SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO
vom 22. Februar 1990 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Kommission bittet den Gerichtshof, festzustellen,

„daß die Republik Griechenland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßen hat, indem sie mittels einer besonderen Verbrauchsteuer und einer einmaligen zusätzlichen Sonderabgabe für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte neue und gebrauchte Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum von über 1 800 cm³ eine diskriminierende Steuerregelung eingeführt und aufrechterhalten hat".

2. Die Merkmale der streitigen Regelung sind im Sitzungsbericht ausführlich beschrieben, so daß ich hierauf nur insoweit zurückkommen werde, als dies für das Verständnis meiner Überlegungen erforderlich ist.

3. Zur Stützung ihrer Klage beruft sich die Kommission hauptsächlich auf das Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84 (Humblot, Slg. 1985, 1367). Dort ging es um eine jährlich erhobene französische Sondersteuer, die Kraftfahrzeuge, deren steuerliche Nutzleistung eine gewisse Grenze überschritt, mit einem Betrag belastete, der fast fünfmal höher war als der höchste Betrag der progressiven Steuer, der für Fahrzeuge zu entrichten war, die diese Nutzleistung nicht erreichten.

4. In diesem Urteil haben Sie zunächst festgestellt,

„daß es den Mitgliedstaaten beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts freisteht, Erzeugnisse wie Personenwagen einem System der Verkehrssteuer zu unterwerfen, die nach Maßgabe eines objektiven Kriteriums, zum Beispiel der in verschiedener Weise bestimmbaren steuerlichen Nutzleistung, progressiv wächst. Eine solche innerstaatliche Steuerregelung ist jedoch im Hinblick auf Artikel 95 nur zulässig, soweit sie keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung entfaltet" (Randnrn. 12 und 13).

Im Anschluß hieran haben Sie festgestellt:

„Wenn Überlegungen zur Höhe der Sondersteuer keine Rolle spielten, wären die Verbraucher bei der Suche nach Fahrzeugen, die unter anderem hinsichtlich Größe, Komfort, tatsächlicher Leistung, Unterhaltskosten, Langlebigkeit, Verbrauch und Preis vergleichbar sind, natürlich bereit, zwischen Personenwagen zu wählen, deren steuerliche Nutzleistung teils unterhalb und teils oberhalb der vom französischen Gesetzgeber festgelegten Grenze läge. Die Sondersteuerpflicht führt jedoch zu einem Anstieg der Steuerlast, der sehr viel erheblicher ist als der, der in einem System ausgewogen progressiver Besteuerung wie dem der gestaffelten Steuer beim Übergang von einer

* Originalsprache: Französisch.

Fahrzeugklasse in die andere eintritt" (Randnr. 15).

5. Sie haben hieraus die Folgerung gezogen, daß Artikel 95 die Anwendung einer solchen Steuer verbietet, wenn hiervon ausschließlich, insbesondere aus anderen Mitgliedstaaten, eingeführte Kraftfahrzeuge betroffen werden.

6. In Ihrem Urteil vom 17. September 1987 in der Rechtssache 433/85 (Feldain, Slg. 1987, 3521) haben Sie festgestellt, daß ein System, dessen Steuerstufen so gestaltet sind, daß im Inland hergestellte Fahrzeuge der Oberklasse der normalen Steuerprogression entgehen, zugunsten dieser Fahrzeuge eine diskriminierende oder protektionistische Wirkung im Sinne von Artikel 95 EWG-Vertrag entfaltet.

7. In diesen beiden Rechtssachen hatten die vorlegenden Gerichte nach der Vereinbarkeit der streitigen Steuersysteme mit Artikel 95 in seiner Gesamtheit gefragt, und Sie haben auf dieser Grundlage geantwortet. Vorliegend ersucht die Kommission Sie jedoch, einen Verstoß gegen Artikel 95 *Absatz 1* festzustellen. Sie macht insbesondere geltend, daß

„Personenkraftwagen ohne Rücksicht auf ihren Hubraum gleichartige Erzeugnisse sind" (siehe das unter I.2 der Klageschrift zitierte Aufforderungsschreiben).

8. Diese Meinung vermag ich nicht zu teilen. Nach Ihrer Rechtsprechung sind Erzeugnisse dann gleichartig, wenn sie

„in den Augen des Verbrauchers gleiche Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen" [1].

1 — Siehe in erster Linie das Urteil vom 17. Februar 1976 in der Rechtssache 45/75, Rewe/Hauptzollamt Landau, Slg. 1976, 181, Randnr. 12.

Meiner Meinung nach läßt sich aber nicht behaupten, daß dies im Verhältnis zwischen sehr kleinen Wagen (z. B. solchen mit einer Länge unter 3,7 m und einem Motor von weniger als einem Liter) einerseits und Wagen der Oberklasse (Länge über 4,7 m, Motor mit einem Hubraum von 2 500 cm³ oder darüber) andererseits der Fall wäre.

9. Dagegen kann es durchaus Kraftfahrzeuge geben, deren Hubraum eine bestimmte Schwelle — z. B. wie hier, 1 800 cm³ — teils über-, teils unterschreitet und die trotz einer nicht unerheblichen Hubraumdifferenz „unter anderem hinsichtlich Größe, Komfort, tatsächlicher Leistung usw." (siehe das Urteil in der Rechtssache Humblot) einander hinreichend benachbart sind, um dem obengenannten Kriterium zu entsprechen. Namentlich ist denkbar, daß der Preis solcher Wagen ohne Steuer ungeachtet des unterschiedlichen Hubraums fast der gleiche ist. Die Kommission konnte daher ihre Klage zu Recht auf Artikel 95 Absatz 1 stützen, soweit die Rüge die Besteuerung von Wagen betrifft, deren Hubraum sich um 1 800 cm³ herum bewegt.

10. Lassen Sie uns nunmehr überlegen, was von der Differenzierung zu halten ist, die das griechische Steuersystem an der Schwelle von 1 800 cm³ vornimmt. Die griechische Regierung macht geltend, sie sei deswegen gerechtfertigt, weil Kraftfahrzeuge mit einem über diesem Wert liegenden Hubraum „Luxusfahrzeuge" darstellten.

11. Sie kann sich in dieser Hinsicht auf das Urteil des Gerichtshofes vom 16. Dezember 1986 in der Rechtssache 200/85 (Kommission/Italien, Slg. 1986, 3953) stützen, dem sich entnehmen läßt, daß es weder willkürlich noch unangemessen ist, wenn Wagen, deren Hubraum eine bestimmte Grenze überschreitet, als Luxuserzeugnisse angesehen und dem erhöhten Mehrwertsteuersatz unterworfen werden, den das Steuerrecht

eines Mitgliedstaats für solche Erzeugnisse vorsieht. Es verwundert mich daher, daß die Kommission noch in ihrer Erwiderung (Nr. II.7) geltend macht, daß

„es willkürlich ist, Wagen mit einem Hubraum von 1 800 cm³ als Luxusfahrzeuge anzusehen, solche mit einem Hubraum von 1 799 cm³ dagegen nicht".

Hiermit wendet sie sich nicht nur gegen die von der Griechischen Republik festgelegte Schwelle, sondern allgemein *bereits gegen den Grundsatz* einer steuerlichen Differenzierung nach Maßgabe einer bestimmten, an den Hubraum geknüpften Schwelle. Die gleichen Überlegungen ließen sich für jede beliebige Schwelle anstellen, z. B. 2 000 cm³ oder 2 500 cm³.

12. Der Gerichtshof hat aber in der Rechtssache 200/85 festgestellt,

„daß die Bezugnahme auf einen bestimmten Hubraum als abgrenzenden Schwellenwert zwischen zwei Steuersätzen ein vom Ursprung der Waren unabhängiges objektives Kriterium ist" (Randnr. 10).

Angesichts der sehr allgemeinen Tragweite dieser Feststellung scheint es mir nicht wesentlich zu sein, ob Fahrzeuge, deren Dimensionen eine bestimmte Schwelle überschreiten, als Luxuserzeugnisse angesehen werden.

13. Es erscheint auch in keiner Weise geboten, die Tragweite des Urteils in der Rechtssache 200/85 auf Sachverhalte wie den dort gegebenen, insbesondere auf den Bereich der Mehrwertsteuer, zu beschränken, wie dies die Kommission will (siehe Nr. 16 ihrer Klageschrift), um so weniger als in der italienischen Rechtssache die Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes jenseits der Schwelle von 2 000 cm³ bzw. 2 500 cm³ relativ gesehen erheblich stärker war als diejenige, die die beiden griechischen Steuern jenseits der Schwelle von 1 800 cm³ erfahren.

14. Wenn Italien somit den Übergang in die höchste Steuergruppe bei einem Hubraum von 2 000 cm³ (bzw. 2 500 cm³ für Fahrzeuge mit Dieselmotor) ansetzen konnte, so ist nicht ersichtlich, weswegen Griechenland nicht berechtigt sein sollte, zu diesem Zweck auf einen Hubraum von 1 800 cm³ abzustellen. Diese Schwelle liegt nicht unmittelbar dort, wo die einheimische Produktion endet, denn in Griechenland werden keine Fahrzeuge mit einem Hubraum zwischen 1 600 cm³ und 1 800 cm³ gebaut. Soweit sie nach Griechenland ausgeführt werden, kommen in den Genuß der niedrigeren Besteuerung noch so komfortable Wagen wie der Audi 100 mit einem Hubraum von 1 781 cm³, der BMW 518i (1 795 cm³), der Opel Omega 1.8i (1 796 cm³), der Peugeot 505 SX 1.8 (1 796 cm³), der Renault 21 GTS (1 721 cm³) oder der Volkswagen Passat (1 781 cm³).

15. Die Wahl der zweiten Schwelle scheint mir um so weniger willkürlich oder unangemessen zu sein, als sie sich in Einklang mit der Gesamtheit des in Rede stehenden griechischen Steuersystems befindet, das bei 1 200 cm³ bereits eine erste Differenzierung des Steuersatzes vornimmt. Die griechische Regierung hat dargelegt, daß diese beiden Schwellen

„die griechische und in gewissem Maße auch die europäische soziale Wirklichkeit widerspiegeln sollen: Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum von 1 200 cm³ oder darunter seien für Personen mit geringem Einkommen bestimmt; solche mit einem Hubraum von 1 201 bis 1 800 cm³ würden von Personen mit mittlerem Einkommen gekauft, und Fahrzeuge mit einem Hubraum von über 1 800 cm³ seien, vor allem in Griechenland, Personen mit sehr hohem Einkommen vorbehalten" (siehe Sitzungsbericht, S. 1574).

16. Da die Kommission aber nicht bestritten hat, daß die Schwelle von 1 200 cm³ es gestattet, die für Personen mit geringem Einkommen bestimmten Kraftfahrzeuge von den für Personen mit mittlerem Einkommen bestimmten Fahrzeugen abzugrenzen, ist schwer verständlich, weshalb sie sich gegen die Schwelle von 1 800 cm³ als Trennungslinie zwischen den zuletzt genannten Fahrzeugen und den Fahrzeugen wendet, die für Angehörige der höheren Einkommensklassen bestimmt sind.

17. Es trifft zu, daß Fahrzeuge mit einem Hubraum von über 1 200 cm³ im Gegensatz zu Fahrzeugen von über 1 800 cm³ Hubraum in Griechenland hergestellt werden. Dieser Umstand kann jedoch für sich allein nicht entscheidend sein. In der Tat hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung [2] entschieden,

„daß das Gemeinschaftsrecht beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung die Freiheit der Mitgliedstaaten nicht beschränkt, eine differenzierende Besteuerung für bestimmte, *sogar im Sinne von Artikel 95 Absatz 1 gleichartige* Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien, beispielsweise der verwendeten Ausgangsstoffe oder der angewandten Herstellungsverfahren, einzuführen. Solche Differenzierungen sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des EWG-Vertrags und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn kraft ihrer Ausgestaltung sichergestellt ist, daß jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeder Schutz inländischer konkurrierender Produktionen ausgeschlossen sind."

18. Wie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervorgeht, sind derartige Differenzierungen auch dann zulässig, wenn die in Form von Befreiungen oder Ermäßigungen eingeräumten steuerlichen Erleichterungen legitimen sozialen Zwecken dienen [3].

19. Es hieße diese Freiheit der Mitgliedstaaten leugnen, wollte man die Auffassung vertreten, eine solche objektive Differenzierung werde allein dadurch mit Artikel 95 unvereinbar, daß die höhere Besteuerung faktisch nur eingeführte Erzeugnisse treffe.

20. In dieser Hinsicht ist es bezeichnend, daß der Gerichtshof in der großen Mehrzahl der Fälle, in denen er eine differenzierte Besteuerung als mit Artikel 95 unvereinbar erachtet hat, festgestellt hat, das für die Differenzierung gewählte Kriterium sei so beschaffen, daß es dazu führe, *von vornherein* entweder die eingeführten Erzeugnisse von der Anwendung des günstigen Steuersatzes oder die einheimischen Erzeugnisse von der Anwendung des höchsten Steuersatzes auszuschließen [4].

21. Ich bin daher der Auffassung, daß eine steuerliche Differenzierung nach Maßgabe eines als objektiv anerkannten Kriteriums ihre objektive Natur nicht schon deswegen — mit einem Schlag — einbüßt, weil faktisch keine inländischen Erzeugnisse existieren, die die Voraussetzungen für eine höhere Besteuerung erfüllen, vorausgesetzt, die eingeführten Erzeugnisse sind nicht begriffsnotwendig, hypothetisch oder ihrer Natur nach die einzigen, die diese Voraussetzungen erfüllen können.

22. Der Gerichtshof hat die vorstehend dargelegte Auffassung ausdrücklich seinen Ur-

2 — Siehe insbesondere die Urteile vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84, Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833, Randnr. 20, und vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85, Kommission/Frankreich, Slg. 1987, 1597, Randnr. 6.

3 — Siehe außer dem vorerwähnten Urteil in der Rechtssache Kommission/Frankreich (Randnr. 7) namentlich das Urteil vom 10. Oktober 1978 in der Rechtssache 148/77, Hansen & Balle/Hauptzollamt Flensburg, Slg. 1978, 1787, Randnr. 16.

4 — Siehe die Urteile vom 7. Mai 1981 in der Rechtssache 153/80, Rumhaus Hansen/Hauptzollamt Flensburg, Slg. 1981, 1165; vom 27. Mai 1981 in den verbundenen Rechtssachen 142/80 und 143/80, Administration des finances de l'Etat/Essevi und Salengo, Slg. 1981, 1413; vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81, Kommission/Italien, „Besteuerung von Branntwein", Slg. 1983, 601; vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 278/83, Kommission/Italien, „Mehrwertsteuer — Besteuerung von Schaumwein", Slg. 1985, 2503; vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84, Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833; vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85, Kommission/Frankreich, Slg. 1987, 1597.

teilen vom 14. Januar 1981 in den Rechtssachen 140/79 (Chemial Farmaceutici/DAF, „Besteuerung von vergälltem Alkohol", Slg. 1981, 1) und 46/80 (Vinal/Orbat, Slg. 1981, 77) zugrunde gelegt, wo er entschieden hat:

„Eine solche Steuerregelung [die darin besteht, vergällten Synthesealkohol höher zu besteuern als vergällten, durch Gärung gewonnenen Alkohol] stellt nicht allein deswegen einen mittelbaren Schutz der nationalen Produktion von durch Gärung gewonnenem Alkohol im Sinne des Artikels 95 Absatz 2 dar, weil das höher besteuerte Erzeugnis tatsächlich ausschließlich aus anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft importiert wird, wenn sich eine wirtschaftliche Produktion von Synthesealkohol aufgrund der Besteuerung im Inland nicht hat entwickeln können."

23. Im gleichen Zusammenhang kann man noch in Übereinstimmung mit Herrn Professor Everling[5] darauf hinweisen, daß auch aus dem Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343) hervorgeht, daß ein nach Maßgabe der verschiedenen Arten von Spielautomaten differenzierendes Steuersystem, das legitime Ziele verfolgt, nicht schon deswegen diskriminierend oder protektionistisch ist, weil fast die Gesamtheit der mit dem höchsten Steuersatz belegten Erzeugnisse aus eingeführten Erzeugnissen besteht.

24. Wenn dies der Fall gewesen wäre, hätte der Gerichtshof nämlich bei der Beantwortung einer Vorlagefrage, die dahin ging, ob ein Mitgliedstaat dem Verbot von Artikel 95 EWG-Vertrag zuwiderhandele, wenn er Spielautomaten überwiegend ausländischen Ursprungs mit einer dreimal so hohen Steuer belegt wie gleichartige Geräte vorwiegend inländischer Herkunft, sich damit begnügen können, auf sein Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 171/78 (Kommission/Dänemark, „Besteuerung von Branntwein", Slg. 1980, 447, insbesondere Randnr. 36) zu verweisen, wonach ein solches Steuersystem unbestreitbar diskriminierende oder schützende Züge aufweist, auch wenn ein minimaler Teil der eingeführten Erzeugnisse unter die günstigste Steuerklasse fällt, während umgekehrt ein bestimmter Anteil der inländischen Produktion unter die gleiche Steuerklasse fällt wie die eingeführten Erzeugnisse. Der Gerichtshof hat jedoch nicht nur auf dieses Urteil hingewiesen (Randnr. 28), sondern diesem ausdrücklich seine Rechtsprechung zum Thema „Differenzierende Besteuerung" gegenübergestellt und ausgeführt, daß

„der Gerichtshof aber auch eingeräumt [hat], daß das Gemeinschaftsrecht es beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung und mangels einer Vereinheitlichung oder Angleichung der einschlägigen Bestimmungen den Mitgliedstaaten nicht verbietet, für bestimmte Arten von Erzeugnissen differenzierende Steuerregelungen zu schaffen, wenn die gewährten Steuererleichterungen legitimen wirtschaftlichen oder sozialen Zwecken dienen" (Randnr. 29).

Der Gerichtshof hat dann (Randnr. 31) hinzugefügt, daß in bezug auf die

„Progression der Steuer bei den verschiedenen so festgelegten Arten von Erzeugnissen",

d. h. bei denen, die gemäß den genannten Zwecken festgelegt worden sind,

„es ... den Mitgliedstaaten grundsätzlich freisteht, bestimmte Erzeugnisse einem System der Besteuerung zu unterwerfen, die nach Maßgabe eines objektiven Kriteriums progressiv wächst, sofern es keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung entfaltet".

5 — Prof. Dr. Ulrich Everling: „Aktuelle Fragen der europäischen Steuergerichtsbarkeit", in: *Die Steuerberatung*, Bonn, September 1988, S. 281, 286.

25. An diesem Punkt kann ich somit die Schlußfolgerung ziehen, daß das griechische System der Besteuerung von Kraftwagen, soweit es auf den Hubraum als zwischen den Steuersätzen differenzierenden Faktor abstellt und die Schwelle, von der ab der höchste Satz zur Anwendung gelangt, auf 1 800 cm³ festsetzt, nicht grundsätzlich unvereinbar mit Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag ist, auch wenn faktisch lediglich eingeführte Kraftfahrzeuge in die am höchsten besteuerte Gruppe fallen.

26. Eine solche Steuerregelung ist jedoch im Hinblick auf Artikel 95 nur zulässig, „soweit sie keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung entfaltet“ [6]. Den vorgenannten Urteilen in den Rechtssachen Humblot und Feldain ist jedoch zu entnehmen, daß diese Voraussetzung nicht bei einer „Sondersteuer“ erfüllt ist, die

„zu einem Anstieg der Steuerlast [führt], der sehr viel erheblicher ist als der, der in einem System ausgewogen progressiver Besteuerung wie dem der gestaffelten Steuer beim Übergang von einer Fahrzeugklasse in die andere eintritt“ [7].

Ein differenzierendes Steuersystem, bei dem der höchste Steuersatz ausschließlich aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse trifft, ist mit anderen Worten, wie ich in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache 200/85 ausgeführt habe, nur dann diskriminierend (oder protektionistisch), wenn dieser Steuersatz wesentlich höher ist und

„einen Bruch oder Knick im allgemeinen Besteuerungssystem darstellt, dem die betreffende Warengruppe unterworfen ist“ [8].

6 — Siehe die Urteile in den Rechtssachen Humblot, Slg. 1985, 1378, Randnr. 13, Feldain, Slg. 1987, 3540, Randnr. 11, und Bergandi, Slg. 1988, 1375, Randnr. 31.

7 — Siehe Randnr. 15 des Urteils Humblot, Slg. 1985, 1379, sowie Randnr. 11 des Urteils Feldain, Slg. 1987, 3540.

8 — Slg. 1986, 3966 (rechte Spalte).

27. Um feststellen zu können, ob dies für das beanstandete griechische System zutrifft, müssen die beiden in Rede stehenden Abgaben getrennt untersucht werden.

A — Die besondere Verbrauchsteuer

28. Die besondere Verbrauchsteuer setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Die erste hängt lediglich vom Hubraum des Kraftfahrzeugs ab. Sie wird in folgender Weise berechnet: 20 DR pro cm³ für Wagen mit einem Hubraum von 600 bis 1 200 cm³; 26 DR pro cm³ für Wagen mit einem Hubraum von 1 201 bis 1 800 cm³; 38 DR pro cm³ für Wagen mit einem Hubraum von über 1 800 cm³. Für diese erste Komponente gilt ein Höchstbetrag von 100 000 DR.

29. Die zweite Komponente der Steuer wird nach folgender Formel errechnet:

$$\frac{\text{erste Komponente} \times 4 \times V}{100\,000,}$$

wobei V der um 25 000 DR verminderte Verkaufspreis des Wagens ohne Steuer ist.

30. Die Addition dieser beiden Komponenten ergibt Beträge, die einem bestimmten Prozentsatz des Preises des Wagens ohne Steuer entsprechen. Aufgrund des Einflusses der ersten Komponente variiert dieser Prozentsatz von cm³ zu cm³. Der Mindeststeuersatz beträgt 48 % für ein Kraftfahrzeug mit 600 cm³ Hubraum, der Höchstsatz von 400 % trifft Fahrzeuge mit einem Hubraum von 2 632 cm³ und darüber.

31. Um die Darstellung des Problems zu vereinfachen, vergleicht die Kommission jeweils Tranchen von 100 cm³ miteinander. Ihrer Meinung nach ist die Progression des Satzes der Sondersteuer nicht ausgewogen. Bis zu 1 800 cm³ nehme sie im Durchschnitt

nur um 11,6 Prozentpunkte pro Tranche von 100 cm³ zu; bei 1 801 cm³ mache sie zunächst einen plötzlichen Sprung von 86,5 Punkten, um dann weiterhin im Durchschnitt um 15,2 Punkte pro Tranche von 100 cm³ anzusteigen.

32. Diese Darstellung der Progression der Steuer erscheint mir jedoch nicht ohne weiteres annehmbar, da sie die Tatsache vernachlässigt, daß das griechische System eine Unterschiedsschwelle auch bei 1 200 cm³ aufweist. Geht man von den drei in dieser Weise festgelegten Fahrzeuggruppen aus, so ergibt sich für den Steuersatz folgende Progression:

— von 48 % für Wagen mit 600 cm³ Hubraum steigt der Satz um 8 Punkte pro Tranche von 100 cm³, um bei 1 200 cm³ 96 % zu erreichen;

— jenseits dieser ersten Unterschiedsschwelle, d. h. von 1 200 auf 1 201 cm³ Hubraum, springt er plötzlich um 28,9 Punkte nach oben, um anschließend, für einen Hubraum von 1 300 cm³ auf 135,2 % anzusteigen, bevor er wiederum regelmäßig um 10,4 Punkte pro Tranche von 100 cm³ wächst, um dann bei 1 800 cm³ 187,2 % zu erreichen;

— bei dieser zweiten Unterschiedsschwelle macht er den plötzlichen Sprung, auf den die Kommission hingewiesen hat (86,5 Punkte); bei 1 900 cm³ erreicht er 288,8 %, um dann anschließend um 15,2 Punkte pro Tranche von 100 cm³ anzusteigen und schließlich bei 2 632 cm³ das Maximum von 400 % zu erreichen.

33. Diese erhebliche Steigerung an den Schwellen von 1 200 und 1 800 cm³ erklärt sich dadurch (was die Kommission erstmals in ihrer Erwiderung — Nr. II.3 — hervorhebt), daß die jeweiligen Koeffizienten von 26 und 38 auf den gesamten Hubraum des Fahrzeugs angewendet werden, also auch auf denjenigen Teil des Hubraums, der einer der beiden unteren Gruppen oder beiden Gruppen entspricht. Nach Ansicht der Kommission stellt dies „einen Bruch in der Progression" dar, den es in einem System nicht gäbe, bei dem die hohen Koeffizienten nur auf denjenigen Teil des Hubraums angewendet würden, der die in Rede stehenden Unterschiedsschwellen übersteige, und die vor dieser Schwelle liegenden Tranchen weiterhin den für sie normalerweise geltenden Sätzen unterworfen blieben.

34. Die nachstehende Übersicht verdeutlicht das oben Gesagte, indem sie die Steuersätze, die nach dieser von der Kommission geforderten „ausgewogeneren" Methode errechnet wurden, den geltenden Sätzen gegenüberstellt.

Hubraum (in cm³)	Geltende Regelung	*	Andere Regelung	*
1 100	88 %		88 %	
1 200	96 %	+ 8	96 %	+ 8
1 300	135,2 %	+ *39,2*	106,4 %	+ 10,4
1 400	145,6 %	+ 10,4	116,8 %	+ 10,4
1 500	156 %	+ 10,4	127,2 %	+ 10,4
1 600	166,4 %	+ 10,4	137,6 %	+ 10,4
1 700	176,8 %	+ 10,4	148 %	+ 10,4
1 800	187,2 %	+ 10,4	158,4 %	+ 10,4
1 900	288,8 %	+ *101,6*	173,6 %	+ 15,2
2 000	304 %	+ 15,2	188,8 %	+ 15,2
2 100	319,2 %	+ 15,2	204 %	+ 15,2
2 200	334,4 %	+ 15,2	219,2 %	+ 15,2
2 300	349,6 %	+ 15,2	234,4 %	+ 15,2
2 400	364,8 %	+ 15,2	249,6 %	+ 15,2
2 500	380 %	+ 15,2	264,8 %	+ 15,2
2 600	395,2 %	+ 15,2	280 %	+ 15,2
2 632	400 %	/	284,8 %	/

35. Wie sich aus einem Vergleich der beiden mit einem Sternchen gekennzeichneten Spalten ergibt, die die Steigerung des Steuersatzes pro Tranche von 100 cm³ angeben, ist die Steigerung in beiden Systemen die gleiche, mit Ausnahme der Übergänge von 1 200 zu 1 300 cm³ und von 1 800 zu 1 900 cm³: In dem von der Kommission be-

fürworteten System würde sie genau der gleichen Größenordnung angehören wie die Steigerung bei den anderen Tranchen von 100 cm³ innerhalb der betroffenen Gruppe. Es liegt auf der Hand, daß die Progression auf diese Weise insgesamt ausgewogener wäre.

36. Muß deswegen eine Regelung, die auf zwei verschiedenen Ebenen ein plözliches Ansteigen der Steuer vorsieht, notwendigerweise per se mit Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag unvereinbar sein?

37. Halten wir zunächst fest, daß es in der Rechtssache Humblot um eine „Sondersteuer" ging und daß es die Erhebung dieser Sondersteuer war, die zu einem „Bruch" im Verhältnis zu dem sonst anwendbaren Besteuerungssystem führte. Wie ich in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache 200/85 ausgeführt habe,

„[lag] die französische Steuer [die nur eingeführte Kraftfahrzeuge betraf] sozusagen außerhalb des normalen Besteuerungssystems für Fahrzeuge, das in einer mit der steuerlichen Nutzleistung der Fahrzeuge progressiv ansteigenden Steuer bestand" (Slg. 1986, 3966, letzter Absatz).

In unserem Fall liegt die Steigerung der griechischen Steuer an der Schwelle von 1 800 cm³, jenseits deren die Steuer nur ausländische Fahrzeuge erfaßt, in der Logik des griechischen Systems, das bereits an der Schwelle von 1 200 cm³ eine ähnliche, auch griechische Fahrzeuge treffende Steigerung aufweist.

38. Es trifft ebenfalls zu, wie die griechische Regierung betont hat, daß das Verhältnis zwischen dem Durchschnitt der dritten (337 %) und dem der zweiten Gruppe (156 %) — nämlich 2,16 — demjenigen gleich ist, das zwischen dem Durchschnitt der zweiten und dem der ersten Gruppe besteht (72 %).

39. Gestatten Sie mir schließlich, noch einmal daran zu erinnern, daß die Differenzierung der Steuer an der Schwelle von 1 800 cm³ nicht nur den griechischen Kraftfahrzeugen mit einem geringeren Hubraum zugute kommt, sondern auch den eingeführten Fahrzeugen, insbesondere denen mit einem Hubraum über 1 600 cm³ und unter 1 801 cm³, von denen derzeit keines in Griechenland hergestellt wird.

40. Ich bin daher der Meinung, daß die beiden Besteuerungsschwellen als solche nicht beanstandet werden können. Überdies gestattet auch die Höhe, auf der diese Schwellen festgesetzt wurden, anders als im Fall Feldain nicht den Schluß, sie seien gewählt worden, um die inländischen Fabrikate zu begünstigen.

41. Es bleibt zu prüfen, ob sich das gleiche für die Prozentsätze der Besteuerung sagen läßt, die für die drei Fahrzeuggruppen gelten. Im Fall Feldain hatte die dort streitige Regelung insoweit keinen Anlaß zu Beanstandungen gegeben. Vorliegend gelangt man jedoch zu folgenden Feststellungen. Für Fahrzeuge mit einem Hubraum von 1 200 cm³ beträgt die Steuer 96 %, für solche mit 1 201 cm³ Hubraum liegt sie bei 124,9 %; hieraus ergibt sich ein Verhältnis von 1 : 1,30. Auf Fahrzeuge mit 1 800 cm³ wird eine Steuer von 187,2 %, auf solche mit 1 801 cm³ eine Steuer von 273,7 % erhoben. Im letztgenannten Fall beträgt das Verhältnis 1 : 1,46. Diese Differenz ergibt sich aus der Progression der in DR pro cm³ ausgedrückten Beträge, die für die drei Fahrzeuggruppen gelten (erste Komponente der Steuer). Ich erinnere daran, daß für

Fahrzeuge mit einem Hubraum von bis zu 1 200 cm³ 20 DR pro cm³ zu entrichten sind. Bei Fahrzeugen mit bis zu 1 800 cm³ Hubraum beläuft sich der Betrag auf 26 DR pro cm³, bei Fahrzeugen mit 1 801 cm³ Hubraum und darüber auf 38 DR pro cm³. Das Verhältnis zwischen diesen Beträgen entspricht jeweils dem, das wir für die Steuer in ihrer Gesamtheit festgestellt hatten, nämlich 1 : 1,46 (38/26) bzw. 1 : 1,30 (26/20). Würde man die Formel von 1 : 1,30 auch auf das Verhältnis zwischen der zweiten und der dritten Gruppe anwenden, so müßte der Betrag für die dritte Gruppe auf 33,8 DR anstatt auf 38 DR festgesetzt werden. In diesem Fall würde der „Sprung" an der Schwelle von 1 800 cm³ nicht mehr 86,5, sondern nur noch 56,2 Punkte ausmachen; die Steuer würde alsdann pro zusätzliche 100 cm³ um 13,52 anstatt um 15,2 Punkte anwachsen.

42. Meines Erachtens kann man sich aber mit einem System, das zwei Schwellen vorsieht, bei denen der Steuersatz plötzlich ansteigt, nur dann einverstanden erklären, wenn die Progression bei der zweiten Schwelle, die ausschließlich eingeführte Waren betrifft, nicht stärker ist als diejenige, von der sowohl eingeführte als auch inländische Erzeugnisse erfaßt werden. Wenn man nämlich ein Verhältnis von 1 : 1,46 hinnimmt, warum dann nicht auch ein Verhältnis von 1 : 2 oder 1 : 3 oder 1 : 5, wie dasjenige, um das es in der Rechtssache Humblot ging?

43. Ein System dieser Art muß vom Anfang bis zum Ende in sich stimmig sein, d. h. es muß eine innere Logik aufweisen, die auf keiner Ebene der Besteuerung Anlaß zu Kritik bietet.

44. Da im vorliegenden Fall der Satz oder Prozentsatz, um den die an der Schwelle von 1 800 cm³ anwendbare Steuer ansteigt, nicht mit demjenigen identisch ist, der an der Schwelle von 1 200 cm³ zur Anwendung gelangt, schlage ich Ihnen vor, festzustellen, daß die besondere Verbrauchsteuer mit Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag unvereinbar ist.

B — Die einmalige zusätzliche Sonderabgabe

45. Prüfen wir nunmehr die Lage bei der *einmaligen zusätzlichen Sonderabgabe,* die bei der ersten Zulassung des Fahrzeugs fällig wird.

46. Diese Abgabe beträgt bei Fahrzeugen mit einem Hubraum von 1 200 cm³ oder darunter 100 DR pro cm³; sie wächst also um 10 000 DR pro Tranche von 100 cm³ an und erreicht an der Schwelle von 1 200 cm³ 120 000 DR. Für Fahrzeuge mit einem Hubraum von 1 201 bis 1 800 cm³ beläuft sie sich auf 100 DR pro cm³ für die erste Tranche von 1 200 cm³ und auf 200 DR pro cm³ für die Tranche von 1 201 bis 1 800 cm³; sie beträgt also bei 1 300 cm³ 140 000 DR und erhöht sich pro Tranche von 100 cm³ um 20 000 DR, um an der Schwelle von 1 800 cm³ 240 000 DR zu erreichen. Die einmalige zusätzliche Sonderabgabe erhöht sich also diesseits wie jenseits der Schwelle von 1 200 cm³ in regelmäßigem Rhythmus, nämlich um 100 bzw. 200 DR pro cm³. Überdies geht aus den vorhergehenden Überlegungen hervor, daß diese Differenz der Abgabensätze, soweit sie auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Hubraum, beruht, selbst dann im Hinblick auf Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag völlig rechtmäßig wäre, wenn Griechenland keine mit dem höchsten Satz besteuerten Fahrzeuge herstellte.

47. Ebenso wie bei der besonderen Verbrauchsteuer nimmt die Griechische Republik aber auch bei der einmaligen zusätzlichen Sonderabgabe eine weitere Differenzierung an der Schwelle von 1 800 cm³ vor: Diese Abgabe beträgt nämlich für Fahr-

zeuge mit einem Hubraum von über 1 800 cm³ 150 DR pro cm³ und für den 1 200 cm³ übersteigenden Hubraum 300 DR pro cm³. Sie steigt also von 240 000 DR bei 1 800 cm³ auf 360 300 DR bei 1 801 cm³ und erhöht sich anschließend um 300 DR pro cm³.

48. Einerseits verläuft also die Progression jenseits der Schwelle von 1 800 cm³ ebenso wie diesseits und jenseits der von 1 200 cm³ in einem völlig regelmäßigen Rhythmus. Weiterhin erweist sich die Tatsache, daß sie 300 DR pro cm³ beträgt und damit stärker ist als diejenige, die bei den unter 1 800 cm³ liegenden Tranchen eintritt, als eine Differenzierung, die auf einem Kriterium beruht, das für sich allein nicht zu beanstanden ist, um so weniger als die jenseits der Schwelle von 1 800 cm³ — also in dem Bereich, der nur noch eingeführte Fahrzeuge betrifft — einsetzende Steigerung des Abgabensatzes pro cm³ genau derjenigen gleicht, die jenseits der Schwelle von 1 200 cm³ einsetzt, also einen Bereich betrifft, der auch griechische Fahrzeuge erfaßt, und als die Progression des Satzes pro cm³ an der Schwelle von 1 800 cm³ sogar geringer (1 : 1,5) ist als diejenige, die an der Schwelle von 1 200 cm³ eintritt (1 : 2).

49. Andererseits kommt man jedoch nicht um die Feststellung herum, daß bei Fahrzeugen mit einem Hubraum von über 1 800 cm³ die Abgabe nicht mehr nach der gleichen Methode berechnet wird wie jenseits der Schwelle von 1 200 cm³. Während bei Fahrzeugen mit einem Hubraum von mehr als 1 200 cm³ (aber weniger als 1 801 cm³) der höchste Abgabensatz, nämlich 200 DR pro cm³, nur denjenigen Teil des Hubraums trifft, der diese Schwelle überschreitet, findet bei Fahrzeugen mit einem Hubraum von über 1 800 cm³ der Satz von 300 DR pro cm³ nicht nur auf den 1 800 cm³ übersteigenden Teil des Hubraums Anwendung, sondern auch auf denjenigen Teil, der der Spanne zwischen 1 200 und 1 800 cm³ entspricht. Überdies beträgt der Satz für den unter 1 200 cm³ liegenden Teil des Hubraums nicht 100 DR pro cm³, wie dies bei Fahrzeugen mit einem Hubraum von unter 1 800 cm³ der Fall ist (gleichgültig, ob ihr gesamter Hubraum kleiner oder größer ist als 1 200 cm³), sondern 150 DR pro cm³.

50. Die Konsequenz dieser Unterschiede in der Berechnungsmethode ist folgende: Während sich die Abgabe bei Fahrzeugen mit 1 800 cm³ Hubraum oder darunter jenseits der Schwelle von 1 200 cm³ um 200 DR pro cm³ erhöht, macht sie bei Fahrzeugen mit über 1 800 cm³ Hubraum sofort nach Überschreitung der Schwelle von 1 800 cm³ einen heftigen Sprung von 240 000 DR auf 360 000 DR, bevor sie dann um jeweils 300 DR pro cm³ zunimmt. Während mit anderen Worten für ein Fahrzeug mit 1 201 cm³ Hubraum eine Abgabe von 120 200 DR zu entrichten ist, die nur 200 DR höher ist als die Abgabe für ein Fahrzeug mit 1 200 cm³ Hubraum, wird ein Fahrzeug mit einem Hubraum von 1 801 cm³ mit einer Abgabe von 360 300 DR belegt, einer Abgabe also, die um 120 000 + 300 DR höher liegt als diejenige, die für ein Fahrzeug mit 1 800 cm³ Hubraum zu entrichten ist.

51. Auch bei der einmaligen zusätzlichen Sonderabgabe ergibt sich also an der Schwelle von 1 800 cm³ ein „Bruch der Progression" in dem Sinne, daß die jenseits dieser Schwelle anwendbare Berechnungsmethode zu einem erheblich stärkeren Anwachsen der Besteuerung führt als demjenigen, das sich ergeben würde, wenn jenseits der genannten Schwelle — also in dem Bereich, in dem nur noch eingeführte Fahrzeuge betroffen sind — die Berechnungsmethode Anwendung fände, die jenseits der Schwelle von 1 200 cm³ gilt, also in einem Bereich, in den auch griechische Fahrzeuge fallen. In der Tat wäre ein Fahrzeug mit 1 801 cm³ Hubraum nur mit einer Abgabe

von 240 300 DR anstatt von 360 300 DR belastet, wenn die gleiche Berechnungsweise angewendet würde, nämlich 100 DR für die ersten 1 200 cm³, 200 DR für die Tranche von 1 201 bis 1 800 cm³ und 300 DR für den diese Schwelle übersteigenden Hubraum. Dieser plötzliche „Sprung" des Besteuerungsniveaus, der an der Schwelle von 1 200 cm³ nicht stattfindet, bedeutet somit einen Bruch oder eine Diskontinuität im Verhältnis zu den normalen Regeln des umstrittenen Steuersystems. Da der höchste Abgabensatz ausschließlich aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Fahrzeuge betrifft, läßt sich von dem in Rede stehenden Steuersystem nicht im Sinne der Urteile in den Rechtssachen Humblot und Feldain sagen, es enthalte „keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung"; dieses System steht daher in Widerspruch zu Artikel 95 EWG-Vertrag.

C — Zur Frage der Besteuerung von Gebrauchtwagen

52. In ihrer Klageschrift beantragt die Kommission die Feststellung, das griechische Steuersystem sei diskriminierend, sowohl was neue als auch was *Gebrauchtwagen* betrifft. Macht die Kommission hiernach gegen die Besteuerung von Gebrauchtwagen die gleichen Rügen und Argumente geltend wie diejenigen, die ich vorhin bezüglich der Neuwagen geprüft habe?

53. Das Mindeste, was sich sagen läßt, ist, daß das Begehren der Kommission insoweit alles andere als klar ist.

54. In Nr. 22 ihrer Klageschrift führt die Kommission ganz lapidar aus, daß

„die vorstehenden Überlegungen mutatis mutandis auch für Gebrauchtwagen gelten".

Man würde gerne erfahren, ob nach Ansicht der Kommission im Inland hergestellte Neuwagen, gebrauchte Wagen inländischer Fabrikation oder die beiden Gruppen von Wagen im Verhältnis zu eingeführten Gebrauchtwagen begünstigt werden. Festzuhalten ist jedenfalls, daß, wenn die beiden Steuerregelungen mit einem Fehler behaftet sind, nämlich dem überhöhten Ansteigen der Steuer jenseits der Schwelle von 1 800 cm³, dieser Fehler sich in bezug auf alle eingeführten Fahrzeuge auswirkt.

55. Weiterhin ist festzustellen, daß die Kommission im vorgerichtlichen Verfahren auch die Art und Weise der Bestimmung des *Veranlagungswerts* beanstandet hatte, der als Grundlage für die Berechnung der auf Gebrauchtwagen bei deren Einfuhr erhobenen *besonderen Verbrauchsteuer* dient. Dieser Wert errechnet sich in der Weise, daß der Preis der entsprechenden Neuwagen um 5 % pro Gebrauchsjahr des betroffenen Wagens verringert wird, wobei jedoch vom fünften Jahr an keine Abschläge mehr vorgesehen sind, so daß der Gesamtabschlag 20 % nicht überschreiten kann. Die Kommission war der Ansicht, aus diesen Regeln ergebe sich, daß der Veranlagungswert der eingeführten Gebrauchtwagen

„stets höher ist als der Nettowert des entsprechenden inländischen Fahrzeugs, das im Neuzustand mit der Verbrauchsteuer belastet worden war" (Nr. 2.3 der mit Gründen versehenen Stellungnahme).

Hieraus folge, daß die eingeführten Erzeugnisse höher besteuert würden.

56. Die Kommission hat diese Rüge weder in der Klageschrift noch in der Erwiderung ausdrücklich wiederholt. Sie hat sich auf die von mir zitierte Behauptung in Nr. 22 ihrer Klageschrift beschränkt. In der mündlichen Verhandlung hat der Bevollmächtigte der Kommission auf diesen Satz Bezug genommen, um darzutun, daß die Kommission diese Rüge aufrechterhalte.

57. Aber die „vorstehenden Überlegungen" betreffen in keiner Weise die Frage nach der Bestimmung der Grundlage für die Besteuerung der Fahrzeuge, sondern lediglich die Berechnungsmethode für die beiden Abgaben. So konnte meines Erachtens die Griechische Republik, die im vorgerichtlichen Verfahren noch die Begründetheit der Rüge betreffend die Besteuerungsgrundlage bestritten hatte, mit guten Gründen annehmen, die Kommission habe diese Rüge fallenlassen, wodurch sich im übrigen erklärt, daß sie in der Klagebeantwortung und in der Gegenerwiderung hierzu nicht mehr Stellung genommen hat. Die vorliegende Rüge ist daher als unzulässig anzusehen, da sie nur im vorgerichtlichen Verfahren erhoben wurde.

Ergebnis

58. Aus all diesen Gründen schlage ich Ihnen vor, festzustellen, daß die Griechische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßen hat, indem sie mittels der besonderen Verbrauchsteuer und der einmaligen zusätzlichen Sonderabgabe für aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum von über 1 800 cm^3 eine diskriminierende Regelung angewendet hat.

59. Auch wenn die Kommission in der mündlichen Verhandlung zu Unrecht behauptet hat, ihre Klage betreffe auch die Methode für die Berechnung des Veranlagungswerts von eingeführten Gebrauchtwagen, so hat dies doch meines Erachtens keinen Einfluß auf die Kosten. Ich schlage Ihnen vor, diese der Griechischen Republik aufzuerlegen.