SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS
vom 27. Februar 2003 [1]

1. In Dänemark unterliegen fabrikneue Personenkraftwagen einer Zulassungssteuer mit besonders hohem Steuersatz. Ein Verband von Kraftfahrzeug-Importeuren wendet sich gegen die Höhe der Besteuerung und macht vor den nationalen Gerichten geltend, sie sei aus mehreren Gründen zu beanstanden, insbesondere weil der Steuersatz eine nach Artikel 28 EG verbotene Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Einfuhrbeschränkung sei. In diesem Zusammenhang möchte das Østre Landsret wissen, 1. ob eine derartige Steuer unter dieses Verbot fallen kann und 2., wenn ja, ob sie gleichwohl aus einem der in Artikel 30 EG genannten oder vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung anerkannten Gründe gerechtfertigt sein kann.

Einschlägige Vertragsbestimmungen

2. Der EG-Vertrag enthält drei besondere Gruppen von Bestimmungen, in denen Beschränkungen des Warenverkehrs zwischen Mitgliedstaaten verboten sind: die Artikel 23 EG und 25 EG, die Artikel 28 EG bis 30 EG, zu denen vorliegend eine Entscheidung eingeholt wird, und schließlich Artikel 90 EG. Die Bestimmungen erfassen unterschiedliche Arten von Beschränkungen — Zölle und Abgaben gleicher Wirkung, mengenmäßige Beschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung sowie inländische Abgaben —, und die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmungen sind ebenfalls unterschiedlich.

3. Die Artikel 23 EG bis 31 EG betreffen den freien Warenverkehr. Sie sehen eine Zollunion und ein Verbot mengenmäßiger Beschränkungen vor.

4. Artikel 25 bestimmt:

„Ein- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung sind zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Dieses Verbot gilt auch für Finanzzölle." [2]

5. Artikel 28 lautet:

„Mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen sowie alle Maßnahmen gleicher Wirkung

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Artikel 25 wird oft zusammen mit Artikel 23 genannt, der das gleiche Verbot enthält, aber nicht ausdrücklich „Finanzzölle" einschließt; der Einfachheit halber werde ich mich nur auf Artikel 25 beziehen.

sind zwischen den Mitgliedstaaten verboten." Artikel 29 enthält das gleiche Verbot für die Ausfuhr.

6. Im Urteil Dassonville [3] hat der Gerichtshof eine Maßnahme gleicher Wirkung als eine Maßnahme definiert, die „geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern".

7. Nach Artikel 30 EG stehen die Artikel 28 und 29 aber „[V]erboten oder [B]eschränkungen nicht entgegen, die aus Gründen der öffentlichen Sittlichkeit, Ordnung und Sicherheit, zum Schutze der Gesundheit und des Lebens von Menschen, Tieren oder Pflanzen... gerechtfertigt sind. Diese Verbote oder Beschränkungen dürfen jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten darstellen."

8. Nach der erstmals im Urteil Cassis de Dijon [4] entwickelten Rechtsprechung des Gerichtshofes können ferner „unterschiedslos anwendbare" Maßnahmen (die für einheimische und eingeführte Waren in gleicher Weise gelten) unter Artikel 28 EG fallen, wenn sie den Handel beschränken; sie können jedoch gerechtfertigt sein, wenn sie notwendig sind, um zwingenden Erfordernissen gerecht zu werden, z. B. den Erfordernissen einer wirksamen steuerlichen Kontrolle, des Schutzes der öffentlichen Gesundheit, der Lauterkeit des Handelsverkehrs oder des Verbraucherschutzes, vorausgesetzt, sie sind dem verfolgten Ziel angemessen und erreichen ihren Zweck unter möglichst geringer Beeinträchtigung des Handels.

9. Die Artikel 90 EG bis 93 EG innerhalb des Titels über gemeinsame Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften beziehen sich auf Steuervorschriften. Artikel 90 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

3 — Urteil vom 11. Juli 1974 in der Rechtssache 8/74 (Slg. 1974, 837).

4 — Urteil vom 20. Februar 1979 in der Rechtssache 120/78 (Rewe-Zentral, Slg. 1979, 649).

Sachverhalt und Verfahren

10. Alle Mitgliedstaaten mit Ausnahme Deutschlands, Frankreichs, Luxemburgs, Schwedens und des Vereinigten Königreichs erheben auf fabrikneue Personenkraftwagen eine Zulassungssteuer. In Italien handelt es sich um einen festen Betrag, in Belgien und Portugal dient als Bemessungsgrundlage der Hubraum des Fahrzeugs, und in den übrigen Staaten ist Berechnungsgrundlage der Kaufpreis des Fahrzeugs. In Spanien, Griechenland, den Niederlanden, Österreich und Finnland ist Berechnungsgrundlage der Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer, in Dänemark und Irland dagegen der Kaufpreis mit Mehrwertsteuer. Die Steuersätze sind in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich und können innerhalb eines Mitgliedstaats nach sonstigen Kriterien (z. B. Hubraum oder Nutzungsart) gestaffelt sein [5].

11. Obwohl somit die Unterschiede groß sind und die verschiedenen Berechnungsmethoden einen genauen Vergleich erschweren, sind der Betrag und der Anteil der in Dänemark erhobenen Zulassungssteuer erheblich höher als in allen anderen Mitgliedstaaten. Der Kaufpreis wird bis zu einem jährlich festgelegten Schwellenwert — offenbar etwa 53 000 DKK (7 122 Euro) im Jahr 2002 — mit 105 % und oberhalb dieses Schwellenwerts mit 180 % besteuert, wobei in den als Besteuerungsgrundlage dienenden Kaufpreis bereits die Mehrwertsteuer in Höhe von 25 % sowie eine Handelsspanne unabhängig von der Höhe des tatsächlichen Händleraufschlags mit einem einheitlichen Aufschlag von 9 % eingerechnet sind. Ein Fahrzeug mit einem Grundpreis von 10 000 Euro dürfte somit für den Käufer insgesamt etwa 30 000 Euro kosten, wobei etwa 17 000 Euro auf die Zulassungssteuer entfallen, und ein Fahrzeug mit einem Grundpreis von 30 000 Euro würde etwa 107 000 Euro kosten, wobei etwa 67 000 Euro auf die Zulassungssteuer entfallen würden.

12. Diese Gesamtsteuerlast von oft mehr als 200 % wird in keinem anderen Mitgliedstaat erreicht — der nächsthöchste Steuersatz in Finnland und in Griechenland beträgt weniger als 100 % für einen Hubraum von unter 2 000 cm^3, und der Anteil der Zulassungssteuer ist dort geringer, da die Steuer vor der Mehrwertsteuer erhoben wird. In völligem Gegensatz dazu steht Luxemburg, wo die Mehrwertsteuer von 15 % die einzige Steuer ist, die auf den Kaufpreis eines (neuen) Kraftfahrzeugs erhoben wird, und Belgien, Deutschland, Griechenland, Frankreich, Italien, Schweden und das Vereinigte Königreich erheben Steuern von insgesamt weniger als 30 %.

13. Die dänische Zulassungssteuer stammt offenbar aus dem Jahr 1924, und es ist unstreitig, dass ihr Zweck immer haupt-

5 — Diese und andere nützliche Hintergrundinformationen sind nachzulesen in der Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Besteuerung von Personenkraftwagen in der Europäischen Union — Handlungsmöglichkeiten auf nationaler und gemeinschaftlicher Ebene (KOM[2002] 431 endg.).

sächlich darin bestanden hat, Einkünfte zu erzielen, obwohl auch andere Überlegungen — wie der Umweltschutz und die Verkehrssicherheit — von Bedeutung sein mögen.

14. Dänemark hat keine eigene Automobilindustrie, so dass alle neuen Kraftfahrzeuge, die auf den dänischen Markt gelangen, praktisch aus einem anderen Mitgliedstaat oder von außerhalb der Gemeinschaft eingeführt werden. Die Steuer wird auf die Erstzulassung des Fahrzeugs in Dänemark erhoben, nicht aber auf spätere Weiterveräußerungen; sie wird auch erhoben, wenn ein Gebrauchtwagen eingeführt wird.

15. Vor 1990 wurde die Steuer auf Gebrauchtwagen erhoben, ohne dass deren Wertverlust angemessen berücksichtigt wurde. Da die Kommission der Auffassung war, dass die Erhebung der Zulassungssteuer sowohl auf neue als auch auf gebrauchte Kraftfahrzeuge mit den Gemeinschaftsvorschriften nicht vereinbar sei, leitete sie gegen Dänemark ein Vertragsverletzungsverfahren ein, das mit dem Urteil des Gerichtshofes vom 12. Dezember 1990 [6] endete, in dem dieser entschieden hat, dass das Königreich Dänemark gegen seine Verpflichtungen aus dem jetzigen Artikel 90 EG verstoßen habe, indem es auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge eine Zulassungssteuer erhebe, deren Bemessungsgrundlage ein über dem tatsächlichen Wert des Fahrzeugs liegender Pauschalwert sei [7], mit der Folge, dass eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge höher besteuert würden als in Dänemark verkaufte und dort zuvor zugelassene Gebrauchtfahrzeuge.

16. Der Gerichtshof hat jedoch die Rüge der Zuwiderhandlung zurückgewiesen, soweit sie die Steuer auf neue Kraftfahrzeuge betraf. Er hat dies wie folgt begründet [8]:

17. Die Klage der Kommission sei ausschließlich auf den jetzigen Artikel 90 EG gestützt, und beide Parteien stimmten darin überein, dass die Zulassungssteuer eine inländische Abgabe im Sinne dieser Bestimmung sei. Die Bestimmung solle jedoch die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für inländische und eingeführte Erzeugnisse sicherstellen. Sie könne daher nicht gegen eine Steuer auf eingeführte Erzeugnisse ins Feld geführt werden, wenn es an einer gleichartigen oder konkurrierenden inländischen Produktion fehle. Insbesondere biete sie keine Stütze für eine Beanstandung des überhöhten Niveaus etwaiger Steuern, mit denen die Mitgliedstaaten bestimmte Erzeugnisse belegten, wenn diese Steuern keinerlei diskriminierende oder schützende Wirkung hätten.

6 — Urteil in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509). In dem maßgeblichen Zeitraum bezifferte sich der Schwellenwert zwischen dem Steuersatz von 105 % und dem von 180 % auf 19 750 DKK.

7 — 100 % des Preises für Neuwagen, wenn das Fahrzeug seit weniger als sechs Monaten und 90 % dieses Preises, wenn es seit mehr als sechs Monaten zugelassen war.

8 — Randnrn. 5 bis 14 des Urteils.

18. Zwar dürften, wie im Urteil Stier [9] entschieden, die Mitgliedstaaten nicht derart hohe Abgaben erheben, dass der freie Warenverkehr beeinträchtigt würde, wenn in Ermangelung einer entsprechenden inländischen Produktion die Verbotsbestimmungen des Artikels 90 EG keine Anwendung fänden. Duie Abgaben könnten jedoch nur anhand der jetzigen Artikel 28 EG bis 30 EG beurteilt werden, und die Klage sei nicht auf diese Bestimmungen gestützt [10].

19. Der Kläger des vorliegenden Ausgangsverfahrens, De Danske Bilimportører (im Folgenden: DBI), ist ein Verband der Kraftfahrzeug-Importeure. Im Jahr 1999 kaufte er ein fabrikneues Kraftfahrzeug der Marke Audi — das vermutlich aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt wurde — als Dienstwagen für den Direktor zu einem Gesamtpreis (einschließlich Überführungskosten) in Höhe von 498 546 DKK, von dem 297 456 DKK auf die Zulassungssteuer entfielen.

20. Der DBI erhob gegen den dänischen Fiskus Klage, mit der er geltend machte, dass die Steuer im Hinblick auf eine Reihe von Vorschriften des Gemeinschaftsrechts rechtswidrig sei, und beantragte die Rückerstattung.

21. Abgesehen von den oben zitierten Artikeln 28 EG, 29 EG und 90 EG beruft sich der Kläger des Ausgangsverfahrens auf die Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a und 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [11], wonach in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer alle sonstigen Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben einzubeziehen sind und die Mitgliedstaaten andere Steuern, Zölle und Abgaben als Umsatzsteuern nur beibehalten oder einführen können, wenn sie nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind. Er beruft sich ferner auf Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe g EG in Verbindung mit Artikel 10 EG, wonach die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen zu unterlassen haben, die die Verwirklichung eines unverfälschten Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarktes gefährden, sowie auf Artikel 81 EG, der Vereinbarungen und aufeinander abgestimmte Verhaltensweisen verbietet, die den Wettbewerb einschränken oder verfälschen, sowie schließlich auf die Verordnung (EG) Nr. 1475/95 [12], die Artikel 81 Absatz 3 EG auf Vertriebsvereinbarungen über Kraftfahrzeuge in der Gemeinschaft anwendet.

22. Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof um Erläuterungen insbesondere zur Auslegung des Artikels 28 EG; in seinem Vorlagebeschluss befasst es sich nicht mit den Hilfsanträgen, die auf die anderen, vorstehend genannten Vorschriften gestützt wurden. Es hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof

9 — Urteil vom 4. April 1968 in der Rechtssache 31/67 (Slg. 1968, 352).

10 — Randnr. 13 des Urteils.

11 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

12 — Verordnung (EG) Nr. 1475/95 der Kommission vom 28. Juni 1995 über die Anwendung von Artikel 85 Absatz 3 des Vertrages (jetzt Artikel 81 Absatz 3 EG) auf Gruppen von Vertriebs- und Kundendienstvereinbarungen über Kraftfahrzeuge (ABl. L 145, S. 25).

folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann eine von einem Mitgliedstaat erhobene indirekte Steuer (eine Zulassungssteuer), die für neue Kraftfahrzeuge 105 % von 52 800 DKK und 180 % vom Rest des steuerpflichtigen Wertes beträgt, eine Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Einfuhrbeschränkung darstellen und deshalb nach Artikel 28 EG verboten sein (siehe dazu Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-47/88, Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 13)?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird, kann die Zulassungssteuer dann aus Gründen gerechtfertigt sein, die in Artikel 30 EG aufgeführt sind oder die sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 28 EG (siehe Rechtssache 120/78, Rewe-Zentral, Slg. 1979, 649) ergeben?

23. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, die dänische Regierung für den Fiskus als Beklagten des Ausgangsverfahrens, die italienische und die finnische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Mit Ausnahme der italienischen Regierung haben sich alle in der mündlichen Verhandlung geäußert.

Beurteilung

24. Die entscheidende Frage ist im vorliegenden Fall die, ob eine Kraftfahrzeug-Zulassungssteuer wie die beschriebene nach Artikel 28 EG beurteilt werden kann; die Frage, ob sie möglicherweise gerechtfertigt ist, stellt sich erst, wenn die erste Frage bejaht wird. Das vorlegende Gericht möchte nicht ausdrücklich Aufschluss über andere Vorschriften erhalten; angesichts einiger Ausführungen des DBI hat es hiervon vielmehr deutlich Abstand genommen. Artikel 28 EG ist jedoch im Zusammenhang mit der Systematik des Vertrages zu prüfen, so dass auch die Artikel 25 EG und 90 EG zu berücksichtigen sein werden.

Die Artikel 25 EG, 28 EG und 90 EG im Allgemeinen

25. Ich habe diese Vorschriften oben kurz erläutert [13], doch wird es hilfreich sein, darüber hinaus einige der wichtigsten Merkmale der Vorschriften zusammenfassend darzustellen.

26. Artikel 25 EG verbietet Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung. Die Begriffe

13 — Nrn. 3 bis 9.

erfassen jede — auch noch so geringe — Belastung, die auf Waren wegen ihres Grenzübertritts erhoben wird [14]. Dazu gehören Abgaben, die anlässlich von Verwaltungsformalitäten wie z. B. Kontrollen erhoben werden, außer wenn die Abgaben nicht die tatsächlich entstehenden Kosten übersteigen und die fraglichen Formalitäten obligatorisch und einheitlich sind, im Gemeinschaftsrecht im allgemeinen Interesse der Gemeinschaft vorgesehen sind und den freien Warenverkehr begünstigen, insbesondere indem sie die Wirkung der Hindernisse aufheben, die sich aus einseitigen Maßnahmen ergeben können [15]. Im Übrigen ist das Verbot absolut und unabhängig von etwaigen restriktiven Auswirkungen auf den Handel, auch wenn eine bestimmte restriktive Auswirkung untrennbar mit jeder derartigen Abgabe verbunden sein mag. Wenn es Zölle oder Abgaben gibt, kann — so geringfügig sie auch sein mögen — eine Übereinstimmung mit Artikel 25 nur durch ihre Abschaffung erreicht werden.

27. Artikel 90 EG verbietet inländische Abgaben, die gleichartige Waren aus anderen Mitgliedstaaten diskriminieren oder die inländische Erzeugung in irgendeiner Weise mittelbar schützen. In Ergänzung zu Artikel 25 soll dieser Artikel den freien Warenverkehr unter normalen Wettbewerbsbedingungen gewährleisten, indem jeder Schutz, der aus einer diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen könnte, beseitigt wird, und damit die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für inländische und eingeführte Erzeugnisse sicherstellen [16].

28. Genau wie bei Artikel 25 gibt es keine Vorschrift, nach der eine Abgabe aufgrund einer De-minimis-Regel oder irgendeiner Rechtfertigung zulässig wäre. Das Verbot des Artikels 90 richtet sich jedoch nicht gegen Abgaben, sondern gegen die Diskriminierung oder den Schutz, der aus ihnen folgt, so dass es genügt, die Diskriminierung und das Schutzelement zu beseitigen, um den Anforderungen des Artikels nachzukommen. Bei der Entscheidung der Frage, ob eine Diskriminierung oder ein Schutz vorliegt, wird die Lage global betrachtet, so dass ausgleichende Faktoren zur Geltung kommen — je nach den Anwendungsvoraussetzungen kann eine Pauschalsteuer tatsächlich zu Diskriminierungen führen [17] —, und es wäre vorstellbar, dass eine Abgabe nur auf eingeführte Erzeugnisse Anwendung findet und dadurch das Gleichgewicht wiederherstellt, das durch eine andere, auf einer niedrigeren Produktionsstufe auf inländische Waren erhobene Abgabe gestört wurde.

29. Artikel 28 EG verbietet alle mengenmäßigen Beschränkungen und Maßnahmen

14 — Urteile vom 1. Juli 1969 in der Rechtssache 24/68 (Kommission/Italien, Slg. 1969, 193, Randnrn. 8 bis 10) und vom 1. Juli 1969 in den Rechtssachen 2/69 und 3/69 (Diamantarbeiders, Slg. 1969, 211, Randnrn. 15 bis 18); vgl. jüngst Urteil vom 23. April 2002 in der Rechtssache C-234/99 (Nygård, Slg. 2002, I-3657, Randnr. 19).

15 — Urteil vom 27. September 1988 in der Rechtssache 18/87 (Kommission/Deutschland, Slg. 1988, 5427, Randnr. 8).

16 — Vgl. z. B. Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 24).

17 — Vgl. z. B. Urteil vom 5. Mai 1970 in der Rechtssache 77/69 (Kommission/Belgien, Slg. 1970, 237).

gleicher Wirkung. Der Begriff ist sehr weit [18], und auch hier gibt es (wie allgemein anerkannt ist) keine De-minimis-Regel [19]. Fällt jedoch eine nationale Maßnahme grundsätzlich unter Artikel 28, so kann sie anders als in den durch Artikel 25 oder 90 geregelten Fällen aus einem der in Artikel 30 EG und der Rechtsprechung des Gerichtshofes genannten Gründe dennoch gerechtfertigt sein und somit dem Verbot entgehen [20].

30. Im Vergleich mit den Artikeln 25 EG und 90 EG hat Artikel 28 EG eindeutig einen sehr weiten Anwendungsbereich und dient als eine Art Auffangtatbestand. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Vorschrift allgemein alle Maßnahmen betreffe, die die Einfuhr beschränken, soweit sie nicht bereits in anderen Bestimmungen des Vertrages besonders geregelt seien [21]. Im Verhältnis zu den genannten Artikeln, die jeweils lex specialis sind, wurde die genannte Vorschrift als lex generalis bezeichnet [22].

31. Ohne Zweifel ist es angesichts der unterschiedlichen Folgen, die sich aus der Anwendung der drei Artikel ergeben, in jedem Einzelfall wichtig, genau zu wissen, welches die einschlägige Vorschrift ist. Fällt eine Abgabe unter Artikel 25, so ist sie abzuschaffen, während lediglich die Diskriminierung und das Schutzelement beseitigt werden müssen, wenn sie unter Artikel 90 fällt. Eine unter Artikel 28 fallende Maßnahme kann zulässig sein, wenn mit ihr ein oder mehrere berechtigte Ziele in einer Weise, die zu deren Erreichung im Verhältnis steht, verfolgt werden, während die Tragweite einer Rechtfertigung nach den Artikeln 25 oder 90 sehr viel beschränkter ist. Andererseits finden diese beiden Artikel nur auf eine begrenzte Zahl von Sachverhalten Anwendung, die stets Abgaben oder Steuern betreffen, während Artikel 28 auf sehr unterschiedliche handelsbeschränkende Maßnahmen anwendbar sein kann.

32. Unter diesen Umständen erstaunt es nicht, dass der Gerichtshof wiederholt darauf hingewiesen hat, dass die jeweiligen Anwendungsbereiche der drei Artikel deutlich voneinander abgegrenzt seien und jeweils nur ein Artikel auf einen bestimmten Sachverhalt Anwendung finden könne.

33. Im Urteil Compagnie Commerciale de l'Ouest [23] z. B. hat der Gerichtshof festgestellt, dass „der Anwendungsbereich des

18 — Vgl. die oben in Nr. 6 wiedergegebene Definition des Urteils Dassonville.

19 — Vgl. z. B. Urteile vom 5. April 1984 in den Rechtssachen 177/82 und 178/82 (Van de Haar, Slg. 1984, 1797, Randnr. 13), vom 13. März 1984 in der Rechtssache 16/83 (Prantl, Slg. 1984, 1299, Randnr. 20), vom 14. März 1985 in der Rechtssache 269/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1985, 837, Randnr. 10) und vom 5. Juni 1986 in der Rechtssache 103/84 (Kommission/Italien, Slg. 1986, 1759, Randnr. 18). Der Gerichtshof hat jedoch anerkannt, dass bestimmte Beschränkungen so ungewiss und indirekt in ihren Auswirkungen sind, dass nicht davon auszugehen ist, dass sie den Handel beeinträchtigen können; vgl. Urteile vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-266/96 (Corsica Ferries France, Slg. 1998, I-3949, Randnr. 31), vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-44/98 (BASF, Slg. 1999, I-6269, Randnr. 16) und vom 13. Januar 2000 in der Rechtssache C-254/98 (TK-Heimdienst, Slg. 2000, I-151, Randnr. 30).

20 — Vgl. oben, Nrn. 7 und 8.

21 — Vgl. z. B. Urteil Bergandi (zitiert in Fußnote 16, Randnr. 33).

22 — Vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Tesauro zum Urteil vom 11. März 1992 in den Rechtssachen C-78/90 bis C-83/90 (Compagnie Commerciale de l'Ouest, Slg. 1992, I-1847, I-1865).

23 — Zitiert in Fußnote 22, Randnrn. 20 bis 22; für eine Bestätigung aus jüngerer Zeit vgl. auch Urteil vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-228/98 (Dounias, Slg. 2000, I-577, Randnr. 39).

Artikels [28] solche Beeinträchtigungen nicht [erfasst], für die sonstige spezifische Vertragsvorschriften gelten... [D]ie in den Artikeln [25 und 90] bezeichneten Beeinträchtigungen fiskalischer Art oder mit zollgleicher Wirkung [unterliegen] nicht dem Verbot des Artikels [28]... [D]er Gerichtshof [hat] zunächst zu prüfen, ob eine Maßnahme... unter die Artikel [25 oder 90] fällt; nur wenn dies zu verneinen wäre, hätte er zu prüfen, ob die betreffende Maßnahme in den Anwendungsbereich des Artikels [28] fällt."

34. Was die unterschiedlichen Anwendungsbereiche der Artikel 25 und 90 anbelangt, so hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden[24], dass „die Vorschriften über Abgaben gleicher Wirkung und diejenigen über diskriminierende inländische Abgaben nicht kumulativ anwendbar [sind], so dass ein und dieselbe Abgabe nach dem System des EG-Vertrags nicht gleichzeitig in beide Kategorien fallen kann".

Die Artikel 25 EG und 90 EG in der vorliegenden Rechtssache

35. Die fragliche Zulassungssteuer ist eindeutig fiskalischer Natur. Aufgrund dieses Merkmals und unter Berücksichtigung der oben in Nummer 33 angeführten Rechtsprechung könnte sie als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll nach Artikel 25 oder als inländische Besteuerungsmaßnahme nach Artikel 90 zu prüfen sein.

36. Artikel 25 findet jedoch nur auf Belastungen Anwendung, die auf Waren wegen ihres Grenzübertritts erhoben werden. Im vorliegenden Fall dürfte die Steuer in der Praxis zwar kurz nach der Einfuhr erhoben werden, doch ist der Steuertatbestand die Erstzulassung für den dänischen Straßenverkehr und nicht der Grenzübertritt. Obwohl dem Gerichtshof die Art der Erhebung nicht in allen Einzelheiten bekannt ist, kann davon ausgegangen werden, dass die Steuer auch Anwendung finden würde, wenn ein Autoliebhaber in Dänemark ein Kraftfahrzeug selbst zusammenbauen würde und dieses Fahrzeug auf den dänischen Straßen benutzen wollte. Umgekehrt erscheint es einleuchtend, dass ein Fahrzeug der Steuer entgeht, das ausschließlich für eine Ausstellung im Museum eingeführt wird oder vielleicht ausschließlich auf einem privaten Grundstück benutzt wird. Jedenfalls ist weder vor dem Gerichtshof noch — wie es scheint — vor dem vorlegenden Gericht vorgetragen worden, dass die Steuer tatsächlich ein Zoll oder eine Abgabe gleicher Wirkung sei, dass sie wegen des Grenzübertritts von Kraftfahrzeugen erhoben werde oder dass sie im Licht des Artikels 25 EG beurteilt werden müsse.

37. Sind diese Annahmen über die Erhebung der Zulassungssteuer zutreffend, so ist die Zulassungssteuer folglich nach Maßgabe des Artikels 90 zu beurteilen,

24 — Vgl. jüngst Urteil Nygård (zitiert in Fußnote 14, Randnr. 17).

auch wenn sie tatsächlich nur auf eingeführte Fahrzeuge erhoben wird. Wie der Gerichtshof im Urteil Kommission/Frankreich [25] ausgeführt hat, „[stellt] selbst eine Abgabe, die bei Fehlen eines gleichen oder gleichartigen inländischen Erzeugnisses auf ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Erzeugnis erhoben wird, keine Maßnahme gleicher Wirkung, sondern eine inländische Abgabe im Sinne des Artikels [90] [dar], wenn sie zu einem allgemeinen inländischen Abgabensystem gehört, das Erzeugnisgruppen systematisch nach objektiven Kriterien unabhängig vom Ursprung der Erzeugnisse erfasst".

38. Die in Frage stehende Zulassungssteuer entspricht offensichtlich dieser Definition. Sie erfasst systematisch Kraftfahrzeuggruppen nach objektiven Kriterien. Außerdem sind Kraftfahrzeug-Zulassungssteuern vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung als inländische Abgaben im Sinne des jetzigen Artikels 90 EG betrachtet worden [26]. Im Urteil Kommission/Dänemark [27] ist die dänische Steuer von beiden Parteien und vom Gerichtshof als inländische Abgabe im Sinne dieser Vorschrift angesehen worden.

39. In diesem Urteil hat der Gerichtshof allerdings eindeutig entschieden, dass die Steuer auf fabrikneue Kraftfahrzeuge nicht gegen Artikel 90 EG verstoße, da es an einer gleichartigen oder konkurrierenden inländischen Produktion fehle und somit keinerlei diskriminierende oder schützende Wirkung vorhanden sei. In Bezug auf Gebrauchtfahrzeuge geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass Dänemark dem Urteil Kommission/Dänemark nachgekommen ist und dass das vom Gerichtshof festgestellte Diskriminierungselement jetzt nicht mehr vorliegt.

40. Zwar hat der DBI in einer Stellungnahme zu anderen Aspekten seines Verfahrens vor dem vorlegenden Gericht gemeint, dass die Tatsache, dass eine Handelsspanne mit einem festen Satz von 9 % bei der Besteuerung von fabrikneuen Fahrzeugen, nicht aber bei der Besteuerung von Gebrauchtwagen automatisch in die Berechnung einbezogen werde und dass Ersatzteile und Reparaturen nicht erfasst würden, Gebrauchtwagen (überwiegend ein „inländisches Erzeugnis") gegenüber fabrikneuen Fahrzeugen (die alle eingeführt seien) begünstige und somit zu einer nach Artikel 90 verbotenen Diskriminierung führe. Da hierzu indessen nichts weiter vorgetragen worden ist — und keine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt wurde —, ist es meines Erachtens nicht sachgerecht, dass sich der Gerichtshof mit diesem Punkt befasst.

41. Ich komme somit zu dem Ergebnis, dass die in Frage stehende Zulassungssteuer, da sie zu einem inländischen Abgabensystem gehört und nicht wegen des Grenzübertritts erhoben wird, nicht im Hinblick auf Artikel 25 EG, sondern auf

25 — Urteil vom 3. Februar 1981 in der Rechtssache 90/79 (Slg. 1981, 283, Randnr. 14).

26 — Zum Beispiel in einer Reihe von Rechtssachen bezüglich der französischen Kraftfahrzeugsteuern; vgl. zu einem neueren Fall Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-265/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-2305).

27 — Zitiert in Fußnote 6.

Artikel 90 EG zu bewerten ist; da sie jedoch weder diskriminierend ist noch ein Schutzelement aufweist, verstößt sie nicht gegen diese Bestimmung.

Artikel 28 EG in der vorliegenden Rechtssache

42. Ist die dänische Kraftfahrzeug-Zulassungssteuer im Hinblick auf Artikel 90 EG zu bewerten, so erscheint es zweifelhaft, ob sie, wenn sie nicht nach diesem Artikel verboten ist, gemäß Artikel 28 EG geprüft werden kann. Allerdings mag die Auffassung vertreten werden, dass eine offenkundig überhöhte Steuer, die eindeutig geeignet ist, den Handel mit den von ihr erfassten Waren zu beeinträchtigen, ausnahmsweise nach Artikel 28 bewertet werden kann. Im Urteil Kommission/Dänemark hat der Gerichtshof nämlich darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten nicht so hohe Abgaben erheben dürften, dass der freie Warenverkehr beeinträchtigt würde, wenn in Ermangelung einer entsprechenden inländischen Produktion die Verbotsbestimmungen des Artikels 90 keine Anwendung fänden, und dass diese Abgaben gemäß Artikel 28 geprüft werden könnten.

43. Zumindest zwei Einwände können gegen diese Auffassung erhoben werden. Erstens erscheint sie unvereinbar mit der Systematik des Vertrages, wie sie in der Rechtsprechung wiederholt dargelegt worden ist, nämlich damit, dass sich die Verbote der Artikel 25 EG, 28 EG und 90 EG gegenseitig ausschließen, und zweitens mit der allgemeinen Auffassung des Gerichtshofes bei der Beurteilung des Artikels 28 insbesondere bezüglich der fehlenden Anwendbarkeitsschwelle und der Art der in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe.

Zu der Frage, ob sich die Artikel 25 EG, 28 EG und 90 EG gegenseitig ausschließen

44. Wie oben ausgeführt[28], hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Artikel 28 nicht solche Beeinträchtigungen des Handels erfasse, die im Hinblick auf sonstige spezifische Vertragsbestimmungen zu beurteilen seien, so dass Beeinträchtigungen, die von den Artikeln 25 und 90 erfasst werden, nicht in seinen Anwendungsbereich fielen.

45. Diese Regel rechtfertigt sich aus der Systematik der fraglichen Bestimmungen.

46. Die Artikel 25 und 28 stehen eindeutig nebeneinander und sollen eigene Sachverhalte erfassen und sich nicht überschneiden. Dasselbe gilt für Artikel 90 im Verhältnis zu den erstgenannten Bestimmungen, auch wenn sich sein Wortlaut geringfügig unterscheidet und er in einem anderen Titel des Vertrages enthalten ist.

28 — Nr. 33.

47. Die Regel kann auch aus Gründen der Rechtssicherheit gerechtfertigt werden.

48. Die drei Artikel betreffen ausdrücklich verschiedene Arten von Maßnahmen und verwenden unterschiedliche Kriterien für ihre Beurteilung. Es ist wichtig, dass die nationalen Behörden — und die betroffenen Privatpersonen — die Kriterien kennen, die eine spezifische Maßnahme erfüllen muss. Die Mitgliedstaaten müssen in der Lage sein, den Bereich zu bestimmen, in dem sie ihre Steuerhoheit uneingeschränkt wahrnehmen können, und wissen, wo diese Hoheit eingeschränkt ist. Könnte außerdem eine fiskalische Beeinträchtigung des Handels, die in den Anwendungsbereich des Artikels 25 oder des Artikels 90 fiele, ohne von den darin niedergelegten Verboten erfasst zu werden, nach Artikel 28 bewertet werden, so könnte sie grundsätzlich zulässig sein, sofern sie aus einem der in Artikel 30 oder im Urteil Cassis de Dijon [29] genannten Gründe gerechtfertigt wäre. Fiele sie dagegen unter eines der beiden Verbote, so könnte sie nicht aus den soeben genannten Gründen zulässig sein. Es erscheint nicht vernünftig, die Steuermaßnahme eines Mitgliedstaats in dieser Weise nach einem alternativen Maßstab zu bewerten.

49. Würde man die Unterschiede zwischen den drei Regelungen außer Acht lassen, so käme es zu einer nicht wünschenswerten Unsicherheit in einem Bereich, in dem Klarheit geboten ist.

50. Offenbar hat der Gerichtshof außer im Urteil Kommission/Dänemark nur in einem einzigen Fall die Möglichkeit angedeutet, dass der jetzige Artikel 28 auf überhöhte inländische Abgaben Anwendung findet, nämlich im Urteil Stier, das im Urteil Kommission/Dänemark angeführt wird. Es ist indessen zu bemerken, dass sich der Gerichtshof im Urteil Stier nicht spezifisch auf diese Bestimmung bezogen hat, sondern allgemeiner auf den freien Warenverkehr, dessen Beeinträchtigung durch die Erhebung besonders hoher Abgaben nicht anzunehmen sei, „wenn sich der Abgabensatz im allgemeinen Rahmen des nationalen Abgabensystems hält, dessen Bestandteil die streitige Abgabe ist“ [30]. Es leuchtet daher ein, dass der Gerichtshof möglicherweise eher an den jetzigen Artikel 25 EG gedacht hat [31].

51. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die Feststellungen des Gerichtshofes tatsächlich weder im Urteil Stier noch im Urteil Kommission/Dänemark zu einer Prüfung gemäß Artikel 28 geführt haben und somit als beiläufige Bemerkungen betrachtet werden können.

52. Der Gerichtshof hat zwar in mehreren anderen Verfahren Steuermaßnahmen, die unter Artikel 90 hätten fallen können, im Licht des jetzigen Artikels 28 EG gewürdigt. Wie die Kommission dargelegt hat, hat der Gerichtshof z. B. im Urteil Kom-

29 — Vgl. jedoch unten, Nrn. 64 ff.

30 — Urteil Stier (zitiert in Fußnote 9, 361).

31 — Vgl. die Zusammenfassung des Vorbringens der Kommission (358) und die Schlussanträge des Generalanwalts Gand (237).

mission/Frankreich [32] eine Steuervergünstigung für die Presse in Bezug auf Veröffentlichungen geprüft, die in Frankreich, nicht aber in anderen Mitgliedstaaten gedruckt werden, und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass eine solche Vergünstigung geeignet sei, die Einfuhr zu hemmen, und folglich als eine gemäß Artikel 28 verbotene Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung anzusehen sei. Im Urteil Franzén [33] ist eine nationale Erlaubnisregelung für Importeure alkoholischer Getränke, aufgrund der ein Wirtschaftsteilnehmer für die Beantragung einer Erlaubnis eine hohe Gebühr und jährlich eine Gebühr für die Aufrechterhaltung dieser Erlaubnis zu entrichten hat, im Hinblick auf Artikel 28 gewürdigt und für unvereinbar gehalten worden. Diese Regelung stelle, so der Gerichtshof, ein Hindernis für die Einfuhr alkoholischer Getränke aus anderen Mitgliedstaaten dar, weil dadurch zusätzliche Kosten für diese Getränke anfielen, darunter die für die Erteilung einer Erlaubnis entrichteten Gebühren und Abgaben.

53. Allerdings kann die Auffassung vertreten werden, dass das Urteil Kommission/Frankreich, in dem die Möglichkeit, dass Artikel 90 ein sachgerechterer Beurteilungsmaßstab sein könnte, offenbar nicht in Betracht gezogen wurde, auf eine andere Grundlage hätte gestellt werden müssen; auch unterscheidet sich die Art der Abgabe, um die es im Urteil Franzén ging, zweifellos von einer Steuer auf Waren, so dass Artikel 90 jedenfalls nicht sachgerecht gewesen wäre.

32 — Urteil vom 7. Mai 1985 in der Rechtssache 18/84 (Slg. 1985, 1339, insbesondere Randnrn. 16 und 17).

33 — Urteil vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C-189/95 (Slg. 1997, I-5909, Randnrn. 67 bis 77).

54. Meines Erachtens ist es daher aus den oben in den Nummern 45 bis 49 genannten Gründen wünschenswert, dass eine klare Trennungslinie zwischen den Anwendungsbereichen der fraglichen Artikel gezogen wird und dass Steuermaßnahmen nicht im Licht des Artikels 28 gewürdigt werden, es sei denn, sie fallen auf irgendeine Weise weder in den Anwendungsbereich des Artikels 25 noch in den des Artikels 90.

Systematik und Beurteilung des Artikels 28 EG

55. Die vorgeschlagene Bewertung einer inländischen Abgabe im Licht des Artikels 28 EG widerspricht nicht nur der Systematik des Vertrages, sondern auch und noch stärker in verschiedener Hinsicht der Systematik dieses Artikels selbst sowie der Beurteilung des Artikels durch den Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung.

56. Der Handel mit einem Erzeugnis ist allerdings, wenn es besteuert wird, im Vergleich zum Handel mit dem gleichen Erzeugnis, das nicht besteuert wird, zumindest potenziell in gewissem Grade eingeschränkt. Tatsächliche oder spürbare Beschränkungen des Handels entstehen jedoch wahrscheinlich nicht (wenn es kein alternatives inländisches Erzeugnis gibt), es sei denn, der Steuersatz ist besonders hoch. Umgekehrt besteht eindeutig die Gefahr, dass eine besonders hohe inländische Steuer

wie die in Frage stehende spürbare Auswirkungen auf die Einfuhr hat.

57. Die Prüfung dieser Steuer nach Artikel 28 wirft allerdings zwei größere Schwierigkeiten auf.

— Notwendigkeit eines Schwellenwerts

58. Eine Steuer auf Waren, für die es keine inländische Produktion gibt, muss zunächst unter die Definition des Urteils Dassonville fallen, wonach es sich um eine Maßnahme gleicher Wirkung handelt, wenn die Maßnahme „geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell zu behindern". Eine Reihe von Mitgliedstaaten haben keine eigene Kraftfahrzeugherstellung, so dass jede dort erhobene Zulassungssteuer unabhängig von der Höhe betroffen sein würde; auch können sonstige Steuern auf viele Arten von Waren erhoben werden, die nicht im Inland hergestellt werden.

59. Würde man jedoch davon ausgehen, dass alle diese Abgaben unter das Verbot des Artikels 28 fallen, so wäre dies eine Neuerung von großer Tragweite, die weit über das hinausgehen würde, was im Urteil Kommission/Dänemark angedeutet wird.

60. Wenn Steuern, die so hoch sind, „dass der freie Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes hinsichtlich dieser Erzeugnisse beeinträchtigt würde" [34], unter diese Vorschrift fallen, muss somit für die Anwendbarkeit ein (vermutlich hoher) Schwellenwert festgelegt werden.

61. Zum einen ist jedoch die Einführung eines solchen Schwellenwerts unmöglich mit der vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen allgemeinen Auffassung in Einklang zu bringen, dass es nicht einmal eine De-minimis-Ausnahme für Artikel 28 gebe [35]; zum anderen scheint es nicht möglich zu sein, bei der Definition dieses Schwellenwerts den notwendigen Erfordernissen der praktischen Anwendbarkeit und der Rechtssicherheit zu genügen, ohne dabei auf ein völlig willkürliches Kriterium zu verfallen.

62. Wenn diese Art von Schwierigkeiten überwunden werden soll, dürfte dies durch eine Präzisierung im Vertrag selbst, nicht aber durch die Gerichte zu erreichen sein, vor allem weil die Verfasser des Vertrages offenbar die Absicht hatten, die Auswirkungen der inländischen Abgaben auf den innergemeinschaftlichen Handel nach Maßgabe der Bestimmungen des Artikels 90 zu regeln.

34 — Urteil Kommission/Dänemark (Randnr. 12).

35 — Vgl. z. B. die in Fußnote 19 zitierte Rechtsprechung. Es ist darauf hinzuweisen, dass das dort genannte Kriterium der ungewissen und indirekten Auswirkungen in einem Fall wie dem vorliegenden nicht von Nutzen sein würde.

— Art der in Betracht kommenden Rechtfertigung

63. Das zweite größere Problem betrifft die Tatsache, dass Maßnahmen, die unter Artikel 28 fallen, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt werden können, ein Punkt, der sich insbesondere auf die zweite Vorlagefrage des nationalen Gerichts bezieht.

64. Sofern die dänische Zulassungssteuer gemäß Artikel 28 EG zu prüfen ist und sich herausstellt, dass sie unter das Verbot dieses Artikels fällt, ist die Antwort auf die zweite Vorlagefrage grundsätzlich klar. Sobald eine Beschränkung im Licht des Artikels 28 zu bewerten ist, können die verschiedenen Rechtfertigungsgründe des Artikels 30 oder des Urteils Cassis de Dijon zum Zuge kommen.

65. Wie der DBI und die Kommission vorgetragen haben, hat der Gerichtshof jedoch entschieden, dass „[r]ein wirtschaftliche Gründe... eine Beschränkung des elementaren Grundsatzes des freien Warenverkehrs nicht rechtfertigen [können]“ [36].

66. Der Hauptzweck der Besteuerung ist im Allgemeinen aber immer wirtschaftlicher Natur und besteht darin, Einkünfte für den Staat zu erzielen. Einige Abgaben sollen auch den Kauf bestimmter Waren weniger attraktiv machen, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie schädliche oder unerwünschte Auswirkungen haben, ohne dass jedoch dadurch ein völliges Verbot gerechtfertigt wäre. Trotzdem ist bei diesen Waren häufig die Nachfrageelastizität hoch, und sie können daher dem Staat beachtliche allgemeine Einkünfte verschaffen.

67. Fiele eine mit Artikel 90 EG vereinbare Abgabe unter das Verbot des Artikels 28, so würde ihre eigentliche wirtschaftliche Natur sie aufgrund der oben genannten Rechtsprechung von jeder Rechtfertigung ausschließen.

68. Ein solches Ergebnis wäre abwegig, denn dann müssten die Steuern, die nicht nach Artikel 90 EG verboten sind, gleichwohl den Erfordernissen des Artikels 28 genügen, ohne dass sich der Staat zur Rechtfertigung auf den eigentlichen Zweck, zu dem sie erhoben werden, nämlich zur Erzielung von Einkünften, berufen könnte, obwohl kaum geleugnet werden kann, dass der Zweck, öffentliche Ausgaben durch öffentliche Abgaben zu finanzieren, durch sich selbst gerechtfertigt ist.

69. Eine solche entschiedene Betrachtungsweise lässt sich allerdings nicht

36 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95 (Decker, Slg. 1998, I-1831, Randnr. 39); vgl. auch Urteile vom 19. Dezember 1961 in der Rechtssache 7/61 (Kommission/Italien, Slg. 1961, 695, 720), vom 9. Juni 1982 in der Rechtssache 95/81 (Kommission/Italien, Slg. 1982, 2187, Randnr. 27) und vom 7. Februar 1984 in der Rechtssache 238/82 (Duphar, Slg. 1984, 523, Randnr. 23).

völlig auf die vom DBI und von der Kommission angeführte Rechtsprechung stützen.

70. Im Urteil Duphar [37] hat der Gerichtshof festgestellt, dass Artikel 30 keine Maßnahmen rechtfertigen könne, „durch die... in erster Linie ein haushaltspolitisches Ziel verfolgt wird", was bedeutet, dass eine Rechtfertigung nur in Betracht kommt, wenn das Ziel in erster Linie nicht wirtschaftlicher Art ist. Im Urteil Campus Oil [38] hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn Maßnahmen durch die Anforderungen der öffentlichen Sicherheit gerechtfertigt seien, die Tatsache, dass sie die Erreichung auch anderer, wirtschaftlicher Ziele ermöglichten, die Anwendung von Artikel 30 nicht ausschließe, wodurch noch nicht der Fall erfasst wird, dass das Allgemeininteresse nur untergeordnete Bedeutung hat. Im Urteil Decker [39] hat sich der Gerichtshof lediglich auf „*[r]ein* wirtschaftliche Gründe" [40] bezogen und zugelassen, dass eine erhebliche Gefährdung des finanziellen Gleichgewichts des Systems der sozialen Sicherheit einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann.

71. Diese Rechtsprechung legt es nahe, dass ein wirtschaftliches Ziel wie die Erzielung von Einkünften zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben nicht als solches eine Rechtfertigung nach Maßgabe des Artikels 30 oder des Urteils Cassis de Dijon darstellen kann, dass aber dieses Ziel es nicht ausschließt, dass eine solche Rechtfertigung durch das Allgemeininteresse besteht, wenn a) es dem zuletzt genannten Ziel nachgeordnet ist oder b) es die Mittel zur Erreichung dieses Zieles liefert. Damit könnten wahrscheinlich viele Abgaben weiterhin nicht gerechtfertigt werden.

72. In der vorliegenden Rechtssache hat die dänische Regierung ausgeführt, dass die Zulassungssteuer im Wesentlichen aus finanzpolitischen Gründen erhoben werde (auf sie entfallen ungefähr 9,5 % aller Staatseinkünfte aus den Verbrauchsteuern), dass aber der Umweltschutz (Beseitigung der Verkehrsstauung und Förderung der öffentlichen Verkehrsmittel) ebenfalls eine Rolle spiele.

73. Das Ziel der Steuererhebung würde somit nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 30 EG oder der in der Rechtsprechung des Gerichtshofes angeführten Rechtfertigungsgründe fallen können.

74. Wäre dies dennoch der Fall, müsste die Erhebung der Steuer darüber hinaus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen; sie müsste in einem angemessenen Verhältnis zu dem zu erreichenden Ziel stehen [41], und sie könnte nicht unter die Ausnahme fallen, wenn die an-

37 — Zitiert in Fußnote 36.

38 — Urteil vom 10. Juli 1984 in der Rechtssache 72/83 (Campus Oil, Slg. 1984, 2727, Randnrn. 35 und 36).

39 — Zitiert in Fußnote 36.

40 — Hervorhebung von mir.

41 — Vgl. z. B. Urteil vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-405/98 (Gourmet International Products, Slg. 2001, I-1795, Randnr. 28).

gestrebten Ziele genauso wirksam durch Maßnahmen erreicht werden könnten, die den innergemeinschaftlichen Handel weniger beschränkten [42]. Das vorlegende Gericht hätte in diesem Fall zu prüfen, ob der genannte Grundsatz beachtet wurde.

77. Es erscheint — unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zu den Artikeln 25 EG und 90 EG — auch anormal, dass eine noch so geringfügige, beim Grenzübertritt erhobene Abgabe gegen den Vertrag verstößt, während dies bei einer sehr hohen inländischen Abgabe ungeachtet der jeweiligen Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Handel vielfach nicht der Fall ist.

Schlussbemerkungen

75. Die Schwierigkeiten bei der — rechtsprechungskonformen — Einführung sowohl eines Schwellenwerts für die Anwendung des Artikels 28 EG auf inländische Abgaben als auch einer Regelung der möglichen Rechtfertigungsgründe für diese Abgaben bestätigen meines Erachtens die Schlussfolgerung, dass Artikel 28 nicht die geeignete Vorschrift ist, anhand deren inländische Abgaben zu prüfen sind, auch wenn sich diese de facto restriktiv auf den innergemeinschaftichen Handel auswirken.

78. Die Antwort auf diese beiden offensichtlichen Anomalien kann, wenn es um die Vereinbarkeit mit Artikel 90 geht, teilweise darin liegen, dass mit größerer Sorgfalt geprüft wird, inwieweit eine Steuer tatsächlich Bestandteil einer normalen Abgabenregelung des betreffenden Mitgliedstaats ist — eine Prüfung, wie sie in der Vergangenheit in einem etwas anderen Zusammenhang erfolgt ist [43]. Dafür kann auch von Bedeutung sein, die Höhe der Steuer im Vergleich sowohl zur Höhe anderer nationaler Steuern auf den entsprechenden Gebieten als auch zu den unterschiedlichen Sätzen einer solchen Steuer in den übrigen Mitgliedstaaten zu betrachten.

76. Mir ist bewusst, dass eine solche Schlussfolgerung eine Lücke im Vertrag dort offenbart, wo man sie nicht erwarten würde. Mit den Zielen des Binnenmarktes ist es nämlich nicht zu vereinbaren, dass ein Mitgliedstaat bestimmte eingeführte Waren in einem solchen Umfang besteuern darf, dass die innergemeinschaftlichen Handelsströme spürbar beeinträchtigt werden.

79. Schließlich ist daran zu erinnern, dass die Kommission dem Rat und dem Parlament in ihrer Mitteilung vom 6. September 2002 [44] bestimmte Empfehlungen unterbreitet hat. Diese Empfehlungen sollen u. a.

42 — Vgl. jüngst Urteil vom 24. Oktober 2002 in der Rechtssache C-121/00 (Hahn, Slg. 2002, I-9193, Randnr. 39).

43 — Vgl. z. B. Urteil vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Co-Frutta, Slg. 1987, 2085, insbesondere Randnr. 12 bezüglich der Unterscheidung zwischen Artikel 25 und Artikel 90).

44 — Zitiert in Fußnote 5.

eine bestimmte Umstrukturierung und Angleichung der inländischen Besteuerung von Kraftfahrzeugen erreichen, um insbesondere das Funktionieren des Binnenmarktes zu verbessern und eine Reduzierung der CO_2-Emissionen zu fördern. Inhaltlich will ich mich zu den Empfehlungen nicht äußern, jedoch meine ich, dass eine Gesetzesinitiative, wenn es um die Besteuerung geht, geeigneter ist als eine Entscheidung von Fall zu Fall nach Maßgabe des Artikels 28.

Ergebnis

80. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsfragen des Østre Landsret wie folgt zu beantworten:

Eine Steuer, die von einem Mitgliedstaat auf die Erstzulassung eines Kraftfahrzeugs erhoben wird, ist grundsätzlich keine Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine nach Artikel 28 EG verbotene mengenmäßige Einfuhrbeschränkung, sondern ist gemäß Artikel 90 EG als inländische Abgabe zu werten, es sei denn, sie stellt aufgrund der Art ihrer Erhebung einen Zoll oder eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne des Artikels 25 EG dar.