Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 10. Februar 2015 [1]

Rechtssache C-76/14

Mihai Manea
gegen
Instituția Prefectului județul Brașov – Serviciul public comunitar regim de permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor

(Vorabentscheidungsersuchen der Curte de Apel Brașov [Rumänien])

„Freier Warenverkehr — Steuer auf Schadstoffemissionen, die für Kraftfahrzeuge bei ihrer erstmaligen Zulassung oder bei erstmaliger Umschreibung des Eigentums erhoben wird — Befreiung für Kraftfahrzeuge, die zuvor geltenden Steuern unterlagen — Verbot einer diskriminierenden inländischen Abgabe im Sinne von Art. 110 AEUV — Nichtdiskriminierung von aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Gebrauchtfahrzeugen gegenüber gleichartigen inländischen Kraftfahrzeugen“

Einleitung – Entstehungsgeschichte des Problems und rechtlicher Rahmen

1. Die Problematik der Besteuerung von Kraftfahrzeugen, insbesondere von Gebrauchtfahrzeugen, ist allgegenwärtig in der Rechtsprechung des Gerichtshofs [2]. In den letzten Jahren hat das rumänische System der einmaligen Zulassungssteuer in dieser Rechtsprechung einen würdigen Platz eingenommen. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind Regelungen, die, nachdem in einer Reihe von Urteilen die Unvereinbarkeit dieses Systems mit dem Unionsrecht festgestellt wurde, diese Unvereinbarkeit nunmehr beheben sollen.

2. Rumänien ist am 1. Januar 2007 der Europäischen Union beigetreten. Am gleichen Tag trat auf Grundlage des Legea nr. 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 343/2006 vom 17. Juli 2006 über die Änderung und Ergänzung des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch, im Folgenden: Gesetz Nr. 343/2006) die Sondersteuer für Pkws und Kraftfahrzeuge in Kraft [3]. Am 1. Juli 2008 wurde diese Steuer durch die Steuer auf Schadstoffemissionen von Kraftfahrzeugen ersetzt, die mit der Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 din 21 aprilie 2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (Dringlichkeitsverordnung der Regierung Nr. 50/2008 vom 21. April 2008 über die Steuer auf Schadstoffemissionen von Kraftfahrzeugen, im Folgenden: OUG 50/2008) eingeführt wurde [4]. Die Steuerpflicht aus beiden Rechtsakten entstand bei der erstmaligen Zulassung des Kraftfahrzeugs in Rumänien.

1 — Originalsprache: Polnisch.

2 — Ich erinnere lediglich an einige Urteile, die im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Fragen stehen: Kommission/Dänemark (C-47/88, EU:C:1990:449), Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66), De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352), Nádasdi und Németh (C-290/05 und C-333/05, EU:C:2006:652), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33) oder auch kürzlich Urteil X (C-437/12, EU:C:2013:857).

3 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 662.

4 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 327.

3. Die mit der OUG 50/2008 eingeführte Steuer wurde durch ein Urteil des Gerichtshofs [5] für unvereinbar mit Art. 110 AEUV erklärt. Der Gerichtshof stellte fest, dass eine Steuer, die auf Kraftfahrzeuge ausschließlich bei ihrer erstmaligen Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, d. h. in Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge ausschließlich auf aus dem Ausland eingeführte Fahrzeuge, die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen erschwert, ohne zugleich den Erwerb von Gebrauchtfahrzeugen desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren [6]. Der Gerichtshof hat diesen Standpunkt in Bezug auf die Regelungen der OUG 50/2008, und zwar sowohl in ihrer ursprünglichen Fassung als auch in lediglich kosmetisch abgeänderten Fassungen, mehrfach bestätigt [7].

4. Zum 13. Januar 2012 wurde die OUG 50/2008 ersetzt durch das Legea nr. 9/2012 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule (Gesetz Nr. 9/2012 vom 6. Januar 2012 betreffend die Steuer auf Schadstoffemissionen von Kraftfahrzeugen, im Folgenden: Gesetz Nr. 9/2012). Die auf Grundlage dieses Gesetzes eingeführte Steuer wurde ebenfalls bei der erstmaligen Zulassung des Kraftfahrzeugs in Rumänien erhoben. Das Gesetz enthielt jedoch zusätzlich die Regelung von Art. 4 Abs. 2, die vorsieht:

„Die Pflicht zur Zahlung der Steuer entsteht auch bei erstmaliger Umschreibung des Eigentums an einem gebrauchten Kraftfahrzeug in Rumänien, für das weder die Sondersteuer für Pkw und Kraftfahrzeuge gemäß dem Gesetz Nr. 571/2003 mit späteren Änderungen und Ergänzungen (darunter denen durch das Gesetz Nr. 343/206) noch die Umweltsteuer für Kraftfahrzeuge (d. h. die Steuer gemäß der OUG 50/2008) entrichtet wurde und das nicht in die Kategorie von Kraftfahrzeugen fällt, die gemäß den im Zeitpunkt der Zulassung geltenden gesetzlichen Bestimmungen von der Zahlung dieser Steuern ausgenommen oder befreit sind."

5. Aufgrund der Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 din 30 ianuarie 2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege (Dringlichkeitsverordnung der Regierung Nr. 1/2012 vom 30. Januar 2012 über die Aussetzung der Anwendung einiger Vorschriften des Gesetzes Nr. 9/2012 betreffend die Steuer auf Schadstoffemissionen von Kraftfahrzeugen sowie über die Erstattung der gemäß Art. 4 Abs. 2 dieses Gesetzes erhobenen Steuer) [8] wurde die Anwendung von Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 9/2012 vom 31. Januar 2012 bis zum 1. Januar 2013 ausgesetzt. Steuern, die aufgrund dieses Gesetzes bereits entrichtet worden waren, waren zu erstatten. Bis zum 1. Januar 2013 war die aufgrund des Gesetzes Nr. 9/2012 erhobene Steuer also weiterhin mit Art. 110 AEUV unvereinbar, was mit einem weiteren Urteil des Gerichtshofs bestätigt wurde [9].

6. Das Gesetz Nr. 9/2012 wurde wiederum zum 15. März 2013 ersetzt durch die Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 din 19 februarie 2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (Dringlichkeitsverordnung der Regierung Nr. 9/2013 vom 19. Februar 2013 über die Umweltsteuer auf Kraftfahrzeuge, im Folgenden: OUG 9/2013) [10]. Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 9/2012 wurde somit lediglich vom 1. Januar bis zum 14. März 2013 angewandt. In diesem Zeitraum ereignete sich der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt. Gegenstand der Prüfung in der vorliegenden Sache ist daher der Rechtsstand gemäß dem Gesetz Nr. 9/2012 im Hinblick auf seinen Art. 4 Abs. 2.

5 — Urteil Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219).

6 — Ebd. (Tenor).

7 — Urteil Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466) sowie eine Reihe weiterer Entscheidungen.

8 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 97.

9 — Beschluss Câmpean und Ciocoiu (C-97/13 und C-214/13, EU:C:2014:229).

10 — *Monitorul Oficial al României*, Partea 1, nr. 119.

Sachverhalt und Verfahrensverlauf

7. Der Rechtsmittelführer im Ausgangsverfahren, Mihai Manea, beantragte bei der Instituția Prefectului – județul Brașov – Serviciul public comunitar regim permise de conducere și inmatriculare a vehiculelor (für die Zulassung von Fahrzeugen in Braşov [Rumänien] zuständige Behörde), Rechtsmittelgegnerin im Ausgangsverfahren, die Zulassung eines von ihm in Spanien erworbenen Gebrauchtfahrzeugs. Diese Behörde forderte den Rechtsmittelführer mit Schreiben vom 5. März 2013 zur Zahlung der Steuer gemäß dem Gesetz Nr. 9/2012 auf. Mihai Manea erhob hiergegen Klage beim Tribunal Brașov (erstinstanzliches Gericht Braşov) und beantragte die Zulassung des Kraftfahrzeugs ohne die Verpflichtung zur Entrichtung der betreffenden, seiner Ansicht nach mit dem Unionsrecht unvereinbaren Steuer. Nach Abweisung seiner Klage legte der Rechtsmittelführer bei der Curte de Apel Brașov (Rechtsmittelgericht Braşov) Rechtsmittel ein. Dieses Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 110 AEUV unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Gesetzes Nr. 9/2012 und des Gegenstands der in diesem Gesetz vorgesehenen Steuer dahin auszulegen, dass er einen Mitgliedstaat der Europäischen Union daran hindert, eine auf alle ausländischen Kraftfahrzeuge bei der Zulassung in diesem Staat anzuwendende Steuer auf Schadstoffemissionen einzuführen, die auch bei der Umschreibung des Eigentums an einem inländischen Kraftfahrzeug anzuwenden ist, mit Ausnahme des Falls, in dem eine solche oder eine gleichartige Steuer bereits gezahlt wurde?

2. Ist Art. 110 AEUV unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Gesetzes Nr. 9/2012 und des Gegenstands der in diesem Gesetz vorgesehenen Steuer dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat der Europäischen Union eine auf alle ausländischen Kraftfahrzeuge bei der Zulassung in diesem Staat anzuwendende Steuer auf Schadstoffemissionen einführt, die auf inländische Kraftfahrzeuge nur bei der Umschreibung des Eigentums an einem solchen Fahrzeug anzuwenden ist, mit dem Ergebnis, dass ein ausländisches Kraftfahrzeug nicht ohne Zahlung der Steuer genutzt werden darf, während ein inländisches Kraftfahrzeug zeitlich unbegrenzt ohne Zahlung der Steuer so lange genutzt werden darf, bis das Eigentum daran umgeschrieben wird?

Prüfung

8. Mit diesen zusammen zu prüfenden Fragen begehrt das Vorlagegericht im Wesentlichen die Feststellung, ob Art. 110 AEUV einen Mitgliedstaat an der Einführung einer einmaligen Steuer für Kraftfahrzeuge hindert, die bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs in diesem Mitgliedstaat oder bei der erstmaligen Umschreibung des Eigentums an einem bereits zugelassenen Kraftfahrzeug ab dem Tag der Einführung dieser Steuer erhoben wird und von der Kraftfahrzeuge befreit sind, für die bereits eine gleichartige Steuer bezahlt wurde, während bereits im Inland zugelassene Kraftfahrzeuge der neuen Steuer nicht unterliegen, solange das Eigentum daran nicht umgeschrieben wird.

9. Zur Beantwortung dieser Frage müssen folgende Punkte geklärt werden: i) die Zulässigkeit der Einführung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden rumänischen Steuer, darunter das Problem des Fehlens einer Besteuerung von Kraftfahrzeugen, an denen das Eigentum nicht umgeschrieben wird, ii) die Zulässigkeit einer Befreiung für Kraftfahrzeuge, für die bereits eine gleichartige, zuvor geltende Steuer bezahlt wurde, und iii) die Zulässigkeit der Anwendung einer solchen Steuerbefreiung im Fall der zuvor geltenden, aber für mit dem Unionsrecht unvereinbar befundenen rumänischen Steuern.

Die Zulässigkeit der Einführung einer einmaligen Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge

10. Losgelöst von der Frage einer Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge, für die bereits eine gleichartige Steuer bezahlt wurde, ist das Konstrukt der Steuer, die in Rumänien aufgrund des Gesetzes Nr. 9/2012 in der für das Ausgangsverfahren geltenden Fassung eingeführt wurde, recht einfach: Die Steuer wird bei jeder – gerechnet ab dem Tag ihres Inkrafttretens – erstmaligen Eintragung des Namens des Eigentümers in die Zulassungsurkunde geschuldet [11]. Hierbei ist es unerheblich, ob das Kraftfahrzeug bereits zuvor zugelassen war und ob diese Zulassung in Rumänien oder in einem anderen Staat erfolgte.

11. Mit der Einführung einer derart ausgestalteten Steuer wollte Rumänien die Unvereinbarkeit der aufgrund der OUG 50/2008 geltenden Steuer mit Art. 110 AEUV beheben. Diese Unvereinbarkeit beruhte auf dem Umstand, dass die Steuer ausschließlich bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs in Rumänien erhoben wurde, so dass aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge mit der Steuer belastet wurden, während Gebrauchtfahrzeuge, die sich bereits auf dem inländischen Markt befanden, nicht belastet wurden [12]. Die mit dem Gesetz Nr. 9/2012 eingeführte Steuer belastet hingegen einmalig jedes Kraftfahrzeug, das nach seinem Erwerb auf den Namen des neuen Eigentümers zugelassen wird.

12. Eine solche Gestaltung der Steuer begründet meines Erachtens keine Bedenken in Bezug auf Art. 110 AEUV. Nach ständiger Rechtsprechung soll Art. 110 AEUV einen Mitgliedstaat nicht an der Einführung neuer Steuern oder der Änderung des Satzes oder Bemessungsgrundlage bestehender Steuern hindern, sofern diese auf objektiven Kriterien beruhen und keine Diskriminierung von Wareneinfuhren aus anderen Mitgliedstaaten bewirken [13]. Im Fall einer Steuer, die ausschließlich aus dem Ausland eingeführte Kraftfahrzeuge belastet, liegt eine Diskriminierung darin, dass der Käufer eines solchen Kraftfahrzeugs neben dem Kaufpreis auch die Steuer zahlen muss, während er beim Kauf eines inländischen Kraftfahrzeugs lediglich den Kaufpreis zu zahlen hat. Die Besteuerung auch der inländischen Kraftfahrzeuge beseitigt diese Diskriminierungswirkung.

13. In Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge wurde zudem in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Ergänzung des Verbots der steuerlichen Diskriminierung von Waren aus anderen Mitgliedstaaten ein weiterer Grundsatz aufgestellt. Danach ist eine Steuer auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge dann nicht mit Art. 110 AEUV unvereinbar, wenn sie nicht höher ist als der Restwert einer gleichartigen Steuer, der im Wert bereits auf dem inländischen Markt befindlicher Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist [14].

14. Der Gerichtshof bestimmt keine verbindliche Methode für die Berechnung von Kraftfahrzeugsteuern. Eine solche Methode muss aber den Wertverlust nebst Alter und Abnutzungsgrad des Fahrzeugs in der Weise berücksichtigen, dass die Steuer für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher ist als der oben genannte Restwert der Steuer, die im Marktwert inländischer Fahrzeuge enthalten ist [15].

11 — Die rumänische Gesetzgebung unterscheidet hier zwischen der „Zulassung“ in Bezug auf noch nie zuvor in Rumänien zugelassene Fahrzeuge und der „Umschreibung des Eigentumsrechts“ in Bezug auf bereits in diesem Staat zugelassene Kraftfahrzeuge (siehe Art. 2 Buchst. h und i des Gesetzes Nr. 9/2012).

12 — Urteil Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, Rn. 48 bis 61).

13 — Vgl. insbesondere Urteile Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66, Rn. 11) sowie Nádasdi und Németh (C-290/05 und C-333/05, EU:C:2006:652, Rn. 49 und 51).

14 — Vgl. insbesondere Urteile Kommission/Dänemark (C-47/88, EU:C:1990:449, Rn. 20), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, Nr. 2 des Tenors) und Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, Rn. 39).

15 — Vgl. insbesondere Urteil Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, Rn. 40 bis 42 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

15. Der Gerichtshof unterzog die Steuer gemäß der OUG 50/2008 einer eingehenden Prüfung und stellte fest, dass diese das oben genannte Kriterium erfüllt [16]. Da die Grundsätze der Berechnung der mit dem Gesetz Nr. 9/2012 eingeführten Steuer, die in seinen Art. 6 und 9 festgelegt sind, denen nach der OUG 50/2008 zu ähneln scheinen, besteht eine große Wahrscheinlichkeit, dass auch sie die oben dargelegte Voraussetzung erfüllen. Diese Feststellung obliegt jedoch letztlich dem vorlegenden Gericht.

16. Der mit der zweiten Vorlagefrage angesprochene Umstand, dass in Rumänien Kraftfahrzeuge zugelassen sind, die nicht mit der genannten Steuer belastet werden, sofern es nicht zu einer Eigentumsumschreibung kommt, ändert meines Erachtens nichts an diesem Ergebnis. Zum einen handelt es sich hier, wie die Kommission in ihren Erklärungen zutreffend anmerkt, nicht um eine Steuer auf die Nutzung des Kraftfahrzeugs, sondern um eine Steuer auf dessen Zulassung und somit mittelbar auf dessen Erwerb. Zum anderen bildet Art. 110 AEUV nach ständiger Rechtsprechung im System des Vertrags eine Ergänzung der Bestimmungen über die Abschaffung der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung. Er soll den freien Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter normalen Wettbewerbsbedingungen dadurch gewährleisten, dass jede Form des Schutzes, die aus einer Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Abgabe folgen könnte, beseitigt wird [17]. Indessen stellt ein Gebrauchtfahrzeug nur dann eine Ware dar, wenn es zum Verkauf angeboten wird. Die Nichtbesteuerung von Kraftfahrzeugen, die nicht Gegenstand des Handelsverkehrs sind, stellt somit keine mit Art. 110 AEUV unvereinbare Diskriminierung dar.

17. Abschließend ist anzumerken, dass der Gerichtshof kürzlich ein Urteil gefällt hat, das darauf hindeuten könnte, dass die Prüfung des Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage sowie der Methode für die Berechnung der Steuer sich in manchen Fällen als nicht ausreichend erweisen kann [18]. Es kann nämlich nötig werden, auf dem Inlandsmarkt nach einem Kraftfahrzeug zu suchen, dessen Merkmale denen des verfahrensgegenständlichen Fahrzeugs möglichst nahekommen, und die Höhe der Steuer für dieses zweite Kraftfahrzeug mit dem Restwert der Steuer zu vergleichen, der im Wert des ersten Kraftfahrzeugs enthalten ist. Dieses Urteil betraf jedoch eine spezielle Regelung des niederländischen Steuerrechts, wonach die Bemessungsgrundlage anhand des Katalogpreises für das Kraftfahrzeug berechnet wird, der proportional zur Wertminderung des Gebrauchtfahrzeugs verringert wird [19]. Ich denke nicht, dass die Feststellungen dieses Urteils verallgemeinert werden können, insbesondere auf anders geregelte Steuern als die dort erörterte niederländische Steuer. Schließlich stellte der Gerichtshof im Übrigen fest, dass die niederländische Steuer wegen der Änderung ihrer Berechnungsmethode gegen Art. 110 AEUV verstößt. Denn die Steuer wurde nicht mehr nur anhand des Werts des Kraftfahrzeugs berechnet, sondern umfasste auch einen Betrag in Abhängigkeit vom Ausstoß an Kohlendioxid, weshalb die Steuer, die nach dieser Änderung auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge erhoben wurde, unweigerlich den Restwert der Steuer überstieg, die im Wert gleichartiger, vor der Gesetzesänderung in den Niederlanden zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten war [20]. Das besprochene Urteil betrifft daher eine Situation, in der ein Mitgliedstaat eine bereits geltende Steuer erhöht und dadurch aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Kraftfahrzeuge diskriminiert.

18. Aus den vorstehenden Gründen bin ich der Ansicht, dass eine einmalige Steuer, die bei erstmaliger Zulassung eines Kraftfahrzeugs in dem die Steuer einführenden Mitgliedstaat oder bei erstmaliger Umschreibung des Eigentums an einem bereits zugelassenen Kraftfahrzeug, gezählt ab dem Tag der Einführung dieser Steuer, erhoben wird, nicht mit Art. 110 AEUV unvereinbar ist, sofern das in Nr. 14 der vorliegenden Schlussanträge genannte Kriterium erfüllt ist.

16 — Ebd. (Rn. 43 bis 47).

17 — Urteil Nádasdi und Németh (C-290/05 und C-333/05, EU:C:2006:652, Rn. 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

18 — Urteil X (C-437/12, EU:C:2013:857).

19 — Ebd. (Rn. 3 bis 10 sowie Nr. 1 des Tenors).

20 — Ebd. (Rn. 39 bis 41).

Zulässigkeit einer Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge, für die bereits eine zuvor geltende gleichartige Steuer gezahlt wurde

19. Mit der Einführung der neuen Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge sieht Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 9/2012 zugleich eine Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge vor, für die bereits eine zuvor geltende Steuer, d. h. auf der Grundlage des Gesetzes Nr. 343/2006 sowie der OUG 50/2008, gezahlt wurde. Nach den Erläuterungen der rumänischen Regierung in ihren Erklärungen zum vorliegenden Verfahren soll mit dieser Befreiung eine Doppelbesteuerung derselben Waren vermieden werden. Es stellt sich die Frage, ob diese Befreiung nicht zur erneuten Unvereinbarkeit der rumänischen Steuer mit Art. 110 AEUV führt.

20. Eine solche Befreiung bedeutet, dass die neue Steuer nicht für alle im Inland veräußerten Gebrauchtfahrzeuge, aber grundsätzlich für alle aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Kraftfahrzeuge gelten wird. Im Wert der von der neuen Steuer befreiten Kraftfahrzeuge wird hingegen der Restwert der früher geltenden Steuer enthalten sein. Die Voraussetzung für die Zulässigkeit einer solchen Befreiung entspricht daher der oben in Nr. 14 genannten, nämlich dass die neue Steuer für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher sein darf als der Restwert der früheren Steuer, der im Wert gleichartiger inländischer Kraftfahrzeuge enthalten ist.

21. Mit der Einführung der in Nr. 18 der vorliegenden Schlussanträge genannten Steuer darf der Mitgliedstaat daher hiervon Kraftfahrzeuge befreien, für die bereits eine zuvor geltende Steuer bezahlt wurde, sofern die neue Steuer für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher ist als der Restwert der früheren Steuer, die im Marktwert inländischer Kraftfahrzeuge enthalten ist.

22. Da, wie bereits dargelegt, die Methode zur Berechnung der mit dem Gesetz Nr. 9/2012 eingeführten Steuer der Methode zur Berechnung der Steuer nach der OUG 50/2008 und auch der früheren Steuer nach dem Gesetz Nr. 343/2006 sehr ähnlich ist und die Wertminderung des Kraftfahrzeugs nebst Alter und Abnutzungsgrad gebührend berücksichtigt, dürfte diese Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt sein.

Zulässigkeit der Anwendung der Steuerbefreiung im Fall der rumänischen Steuer für Kraftfahrzeuge

23. Es ist zudem zu erörtern, ob und in welchem Umfang der in Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge genannte Grundsatz im speziellen Fall der rumänischen Steuer für Kraftfahrzeuge anzuwenden ist.

24. Wie ich eingangs angemerkt habe, sehen die Regelungen des Gesetzes Nr. 9/2012, mit denen die verfahrensgegenständliche Steuer eingeführt worden ist, eine Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge vor, für die bereits eine Steuer nach dem Gesetz Nr. 343/2006 oder nach der OUG 50/2008 bezahlt wurde.

25. Infolge des durch spätere Entscheidungen [21] bestätigten Urteils in der Rechtssache Tatu wurde die mit der OUG 50/2008 eingeführte Steuer deshalb für unvereinbar mit Art. 110 AEUV erklärt, weil sie aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge gegenüber gleichartigen inländischen Kraftfahrzeugen diskriminierte.

26. Die mit dem Gesetz Nr. 343/2006 eingeführte Steuer war nicht Gegenstand eines Vorlageverfahrens. Es ist aber zu bedenken, dass der Gerichtshof im Rahmen eines Vorlageverfahrens nicht die konkreten Regelungen des nationalen Rechts auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht prüft, sondern lediglich das Unionsrecht auslegt. Auf der Grundlage dieser Auslegung entscheiden sodann die nationalen Gerichte über die Vereinbarkeit der fraglichen Regelungen mit dem

21 — Vgl. Nr. 3 der vorliegenden Schlussanträge.

Unionsrecht. Es hat den Anschein, dass die mit dem Gesetz Nr. 343/2006 eingeführte Steuer in gleicher Weise diskriminierend war, wie es hinsichtlich der aufgrund der OUG 50/2008 eingeführten Steuer festgestellt wurde. In diesem Fall müsste auch diese Steuer aufgrund des Urteils in der Rechtssache Tatu und der späteren Rechtsprechung von den rumänischer Gerichten für unvereinbar mit Art. 110 AEUV befunden werden.

27. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten. Diese Verpflichtung stellt eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus den diesen Steuern entgegenstehenden Bestimmungen des Unionsrechts und deren Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen [22].

28. Ein Kraftfahrzeug von der neuen Steuer zu befreien, weil für dieses Kraftfahrzeug bereits eine zuvor geltende Steuer gezahlt wurde und diese Steuer sodann für unvereinbar mit dem Unionsrecht befunden wurde, stellt keine ordnungsgemäße Art und Weise der Erfüllung der Erstattungspflicht dar. Denn die hinsichtlich dieser beiden Steuern Steuerpflichtigen sind zwei unterschiedliche Personen. Begünstigter der Steuerbefreiung ist nämlich der Erwerber des Kraftfahrzeugs, der von der Pflicht zur Zahlung der Zulassungssteuer bei Zulassung des Fahrzeugs auf seinen Namen befreit wird. Demgegenüber steht der Anspruch auf Erstattung der vorherigen, mit dem Unionsrecht unvereinbaren Steuer demjenigen zu, der diese Steuer bezahlt hat, d. h. dem jetzigen Verkäufer des Kraftfahrzeugs oder einem seiner früheren Eigentümer, sofern das Kraftfahrzeug zwischen dem Tag der Zahlung der früheren Steuer und dem Tag des Inkrafttretens der neuen Steuer verkauft wurde. Selbst wenn der der Staatskasse aus der unionsrechtswidrigen Steuer entstandene Gewinn auf diese Weise ausgeglichen wird, kommt also der daraus resultierende Vorteil nicht der Person zugute, der der Anspruch auf Erstattung dieser Steuer zusteht, sondern einem Dritten. Der Berechtigte erhält allenfalls im Kaufpreis den Restwert der Steuer, der im Wert des Kraftfahrzeugs enthalten ist; dieser wird aber selten dem tatsächlich gezahlten Steuerbetrag entsprechen und sicherlich nicht die geschuldeten Zinsen enthalten.

29. Aus den vorstehenden Gründen wird ein solcher Mechanismus der Entschädigung für die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuer durch eine Befreiung von der neuen Steuer auch nicht für die gemäß Art. 110 AEUV erforderliche Neutralität der neuen Steuer sorgen. Wenn somit der Pflicht zur Erstattung der Steuer nicht entsprochen wurde, behält der Steuerpflichtige seinen Erstattungsanspruch und kann also beim Verkauf des Kraftfahrzeugs einen niedrigeren Preis verlangen, der die früher gezahlte Steuer nicht berücksichtigt. Es kann daher nicht festgestellt werden, dass irgendein Restwert dieses Steuerbetrags im Wert des Kraftfahrzeugs enthalten ist. Kraftfahrzeuge, die aus dem Ausland eingeführt werden und für die die neue Steuer stets zu zahlen ist, da sie laut Definition nicht unter die Steuerbefreiung fallen, sind somit aus wettbewerblicher Sicht automatisch schlechtergestellt als inländische Kraftfahrzeuge, für die die frühere, mit dem Unionsrecht unvereinbare Steuer bezahlt wurde.

30. Ich bin daher der Ansicht, dass die Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich zur Anwendung einer Steuerbefreiung, wie sie in Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge dargestellt worden ist, berechtigt sind, eine solche Befreiung aber nicht zwecks Erstattung einer früher geltenden Steuer gewährt werden darf, die später für unvereinbar mit dem Unionsrecht erklärt wird.

22 — Vgl. insbesondere Urteil Littlewoods Retail Ltd. u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 24 bis 26) sowie in Bezug auf die Steuer gemäß der OUG 50/2008 Urteil Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, Rn. 27 bis 29).

31. Im konkreten Fall aus Rumänien, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, bedeutet dies meines Erachtens, dass Art. 110 AEUV der in Art. 4 Abs. 2 des Gesetztes Nr. 9/2012 vorgesehenen Befreiung von der dort geregelten Steuer für Kraftfahrzeuge, für die bereits eine nach dem Gesetz Nr. 343/2006 sowie nach der OUG 50/2008 zuvor geltende Steuer gezahlt wurde, entgegensteht [23].

32. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Gerichtshof im Urteil Tatu feststellte, dass die durch die OUG Nr. 50/2008 eingeführte Steuer keine Diskriminierung von aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Kraftfahrzeugen gegenüber Kraftfahrzeugen bewirkt, die sich nach vorheriger Einfuhr und Entrichtung dieser Steuer bereits auf dem rumänischen Markt befinden [24]. Denn diese Feststellung wurde getroffen, noch bevor der Gerichtshof im weiteren Teil seiner Begründung dieses Urteils die Situation der aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Kraftfahrzeuge mit derjenigen der Kraftfahrzeuge verglich, für die noch nie eine solche Steuer entrichtet worden war (d. h. solchen, die noch vor Einführung der Steuern in Rumänien zugelassen worden waren), und insoweit feststellte, dass diese Steuer im Allgemeinen in Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge diskriminierend ist [25].

33. Es ist jedoch zu beachten, dass die Urteile des Gerichtshofs, infolge deren die Unvereinbarkeit der Steuer nach der OUG 50/2008 mit Unionsrecht festgestellt wurde und die – wie ich in Nr. 26 ausgeführt habe – auch für die Steuer gemäß Gesetz Nr. 343/2006 maßgeblich sind, gerade Gebrauchtfahrzeuge betrafen. Der Gerichtshof stellte nämlich fest, dass Art. 110 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verbietet, eine Steuer einzuführen, die auf Kraftfahrzeuge bei deren erstmaliger Zulassung in diesem Mitgliedstaat erhoben wird, wenn diese steuerliche Maßnahme in der Weise ausgestaltet ist, dass sie die Inbetriebnahme von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen *Gebrauchtfahrzeugen* in diesem Mitgliedstaat erschwert, ohne zugleich den Erwerb von *Gebrauchtfahrzeugen* desselben Alters und mit derselben Abnutzung auf dem inländischen Markt zu erschweren [26]. Die Situation von Neufahrzeugen ist in dieser Hinsicht eine andere. Denn ein Neufahrzeug wird bereits per Definition stets erstmalig zugelassen [27], unabhängig davon, ob es im Staat dieser Zulassung hergestellt oder aus dem Ausland eingeführt wurde. Eine bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs im konkreten Staat erhobene Steuer hat demnach in Bezug auf Neufahrzeuge keine solche diskriminierende Wirkung wie in Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge.

34. Ich sehe daher keinen Grund dafür, eine aufgrund des Gesetzes Nr. 343/2006 oder der OUG 50/2008 bei der Zulassung von Neufahrzeugen erhobene Steuer als mit dem Unionsrecht unvereinbar anzusehen. Folglich verstößt die in Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 9/2012 vorgesehene Steuerbefreiung nicht gegen Art. 110 AEUV, soweit es um Kraftfahrzeuge geht, die in Rumänien als Neufahrzeuge zugelassen werden. Dies freilich unter dem Vorbehalt, dass die in Nr. 21 am Ende dargestellte Voraussetzung erfüllt ist.

23 — Diese Regelung ist von derjenigen zu unterscheiden, die im Urteil Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285) erörtert wurde. Dieses Urteil betraf einen Mechanismus zur Erstattung einer gegen das Unionsrecht verstoßenden Steuer an die Person, die diese Steuer gezahlt hatte, der in einem späteren Rechtsakt vorgesehen war, nämlich der OUG 9/2013 (vgl. Nr. 6 der vorliegenden Schlussanträge). Wie ich bereits angemerkt habe, geht es hingegen im vorliegenden Verfahren um die Befreiung des neuen Eigentümers des Kraftfahrzeugs aufgrund der Steuer, die der frühere Eigentümer für dieses Kraftfahrzeug gezahlt hat.

24 — Urteil Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, Rn. 43 bis 47). Der Gerichtshof stellte fest, dass bei der Berechnung der Steuer die Wertminderung des Kraftfahrzeugs hinreichend berücksichtigt wird, was wiederum gewährleistet, dass sie nicht den Restwert dieser Steuer übersteigt, der im Wert gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist, für die diese Steuer zuvor entrichtet wurde. Vgl. Nr. 15 der vorliegenden Schlussanträge.

25 — Urteil Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219, Rn. 52 bis 61).

26 — Ebd. (Tenor), Hervorhebung nur hier.

27 — Als Neufahrzeug gilt ein bisher nicht zugelassenes Kraftfahrzeug.

Entscheidungsvorschlag

35. Angesichts der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die von der Curte de Apel Brașov zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1. Art. 110 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einen Mitgliedstaat nicht an der Einführung einer einmaligen Steuer für Kraftfahrzeuge hindert, die bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs in diesem Mitgliedstaat oder bei der erstmaligen Umschreibung des Eigentums an einem bereits im Inland zugelassenen Kraftfahrzeug, gezählt ab dem Tag der Einführung dieser Steuer, erhoben wird. Diese Steuer ist so zu gestalten, dass die Steuer für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher ist als der Restwert der Steuer, die im Marktwert inländischer Kraftfahrzeuge enthalten ist.

2. Art. 110 AEUV steht auch nicht dem entgegen, dass ein Mitgliedstaat mit der Einführung einer solchen Steuer hiervon solche Kraftfahrzeuge befreit, für die bereits eine zuvor geltende Steuer bezahlt wurde, sofern die neue Steuer für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher ist als der Restwert der früheren Steuer, die im Marktwert inländischer Kraftfahrzeuge enthalten ist.

3. Diese Steuerbefreiung darf nicht zwecks Erstattung einer früher geltenden, mit dem Unionsrecht unvereinbaren Steuer gewährt werden.