauchsabgabe verhältnismäßig sei, die proportional zur Dauer der Zulassung des Fahrzeugs in dem Staat sei, in dem es benutzt werde. Sie fügt hinzu, die Entscheidung des Gerichtshofes, dass die in jener Rechtssache fragliche Abgabe unzulässig sei, sei insbesondere damit begründet worden, dass die Höhe der Abgabe nicht proportional zur Dauer dieser Zulassung gewesen sei. Die dänische Regierung entnimmt dem, dass ihre Regelung über die Zulassungsteuer für in einem anderen Mitgliedstaat zugelassene Fahrzeuge nicht mit den Vertragsbestimmungen über die Arbeitnehmerfreizügigkeit unvereinbar ist.

58 Die Voraussetzung der „Haupterwerbstätigkeit", die für die Anwendung der geänderten Regelung erfüllt sein müsse, sei verhältnismäßig. Eine „Haupterwerbstätigkeit" liege dann vor, wenn die Person mit Wohnsitz in Dänemark von einem ausländischen Unternehmen in einer Stelle beschäftigt werde, die einer Vollzeitarbeit entspreche, oder wenn sie mindestens die Hälfte ihrer Einkünfte im Rahmen dieser Beschäftigung beziehe.

59 Diese Voraussetzung solle sicherstellen, dass der Arbeitnehmer, dem ein Firmenfahrzeug zur Verfügung stehe, seine Aufgaben bei dem Arbeitnehmer, der ihm das Fahrzeug stelle, wirklich wahrnehme, da ein rein formales Arbeitsverhältnis nicht ausreiche. Sie sei objektiv und leicht nachprüfbar. Außerdem wäre es viel schwieriger, sich gegen Missbräuche zu wappnen, wenn die geänderte Regelung für jede Person mit Wohnsitz in Dänemark gelten würde, die in Teilzeit oder in Vollzeit in einem anderen Mitgliedstaat arbeite. Wenn dies der Fall wäre, müsste die Polizei jedes im Ausland zugelassene Fahrzeug, das in Dänemark von einer Person mit Wohnsitz in diesem Staat gefahren werde, kontrollieren, um zu prüfen, ob der Fahrer seine Berufstätigkeit wirklich, ob in Vollzeit oder in Teilzeit, in einem anderen Mitgliedstaat ausübe, was eine unangemessene Vorgehensweise darstelle.

60 Die Kommission verneint jegliche Rechtfertigung. Sie wendet sich gegen die Qualifizierung der dänischen Zulassungsteuer als zulässige Abgabe. Die dänische Regelung sei nicht geeignet, die Verwirklichung des Zieles sicherzustellen, wirksam kontrollieren zu können, dass das Fahrzeug nur in zulässigem Umfang genutzt werde.

61 Das Verbot der Nutzung eines im Ausland zugelassenen Firmenfahrzeugs, ohne zu berücksichtigen, ob es sich um eine vorübergehende Einfuhr handele, ob das Fahrzeug zugleich in Dänemark und in dem Staat, in dem es rechtmäßig zugelassen sei, genutzt werden solle und ob es regelmäßig in den Zulassungsstaat rückgeführt werde, sei im Hinblick auf das Ziel der Straßenverkehrssicherheit weder geeignet noch verhältnismäßig. Die mit der geänderten Regelung eingeführte allgemeine Verpflichtung einer vorherigen Erlaubnis für die Entrichtung der Steuer als Tagessteuer oder als vierteljährliche Steuer sei unverhältnismäßig. Solche Maßnahmen könnten nicht mit dem Bemühen gerechtfertigt werden, die Steuerhinterziehung zu bekämpfen.

62 In Bezug auf das vorhergehende Verwaltungsverfahren bestreitet die Kommission, dass es sich um ein einfaches Verfahren handele.

Würdigung durch den Gerichtshof

— Zur ursprünglichen Regelung

63 An der ursprünglichen Regelung, auf die sich der Feststellungsantrag im ersten Gedankenstrich bezieht, beanstandet die Kommission, dass es die Rechtsvorschriften und die Verwaltungspraxis des Königreichs Dänemark nicht zuließen, dass Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, die in einem Nachbarmitgliedstaat einer Beschäftigung nachgingen, die nicht ihre Haupterwerbstätigkeit darstelle, ein Firmenfahrzeug beruflich und privat nutzten, das in diesem Nachbarmitgliedstaat zugelassen sei, in dem das Unternehmen ihres Arbeitgebers seinen Sitz habe.

64 Insoweit ist daran zu erinnern, dass im Rahmen des Artikels 39 EG als „Arbeitnehmer" gilt, wer während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält. In den Genuss der Arbeitnehmerfreizügigkeit kommt, wer eine tatsächliche und echte Tätigkeit ausübt, wobei Tätigkeiten außer Betracht bleiben, die einen so geringen Umfang haben, dass sie sich als völlig untergeordnet und unwesentlich darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Juli 1986 in der Rechtssache 66/85, Lawrie-Blum, Slg. 1986, 2121, Randnrn. 16 und 17, und vom 23. März 2004 in der Rechtssache C-138/02, Collins, Slg. 2004, I-2703, Randnr. 26).

65 Die dänische Regierung beruft sich zur Rechtfertigung der Anwendung der ursprünglichen Regelung auf Arbeitnehmer, deren Beschäftigung bei dem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat nicht ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt, auf das Ziel, Missbräuchen vorzubeugen.

66 Aus der Rechtsprechung, u. a. dem Urteil vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97 (Centros, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 24), ergibt sich, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, Maßnahmen zu treffen, die verhindern sollen, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der durch den EG-Vertrag geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entziehen, und dass die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht nicht gestattet ist.

67 Eine allgemeine Missbrauchsvermutung kann jedoch nicht darauf gestützt werden, dass ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, der ein Firmenfahrzeug eines Arbeitgebers mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat benutzt, in diesem anderen Staat einer Beschäftigung nachgeht, die nicht seine Haupterwerbstätigkeit darstellt.

68 Solchen Arbeitnehmern von vornherein die nach der geänderten Regelung eröffnete Möglichkeit zu nehmen, ein in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Firmenfahrzeug in Dänemark ohne Zulassung mit amtlichen dänischen Kennzeichen zu benutzen, geht über das hinaus, was zur Verhinderung von Missbräuchen erforderlich ist.

69 Deshalb ist die Klage der Kommission begründet, soweit sie sich auf die ursprüngliche Regelung bezieht.

— Zur geänderten Regelung

70 An der geänderten Regelung, auf die sich der Feststellungsantrag im zweiten Gedankenstrich bezieht, beanstandet die Kommission, dass die einem Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark erteilte Erlaubnis, das in einem anderen Mitgliedstaat zugelassene Fahrzeug zu benutzen, zum einen an die Voraussetzung, dass die Beschäftigung bei dem Unternehmen in diesem anderen Mitgliedstaat die Haupterwerbstätigkeit des Arbeitnehmers darstelle — ein bereits oben behandeltes Problem —, und zum anderen an die Entrichtung einer Steuer geknüpft sei.

71 Das Erfordernis einer vorherigen Erlaubnis zur Entrichtung dieser Steuer als Tagessteuer oder als vierteljährliche Steuer ist im Antrag der Kommission nicht enthalten. Die insoweit erhobenen Beanstandungen sind deshalb nicht zu prüfen.

72 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die vorliegende Rechtssache nicht die normale Funktionsweise der Zulassungsteuer betrifft, sondern ihre Anwendung auf Fahrzeuge, die in einem anderen Mitgliedstaat auf einen in diesem Mitgliedstaat ansässigen Eigentümer zugelassen sind.

73 Der Gerichtshof hat in den Urteilen vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509) und vom 17. Juni 2003 in der Rechtssache C-383/01 (De Danske Bilimportører, Slg. 2003, I-6065, Randnr. 43) entschieden, dass eine Steuer wie die dänische Zulassungsteuer für neue Kraftfahrzeuge nicht gegen die Artikel 28 EG und 90 EG verstößt. Dies schließt gleichwohl nicht aus, dass die Steuer auf die vorübergehende Zulassung die Arbeitnehmerfreizügigkeit unter Verstoß gegen Artikel 39 EG beschränkt.

74 Abgesehen von bestimmten Ausnahmen, auf die es hier nicht ankommt, ist die Besteuerung von Kraftfahrzeugen nicht harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind daher bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei, sofern sie dabei das Gemeinschaftsrecht beachten (Urteil Cura Anlagen, Randnr. 40).

75 Um die Schranken zu bestimmen, die Artikel 39 EG der Befugnis des Königreichs Dänemark zur Erhebung einer Zulassungsteuer zieht, ist daran zu erinnern, dass es in der Rechtssache Cura Anlagen nur um die Rechtslage ging, die durch einen dreijährigen Leasingvertrag zwischen einem in Österreich ansässigen Unternehmen und einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen über ein Fahrzeug, das im Wesentlichen in Österreich benutzt werden sollte, entstanden war. In Randnummer 35 des Urteils Cura Anlagen hat der Gerichtshof betont, dass es also nicht um Verträge über die einfache Vermietung für einen kurzen Zeitraum wie z. B. die Miete eines Ersatzfahrzeugs bei einem Autoverleih in einem anderen Mitgliedstaat ging.

76 Soll das Firmenfahrzeug im Wesentlichen dauerhaft in Dänemark genutzt werden oder wird es tatsächlich so genutzt, ist die Situation mit derjenigen in der Rechtssache Cura Anlagen vergleichbar.

77 Unter diesen Umständen darf das Königreich Dänemark eine Zulassungsteuer auf ein Fahrzeug erheben, das einem Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark von einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat überlassen wird.

78 In dieser Situation ist nämlich die Gleichbehandlung der Nutzung eines Firmenfahrzeugs durch die fraglichen Arbeitnehmer und durch die übrigen Personen mit Wohnsitz in Dänemark in Bezug auf die Erhebung einer solchen Steuer zulässig und ausreichend für die Rechtfertigung der Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

79 Sind dagegen die oben, in Randnummer 76 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist die Bindung des in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Firmenfahrzeugs an Dänemark schwächer, so dass eine weitere Rechtfertigung der fraglichen Beschränkung erforderlich ist.

80 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Steuer auf die vorübergehende Zulassung nicht damit gerechtfertigt werden kann, dass eine Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen verhindert werden soll. Denn nach ständiger Rechtsprechung kann der Rückgang von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßende Maßnahme angeführt werden kann (Urteil vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 49).

81 Soweit die dänische Regierung der Ansicht ist, dass das System der Steuer auf die vorübergehende Zulassung durch das Bemühen gerechtfertigt sei, eine Steuerumgehung durch die Nutzung eines in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Firmenfahrzeugs zu verhindern, ist festzustellen, dass eine allgemeine Vermutung der Steuerumgehung oder -hinterziehung nicht darauf gestützt werden kann, dass ein Arbeitgeber mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als Dänemark einem Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark ein Firmenfahrzeug für berufliche oder für berufliche und private Zwecke überlässt. Eine solche Annahme kann somit nicht eine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ausübung einer vom EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit beeinträchtigt.

82 Die Klage der Kommission in Bezug auf die geänderte Regelung ist deshalb teilweise begründet.

83 Diese Feststellung gilt nicht nur für die berufliche Nutzung eines Firmenfahrzeugs, sondern auch für eine private Nutzung, der neben der beruflichen Nutzung untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. in diesem Sinne Urteil Ledoux, Randnr. 18).

Zu Artikel 10 EG

84 Ein Verstoß gegen die allgemeinen Verpflichtungen aus Artikel 10 EG, der sich von den vorstehend festgestellten Verstößen gegen die spezifischeren gemeinschaftlichen Verpflichtungen des Königreichs Dänemark aus Artikel 39 EG unterscheiden würde, ist nicht festzustellen.

85 Nach alledem ist festzustellen, dass das Königreich Dänemark dadurch, dass

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nicht zulassen, dass Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, die in einem anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachgehen, die nicht ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt, ein Firmenfahrzeug beruflich und privat nutzen, das in diesem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem das Unternehmen ihres Arbeitgebers seinen Sitz hat, und

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nur dann zulassen, dass Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, die in einem anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachgehen, ein Firmenfahrzeug entweder beruflich oder beruflich und privat nutzen, das in diesem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem ihr Arbeitgeber seinen Unternehmenssitz oder seine Hauptniederlassung hat, und das weder im Wesentlichen dauerhaft in Dänemark genutzt werden soll noch tatsächlich so genutzt wird, wenn die Arbeit bei diesem Arbeitgeber ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt und für die Nutzung eine Steuer gezahlt wird,

gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 39 EG verstoßen hat; im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

Kosten

86 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Artikel 69 § 3 Absatz 1 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof jedoch beschließen, dass jede Partei ihre eigenen Kosten trägt, wenn jede Partei teils obsiegt und teils unterliegt. Da die Kommission und das Königreich Dänemark mit ihrem Vorbringen jeweils teilweise unterlegen sind, sind ihnen ihre eigenen Kosten aufzuerlegen. Nach Artikel 69 § 4 Absatz 1 der Verfahrensordnung trägt die Republik Finnland, die dem Rechtsstreit als Streithelferin beigetreten ist, ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. Das Königreich Dänemark hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 39 EG verstoßen, dass

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nicht zulassen, dass Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, die in einem anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachgehen, die nicht ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt, ein Firmenfahrzeug beruflich und privat nutzen, das in diesem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem das Unternehmen ihres Arbeitgebers seinen Sitz hat, und

— seine Rechtsvorschriften und seine Verwaltungspraxis es nur dann zulassen, dass Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Dänemark, die in einem

anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachgehen, ein Firmenfahrzeug entweder beruflich oder beruflich und privat nutzen, das in diesem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, in dem ihr Arbeitgeber seinen Unternehmenssitz oder seine Hauptniederlassung hat, und das weder im Wesentlichen dauerhaft in Dänemark genutzt werden soll noch tatsächlich so genutzt wird, wenn die Beschäftigung bei diesem Arbeitgeber ihre Haupterwerbstätigkeit darstellt und für die Nutzung eine Steuer gezahlt wird.

2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

3. **Jede Partei trägt ihre eigenen Kosten.**

4. **Die Republik Finnland trägt ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften.