SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO
vom 18. September 1990 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Nach Artikel 1 des kodifizierten dänischen Gesetzes Nr. 13 vom 16. Januar 1985 über die Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge wird auf Kraftfahrzeuge bei ihrer ersten Zulassung in Dänemark eine Steuer erhoben.

2. Der Satz der Steuer richtet sich nach dem Steuerwert des Fahrzeugs. Für Personenkraftwagen beträgt die Steuer 105 % für den bis zu 19 750 DKR gehenden und 180 % für den darüber liegenden Teil dieses Werts (Artikel 4). Der Steuerwert eines Neuwagens ist der handelsübliche Preis, Mehrwertsteuer inbegriffen, zu dem der Wagen am Tage der Zulassung an den Benutzer verkauft wird (Artikel 8).

3. Wird ein bereits in Dänemark zugelassenes Kraftfahrzeug weiterverkauft, so wird die Steuer nicht noch einmal erhoben. Sie kommt dagegen zur Anwendung, wenn ein Gebrauchtwagen eingeführt wird. Der Steuerwert entspricht in diesem Fall entweder dem ursprünglichen Wert des Fahrzeugs im Neuzustand oder, wenn das Fahrzeug seit mehr als sechs Monaten zugelassen ist, 90 % dieses Preises (Artikel 11).

4. Nach Auffassung der Kommission verstößt diese Regelung gegen Artikel 95 EWG-Vertrag. Was Neuwagen betrifft, wendet sie sich gegen die Höhe des Steuersatzes, der derart hoch sei, daß er den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft beeinträchtige und außerhalb des Rahmens des allgemeinen dänischen Steuersystems liege. Was Gebrauchtwagen angeht, wendet sie sich dagegen, daß die Steuer auf der Grundlage eines Pauschalwerts berechnet wird, der in der Regel höher sei als der tatsächliche Wert des Fahrzeugs.

I — Zur Besteuerung von Neuwagen

5. Die Parteien stimmen darin überein, daß die dänische Zulassungssteuer eine unter Artikel 95 fallende inländische Abgabe ist. In Artikel 95 heißt es:

„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.*"

6. Es steht fest, daß in Dänemark nicht nur keine Kraftfahrzeuge, also keine „gleichartigen inländischen Waren", hergestellt werden, sondern daß es dort auch keine anderen Produktionen gibt, die durch die Steuer mittelbar geschützt werden könnten. Die dänische Regierung leitet hieraus ab, daß die Zulassungssteuer

* Originalsprache: Französisch.

„eine inländische Abgabe ohne diskriminierende oder schützende Wirkung darstellt" und „daher nicht in Widerspruch zu Artikel 95 des Vertrages steht" (abschließende Feststellung der Klagebeantwortung und der Gegenerwiderung).

7. Die Kommission bestreitet nicht[1], daß vorliegend

„die ausdrücklichen Verbote dieses Artikels (Artikel 95) — die den normalen Wettbewerb mit den inländischen Erzeugnissen gewährleisten — nicht anwendbar sind".

Sie erkennt ferner in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofes[2] an, daß

„nach dem System des Vertrages ein und dieselbe Abgabe nicht zugleich unter Artikel 95 *und* die Artikel 9 und 12 oder 30 des Vertrages fallen kann".

Sie ist jedoch der Auffassung, daß

„Artikel 95 wie Artikel 30 (ebenso wie die Artikel 9 und 12) *unter allen Umständen*[3] zum Ziel haben, den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten".

Daher müsse

„Artikel 95 anhand der Grundprinzipien des Vertrages ... ausgelegt werden, auch wenn die ausdrücklichen Verbote dieses Artikels ... nicht anwendbar sind".

8. Zwar hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul I, Slg. 1982, 1409, 1431, Randnr. 33) ausgeführt und in seinem Urteil vom 25. Februar 1988 in der Rechtssache 299/86 (Drexl, Slg. 1988, 1213, 1235, Randnr. 24) bekräftigt, daß

„die Auslegung von Artikel 95 den in den Artikeln 2 und 3 zum Ausdruck gebrachten Zielen des Vertrages Rechnung tragen [muß], zu denen an erster Stelle die Schaffung eines gemeinsamen Marktes gehört, in dem alle Hemmnisse im innergemeinschaftlichen Handel mit dem Ziel der Verschmelzung der nationalen Märkte zu einem einheitlichen Markt, dessen Bedingungen denjenigen eines wirklichen Binnenmarktes möglichst nahekommen, beseitigt sind".

9. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes hatte es allerdings nur in einem Fall mit der Höhe des Satzes einer inländischen Abgabe zu tun, die in Ermangelung gleichartiger oder konkurrierender inländischer Erzeugnisse lediglich eingeführte Erzeugnisse traf. Es handelt sich um die Rechtssache Stier (Urteil vom 4. April 1968, 31/67, Slg. 1968, 351, 361), in der der Gerichtshof ausgeführt hat:

„... Artikel 95 [untersagt] es den Mitgliedstaaten nicht, eingeführte Waren zu belasten. Indessen steht es den Staaten auch nicht frei, solche Waren, die in Ermangelung einer vergleichbaren inländischen Pro-

1 — Die nachstehenden Zitate sind Seite 14 des französischen Textes der Erwiderung der Kommission entnommen.

2 — Siehe die Urteile vom 22. März 1977 in der Rechtssache 78/76 (Steinike, Slg. 1977, 595, 614) sowie vom 4. April 1968 in der Rechtssache 27/67 (Fink-Frucht GmbH/Hauptzollamt München-Landsberger Straße, Slg. 1968, 333, 346).

3 — Hervorhebung im Original.

duktion nicht unter die Verbotsbestimmungen des Artikels 95 fallen, so hoch zu belasten, daß der freie Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes hinsichtlich dieser Waren in Frage gestellt wird. Eine solche Beeinträchtigung des freien Warenverkehrs ist jedoch nicht anzunehmen, wenn sich der Abgabensatz im allgemeinen Rahmen des nationalen Abgabensystems hält, dessen Bestandteil die streitige Abgabe ist."

10. Bei der ersten dieser drei Feststellungen, die im Urteil des näheren ausgeführt wird, brauchen wir uns nicht aufzuhalten, da die Kommission das Recht Dänemarks, Kraftfahrzeuge zu besteuern, grundsätzlich nicht bestreitet.

11. Aus der zweiten Feststellung des Urteils im Fall Stier geht hervor, daß der Gerichtshof es für unzulässig hält,

„Waren ... so hoch zu belasten, daß der freie Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes hinsichtlich dieser Waren in Frage gestellt wird".

12. Aus diesem Passus läßt sich sicherlich ableiten, daß eine inländische Abgabe, die derart hoch wäre, daß sie praktisch jede Einfuhr unmöglich machen würde, unter Artikel 95 fiele. Es besteht jedoch kaum die Gefahr, daß ein solcher Fall eintritt, denn die indirekten Steuern sollen ja dem Haushalt der Staaten zugute kommen; kein Land hat daher ein Interesse daran, eine solche Steuer prohibitiv hoch anzusetzen. Der Vertreter der dänischen Regierung hat übrigens in der mündlichen Verhandlung dargelegt, ohne daß die Kommission ihm widersprochen hätte, daß die Zulassungssteuer jährlich im Durchschnitt 10 Mrd DKR einbringe, d. h. ungefähr 4 % der Gesamteinnahmen des Staates. Sie ist also offensichtlich nicht prohibitiver Natur.

13. Es bleibt zu prüfen, ob davon auszugehen ist, daß eine Steuer wie die dänische, die Einfuhren zwar nicht unmöglich macht, jedoch in gewissem Umfang eine einschränkende Wirkung auf sie ausübt, den freien Warenverkehr mit Kraftfahrzeugen beeinträchtigt. In der Tat läuft das dänische Besteuerungssystem von einer bestimmten Schwelle ab darauf hinaus, die Kosten eines Wagens im Verhältnis zu seinem Preis ohne Steuer zu verdreifachen. Für ein und denselben Betrag kann eine dänische Familie nur einen Wagen kaufen, während in bestimmten anderen Mitgliedstaaten ansässige Familien sich zwei Wagen, ja vielleicht sogar einen kleineren dritten Wagen anschaffen könnten. Es gibt also potentielle Einfuhren, die wegen der Höhe der dänischen Steuer nicht stattfinden.

14. Die Kommission hat übrigens Tabellen vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, daß die Kraftfahrzeugdichte in Dänemark geringer ist als in anderen Mitgliedstaaten mit einem vergleichbaren Pro-Kopf-Einkommen.

15. Auf der anderen Seite ist der dänische Kraftfahrzeugbestand, in absoluten Zahlen ausgedrückt, jedoch hoch; alle diese Wagen sind eingeführt worden. Wollte man unter diesen Umständen behaupten, die Einfuhren nach Dänemark seien gefährdet, so liefe dies auf die Ansicht hinaus, Artikel 95 ziele nicht nur darauf ab, jegliche diskriminierende oder schützende Wirkung der indirekten Steuern auszuschalten, sondern wolle darüber hinaus gewährleisten, daß die Einfuhren unter Berücksichtigung der in den

einzelnen Mitgliedstaaten jeweils verfügbaren Kaufkraft den höchsten Stand erreichten. Das würde auch bedeuten, daß die „Optimierung" der Warenströme den Vorrang vor allen anderen Überlegungen haben müßte, insbesondere vor denjenigen, die sich auf die Umverteilung der Einkommen oder den Schutz der Umwelt beziehen würden.

16. Wäre diese Auffassung richtig, so dürften die inländischen Abgaben nirgends die Grenzkosten überschreiten, die der Verbraucher eben noch zu tragen bereit ist, ohne auf den Kauf des begehrten Gegenstands zu verzichten; vorliegend würde es sich, je nach dem Einkommen der Betroffenen, um den Erst-, Zweit- oder Drittwagen handeln.

17. Ließe sich aber aus Artikel 95 EWG-Vertrag eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ableiten, nichts zu unternehmen, was die Einfuhren daran hindern könnte, ihr „wirtschaftliches Optimum" zu erreichen, so müßte diese Regel ebenfalls dann gelten, wenn die gleiche Ware auch im Inland hergestellt würde.

18. Existiert aber eine inländische Produktion, so verbietet Artikel 95 es lediglich, eingeführte Waren höher zu besteuern als im Inland hergestellte gleichartige Waren. Sofern die Steuer nicht diskriminierend ist, kann ihre Höhe nicht beanstandet werden. Und ein weiteres: Gäbe es in Dänemark eine inländische Kraftfahrzeugproduktion, die mit den beiden gegenwärtig geltenden Sätzen belastet wäre, so wären die Einfuhren noch geringer, da die Verbraucher die Möglichkeit hätten, bei den inländischen Herstellern einzukaufen.

19. All dies beweist meines Erachtens, daß die Verfasser des Vertrages Artikel 95 nicht als Instrument zur Gewährleistung eines möglichst intensiven Warenverkehrs aufgefaßt haben.

20. Gestatten Sie mir ferner den Hinweis darauf, daß Sie in Ihrem Urteil vom 14. Januar 1981 in der Rechtssache 140/79 (Chemial Farmaceutici/DAF, Slg. 1981, 1, 15) ausdrücklich einen Steuersatz gebilligt haben, der praktisch jegliche Einfuhr von Synthesealkohol aus anderen Mitgliedstaaten nach Italien verhinderte, wobei Sie sich darauf stützten, daß dieser Mitgliedstaat ein mit den Erfordernissen des Vertrages vereinbares wirtschaftliches Ziel verfolgte und daß dieser Satz sich im Inland insofern wirtschaftlich gleichwertig auswirkte, als er auch die Schaffung einer rentablen Produktion dieses Erzeugnisses durch die italienische Industrie verhinderte.

21. In Ihrem Urteil vom 5. April 1990 in der Rechtssache 132/88 (Kommission/Griechenland, Slg. 1990, I-1567) hatten Sie übrigens über ein höchst einschneidendes Besteuerungssystem[4] für Kraftfahrzeuge zu befinden, das insbesondere ein sehr starkes Ansteigen der Steuer von einem Hubraum ab vorsah, der etwas über dem maximalen Hubraum aller im Inland hergestellten Kraftfahrzeuge lag. Sie haben es abgelehnt, diese Regelung als Verstoß gegen Artikel 95 anzusehen, da nicht nachgewiesen war, daß sie den Verkauf von inländischen Wagen begünstigte, auch wenn sie die Einfuhr von in den anderen Mitgliedstaaten hergestellten Kraftfahrzeugen mit großem Hubraum praktisch verhinderte.

22. Überdies und vor allem haben Sie in diesem Urteil ausgeführt, daß

„Artikel 95 EWG-Vertrag es nicht gestattet, ein angeblich überhöhtes Besteuerungsniveau zu beanstanden, das die Mitgliedstaaten für bestimmte Erzeugnisse aufgrund so-

4 — Wagen mit 1 000 cm³: 88 %; Wagen mit 1 600 cm³: 166,4 %; Wagen mit 1 800 cm³: 187,2 %; Wagen mit 1 900 cm³: 288,8 %; Wagen mit 2 632 cm³: 400 %.

zialpolitischer Erwägungen beschließen könnten" (Randnr. 17).

23. Diese Überlegungen gelten meines Erachtens auch im vorliegenden Fall, da die dänische Steuer der griechischen sehr ähnelt. Während die griechische Steuer von einem bestimmten Hubraum des Wagens an stark ansteigt, erhöht sich die dänische für denjenigen Teil des Preises, der 19 750 DKR übersteigt, von 105 % auf 180 %. Es läßt sich also annehmen, daß sie das Ziel der Umverteilung der Einkommen, also ein sozialpolitisches Ziel, verfolgt, vor allem wenn man in Betracht zieht, daß die Sozialversicherung in Dänemark voll durch die Steuer finanziert wird.

24. Aus all diesen Gründen komme ich zu dem Ergebnis, daß die dänische Zulassungssteuer auf neue Kraftwagen nicht mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar ist.

25. Unter diesen Umständen glaube ich, daß dem genannten dritten Punkt der Begründung des Urteils in der Rechtssache Stier keine große Bedeutung beizulegen ist, wo es heißt, daß

„eine ... Beeinträchtigung des freien Warenverkehrs ... jedoch nicht anzunehmen [ist], wenn sich der Abgabensatz im allgemeinen Rahmen des nationalen Abgabensystems hält, dessen Bestandteil die streitige Abgabe ist".

Dieser Passus besagt meines Erachtens, daß ein Problem der Vereinbarkeit mit Artikel 95 sich immer dann nicht stellt, wenn die Steuer nicht wesentlich höher ist als die auf andere Erzeugnisse des gleichen Typs (z. B. Nahrungsmittel, langlebige Verbrauchsgüter) zu entrichtende Steuer. Erst wenn die Steuer erheblich höher ist als alle anderen im gleichen Mitgliedstaat erhobenen inländischen Abgaben, ist sie gründlicher zu prüfen, wie ich es soeben für die Zulassungssteuer getan habe.

26. Seit dem Urteil in der Rechtssache Stier hat der Gerichtshof im übrigen mehrfach Gelegenheit gehabt, sich zu differenzierenden Besteuerungssystemen zu äußern, und hierbei eine ständige Rechtsprechung entwickelt, der zufolge

„das Gemeinschaftsrecht beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung die Freiheit der Mitgliedstaaten nicht einschränkt, für bestimmte Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien ... eine differenzierende Besteuerung einzuführen. Solche Differenzierungen sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages 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 ist ... Es kann im übrigen nicht bestritten werden, daß die Mitgliedstaaten im Rahmen der harmonisierten Mehrwertsteuerregelung das Recht haben, unter anderem bestimmte als Luxuserzeugnisse angesehene Konsumgüter höher zu besteuern."[5]

27. Der Gerichtshof hat im übrigen ausdrücklich anerkannt, daß Kraftfahrzeuge

5 — Urteil vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81 (Kommission/Italien, Slg. 1983, 601, 620).

einem besonderen, zur Mehrwertsteuer hinzutretenden Besteuerungssystem unterworfen werden können. In seinem Urteil vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 (Wisselink) und 94/88 (Abemij, Slg. 1989, 2671) hat er nämlich die „Erhebung einer besonderen Verbrauchssteuer auf Personenkraftfahrzeuge", die in den Niederlanden zusätzlich zur Mehrwertsteuer erhoben wird, nicht beanstandet. Auch wenn diese Steuer erheblich niedriger ist als die dänische Steuer, weist sie doch die gleiche Struktur auf (18 % bis zum Wert von 10 000 HFL und 27,3 % für den überschießenden Wert).

28. Schließlich und vor allem hat der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Urteil vom 5. April 1990 (Kommission/Griechenland) die in Griechenland beim Kauf und bei der Einfuhr von Kraftfahrzeugen anwendbare steuerliche Regelung nicht beanstandet. Dieses durch ein spezielles, lediglich die Besteuerung von Personenwagen regelndes Gesetz geschaffene System ist grundverschieden von den anderen in Griechenland geltenden Systemen der indirekten Besteuerung. Es belegt Personenwagen mit höheren Steuern, als sie andere langlebige Erzeugnisse zu tragen haben. Im übrigen sind die meisten Steuersätze dieses Systems höher als diejenigen der dänischen Zulassungssteuer.

29. In diesem Urteil hat der Gerichtshof einen Grundsatz bekräftigt, den er zum ersten Mal bezüglich einer jährlich erhobenen Steuer aufgestellt hatte (Urteil vom 9. Mai 1985 in der Rechtssache 112/84, Humblot, Slg. 1985, 1367), nämlich daß

„es den Mitgliedstaaten beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts [freisteht], Erzeugnisse wie Kraftfahrzeuge einem System von Steuern zu unterwerfen, deren Betrag nach Maßgabe eines objektiven Kriteriums wie des Hubraums progressiv ansteigt, vorausgesetzt allerdings, daß dieses Steuersystem keine diskriminierende oder protektionistische Wirkung entfaltet" (Randnr. 17 des Urteils vom 5. April 1990).

Wie mir scheint, hat der Gerichtshof hiermit eingeräumt, daß die Skala der Besteuerung von Kraftfahrzeugen „nach oben offen ist", soweit die genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Aber auch wenn die dänische Zulassungssteuer nach Maßgabe nicht des Hubraums, sondern des Warenwerts ansteigt und nur zwei Stufen kennt, besteht kein Zweifel daran, daß sie sich auf ein objektives Kriterium stützt. Überdies hat sie, wie wir bereits ganz am Anfang gesehen haben, keinerlei diskriminierende oder schützende Wirkung.

30. Nach alledem kann ich Ihnen nur vorschlagen, die Klage abzuweisen, soweit sie die Besteuerung von Neuwagen betrifft.

II — Zur Besteuerung von Gebrauchtwagen

31. Was dagegen die Besteuerung von Gebrauchtwagen betrifft, so teile ich in vollem Umfang die Meinung der Kommission, wonach das Königreich Dänemark dadurch gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstößt, „daß die auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge erhobene Zulassungssteuer in der Regel auf der Grundlage eines Pauschalwerts berechnet wird, der den tatsächlichen Wert des Kraftfahrzeugs übersteigt, mit der Folge, daß eingeführte Gebrauchtfahrzeuge höher besteuert werden als Gebrauchtfahrzeuge, die in Dänemark verkauft werden, nachdem sie dort zugelassen worden sind".

32. Gewiß hat die dänische Regierung wahrscheinlich Recht mit ihrer Behauptung,

wegen des hohen Betrags der auf Neuwagen lastenden Steuer amortisiere sich der Wert dieser Wagen auf dem dänischen Markt viel langsamer als in den Ländern, die Kraftfahrzeuge niedriger besteuerten. So läßt sich schwerlich bestreiten, daß in denjenigen Ländern, in denen Kraftfahrzeuge lediglich mit einer Mehrwertsteuer von 12 % oder 14 % belastet werden, der im Wert eines Gebrauchtwagens enthaltene Restbetrag dieser Steuer nach zwei oder drei Jahren praktisch bedeutungslos wird, während sich dies in Dänemark nicht vorstellen läßt.

33. Gleichwohl verlieren aber auch in Dänemark gekaufte Neuwagen fortschreitend an Wert, und die pauschale Festsetzung des steuerlichen Werts der eingeführten Gebrauchtwagen auf 100 % oder 90 % (letzteres, wenn das Fahrzeug seit mehr als sechs Monaten zugelassen ist) des ursprünglichen Preises des Fahrzeugs im Neuzustand läuft insofern auf eine offensichtliche Überbesteuerung der genannten Wagen hinaus, als sie zur Folge hat, daß diese Fahrzeuge eine Steuerlast zu tragen haben, die in der Regel höher ist als der Restbetrag der seinerzeit bei der Zulassung des neuen Fahrzeugs entrichteten Steuer, d. h. als der Teil der Steuer, der noch in dem Wert des Fahrzeugs auf dem inländischen Gebrauchtwagenmarkt enthalten ist.

34. Der Gerichtshof hat jedoch ausgeführt, daß

„bei der Anwendung von Artikel 95 des Vertrages ... nicht nur der Satz der inländischen Abgabe zu berücksichtigen [ist], die einheimische und eingeführte Erzeugnisse unmittelbar oder mittelbar belastet, sondern auch deren *Bemessungsgrundlage* und die Einzelheiten ihrer Erhebung“ [6],

und daß

„eine Verletzung von Artikel 95 Absatz 1 ... zu bejahen [ist], wenn die auf das eingeführte Erzeugnis erhobene Abgabe und die Belastung, die das gleichartige inländische Erzeugnis zu tragen hat, in verschiedener Weise und nach verschiedenen Bestimmungen berechnet werden mit dem Ergebnis, daß das eingeführte Erzeugnis — *sei es auch nur in bestimmten Fällen* — höher belastet wird“ [7].

35. Um die Vereinbarkeit einer bestimmten Steuerlast mit Artikel 95 Absatz 2 beurteilen zu können, ist ferner zu prüfen,

„ob diese Belastung geeignet ist, den betreffenden Markt durch eine Verminderung des potentiellen Verbrauchs der eingeführten Erzeugnisse zugunsten der mit ihnen im Wettbewerb stehenden inländischen Erzeugnisse zu beeinflussen“ [8].

Für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist indessen nicht der statistische Nachweis einer Schutzwirkung erforderlich; vielmehr findet die genannte Bestimmung

„bereits dann Anwendung, wenn nachgewiesen ist, daß eine bestimmte steuerliche Regelung angesichts ihrer Merkmale die im Vertrag genannte Schutzwirkung zur Folge haben *kann*“ [9].

36. Das Vorbringen, das Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84 (Schul II, Slg. 1985, 1491) sei auf den vorliegenden

6 — Siehe das Urteil vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76 (Iannelli/Meroni, Slg. 1977, 557, 578).

7 — Siehe das Urteil vom 16. Februar 1977 in der Rechtssache 20/76 (Schöttle/Finanzamt Freudenstadt, Slg. 1977, 247, 260).

8 — Siehe das Urteil vom 9. Juli 1987 in der Rechtssache 356/85 (Kommission/Belgien, Slg. 1987, 3299, 3325).

9 — Siehe das Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 170/78 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1980, 417, 433).

Sachverhalt nicht anwendbar, ändert nichts daran, daß eine Zuwiderhandlung vorliegt. Die Kommission hat sich für den Nachweis der Zuwiderhandlung nicht auf dieses Urteil gestützt. Sie hat lediglich auf die Methode Bezug genommen, die der Gerichtshof für die Errechnung des Betrags der im Mitgliedstaat der Ausfuhr entrichteten Mehrwertsteuer, die im Zeitpunkt der Einfuhr des Erzeugnisses in einen anderen Mitgliedstaat noch im Wert des Erzeugnisses enthalten ist, aufgezeigt hat; sie wollte damit die überzogene Besteuerung verdeutlichen, der die nach Dänemark eingeführten Gebrauchtwagen unterliegen: Wie wir gesehen haben, werden diese Fahrzeuge in der Tat nach Maßgabe einer pauschal festgesetzten Bemessungsgrundlage besteuert, die im allgemeinen über ihrem tatsächlichen Wert liegt. Ginge man dagegen nach der im Urteil Schul II dargelegten Formel vor, so würde man den in einem dänischen Gebrauchtwagen noch enthaltenen Restwert der Zulassungssteuer zum Bezugspunkt nehmen. Dieser Restwert wäre gleich dem bei der Zulassung des neuen Wagens entrichteten, im Verhältnis des Prozentsatzes der tatsächlichen Minderung des Fahrzeugwerts herabgesetzten Steuerbetrag.

37. Für die Anwendung dieses Grundsatzes kommen verschiedene Methoden in Betracht. So könnte man zum Beispiel eine progressive Herabsetzung des Pauschalwerts dieser Fahrzeuge vorsehen oder den Wert des Fahrzeugs gänzlich unbeachtet lassen und eine in absoluten Zahlen festgesetzte Zulassungssteuer erheben, und zwar auf der Grundlage eines Steuerrestbetrags, von dem unterstellt würde, daß er noch im Preis eines auf dem dänischen Gebrauchtwagenmarkt zum Verkauf gebrachten Wagens gleichen Typs und gleichen Alters enthalten sei.

38. Ich bin in der Tat mit der Kommission der Meinung, daß ein solcher Markt sehr wohl existiert und daß eingeführte und in Dänemark gekaufte Gebrauchtwagen im Verhältnis zueinander gleichartige oder konkurrierende Erzeugnisse sind. Es trifft zu, daß Gebrauchtwagen, die man in Dänemark selbst kaufen kann, im Ausland hergestellt wurden und im Neuzustand daher eingeführte Erzeugnisse waren. Mit ihrer Einfuhr und Zollabfertigung werden sie jedoch zu inländischen Erzeugnissen und befinden sich damit, zumindest potentiell, auf dem inländischen Gebrauchtwagenmarkt.

39. Der Einwand der dänischen Regierung, wonach sich der wirkliche Wettbewerb zwischen den — stets eingeführten — neuen Wagen und den eingeführten Gebrauchtwagen abspiele, ist meines Erachtens nicht überzeugend. Die Regierung behauptet,

„daß es, um den hohen Ertrag der Zulassungssteuer auf Kraftfahrzeuge aufrechterhalten zu können, von grundlegender Wichtigkeit ist, daß die auf Neuwagen erhobenen Steuern nicht durch die Einfuhr von Gebrauchtwagen gefährdet werden. Die dänische Regierung muß daher in der Lage sein, bezüglich der Zulassungssteuer für eingeführte Gebrauchtwagen ein System beizubehalten, daß nicht infolge der Höhe der zu entrichtenden Steuer einen Anreiz bietet, Gebrauchtwagen einzuführen, anstatt sie in Dänemark zu kaufen. Im gegenteiligen Falle würde die Einfuhr von Neuwagen in weitem Umfang durch die Einfuhr von Gebrauchtwagen ersetzt werden" (Punkt 6 der Gegenerwiderung).

40. Betrachtet man die Situation von dieser Seite, so besteht sicherlich ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Neuwagen und eingeführten Gebrauchtwagen. Aber die dänische Regierung räumt zugleich ein, daß ihr Besteuerungssystem den potentiellen Käufern von Gebrauchtwagen einen Anreiz bieten soll, einen Wagen zu kaufen, der bereits

einige Zeit in Dänemark zugelassen war, anstatt einen im Ausland gekauften Gebrauchtwagen einzuführen. Das Besteuerungssystem übt also eine schützende Wirkung zugunsten des dänischen Gebrauchtwagenmarktes aus.

Ergebnis

41. Nach alledem schlage ich Ihnen vor, wie folgt zu entscheiden:

„1) Das Königreich Dänemark verstößt dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 95 EWG-Vertrag, daß es als Bemessungsgrundlage für die Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen einen Pauschalwert verwendet, der in der Regel höher ist als der tatsächliche Wert des Fahrzeugs, mit der Folge, daß diese Kraftfahrzeuge eine Steuerlast zu tragen haben, die in der Regel höher ist als der Restbetrag der Steuer, die noch im Wert eines in Dänemark gekauften und dort zuvor im Neuzustand zugelassenen Fahrzeugs gleichen Typs und gleichen Alters enthalten ist.

2) Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

3) Jede Partei trägt ihre eigenen Kosten."