SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 16. März 2006 [1]

I — Einleitung

1. In diesem Verfahren ersucht das Østre Landsret (Dänemark) den Gerichtshof um die Auslegung des Artikels 11 Teil A der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) im Hinblick auf das Verhältnis zwischen der Mehrwertsteuer und der Zulassungsabgabe für Kraftfahrzeuge.

2. Dies ist bereits das zweite Vorabentscheidungsersuchen, das aus demselben Ausgangsrechtsstreit heraus vorgelegt wird. Im Urteil De Danske Bilimportører I [3] hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Zulassungsabgabe keine zollgleiche Abgabe im Sinne des Artikels 25 EG darstellt, weil sie nicht bei der Einfuhr, sondern bei der Zulassung erhoben wird, und dass sie auch nicht unter Artikel 28 EG fällt. Auch das Verbot diskriminierender inländischer Abgaben auf eingeführte Erzeugnisse nach Artikel 90 EG greife mangels einer mit den Importen konkurrierenden dänischen Fahrzeugproduktion nicht ein. [4]

3. Im vorliegenden Fall geht es nun um die Frage, ob bei der Lieferung eines Kraftfahrzeugs die Zulassungsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließt. Die dänische Steuerverwaltung schlägt gegenwärtig zuerst die Mehrwertsteuer auf den Kaufpreis für das zulassungspflichtige Fahrzeug auf und erhebt die Zulassungsabgabe anschließend auf den Gesamtbetrag. Nach Ansicht des Klägers im Ausgangsrechtsstreit ist die Zulassungsabgabe dagegen in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einzubeziehen. Da die Höhe der Zulassungsabgabe progressiv ausgestaltet ist, beeinflusst die Reihenfolge, in der die beiden Abgaben auf den Preis aufgeschlagen werden, den Gesamtbetrag der Abgabenlast.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — 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).

3 — Urteil vom 17. Juni 2003 in der Rechtssache C-383/01 (Slg. 2003, I-6065, Randnrn. 32, 34, 35 und 42). Die dänischen Regelungen über die Zulassungsabgabe für Kraftfahrzeuge waren außerdem bereits Gegenstand der Urteile vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509), vom 16. Juni 2005 in der Rechtssache C-138/04 (Kommission/Dänemark, Slg. 2005, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, aber in dänischer und französischer Sprache auf der Homepage des Gerichtshofes [www.curia.eu.int] zugänglich) und vom 15. September 2005 in der Rechtssache C-464/02 (Kommission/Dänemark, Slg. 2005, I-7929).

4 — Urteil De Danske Bilimportører I (zitiert in Fußnote 3, Randnrn. 38 und 39) und Urteil in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 17).

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

4. Die Besteuerungsgrundlage für inländische Umsätze ist in Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie geregelt, der auszugsweise wie folgt lautet:

„(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen

...

„(2) In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:

a) die Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Leistungserbringer von dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger fordert. Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten Kosten ansehen, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung sind.

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

...

c) die Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind. Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen und kann keinen Vorsteuerabzug für die Steuer vornehmen, die auf diese gegebenenfalls erhoben worden ist."

B — *Nationales Recht*

5. Grundlage für die Erhebung der Zulassungsabgabe ist das Lov om registreringspligt

af motorkøretøjer m. v. (Gesetz über die Zulassungspflicht von Kraftfahrzeugen u. a. — im Folgenden: Zulassungsabgabengesetz).[5] Nach § 1 dieses Gesetzes wird die Abgabe auf Kraftfahrzeuge erhoben, die nach dem Straßenverkehrsgesetz zulassungspflichtig sind. Die Zulassungsabgabe wird bei der Vorführung des Kraftfahrzeugs zur Zulassung fällig. Ohne Zulassung (und damit ohne Entrichtung der Abgabe) dürfen Kraftfahrzeuge nicht auf öffentlichen Straßen verkehren.

6. Nach § 8 Absatz 1 des Zulassungsabgabengesetzes ist der gebührenpflichtige Wert eines neuen Kraftfahrzeugs dessen üblicher Preis einschließlich Mehrwertsteuer, aber ohne die Abgaben nach diesem Gesetz. Der übliche Preis wird anhand der Preislisten der Importeure zuzüglich des Gewinns des Händlers ermittelt. Der Wert von Gebrauchtfahrzeugen, darunter von Fahrzeugen, die als Umzugsgut eingeführt werden, wird nach § 10 des Zulassungsabgabengesetzes geschätzt. Dabei wird der übliche Preis des Fahrzeugs einschließlich der Mehrwertsteuer, aber ohne die Zulassungsabgabe angesetzt.

7. Weiterhin ist eine Zulassungsabgabe für Kraftfahrzeuge zu entrichten, die — z. B. nach einem Verkehrsunfall — wieder instand gesetzt werden und danach in steuerlicher Hinsicht nicht mit dem früheren Fahrzeug, für das die Abgabe entrichtet worden war, identisch sind. Die Abgabe bemisst sich hier ebenfalls nach dem Marktwert des Fahrzeugs einschließlich Mehrwertsteuer.

8. Gemäß § 14 des Zulassungsabgabengesetzes können sich gewerbliche Verkäufer zulassungspflichtiger Kraftfahrzeuge bei den staatlichen Zoll- und Steuerbehörden registrieren lassen. Anders als die Verkäufer verschiedener verbrauchsteuerpflichtiger Waren sind sie aber nicht zur Registrierung verpflichtet. Daher können Privatpersonen die Zulassung auch selbst beantragen. Für registrierte Händler gilt lediglich die Erleichterung, dass sie die Zulassungsabgabe bei der Vorführung eines Fahrzeugs nicht bar bezahlen müssen, sondern sie auch per Bankeinzug entrichten können.

III — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

9. De Danske Bilimportører, der Kläger im Ausgangsrechtsstreit, (im Folgenden: DBI) ist der Verband der dänischen Automobilimporteure. Er kaufte am 14. Januar 1999 ein

5 — Vgl. allgemein zur näheren Ausgestaltung der Zulassungsabgaben in Dänemark und anderen Mitgliedstaaten die Schlussanträge des Generalsanwalts Jacobs vom 27. Februar 2003 in der Rechtssache C-383/01 (De Danske Bilimportorer I, Slg. 2003, I-6065, Nrn. 10 ff.).

neues Kraftfahrzeug, das dem Direktor des Verbands zur Verfügung gestellt werden sollte. Wie beim Kauf von einem Importeur oder dessen Vertriebshändler üblich, veranlasste der Verkäufer im Namen des Käufers die Zulassung des Fahrzeugs und besorgte die Fahrzeugkennzeichen. Anschließend lieferte er das zugelassene Fahrzeug an den Käufer aus.

10. Der Verkäufer stellte dem DBI über das Fahrzeug eine Rechnung aus, in der der Gesamtpreis einschließlich der Zulassungsabgabe (297 456 DKK) und der Mehrwertsteuer mit 498 596 DKK angegeben war, was dem üblichen Verbraucherpreis entsprach. Im Einzelnen setzte sich der Preis wie folgt zusammen:

(1) Endpreis des Händlers für das Fahrzeug ohne Mehrwertsteuer und Abgaben,

(2) die übliche Mehrwertsteuer von 25 % des Preises (1),

(3) die Zulassungsabgabe auf die Summe der Posten (1) und (2) mit gewissen Abzügen und Anpassungen.

11. Nach Ansicht des DBI hätte der Gesamtpreis dagegen folgendermaßen berechnet werden müssen:

(1) Endpreis des Händlers

(2) Zulassungsabgabe

(3) Mehrwertsteuer auf die Posten (1) und (2).

12. Dieses vom DBI geforderte Berechnungsverfahren würde zu einer um 14 899 DKK niedrigeren Abgabenlast führen. Der Unterschied beruht darauf, dass die Zulassungsabgabe progressiv ist.

13. Das Østre Landsret hat dem Gerichtshof hierzu mit Beschluss vom 11. Februar 2005 die folgenden fünf Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt.

1. Ist Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c dahin auszulegen, dass eine Zulassungsabgabe für Kraft-

fahrzeuge (Personenwagen) in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließen muss, wenn ein Kaufvertrag über die Lieferung eines neuen Kraftfahrzeugs, das der Personenbeförderung dient, geschlossen worden ist, sofern das Fahrzeug entsprechend dem Kaufvertrag und der vom Käufer beabsichtigten Nutzung vom Händler an den Verbraucher als zugelassenes Fahrzeug zu einem Gesamtpreis geliefert wird, der sowohl den an den Händler gezahlten Preis als auch die Abgabe umfasst?

2. Kann ein Mitgliedstaat sein Abgabensystem so ausgestalten, dass die Zulassungsabgabe als ein vom Händler im Auftrag des Endkäufers verauslagter Betrag angesehen wird, so dass der Endkäufer der unmittelbar Abgabenpflichtige ist?

3. Ist es im Hinblick auf die Fragen 1 und 2 von Bedeutung, dass ein Personenwagen ohne Entrichtung der Zulassungsabgabe gekauft und geliefert werden kann, was in Betracht kommt, wenn der Käufer das Fahrzeug nicht zur allgemeinen Beförderung von Personen oder Waren auf Verkehrsflächen benutzen will, für die das Straßenverkehrsgesetz gilt?

4. Ist es von Bedeutung, dass Gebrauchtfahrzeuge in nicht unbedeutendem Umfang vom Endverbraucher eingeführt oder u. a. als Übersiedlungsgut mitgeführt werden, der ohne Einschaltung eines Händlers die Zulassungsabgabe selbst bezahlt?

5. Ist es von Bedeutung, dass die Pflicht zur Entrichtung der Zulassungsabgabe — evtl. als Auslage — eintritt und fällig wird, bevor die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer eintritt und fällig wird?

IV — Rechtliche Würdigung

14. Den Schwerpunkt des Vorabentscheidungsersuchens bildet die erste Vorlagefrage nach der Auslegung der Bestimmungen über die Besteuerungsgrundlage in Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf die Einbeziehung oder den Ausschluss einer Abgabe wie der dänischen Zulassungsabgabe auf Kraftfahrzeuge. Die Fragen 2 bis 5 betreffen eher unselbständige Nebenaspekte, die bei der Beurteilung der konkreten Abgabe eine Rolle spielen können. Es bietet sich daher an, die Fragen gemeinsam zu prüfen.

A — *Vorbemerkung zur Auslegung des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie*

15. Nach der Grundregel des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten

Richtlinie bildet der Wert der Gegenleistung, also im Allgemeinen der gezahlte Preis, die Besteuerungsgrundlage für eine Lieferung im Inland. Die Absätze 2 und 3 konkretisieren näher, welche Beträge in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen (Absatz 2) und welche auszunehmen sind (Absatz 3). Diese Bestimmungen sind daher vorrangig zu prüfen. [6] Allerdings bleibt der Grundgedanke, der in Absatz 1 zum Ausdruck kommt, bei der Auslegung der Absätze 2 und 3 von Bedeutung.

16. Gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sind in die Besteuerungsgrundlage insbesondere Steuern und Abgaben einzubeziehen. Diese Regelung überrascht auf den ersten Blick. Führt sie doch dazu, dass eine Abgabe oder Steuer ihrerseits der Mehrwertsteuer unterworfen wird, obwohl mit der Entrichtung einer Steuer an sich keine Wertschöpfung einhergeht.

17. Verständlich wird die Bestimmung, wenn man sie im Lichte des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auslegt und nur auf Abgaben erstreckt, die so eng mit der Lieferung des Gegenstands verbunden sind, dass sie in den Wert dieser Leistung eingeflossen sind. Die Gegenleistung, die den allgemeinen Maßstab für die Besteuerung abgibt, muss sich dementsprechend auf die Lieferung des Gegenstands einschließlich der in dessen Wert enthaltenen Abgabe oder Steuer beziehen. Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich insbesondere, dass als Gegenleistung nur in die Bemessungsgrundlage eingeht, was mit der Leistung in unmittelbarem Zusammenhang steht. [7]

18. Entscheidend für die Einbeziehung einer Abgabe in den Wert des gelieferten Gegenstands ist, ob der Leistende die Abgabe *in eigenem Namen und für eigene Rechnung* entrichtet hat. Ist dies der Fall, dann umfasst die für die Besteuerungsgrundlage maßgebliche Gegenleistung den entsprechenden Abgabenbetrag. So fließen z. B. die Verbrauchsteuern auf Mineralöl, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren, für die die Richtlinie 92/12 [8] ein gemeinsames System einführt, in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein. Denn diese Steuern sind im Allgemeinen von demjenigen abzuführen, der die Waren in den freien Verkehr überführt.

19. Dagegen sind Abgaben nicht Teil der Besteuerungsgrundlage, wenn sie so genannte durchlaufende Posten gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie bilden. Der weit gefasste Wortlaut der Bestimmung umfasst dabei jede Art von „Beträgen", also auch Abgaben. Zahlt der Mehrwertsteuerpflichtige eine Abgabe *im Namen und für Rechnung des*

6 — Urteile 27. März 1990 in der Rechtssache C-126/88 (Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnrn. 15 und 16) und vom 3. Juli 2001 in der Rechtssache C-380/99 (Bertelsmann, Slg. 2001, I-5163, Randnr. 15).

7 — Urteile vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365, Randnr. 11), vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores, Slg. 1994, I-2329, Randnr. 12) und in der Rechtssache Bertelsmann (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 17).

8 — Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1). Zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. L 359, S. 30).

Abnehmers und wird der entsprechende Betrag in der Buchführung des Steuerpflichtigen als durchlaufender Posten geführt, so geht die Abgabe nämlich nicht in die Leistung des Steuerpflichtigen ein. Mit der Erstattung der ausgelegten Abgabe vergütet der Abnehmer folglich auch keine Leistung des Steuerpflichtigen.[9] Materiell entrichtet der Abnehmer in dieser Konstellation die Abgabe vielmehr selbst; der Steuerpflichtige wird nur für die Abwicklung der Zahlung dazwischengeschaltet.

20. Kein allein ausschlaggebendes Abgrenzungskriterium ist dagegen der Zeitpunkt, an dem die Abgabe zu entrichten ist. Eine nach der Lieferung entrichtete Abgabe wird zwar im Allgemeinen nicht mehr als Teil der Besteuerungsgrundlage anzusehen sein. Nicht jede Abgabe, die vor der Lieferung[10] entrichtet wird, ist aber in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Ist die Abgabe nämlich als durchlaufender Posten im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren, so geht sie nicht in die Besteuerungsgrundlage ein, auch wenn der Lieferant sie vor der Lieferung gezahlt hat.

21. Über die abstrakte Auslegung des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie sind sich die Beteiligten mehr oder weniger einig. Umstritten ist dagegen, wie eine Abgabe mit den Eigenschaften der dänischen Zulassungsabgabe konkret zu beurteilen ist.

9 — Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Gulmann vom 3. März 1993 in der Rechtssache C-18/92 (Bally, Slg. 1993, I-2871, Nr. 15).

10 — Dabei ist als Zeitpunkt der Lieferung die tatsächliche Übergabe des Fahrzeugs anzusehen und nicht der Abschluss des Kaufvertrags, da der gemeinschaftsrechtliche Begriff der Lieferung die Übertragung der faktischen Verfügungsmacht voraussetzt (vgl. Urteile vom 8. Februar 1990 in der Rechtssache C-320/88 [Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285, Randnrn. 7 und 8] und vom 6. Februar 2003 in der Rechtssache C-185/01 [Auto Lease Holland, Slg. 2003, I-1317, Randnr. 32]).

B — *Zur Einordnung der dänischen Zulassungsabgabe*

1. Standpunkte der Beteiligten

22. Die dänische und die niederländische Regierung sowie die Kommission meinen, die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer schließe die Zulassungsabgabe nicht ein, weil sie nicht an die Lieferung, sondern an die Zulassung anknüpfe.[11] Die Regierungen halten die Abgabe für einen durchlaufenden Posten. Der Händler melde das Fahrzeug für den Kunden an, in dessen Namen die Zulassung auch erfolge.

23. Nach Ansicht des DBI ist die Zulassungsabgabe dagegen eine Steuer auf eine Ware, die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Durch die Zulassungsabgabe werde nicht die Benutzung des Fahrzeugs im Verkehr besteuert, sondern das Fahrzeug selbst. Es gäbe praktisch keine Möglichkeit der Benutzung eines Kraftfahrzeuges ohne Zulassung.

24. Die Zulassungsabgabe werde als Preisbestandteil angesehen. Zulassung und Kauf bildeten keine getrennten Akte, vielmehr werde ein bereits zugelassenes Fahrzeug gekauft. Die Zulassungsabgabe werde vor dem Mehrwertsteuer auslösenden Vorgang — der Lieferung des Fahrzeugs — fällig. Aus

11 — Die Beteiligten verweisen in diesem Zusammenhang auf die Urteile vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01 (Weigel, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 47) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-365/02 (Lindfors, Slg. 2004, I-7183, Randnr. 26).

den Urteilen Weigel und Lindfors ließen sich keine Schlüsse für das vorliegende Problem ziehen, da es in jenen Verfahren um die Auslegung der Richtlinie 83/183 gegangen sei.

25. Der Händler, der Fahrzeuge zur Zulassung vorführe, entrichte die Abgabe nicht in fremdem Namen, sondern sei selbst der Steuerpflichtige.

2. Stellungnahme

26. Die Besteuerung von Kraftfahrzeugen ist — von bestimmten Ausnahmen abgesehen — nicht harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind daher bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei, sofern sie dabei das Gemeinschaftsrecht beachten. [12]

27. Auch die Sechste Richtlinie macht den Mitgliedstaaten keine Vorgaben für die Ausgestaltung anderer Abgaben, die bei der Lieferung bzw. der Zulassung von Kraftfahrzeugen erhoben werden, sofern diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben und im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind (Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie). [13] Je nach Ausgestaltung können sich aus der Sechsten Richtlinie aber unterschiedliche Rechtsfolgen für die mehrwertsteuerliche Behandlung derartiger nationaler Abgaben ergeben.

28. Eine allgemeingültige Aussage für die mehrwertsteuerliche Behandlung nationaler Abgaben auf Kraftfahrzeuge ist daher nicht möglich. Vielmehr muss die jeweilige nationale Abgabe unter Berücksichtigung ihrer Charakteristika im Einzelfall beurteilt werden.

29. Wie die dänische Regierung indes zutreffend hervorhebt, ist es in diesem Zusammenhang nicht Aufgabe des Gerichtshofes, das nationale Abgabenrecht auszulegen. Der Gerichtshof kann jedoch die Sechste Richtlinie auslegen und dabei die Merkmale der nationalen Regelung berücksichtigen, die ihm das vorlegende Gericht mitgeteilt hat.

12 — Urteile vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-451/99 (Cura Anlagen, Slg. 2002, I-3193, Randnr. 40) und in der Rechtssache C-464/02 (Kommission/Dänemark, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 74).

13 — Urteil vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink, Slg. 1989, 2671, Randnrn. 13).

30. Von zentraler Bedeutung ist hier zunächst, dass die streitige Abgabe bei der Zulassung der Kraftfahrzeuge erhoben wird. Der Gerichtshof hat die Einordnung als Zulassungsabgabe mehrfach bestätigt und verschiedene rechtliche Konsequenzen daraus gezogen.

31. Im Urteil De Danske Bilimportører I hat er daraus abgeleitet, dass keine Einfuhrabgabe, sondern eine inländische Abgabe vorliegt. [14] In dem Urteil Kommission/Dänemark (C-138/04) [15] hat er die Feststellungen aus den Urteilen Weigel und Lindfors auf die dänische Zulassungsabgabe übertragen. Demnach fällt die Abgabe nicht unter Artikel 1 der Richtlinie 83/183/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat. [16] In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof auch auf Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 83/183 verwiesen, der Abgaben für die Benutzung von Gegenständen innerhalb des Landes ausdrücklich vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausnimmt. [17]

32. Die These des DBI, dass die Zulassungsabgabe tatsächlich an die Lieferung eines Kraftfahrzeugs und nicht an dessen Benutzung anknüpft, ist daher nicht haltbar. Dass die Aussagen des Gerichtshofes in einem anderen rechtlichen Kontext stehen, ändert nichts an der tatsächlichen Qualifikation der Abgabe. Träfe die These zu, dass die Zulassungsabgabe tatsächlich eine produktbezogene Abgabe ist, hätte sie der Gerichtshof im Urteil De Danske Bilimportører I zudem am Maßstab des Artikels 25 EG und nicht des Artikels 90 EG prüfen müssen. Als produktbezogene Abgabe würde sie nämlich den Import erschweren.

33. Zwar mag es in der Praxis selten vorkommen, dass die Lieferung eines Neufahrzeugs und seine Zulassung auseinander fallen, weil die Händler den Käufern die Mühe abnehmen, das Fahrzeug bei der Zulassungsstelle vorzuführen. Rechtlich handelt es sich bei der Lieferung und der Zulassung jedoch um zwei getrennte Vorgänge. [18]

34. Einerseits ist es möglich, ein nicht zugelassenes Kraftfahrzeug von einem dänischen Händler zu erwerben. Es besteht nämlich keine gesetzliche Pflicht, dass ein Händler nur zugelassene und versteuerte Fahrzeuge verkaufen darf. Deswegen müssen Autohändler auch nicht unbedingt bei den Steuerbehörden registriert sein.

14 — Zitiert in Fußnote 3, Randnr. 34.

15 — Zitiert in Fußnote 3, Randnrn. 13 und 14.

16 — ABl. L 105, S. 64.

17 — Urteil in der Rechtssache C-138/04 (Kommission/Dänemark, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 15).

18 — Die Feststellungen des Gerichtshofes im Urteil vom 4. Februar 1988 in der Rechtssache 391/85 (Kommission/Belgien, 1988, 579, Randnrn. 25 und 26) können nicht als Beleg dafür herangezogen werden, dass Mehrwert- und Zulassungssteuer als Einheit zu betrachten sind, auch wenn sie formal auf unterschiedlichen Steuertatbeständen beruhen. Die Aussagen beziehen sich auf die besondere Sachverhaltskonstellation des damaligen Falls, die sich dadurch vom vorliegenden Fall abhebt, dass die beiden Steuern durch einen Anrechnungsmechanismus mit einander verbunden waren. Die ergänzende belgische Zulassungssteuer diente letztlich dazu, einen Ausfall bei der Mehrwertsteuer zu kompensieren, der aus der gemeinschaftsrechtskonformen Korrektur der Besteuerungsgrundlage resultierte.

35. Ein nicht zugelassenes Fahrzeug wird ein Händler beispielsweise in den eher seltenen Fällen liefern, dass der Kunde die Zulassung selbst veranlassen möchte oder dass gar keine Zulassung erforderlich ist, weil das Fahrzeug nicht auf öffentlichen Straßen gefahren werden soll. So bedarf es etwa keiner Zulassung, wenn das Fahrzeug nur auf einem Betriebsgelände eingesetzt oder in einem Museum ausgestellt wird. Nicht erforderlich ist die Zulassung in Dänemark aber auch, wenn der Kunde das Fahrzeug aus Dänemark exportieren möchte, um es an seinem Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat zu verwenden.

36. Andererseits werden in bestimmten Fällen Kraftfahrzeuge zugelassen, die nicht unmittelbar von einem Händler in Dänemark geliefert worden sind, nämlich, wenn ein Fahrzeug aus einem anderen Mitgliedstaat von seinem Halter — z. B. als Umzugsgut — eingeführt wird oder wenn ein wiederhergestelltes Fahrzeug erneut im Straßenverkehr verwendet werden soll. Die Entrichtung der Zulassungsabgabe in Dänemark kann ferner dann erforderlich werden, wenn ein Fahrzeug, das bereits in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist, von einer Person mit Wohnsitz in Dänemark dort für einen längeren Zeitraum benutzt wird. [19]

19 — Siehe zu dieser Konstellation: Urteil in der Rechtssache C-464/02, Kommission/Dänemark (zitiert in Fußnote 3).

37. Der DBI verweist darauf, dass die Abgabe nur deswegen an die Zulassung anknüpfe, weil dies eine effektive Abgabenerhebung ermögliche. Die Motive des nationalen Gesetzgebers für die konkrete Ausgestaltung eines Steuertatbestandes sind jedoch für die mehrwertsteuerliche Behandlung der Abgabe nicht relevant.

38. Auch wenn die Zulassung in keinem untrennbaren Zusammenhang mit der Lieferung steht, ist es allerdings nicht ausgeschlossen, dass sie Teil der Gesamtleistung des Verkäufers ist. Dafür sprechen auf den ersten Blick einige tatsächliche Umstände, die der DBI anführt. So schließen Preisangaben für Kraftfahrzeuge in der Werbung regelmäßig die Zulassungsabgabe ein. Außerdem wird vertraglich im Allgemeinen die Lieferung eines zugelassenen Fahrzeugs vereinbart.

39. Diese Umstände geben jedoch keinen Aufschluss über den für die Qualifikation des Vorgangs entscheidenden Punkt, nämlich, ob der Verkäufer die Zulassungsabgabe im eigenen Namen oder im Namen und auf Rechnung des Kunden entrichtet hat.

40. Rechtlicher Maßstab für diese Frage ist Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie und damit ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff des Handelns im

fremden Namen und für fremde Rechnung und nicht die von Rechtsordnung zu Rechtsordnung unterschiedlich ausgestalteten zivilrechtlichen Regelungen über die Stellvertretung und den Auftrag.

41. Ferner muss sich die Beurteilung des Vorgangs an objektiven Gesichtspunkten ausrichten und kann nicht allein von den vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Händler und dem Käufer abhängen. Andernfalls unterläge es der Gestaltung der Parteien, welche Faktoren in die Besteuerungsgrundlage eingehen.

42. Nach den Angaben der dänischen Regierung gestaltet das Zulassungsabgabengesetz die Zulassung so aus, dass der Händler den Wagen zwar zur Zulassung anmeldet, dass die Zulassung dann aber im Namen des Kunden erfolgt. Für dieses Verständnis spricht, dass der Händler ein Fahrzeug erst zur Zulassung vorführt, wenn ein Kaufvertrag mit einem Abnehmer über das konkrete Fahrzeug abgeschlossen worden ist. Außerdem ist die Zulassung Voraussetzung für die Benutzung des Fahrzeugs auf einer öffentlichen Straße, an der letztlich nur der Kunde selbst ein Interesse hat. Schließlich wird die Zulassungsabgabe dem Kunden in vollem Umfang und als gesonderter Posten in Rechnung gestellt. Erfolgt die Zulassung im Namen des Kunden, dann ist davon auszugehen, dass auch die Abgabe in seinem Namen gezahlt wird und in der Buchhaltung des Händlers einen durchlaufenden Posten bildet.

43. Eine solche Ausgestaltung der Abgabenregelung steht völlig im Einklang mit der Sechsten Richtlinie, die in Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c eine ausdrückliche, auch auf Abgaben anwendbare Regelung für durchlaufende Posten enthält.

44. Jedoch sind auch andere Formen von Abgaben auf Kraftfahrzeuge rechtlich zulässig, die in die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer einzubeziehen sind. So wurde die im Urteil Wisselink [20] streitgegenständliche niederländische Abgabe als Verbrauchsteuer auf die Lieferung und die Einfuhr von Fahrzeugen erhoben, was der Gerichtshof als zulässig ansah. Dementsprechend ging sie in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein. [21] Daraus lassen sich aber keine Schlüsse auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der dänischen Abgabe ziehen, die an die Zulassung anknüpft.

45. Der DBI bestreitet allerdings, dass der Händler die Zulassungsabgabe nach der dänischen Abgabenregelung im Namen seines Kunden entrichtet. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, das nationale Recht abschließend auszulegen und diese Frage zu klären.

46. Die dänische und die niederländische Regierung sowie die Kommission meinen außerdem, die von dem Kläger geforderte

20 — Urteil Wisselink (zitiert in Fußnote 13).

21 — Urteil Wisselink (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 22).

Einbeziehung der Zulassungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer verstoße gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Die Lieferung eines Fahrzeugs, dessen Zulassung der Händler vorher veranlasst hat, würde anders behandelt, als die Lieferung eines Fahrzeugs, das der Kunde nach der Lieferung selbst zulassen lasse.

47. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer besagt im Kern, dass vergleichbare Umsätze auch gleich besteuert werden müssen. [22] Wenn man sich der Ansicht des DBI anschlösse, wären die Leistungen nicht vergleichbar, weil einmal ein nicht zugelassenes Fahrzeug und einmal ein zugelassenes geliefert wird, wobei die Zulassung dann als integrales Element der Lieferung angesehen wird. Wie bereits festgestellt, ist die Zulassung tatsächlich aber *nicht* Bestandteil der Leistung des Händlers. Seine Leistung ist also in jedem Fall nur die Lieferung eines Kraftfahrzeugs. Daher wäre es mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht zu vereinbaren, solche gleichartigen Umsätze unterschiedlich zu besteuern je nachdem, ob der Händler den Wagen vor der Lieferung oder der Kunde ihn nach der Lieferung zur Zulassung anmeldet.

48. Die dänische Regierung weist schließlich auf die Diskriminierung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge hin, die drohe, wenn die Zulassungsabgabe vor der Mehrwertsteuer aufgeschlagen würde.

49. Mangels einer Harmonisierung der Kraftfahrzeugzulassungsabgaben sind die Mitgliedstaaten bei der Wahl der Bezugsgröße frei, die sie als Bemessungsgrundlage für die Abgabe heranziehen. Wie der Gerichtshof aber insbesondere im Urteil Kommission/Dänemark (C-47/88) festgestellt hat, verbietet es Artikel 90 EG, bei eingeführten gebrauchten Fahrzeugen einen ungünstigeren Wert als Grundlage der Besteuerung heranzuziehen als bei im Inland erworbenen Fahrzeugen. [23] Daher wäre es nicht zulässig, die Zulassungsabgabe bei eingeführten Gebrauchtfahrzeugen an dem Zeitwert einschließlich der darin noch enthaltenen Mehrwertsteuer auszurichten, während die Zulassungsabgabe bei im Inland erworbenen Fahrzeugen anhand des Preises ohne Mehrwertsteuer berechnet wird.

50. Allerdings kann eine solche Diskriminierung auch dadurch vermieden werden, dass die Zulassungsabgabe bei eingeführten Gebrauchtfahrzeugen auf den Zeitwert abzüglich der anteiligen Mehrwertsteuer erhoben wird. Im Übrigen ist der nationale Gesetzgeber nicht daran gehindert, die Zulassungs-

22 — Urteile vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20), vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 30) und vom 17. Februar 2005 in den Rechtssachen C-453/02 und C-462/02 (Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 24).

23 — Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, zitiert in Fußnote 3, Randnrn. 21 und 22).

abgabe auf den Nettopreis (ohne Mehrwertsteuer) zu erheben. Denn die Heranziehung des Nettopreises als Bemessungsgrundlage für die Zulassungsabgabe kann unabhängig davon erfolgen, ob die Zulassungsabgabe in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer eingeht oder nicht. Das Verbot diskriminierender inländischer Abgaben auf eingeführte Waren lässt daher keine Rückschlüsse auf die Auslegung der Regeln über die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer zu.

V — Ergebnis

51. Abschließend schlage ich folgende Antwort auf die Vorlagefragen des Østre Landsret vor:

Eine Zulassungsabgabe für Kraftfahrzeuge (Personenwagen), die der Händler im Namen seines Kunden vor der Lieferung entrichtet hat, in seiner Buchführung als durchlaufenden Posten behandelt und dem Kunden anschließend gemeinsam mit dem Preis des Fahrzeugs in Rechnung stellt, ist keine Abgabe, die gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließt, sondern ein Betrag, der nach Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c der Richtlinie aus der Besteuerungsgrundlage auszunehmen ist.