SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL
vom 25. Oktober 2001 [1]

I — Einleitung

1. In diesem Verfahren geht es um die Besteuerung eines gebrauchten Kraftfahrzeuges in einem Mitgliedstaat, das eine Privatperson in einem anderen Mitgliedstaat gekauft hat. Die Vorlagefragen betreffen die in Finnland erhobene Kraftfahrzeugsteuer und die auf diese Steuer entfallende Mehrwertsteuer. Wenn im Verfahren von der Einfuhr oder dem Import nach Finnland die Rede ist, so liegt diesem Fall genau genommen doch kein Sachverhalt zugrunde, bei dem es um „Einfuhr" im Sinne des geltenden Gemeinschaftsrechts geht, also um Einfuhr in die Gemeinschaft. Vielmehr betrifft das Ausgangsverfahren nur die Verbringung von Gemeinschaftswaren von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, nämlich nach Finnland. Aus Gründen der Vereinfachung wird allerdings auch im Folgenden die Verbringung nach Finnland als Einfuhr bezeichnet.

1 — Originalsprache: Deutsch.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Nationales Recht*

2. Im vorliegenden Verfahren geht es um zwei finnische Steuergesetze, das Kraftfahrzeugsteuergesetz (Autoverolaki) und das Mehrwertsteuergesetz (Arvonlisäverolaki).

1. Kraftfahrzeugsteuergesetz (Autoverolaki)

3. Nach § 1 Absatz 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (1482/1994) ist für Personenkraftfahrzeuge (Klasse M 1), Lieferwagen (Klasse N 1) und andere derartige Kraftfahrzeuge mit einem Leergewicht bis zu 1 875 kg, für Motorräder (Klassen L 3

und L 4) und andere Fahrzeuge der Klasse L vor der Zulassung oder Ingebrauchnahme in Finnland eine staatliche Kraftfahrzeugsteuer entsprechend diesem Gesetz zu entrichten.

4. § 3 regelt die Besteuerung für Fahrzeuge, deren Teile mindestens zu 50 % ausgetauscht wurden. Für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge greift die Besteuerung ab 25 %.

5. Nach § 4 Absatz 1 ist der Importeur eines Fahrzeugs oder der Hersteller eines in Finnland hergestellten Fahrzeugs zur Zahlung der Kraftfahrzeugsteuer verpflichtet.

6. Nach § 5 ist, wer zur Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer verpflichtet ist, auch zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer bis zu der im Arvonlisäverolaki [Mehrwertsteuergesetz] festgelegten Höhe verpflichtet. Die Behörde, die die Kraftfahrzeugsteuer erhebt, setzt bei der Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer die Mehrwertsteuerschuld gemäß den einschlägigen Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes über die Kraftfahrzeugsteuer fest.

7. Nach § 6 Absatz 1 ist die Kraftfahrzeugsteuer in Höhe des Steuerwerts des Fahrzeugs abzüglich 4 600 FIM zu entrichten. Die Höhe der Steuer beträgt jedoch stets mindestens 50 % des Steuerwerts.

8. Nach § 7 wird die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug wie für ein entsprechendes Neufahrzeug erhoben, wobei die Steuer entsprechend dieser Bestimmung herabgesetzt wird.

Für Fahrzeuge, für die die Steuer am 15. Januar 1999 oder später festgesetzt wird, gilt § 7 in der Fassung des Gesetzes 1160/1998. Nach der früher geltenden und auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Bestimmung von § 7 Absatz 1 minderte sich die Steuer für das entsprechende Neufahrzeug um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat, gerechnet von dem Zeitpunkt an, zu dem das Fahrzeug sechs Monate zugelassen oder in Gebrauch war. Die Steuer wurde nur für die ersten 150 Nutzungsmonate herabgesetzt.

Kann ein dem gebrauchten Fahrzeug entsprechendes Neufahrzeug nicht ermittelt werden, wird die Steuer nach § 7 Absatz 2 entsprechend der Steuer für ein Neufahrzeug festgesetzt, das von seinen technischen und sonstigen Merkmalen denen des eingeführten Fahrzeugs am nächsten kommt. Ist die Zeit, in der das Fahrzeug in Gebrauch war, kürzer als der sich aus Absatz 1 ergebende Zeitraum, kann die Steuer nach der tatsächlichen Nutzungsdauer bestimmt werden. Ist die Steuer nach dem Steuerwert für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug höher als die Steuer, die nach Absatz 1 ermittelt wird, wird die Steuer nach dem Steuerwert des Fahrzeugs festgesetzt.

9. Nach § 10 gilt ein Fahrzeug bei der Einfuhr als gebraucht, wenn es nach zuverlässigen Ermittlungen mehr als 10 000 km zurückgelegt hat und im Ausland länger als sechs Monate zugelassen war. Das Erfordernis der Kilometerleistung ist durch das Gesetz vom 30. Dezember 1998 (1160/1998) aufgehoben worden.

10. Nach § 11 ist Grundlage des Steuerwerts eines eingeführten Fahrzeugs dessen Anschaffungswert für den Steuerpflichtigen abzüglich des Betrags nach § 16.

§ 11 sieht ferner Folgendes vor:

„Der Anschaffungswert eines eingeführten Fahrzeugs ist:

1. für ein Fahrzeug, das als Nichtgemeinschaftsware nach dem Zollkodex der Europäischen Gemeinschaften (Verordnung [EWG] Nr. 2913/92 des Rates der Europäischen Gemeinschaften) eingeführt worden ist, der Zollwert nach dem Zollkodex und der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 des Rates der Europäischen Gemeinschaften mit Durchführungsvorschriften zum Zollkodex sowie

2. für ein Fahrzeug, das als Gemeinschaftsware eingeführt wird, ein Wert, der unter Berücksichtigung von Punkt 1 bestimmt wird, soweit dieser anwendbar ist.

Der Steuerwert umfasst alle Kosten, die das Fahrzeug dem Steuerpflichtigen bei seiner Lieferung nach Finnland oder in das erste Lager des Steuerpflichtigen in Finnland vor der Besteuerung unmittelbar oder mittelbar verursacht, sowie den Zoll, der eventuell für das Fahrzeug zu entrichten ist.

Für ein im Inland hergestelltes Fahrzeug ist der Steuerwert, wenn der Hersteller steuerpflichtig ist, der Preis des Fahrzeugs am Herstellungsort, der sich nach den Herstellungskosten des Fahrzeugs bemisst.

Zum Steuerwert gehört jedoch nicht der Wert einer gewöhnlichen Instandsetzung des Fahrzeugs zum Zwecke des Verkaufs oder der Wert einer Ausstattung in Höhe von höchstens 500 FIM, die das Fahrzeug dabei erhält. Die Zulassungsgebühr für das Fahrzeug und die Gebühr für die Zulassungsschilder fließen nicht in den Steuerwert ein."

11. Nach § 12 wird die Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige nach dem Arvonlisäverolaki [Mehrwertsteuergesetz] für das Fahrzeug entrichtet hat, nicht dem steuerlichen Wert hinzugerechnet, der Grundlage der Kraftfahrzeugsteuer ist.

12. § 37 schreibt dem Steuerpflichtigen vor, eine Kraftfahrzeugsteuererklärung abzugeben und regelt deren Inhalt.

13. Auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ist das Kraftfahrzeugsteuergesetz (1482/1994) vor seiner Novellierung durch das Gesetz (1160/1998) anwendbar.

2. Mehrwertsteuergesetz (Arvonlisäverolaki)

14. Das grundlegende Mehrwertsteuergesetz in Finnland ist das Arvonlisäverolaki (1501/1993). Änderungen erfolgten durch das Gesetz 1483/1994, 1486/1994 und 1767/1995.

15. Nach § 1 Absatz 1 ist die Mehrwertsteuer gemäß diesem Gesetz an den Staat zu entrichten. Nach Absatz 5 dieser Bestimmung ist die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeusteuer gesondert im Kraftfahrzeugsteuergesetz (1482/1994) geregelt.

16. Nach § 102 Absatz 1 Unterabsatz 4 ist der Steuerpflichtige zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, die gemäß dem Kraftfahrzeugsteuergesetz auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird.

17. § 102b macht das Recht auf Abzug der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer von einem Veranlagungsbescheid abhängig, aus dem sich die Höhe der zu zahlenden Steuer ergibt.

18. Nach § 141 Absatz 5 werden die in Kapitel 10 genannten Abzüge auf den Kalendermonat bezogen, in dem die Steuer gemäß § 102 Absatz 1 Unterabsatz 4 entrichtet worden ist.

B — *Gemeinschaftsrecht*

19. Gemeinschaftsrechtlich relevant sind Artikel 90 EG betreffend das Verbot diskriminierender inländischer Abgaben sowie die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitglied-

staaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [2].

20. Artikel 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2. die Einfuhr von Gegenständen."

21. Seit 1. Januar 1993 gilt nur die Verbringung von Gegenständen in die Gemeinschaft und nicht mehr die Verbringung aus einem anderen Mitgliedstaat als Einfuhr. Desgleichen unterliegt der Erwerb eines Gebrauchtfahrzeuges gemeinschaftsweit nicht mehr der Mehrwertsteuer des Bestimmungslandes.

2 — ABl. L 145, S. 1.

22. Eine Sonderregelung für Neufahrzeuge enthält Artikel 28a der Sechsten Richtlinie.

23. Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe b) bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch

...

b) der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge, der gegen Entgelt im Inland durch Steuerpflichtige oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person bewirkt wird...."

24. Artikel 28a Absatz 2 bestimmt auszugsweise:

„(2) Im Sinne dieses Abschnitts

...

b) gelten nicht als‚neue Fahrzeuge' die in Buchstabe a) genannten Fahrzeuge, wenn gleichzeitig die beiden nachstehenden Bedingungen erfüllt sind:

— Die Lieferung erfolgt mehr als drei Monate nach der ersten Inbetriebnahme. Für motorbetriebene Landfahrzeuge nach Buchstabe a) beträgt dieser Zeitraum sechs Monate;

— das Fahrzeug hat mehr als 6 000 Kilometer im Fall eines Landfahrzeugs, mehr als 100 Stunden auf Wasser im Fall eines Wasserfahrzeugs oder mehr als 40 Stunden in der Luft im Fall eines Luftfahrzeugs zurückgelegt.

Die Mitgliedstaaten legen die Voraussetzungen fest, unter denen die oben genannten Angaben als gegeben gelten."

25. Artikel 33 der Sechsten Richtlinie gestattet den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung bestimmter Steuern, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben und die nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.

III — Sachverhalt

26. Einer der Beschwerdeführer vor dem vorlegenden Gericht, Herr Siilin, kaufte am 2. März 1998 von einem Kraftfahrzeughändler in der Bundesrepublik Deutschland ein Personenkraftfahrzeug der Marke Mercedes Benz 190 2.0 Diesel für 7 350 DM. Das Fahrzeug war am 1. Januar 1986 gebaut und am 13. November 1986 zugelassen worden. Als Zubehör hatte das Fahrzeug ein automatisches Getriebe und ein von Hand zu öffnendes Schiebedach. Am 20. April 1998 führte Herr Siilin das Fahrzeug (Kilometerstand 180 000) nach Finnland ein und gab eine Kraftfahrzeugsteuererklärung ab.

27. Das Bezirkszollamt Helsinki (Helsingin piiritullikamari) hat den Wert eines gleichartigen neuen Fahrzeugs mit 41 100 DEM angenommen und dem 3 880 DEM für die Sonderausstattung hinzugefügt. Das ergab einen Wert von umgerechnet 136 851 FIM. Davon wurden pauschal 4 600 FIM und für das Alter 85 963 FIM abgezogen. Die Kraftfahrzeugsteuer wurde mit 46 288 FIM und die darauf entfallende Mehrwertsteuer mit 10 183 FIM festgesetzt. Nach Auf-

fassung von Herrn Siilin wurde für den Listenpreis ohne Steuer der Verkaufspreis des finnischen Markenimporteurs zugrunde gelegt. Am 21. April 1998 hat Herr Siilin den gesamten Betrag bezahlt.

28. Herr Siilin hat aber gegen den Steuerbescheid beim zuständigen Verwaltungsgericht, dem Uudenmaan lääninoikeus, Einspruch erhoben.

29. In Bezug auf die Mehrwertsteuer beantragte er die Aufhebung des Steuerbescheides. In Bezug auf die Kraftfahrzeugsteuer beantragte er, die Sache an das Bezirkszollamt zurückzuverweisen. Diesbezüglich brachte er gestützt auf das Urteil in der Rechtssache Nunes Tadeu [3] vor, dass die Kraftfahrzeugsteuer nicht höher sein dürfe als der Steuerbetrag, der im Wert eines Fahrzeugs auf dem finnischen Markt noch enthalten sei, das von seinem Alter, seinen Eigenschaften und seinem Zustand her gleichartig mit seinem Gebrauchtwagen sei.

30. Das Verwaltungsgericht hat festgestellt, dass das Bezirkszollamt die Kraftfahrzeugsteuer so bemessen hat, dass die reelle Entwertung nicht geprüft wurde und dass nicht untersucht wurde, ob die für das Fahrzeug von Herrn Siilin festgesetzte Kraftfahrzeugsteuer den Steuerbetrag überschreitet, der im Wert eines gleichartigen, in Finnland zugelassenen Gebrauchtwagens derselben Marke und desselben Baujahres noch enthalten ist. Es hat somit den Bescheid hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer aufgehoben und zur Neufestsetzung des Betrages an das Bezirkszollamt zurückverwiesen.

31. Hinsichtlich der finnischen Mehrwertsteuer hat das Verwaltungsgericht entschieden, dass diese aufgrund ihrer Merkmale keine Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie und auch keine durch deren Artikel 33 verbotene Umsatzsteuer darstelle. Die Einhebung einer solchen Steuer verstoße somit nicht gegen die Sechste Richtlinie. Da jedoch der Steuerbescheid hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer neu festzusetzen ist, ist auch der Betrag der darauf entfallenden Mehrwertsteuer vom Bezirkszollamt neu zu ermitteln.

32. Daraufhin haben sowohl der Bevollmächtigte der Zollgeneraldirektion (tulliasiamies) als auch Herr Siilin beim Obersten Verwaltungsgerichtshof, dem Korkein hallinto-oikeus, beantragt, gegen die Entscheidung des Verwaltungsgerichts eine Beschwerde zuzulassen. Während sich die Beschwerde des Bevollmächtigten der Zollgeneraldirektion gegen die Entscheidung in Bezug auf die Mehrwertsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer richtet, beschränkt sich die Beschwerde von Herrn Siilin auf die Mehrwertsteuer.

3 — Urteil vom 9. März 1995 in der Rechtssache C-345/93 (Nunes Tadeu, Slg. 1995, I-479).

IV — Vorlagefragen

33. Am 15. März 2000 hat der Korkein hallinto-oikeus beschlossen, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu stellen und ihm folgende Fragen vorzulegen:

Zur Kraftfahrzeugsteuer

1. Nach § 11 Autoverolaki dient bei der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für ein als Gemeinschaftsware eingeführtes Fahrzeug der Anschaffungswert des Fahrzeugs für den Steuerpflichtigen als Grundlage für den Steuerwert des Fahrzeugs. Als Anschaffungswert wird, soweit anwendbar, der Zollwert im Sinne des Zollkodexes und dessen Durchführungsverordnung herangezogen.

   Kann Artikel 90 EG (früher Artikel 95 EG-Vertrag) dahin ausgelegt werden, dass eine solche nationale Vorschrift über die Bestimmung des Steuerwerts als Grundlage der Kraftfahrzeugsteuer nicht diskriminierend ist, wenn insbesondere zu berücksichtigen ist, dass der Steuerwert unterschiedlich hoch ist, je nachdem auf welcher Handelsebene (Handelsstufe) der Importeur des Fahrzeugs tätig wird, d. h. ob er auf der Großhandels-, Einzelhandels- oder Verbraucherstufe tätig wird?

2. Nach § 7 Absatz 1 Autoverolaki dient als Grundlage der Kraftfahrzeugsteuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug die Steuer für einen gleichartigen Neuwagen, die in der in der Bestimmung angegebenen Weise herabgesetzt wird. Nach dieser Bestimmung in der Fassung des Gesetzes 1482/1994 wurde auf ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug die Steuer eines gleichartigen Neufahrzeugs erhoben, die um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat, gerechnet von dem Zeitpunkt, zu dem das Fahrzeug 6 Monate zugelassen oder in Gebrauch war, und nur für die ersten 150 Nutzungsmonate herabgesetzt wurde. Nach dem jetzt geltenden Gesetz 1160/1998 wird auf ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug die Steuer eines gleichartigen Neuwagens erhoben, die in den ersten einhundert Nutzungsmonaten um 0,6 % für jeden Nutzungsmonat und in den anschließenden einhundert Nutzungsmonaten für jeden Nutzungsmonat um 0,9 % des jeweils zum Ende des Vormonats errechneten Restwerts der Steuer sowie für die anschließenden Nutzungsmonate um 0,4 % des jeweils zum Ende des Vormonats errechneten Restwerts der Steuer herabgesetzt wird. Als Nutzungsmonate werden die vollen Kalendermonate nach der ersten Ingebrauchnahme oder Zulassung des Fahrzeugs gerechnet.

   Kann Artikel 90 EG (früher Artikel 95 EG-Vertrag) dahin ausgelegt werden,

dass eine nationale Steuervorschrift dieser Art nicht diskriminierend ist, wenn insbesondere zu berücksichtigen ist, dass

— Ausgangspunkt die Steuer eines gleichartigen Neufahrzeugs ist,

— nach der früher geltenden Regelung die Kraftfahrzeugsteuer erst nach Ablauf von sechs Monaten herabgesetzt wurde und

— sowohl in der früheren als auch in der jetzigen Regelung die Steuer in der dargelegten Weise linear herabgesetzt wird?

3. Ist neben den in der nationalen Steuervorschrift festgesetzten Berechnungsgrundlagen stets erforderlich, die individuellen Eigenschaften des Fahrzeugs zu bestimmen, um sicherzustellen, dass die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer im einzelnen Fall nicht zu einer gegen Artikel 90 EG (früher Artikel 95 EG-Vertrag) verstoßenden Diskriminierung führt?

Zur Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer

4. Kann die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass die als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer, die in § 5 Absatz 1 Autoverolaki und in § 1 Absatz 5 Mehrwertsteuergesetz geregelt ist und auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, als Mehrwertsteuer im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen wird, wenn zu berücksichtigen ist, dass die Steuer nach den nationalen Rechtsvorschriften nur auf der Grundlage der Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird?

5. Kann, wenn die vierte Frage zu verneinen ist, eine solche Steuer jedoch als Steuer, Abgabe oder Gebühr angesehen werden, die nach Artikel 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie zulässig ist?

6. Kann, wenn in einer solchen nationalen Steuerregelung kein Verstoß gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie gesehen wird, Artikel 90 EG (früher Artikel 95 EG-Vertrag) dahin ausgelegt werden, dass diese Steuerregelung nicht in der in diesem Artikel angegebenen Weise diskriminierend ist?

V — Die Vorlagefragen betreffend die Kraftfahrzeugsteuer

34. Die ersten drei Vorlagefragen betreffen verschiedene Aspekte der auf den Fall des Ausgangsverfahrens anwendbaren Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. Sie sollen daher im Zusammenhang behandelt werden.

A — *Vorbringen der Beteiligten*

35. Für *Herrn Siilin* ist die Kraftfahrzeugsteuer im Hinblick auf eingeführte Fahrzeuge diskriminierend und verstößt daher gegen Artikel 90 EG. Herr Siilin bringt vor, dass zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage eines eingeführten Gebrauchtwagens der Tax-free-Preis eines Neuwagens herangezogen werde. In den meisten Fällen sei die Kraftfahrzeugsteuer höher als der Steuerbetrag, der noch im Wert eines gleichartigen, in Finnland zugelassenen Gebrauchtwagens enthalten sei.

36. Die Anwendung des finnischen Steuersystems führe dazu, dass ein von einer Privatperson eingeführter Gebrauchtwagen mindestens mit der doppelten Steuer belastet sei, als ein Gebrauchtwagen, der seinerzeit von einem offiziellen Importeur als Neuwagen eingeführt wurde.

37. Nach § 7 Absatz 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes entspreche die auf einen eingeführten Gebrauchtwagen erhobene Steuer dem Betrag, der auf einen gleichartigen Neuwagen entfällt, reduziert jedoch nach den Modalitäten, die das Kraftfahrzeugsteuergesetz vorsieht. Im Falle der Einfuhr eines Gebrauchtwagens durch eine Privatperson entspreche die auf einen gleichartigen Neuwagen entfallende Steuer der Steuer auf ein Fahrzeug, in dessen Besteuerungsgrundlage die Handelsspanne des Verkäufers und andere damit im Zusammenhang stehende Beträge inkludiert sind. Im Unterschied dazu zahle der offizielle Importeur, der einen Neuwagen nach Finnland einführt, die Steuer auf den Kaufpreis, d. h. ohne dass seine Handelsspanne und ohne dass verschiedene Kosten einbezogen würden. Daher sei die Steuer auf Neuwagen, die durch einen offiziellen Importeur nach Finnland eingeführt werden, geringer als im Falle des Imports eines Neu- oder Gebrauchtwagens durch einen Privaten.

38. Herr Siilin vertritt die Auffassung, dass unter diesen Umständen die im Gesetz vorgesehenen monatlichen Reduzierungen nur geringe Auswirkungen auf den Steuerbetrag, der noch im Wert eines gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist, haben. Der Gebrauchtwagen und der von einem offiziellen Importeur eingeführte gleichartige Neuwagen hätten unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen. Die prozentuellen Reduzierungen würden die Diskriminierung nicht beseitigen.

39. Herr Siilin leitet aus dem Urteil in der Rechtssache Nunes Tadeu ab, dass für den Betrag der Steuer, der noch im Wert des Fahrzeugs enthalten ist, die anlässlich der ersten Zulassung des gleichartigen Fahrzeugs erhobene Steuer zu berücksichtigen sei. Dieser Restbetrag sei in dem Verhältnis zu reduzieren, in dem sich in Wirklichkeit der Wert des Gebrauchtwagens vermindere.

40. Im Hinblick auf den linearen Charakter der Reduktion der Steuer weist Herr Siilin auf das Urteil in der Rechtssache Kommission/Griechenland [4] hin, aus dem sich ergebe, dass eine solche Reduktion der Steuer unzulässig sei.

41. Schließlich bringt Herr Siilin vor, dass sich aus dem Urteil in der Rechtssache Outokumpu [5] ergebe, dass auch eine nur in bestimmten Fällen auftretende steuerliche Diskriminierung, und zwar eine höhere Belastung für eingeführte Erzeugnisse im Vergleich zu Erzeugnissen inländischen Ursprungs, dem Gemeinschaftsrecht widerspreche.

42. Die *finnische Regierung* geht davon aus, dass die Kraftfahrzeugsteuer nicht gegen Artikel 90 EG verstoße. Diese Bestimmung verbiete es den Mitgliedstaaten nämlich nicht, Waren unterschiedlich zu besteuern, soferne die Steuer aufgrund objektiver Kriterien ohne Diskriminierung eingeführter Waren berechnet werde. Um den diskriminierenden Charakter eines steuerlichen Regimes für eingeführte Fahrzeuge zu prüfen, habe man die Steuer, die auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Fahrzeuge erhoben werde, mit der Steuer zu vergleichen, die auf schon im Land befindliche Gebrauchtwagen erhoben werde. Wenn in einem Mitgliedstaat Gebrauchtwagen aus Anlass des Eigentümerwechsels keiner Steuer unterliegen, sei die erstmalige steuerliche Belastung eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Fahrzeugs mit dem Betrag zu vergleichen, der noch im Wert eines Fahrzeugs enthalten ist, das sich schon im Lande befindet.

43. Um die gleichartigen Erzeugnisse zu ermitteln, die die Grundlage für den Vergleich der Besteuerung bilden, habe man nach Auffassung der finnischen Regierung dem wirtschaftlichen Kontext Rechnung zu tragen, zusätzlich zu den wesentlichen Eigenschaften des Fahrzeugs, wie Marke, Modell und Alter. Um die diskriminierende Wirkung einer auf eingeführte Gebrauchtwagen erhobenen Steuer festzustellen, erlaube das als Vergleichsbasis den Steuerbetrag heranzuziehen, der noch im Wert eines Fahrzeugs enthalten ist, das sich schon im Mitgliedstaat befindet, und das in diesen auf derselben Handelsstufe und mit denselben Charakteristika eingeführt wurde. Eine Diskriminierung liege nur dann vor, wenn die auf Gebrauchtwagen erhobene Steuer den Betrag übersteige, der

4 — Urteil vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C-375/95 (Kommission/Griechenland, Slg. 1997, I-5981), Randnr. 22.

5 — Urteil vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-213/96 (Outokumpu, Slg. 1998, I-1777), Randnr. 41.

noch im Wert eines gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist, das sich schon auf dem Markt befindet und auf derselben Handelsstufe als Neuwagen besteuert wurde.

44. Die Kraftfahrzeugsteuer werde daher unter Anwendung objektiver Kriterien festgesetzt und verstoße nicht gegen Artikel 90 EG, weil der als Besteuerungsgrundlage herangezogene Wert nach den mit dem Erwerb des Fahrzeugs verbundenen wirtschaftlichen Umständen variieren könne.

45. Zur finnischen Regelung, wonach Ausgangspunkt die Steuer auf einen gleichartigen Neuwagen ist und eine lineare Reduktion vorgenommen wird, sei festzustellen, dass eine solche Regelung nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Eine Reduktion nach dem Alter des Fahrzeugs entspreche dem reellen Wertverlust. Dazu komme, dass auch der reelle Wertverlust eines Gebrauchtwagens linear sei.

46. Zur Frage, ob es erforderlich sei, die individuellen Eigenschaften des Fahrzeugs zu berücksichtigen, bringt die finnische Regierung vor, dass eine individuelle Bewertung für jedes einzelne Fahrzeug vom Gemeinschaftsrecht nicht gefordert werde.

47. Nach Auffassung der *Kommission* verstoßen die Bestimmungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, wonach die Steuer aufgrund des Wertes eines gleichartigen Neuwagens zu ermitteln sei, für sich genommen, noch nicht gegen Artikel 90 EG, soferne der Neuwagen in allen Punkten dem eingeführten Gebrauchtwagen entspreche und soferne die so ermittelte Steuer nicht höher sei als der Betrag, der noch im Wert eines schon im Mitgliedstaat zugelassenen Gebrauchtwagens enthalten sei.

48. Darüber hinaus ist die Kommission der Ansicht, dass die Besteuerungsgrundlage überhöht sei. Es sei nämlich aufgrund des raschen Modellwechsels schwierig, später, nämlich im Zeitpunkt der Besteuerung, ein identes Fahrzeug derselben Kategorie zu finden. Wenn nämlich ein solches Fahrzeug im Zeitpunkt der Besteuerung nicht mehr verkauft werde, könne nur ein Fahrzeug desselben Modells herangezogen werden, das früher verkauft worden sei. Der Inflation könnte durch Berichtigung des Wertes dieses Fahrzeugs Rechnung getragen werden.

49. Andere Aspekte der finnischen Steuerregelung könnten einen Verstoß gegen Artikel 90 EG darstellen. Das betreffe die Berücksichtigung verschiedener Handelsstufen, was dazu führe, dass der Steuerbetrag eines Gebrauchtwagens von dem

Betrag abweiche, der noch im Wert eines sich auf dem inländischen, d. h. finnischen Markt befindlichen, schon besteuerten Gebrauchtwagens enthalten sei.

50. Artikel 90 EG stehe des Weiteren einer Regelung entgegen, wonach eine lineare Herabsetzung von 0,5 % pro Monat vorgenommen werde, ohne dem reellen Wertverlust des Fahrzeugs Rechnung zu tragen. Die Kommission ist der Auffassung, dass es nicht möglich sei, dem Wertverlust auf allgemeine Weise Rechnung zu tragen, da dieser von zahlreichen Faktoren abhänge, wie etwa dem Land, der Type oder dem Modell. Die finnische Regierung habe zwar eine Studie über den Wertverlust aus dem Jahre 1998 vorgelegt, die Kommission verfüge hingegen über keine Informationen, wie der Wertverlust 1998 wirklich gewesen sei. In der Rechtssache Kommission/Griechenland habe der Gerichtshof ausgeführt, dass der jährliche Wertverlust üblicherweise höher als 5 % sei und dass der Wertverlust insbesondere in den ersten Jahren stärker sei.

51. Die Kommission fügt hinzu, dass eine steuerliche Regelung, in der die individuellen Besonderheiten nicht berücksichtigt werden, gegen Artikel 90 EG verstoße, wenn das zur Folge habe, dass die auf einen eingeführten Gebrauchtwagen erhobene Steuer höher sei, als der Betrag, der noch im Wert eines im betreffenden Mitgliedstaat schon zugelassenen, gleichartigen Gebrauchtwagens enthalten sei.

52. Schließlich sei die Kraftfahrzeugsteuer diskriminierend, weil sie die Händler in anderen Mitgliedstaaten benachteilige.

B — *Würdigung*

53. Die drei ersten Vorlagefragen betreffen verschiedene Aspekte des finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetzes in der auf den Fall des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung. Die in den Fragen angesprochenen Gesichtspunkte fallen alle unter den Geltungsbereich des Artikels 90 EG, der nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes[6] neben dem Steuersatz auch die Einzelheiten der Steuererhebung und die Besteuerungsgrundlage umfasst.

54. Nicht Gegenstand der Vorlagefragen und damit dieses Verfahrens ist die von den Beteiligten angesprochene finnische Re-

6 — Siehe dazu nur die Urteile vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76 (Iannelli/Meroni, Slg. 1977, 557) und vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 18).

gelung betreffend die steuerliche Behandlung von Reparaturen und die Frage, ob diese Vorschrift diskriminierend ist.

55. Bei der Beurteilung von Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Lichte des Artikels 90 EG ist zu beachten, dass Artikel 90 EG eine Besteuerungsgrundlage verbietet, die über dem tatsächlichen Wert des Steuergegenstandes liegt [7]. Bei der Besteuerung von Gebrauchtwagen ist daher deren tatsächlicher Wertverlust zu berücksichtigen [8].

56. Des Weiteren ist bei der Beurteilung einer steuerlichen Regelung wie der des Ausgangsverfahrens nach ständiger Rechtsprechung [9] des Gerichtshofes zu berücksichtigen, dass die Obergrenze für Steuern der Betrag ist, der noch im Wert der besteuerten Ware enthalten ist. Im Fall eines Gebrauchtwagens entspricht das dem Rest der Steuer, die bei seiner Zulassung als Neuwagen erhoben wurde und die noch in seinem Wert als Gebrauchtwagen enthalten ist. Dieser Restbetrag ist zum Wertverlust in dem Sinn direkt proportional [10], als er in demselben Verhältnis sinkt wie der Wert des Wagens.

57. Artikel 90 EG dient der Abgabenneutralität zwischen bereits auf dem inländischen Markt befindlichen und eingeführten Waren. Diese Vorschrift darf allerdings nicht so verstanden werden, dass sie die Gleichheit des Endverkaufspreises zum Ziel hat. Sie bezweckt vielmehr die Wettbewerbsneutralität der steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten, und zwar insoferne, als sie Regelungen entgegensteht, mit der Wettbewerbsvorteile [11] einer eingeführten Ware ausgeschaltet werden.

58. Im Folgenden werden die einzelnen Aspekte der finnischen Regelung geprüft.

1. Handelsstufe des Käufers

59. Das in der ersten Vorlagefrage angesprochene Problem der Handelsstufe betrifft im Kern die Frage, ob Artikel 90 EG eine Berücksichtigung der jeweiligen Handelsstufe der zu besteuernden Ware gestattet. Das stellt insoferne ein Rechtsproblem dar, als die Besteuerungsgrundlage

7 — Urteil in der Rechtssache C-47/88 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 22.

8 — Urteile in der Rechtssache C-345/93 (zitiert in Fußnote 3), Randnr. 20, und vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-393/98 (Gomes Valente, Slg. 2001, I-1327, Randnr. 23).

9 — Urteil in der Rechtssache C-47/88 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 20.

10 — Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 41.

11 — So bereits Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-345/93 (zitiert in Fußnote 3), Nr. 17; siehe dazu jüngst das Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 43.

je nach Handelsstufe unterschiedlich hoch sein kann. Das aber führt zu einer unterschiedlich hohen Steuer, weshalb in einer Berücksichtigung der Handelsstufe letztlich eine Diskriminierung liegen könnte.

60. a) Zunächst ist davon auszugehen, dass das finnische Recht hinsichtlich des Wertes des Gebrauchtwagens auf der jeweiligen Handelsstufe auf das gemeinschaftliche Zollrecht verweist. Der unterschiedliche Steuerwert ergibt sich somit aus der Anwendung der gemeinschaftlichen Zollwertregelung des Zollkodexes und der dazu ergangenen Durchführungsverordnung.

61. Hinsichtlich der Zweifel der Kommission, ob es mit dem Binnenmarkt überhaupt vereinbar ist, dort Regelungen anzuwenden, die für den Außenhandel gelten, ist auf das Urteil in der Rechtssache Dounias [12] hinzuweisen, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass die bloße Verweisung auf die Zollwertverordnung für die Bestimmung des steuerlichen Wertes grundsätzlich nicht gegen den Vertrag verstößt.

62. b) Ferner stellt sich die Frage, ob die Handelsstufe, auf der sich die Ware befindet, nicht zu den Merkmalen der Ware gehört und die Handelsstufe daher sogar zwangsläufig zu berücksichtigen ist.

63. Entscheidend für die Beurteilung einer steuerlichen Regelung im Lichte von Artikel 90 EG ist nämlich, ob es sich bei den zu vergleichenden inländischen und ausländischen Waren um gleichartige Waren handelt [13]. Die Gleichartigkeit bestimmt sich nach den Eigenschaften der Ware, also hier des Gebrauchtwagens, und nach den Bedürfnissen der Verbraucher [14]. Wiewohl sich beide Aspekte aus einer Vielzahl von Elementen, auf die noch einzugehen ist, zusammensetzen, haben sie doch eines gemeinsam: Es handelt sich um Aspekte, die alle auf das Fahrzeug selbst bezogen sind. Das aber trifft für die Handelsstufe, auf der sich auch der Gebrauchtwagen befindet, nicht zu.

64. c) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes wäre es unzulässig, wenn eine nationale steuerliche Regelung so gestaltet ist, dass die Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für inländische Gebrauchtwagen nicht in der gleichen Weise berücksichtigt würde wie für eingeführte Gebrauchtwagen [15], genauso wie es unzulässig wäre, bei inländischen

12 — Urteil vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-228/98 (Dounias, Slg. 2000, I-577, Randnr. 45).

13 — Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-265/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-2305, Randnr. 41).

14 — Urteile in der Rechtssache C-265/99 (zitiert in Fußnote 13), Randnr. 42, und vom 15. Juni 1999 in der Rechtssache C-421/97 (Tarantik, Slg. 1999, I-3633, Randnr. 28).

15 — Urteil in der Rechtssache C-228/98 (zitiert in Fußnote 12), Randnr. 48.

Gebrauchtwagen bestimmte Kosten nicht einzubeziehen oder für eingeführte Gebrauchtwagen im Gegensatz zu inländischen Gebrauchtwagen keine Abzugsmöglichkeit vorzusehen [16].

65. Selbst wenn es also zutrifft, dass die Berücksichtigung der Handelsstufe — wie von der Kommission behauptet — die Wirkung hat, tendenziell den Wert der Gebrauchtwagen zu erhöhen, so wäre das für sich alleine genommen noch keine Diskriminierung. Diese liegt vielmehr darin, dass die Berücksichtigung der Handelsstufen, wie sich aus den vorgelegten Berechnungen ergibt, grundsätzlich dazu führt, dass der Steuerbetrag für einen Gebrauchtwagen anteilsmäßig gemessen am Wert dieses Wagens höher ist als der Steuerbetrag, der im Wert eines Neuwagens enthalten ist.

66. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes verstößt eine steuerliche Regelung sogar bereits dann gegen Artikel 90 EG, wenn sie nicht in jedem Fall oder nicht „unter allen Umständen ausschließt, dass eingeführte Waren höher besteuert" [17] werden als inländische Waren. Werden also eingeführte Gebrauchtwagen auch nur in bestimmten Konstellationen höher besteuert als auf dem inländischen Markt befindliche Gebrauchtwagen, wäre das unzulässig. Entsprechend der finnischen Regelung wäre das etwa dann der Fall, wenn eine höhere Besteuerungsgrundlage als für einen gleichartigen inländischen Gebrauchtwagen herangezogen würde.

67. Im Anlassfall gelten für die verschiedenen Handelsstufen jeweils unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen, ein auf einer höher „bewerteten" Handelsstufe eingeführter Gebrauchtwagen wird also höher besteuert als ein auf einer niedriger „bewerteten" Handelsstufe eingeführter oder bereits im Inland befindlicher Gebrauchtwagen. Da sich unter den geringer besteuerten Gebrauchtwagen jedenfalls auch inländische Gebrauchtwagen und unter den höher besteuerten Gebrauchtwagen jedenfalls auch eingeführte Gebrauchtwagen befinden, liegt insoferne eine Diskriminierung vor.

68. Diese Wirkung macht nämlich deutlich, dass eine steuerliche Regelung, die für verschiedene Handelsstufen eine unterschiedliche Besteuerung vorsieht, jedenfalls nicht ausschließt, dass es in bestimmten Fällen zu einer höheren Besteuerung eingeführter Waren kommen kann.

16 — Urteil vom 17. Juni 1998 in der Rechtssache C-68/96 (Grundig Italiana, Slg. 1998, I-3775, Randnrn. 17 bis 21).

17 — Siehe dazu das Urteil in der Rechtssache C-375/95 (zitiert in Fußnote 4), Randnr. 29, und die dort zitierte Rechtsprechung; siehe ebenso das Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 37.

2. Bewertungskriterien

69. Die zweite Vorlagefrage betrifft einige Aspekte der Bewertungskriterien von Gebrauchtwagen. Die Beantwortung hat sich dabei auf diejenigen Umstände, insbesondere Bestimmungen des nationalen Rechts, zu beschränken, die für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens von Bedeutung sind.

a) Referenz: gleichartiger Neuwagen

70. Eine nationale Regelung, die vorsieht, dass zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage vom Wert eines Neuwagens auszugehen ist, ist unter bestimmten Voraussetzungen zulässig: So kommt als Referenzfahrzeug nur ein gleichartiges Fahrzeug in Betracht.

71. Ob es sich um ein (möglichst) gleichartiges Fahrzeug handelt, ist anhand der wesentlichen Merkmale des Fahrzeugs zu bestimmen. Dazu gehören auf jeden Fall Modell, Type und bestimmte Eigenschaften, wie Alter, Kilometerstand, Ausstattung, Zustand und Antriebsart.

b) Herabsetzung erst nach sechs Monaten

72. Eingangs ist festzuhalten, dass für den gegenständlichen Fall die alte, d. h. vor dem 15. Januar 1999 geltende Rechtslage maßgeblich ist.

73. Ausgehend vom Grundsatz, dass der reelle Wertverlust entscheidend ist, erscheint es zweifelhaft, dass die Herabsetzung des Wertes eines Neuwagens zur Ermittlung des Wertes eines Gebrauchtwagens erst sechs Monate nach Inbetriebnahme oder Zulassung den Vorgaben des Artikels 90 EG entspricht.

74. Im Übrigen entspricht eine solche verzögerte Herabsetzung auch nicht den Ergebnissen der von der finnischen Regierung angeführten Studie.

75. Der Rechtsprechung des Gerichtshofes lassen sich ausdrückliche Aussagen zwar nur zum jährlichen Wertverlust entnehmen, doch kann man daraus, dass der Wert-

verlust insbesondere in den ersten Jahren — nach Erfahrungswerten — weit höher als 5 % p. a. ist[18], ableiten, dass das für die ersten sechs Monate wohl einen Wertverlust von mindestens 2,5 % ergibt. Sollte der reelle Wertverlust in den ersten Monaten noch darüber liegen, macht das die Unzulänglichkeit der verzögerten Herabsetzung umso deutlicher.

c) Lineare Herabsetzung

76. Da für den Fall des Ausgangsverfahrens die vor dem 15. Januar 1999 geltende Regelung der Kraftfahrzeugsteuer anwendbar ist, ist folglich die darin vorgesehene lineare monatliche Herabsetzung um 0,5 % maßgeblich.

77. Wie sich bereits aus der Rechtsprechung ergibt, „verläuft" der reelle Wertverlust von Gebrauchtwagen jedoch „nicht linear"[19]. Eine dementsprechend starre Regelung muss daher dem Grundsatz widersprechen, wonach dem reellen Wertverlust Rechnung zu tragen ist.

3. Abstrakte oder individuelle Bewertung

78. Die dritte Vorlagefrage ist so zu verstehen, dass das Vorlagegericht wissen will, ob die Berücksichtigung der Eigenschaften des Fahrzeugs auf individueller Basis zu erfolgen habe oder ob eine Bewertung anhand abstrakter Kriterien ausreiche, d. h. mit Artikel 90 EG vereinbar sei.

79. Zur Frage, ob die Eigenschaften des Gebrauchtwagens individuell zu bewerten sind oder abstrakt bestimmt werden dürfen, wird im Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Gomes Valente festgestellt, dass Artikel 90 EG einer Berechnung anhand allgemeiner und abstrakter Kriterien unter bestimmten Voraussetzungen nicht entgegensteht. Das gilt etwa für pauschale Tabellen, in denen Kriterien wie Alter, Kilometerstand, Ausstattung, Zustand, Antriebsart, Fabrikat oder Modell des Fahrzeugs zur Berechnung des Wertes angeführt sind. Ebenso ist die Heranziehung eines Durchschnittspreises zulässig[20].

80. Voraussetzung bleibt allerdings auch für eine solche — abstrakte — Berechnung des Wertes, dass sie nicht diskriminierend sein darf[21]. Der sich aus dieser Berechnung ergebende Steuerbetrag

18 — Urteil in der Rechtssache C-375/95 (zitiert in Fußnote 4), Randnr. 22; vgl. Generalanwalt La Pergola in seinen Schlussanträgen, Nr. 5, der davon ausgeht, dass die Erfahrung einer Begrenzung des Wertverlusts auf 5 % widerspricht.

19 — Urteil in der Rechtssache C-375/95 (zitiert in Fußnote 4), Randnr. 22.

20 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnrn. 24, 25 und 28.

21 — Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 26.

darf also nicht höher sein als jener Betrag, der noch im Wert des gleichartigen bereits im Inland zugelassenen Fahrzeugs enthalten ist.

81. Die von den Beteiligten angesprochene Transparenz oder Zugänglichkeit, insbesondere solcher Tabellen, und die Frage, ob die zur entscheidungserheblichen Zeit bestehende diesbezügliche Praxis den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts genügte, ist mangels Bezugnahme in den Vorlagefragen nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Diesbezüglich sei lediglich an das Urteil in der Rechtssache Gomes Valente erinnert, demzufolge die Kriterien, die der Tabelle zugrunde liegen, der Öffentlichkeit zur Kenntnis zu bringen sind [22].

4. Ergebnis

82. Auf die ersten drei Vorlagefragen ist daher zu antworten, dass Artikel 90 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuervorschrift nicht entgegensteht, wonach zur Bestimmung des Steuerwertes eines Gebrauchtwagens für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer

— der Zollwert herangezogen wird,

— der Steuerwert in der Weise festgesetzt wird, dass alle wesentlichen Eigenschaften des Gebrauchtwagens — zumindest abstrakt — berücksichtigt werden,

es sei denn, das führt dazu, dass der Steuerbetrag höher ist als jener Betrag, der im Wert eines auf dem inländischen Markt befindlichen, schon besteuerten Gebrauchtwagens enthalten ist, und dazu, dass dem tatsächlichen Wertverlust nicht Rechnung getragen wird.

Artikel 90 EG ist ferner dahin auszulegen, dass er einer nationalen Steuervorschrift entgegensteht, wonach für die Bestimmung des Steuerwertes eines Gebrauchtwagens für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer die Handelsstufe zu berücksichtigen ist, der Steuerwert erst nach Ablauf von sechs Monaten herabgesetzt wird und die Herabsetzung linear in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Weise erfolgt.

VI — Die Vorlagefragen betreffend die Mehrwertsteuer

83. Die Vorlagefragen vier bis sechs betreffen die Beurteilung der auf die Kraft-

22 — Urteil in der Rechtssache C-393/98 (zitiert in Fußnote 8), Randnr. 34.

fahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer, und zwar ihre Qualifizierung als Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie, ihre Vereinbarkeit mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie und mit Artikel 90 EG [23].

A — *Vorbringen der Beteiligten*

84. Hinsichtlich der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer vertritt *Herr Siilin* die Auffassung, dass es sich dabei um eine Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie handle und dass sie dieser Richtlinie widerspreche. Für die Qualifizierung als Mehrwertsteuer spreche, dass sie nach § 102 Absatz 1 Unterabsatz 4 des Mehrwertsteuergesetzes abziehbar sei und dass sie eine allgemeine Steuer sei. Die Beantwortung der fünften und sechsten Frage sei im Hinblick auf die auf die vierte Frage zu gebende Antwort nicht erforderlich.

85. Nach Ansicht der *finnischen Regierung* stelle die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer trotz ihrer Bezeichnung weder eine Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie noch eine nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbotene Umsatzsteuer dar.

86. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer werde zusätzlich zur Mehrwertsteuer und unabhängig von dieser erhoben. Darüber hinaus sei sie auch in einem Fall abzuführen, der keinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Erwerb darstellt, und zwar beim Kauf eines Gebrauchtwagens durch einen Verbraucher in einem anderen Mitgliedstaat.

87. Ferner verweist die finnische Regierung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, aus der sich die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer ergeben. Im Unterschied zu einer Mehrwertsteuer sei Steuertatbestand der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Steuer ausschließlich die Zahlung der Kraftfahrzeugsteuer. Des Weiteren werde die Steuer nicht auf den Verkauf von Gegenständen, auf Einfuhren oder innergemeinschaftliche Erwerbe erhoben. Schließlich werde sie nur ein einziges Mal erhoben.

88. Zur fünften Frage führt die finnische Regierung aus, dass die in Artikel 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes genannte Steuer nicht die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer erfülle und nicht das Funktionieren des innerhalb der Gemeinschaft anwendbaren Mehrwertsteuersystems behindere. Vielmehr handle es sich um eine nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie erlaubte Steuer.

23 — Auf die von der Kommission angesprochene Vereinbarkeit mit Artikel 23 EG und 25 EG ist daher nicht näher einzugehen.

89. Zur sechsten Frage vertritt die finnische Regierung die Auffassung, dass die in Artikel 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes genannte Steuer in gleicher Weise alle Fahrzeuge betreffe. Aufgrund ihrer Merkmale verstoße diese Steuer daher nicht gegen Artikel 90 EG.

90. In der mündlichen Verhandlung wies die finnische Regierung ausdrücklich die Sichtweise der Kommission zurück, wonach die Mehrwertsteuer von der Kraftfahrzeugsteuer abgezogen werden könne. Im Ergebnis sei die Mehrwertsteuer neutral.

91. Für die *Kommission* stellt die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer eine Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie dar. Da sie aufgrund anderer Steuertatbestände als in der Sechsten Richtlinie vorgesehen, erhoben werde, sei sie mit Artikel 2 dieser Richtlinie nicht vereinbar.

92. Ferner erfülle die verfahrensgegenständliche Mehrwertsteuer nicht die Kriterien der Artikel 7 und 10 der Sechsten Richtlinie betreffend die Einfuhr von Gegenständen und den Steuertatbestand.

93. Ebenso wenig handle es sich um eine Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne von Artikel 28a der Sechsten Richtlinie.

94. Sollte der Gerichtshof zur Auffassung gelangen, dass es sich doch nicht um eine Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie handle, verstoße diese Steuer nicht gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, da sie keine allgemeine Steuer sei.

95. Ferner vertritt die Kommission die Auffassung, dass die verfahrensgegenständliche Steuer gegen Artikel 23 EG und 25 EG verstoße, sie also als Abgabe gleicher Wirkung wie Zölle zu qualifizieren sei. Denn sie behindere in der Praxis Personen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, Neu- oder Gebrauchtwagen nach Finnland einzuführen.

96. Sollte der Gerichtshof allerdings zur Auffassung gelangen, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Steuer weder um eine Mehrwertsteuer noch um eine Abgabe gleicher Wirkung handle, macht die Kommission darauf aufmerksam, dass diese Steuer jedenfalls gegen Artikel 90 EG verstoße, weil sie nicht auf inländische Gebrauchtwagen, sondern auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtwagen anwendbar sei. Denn ein Endverbraucher, der in einem anderen Mitgliedstaat einen Gebrauchtwagen gekauft habe, habe kein Recht auf Steuerabzug. Demgegenüber unterlägen inländische Gebrauchtwagen nicht der Kraftfahrzeugsteuer und folglich auch nicht der darauf erhobenen Mehrwertsteuer.

B — *Würdigung*

97. Im Folgenden ist die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer im Lichte der vom vorlegenden Gericht angesprochenen Aspekte des Gemeinschaftsrechts zu prüfen.

1. Beurteilung als Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie

98. Zunächst kann es für die Beurteilung der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Steuer nicht auf die Bezeichnung dieser Steuer im jeweiligen Mitgliedstaat ankommen. Ebenso wenig ist entscheidend, in welches Gesetz die betreffende Vorschrift aufgenommen wurde, wie im vorliegenden Fall in die Mehrwertsteuerregelung des Gesetzes 1501/1993.

99. Für die Beurteilung maßgeblich ist vielmehr, ob die verfahrensgegenständliche Steuer die von der Rechtsprechung des Gerichthofes entwickelten Merkmale aufweist.

100. a) Dazu gehört einmal die Abzugsfähigkeit der Steuer, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist. Zwar sieht die finnische Regelung eine Abzugsmöglichkeit vor, doch bewirkt das System nicht, dass — wie für eine Mehrwertsteuer erforderlich [24] — der Mehrwert besteuert wird, sondern es wird der Gesamtwert besteuert.

101. b) Weiters ist fraglich, ob die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer „ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte“ [25] gilt.

102. Die verfahrensgegenständliche Steuer ist in dem Sinne allgemein, als ihr sowohl der Erwerb durch umsatzsteuerpflichtige Unternehmer als auch der Erwerb durch Endverbraucher unterliegt. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer ist aber nicht auf alle Arten von Waren zu entrichten, sondern nur auf bestimmte Fahrzeuge. Damit handelt es sich um eine nur auf bestimmte Waren erhobene Steuer, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes [26] nicht als allgemeine Steuer anzusehen ist.

24 — Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 12); vgl. Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 18).

25 — Urteil in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 24), Randnr. 12, und die dort zitierte Rechtsprechung.

26 — Urteile vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 14) und vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-347/95 (UCAL, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 36), betreffend eine Abgabe auf bestimmte Milchprodukte.

103. Nach der Rechtsprechung sind auch solche Steuern nicht als allgemeine Steuern zu qualifizieren, denen nicht die „Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge“ [27] unterliegt. Das trifft auf die verfahrensgegenständliche Steuer insoferne zu, als sie nur an die Erhebung der anlässlich der Zulassung eines Fahrzeugs erhobenen Steuer anknüpft. Damit handelt es sich um eine Steuer, die sich nach dem Betrag bestimmt, den der Steuerpflichtige schuldet, nämlich nach der geschuldeten Kraftfahrzeugsteuer [28].

104. Dazu kommt, dass die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer weder aufgrund einer Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen noch aufgrund einer Einfuhr im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie anfällt.

105. Des Weiteren ist die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer auch nicht — wie für eine Mehrwertsteuer erforderlich — auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe [29] zu entrichten. Vielmehr wird die Steuer nach § 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes — lediglich — anlässlich der Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer erhoben.

106. c) Abschließend ist zu untersuchen, ob die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer wie für eine Mehrwertsteuer erforderlich, proportional zum Warenwert, d. h. zum Preis des Fahrzeugs, ist [30]. Diesbezüglich kann einerseits der finnischen Regierung insoferne Recht gegeben werden, als nicht der Warenwert, sondern die Kraftfahrzeugsteuer die Besteuerungsgrundlage bildet, andererseits trifft es aber auch zu, dass die Kraftfahrzeugsteuer ihrerseits auf der Grundlage des Warenwertes berechnet wird. Damit basiert also die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer zumindest indirekt auf dem Warenwert.

107. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer weist demnach jedenfalls nicht alle wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer auf.

2. Beurteilung im Lichte von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie

108. Aus Artikel 33 der Sechsten Richtlinie lässt sich ableiten, dass das Gemein-

27 — Urteile in der Rechtssache C-208/91 (zitiert in Fußnote 24), Randnr. 16, und vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-130/96 (Solsnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997, I-5053, Randnr. 17).

28 — Zur Bewertung einer solchen Abgabe siehe das Urteil vom 19. Februar 1998 in der Rechtssache C-318/96 (SPAR, Slg. 1998, I-785, Randnr. 25).

29 — Siehe dazu nur die Urteile vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot, Slg. 1985, 3759, Randnr. 15), vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97 (EKW und Wein & Co., Slg. 2000, I-1157, Randnr. 49) und in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 24), Randnr. 12.

30 — Urteile in der Rechtssache 295/84 (zitiert in Fußnote 29), Randnr. 15, vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15) und in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 24), Randnr. 12.

schaftsrecht unter bestimmten Voraussetzungen „mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgabenregelungen“ [31] gestattet. „Die Mitgliedstaaten können folglich Steuern einführen, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben“ [32] oder — mit anderen Worten — „Steuern, Abgaben und Gebühren, denen die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer fehlen“ [33].

109. Da die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer nach der hier vertretenen Lösung nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist, stehen ihr die Vorschriften der Sechsten Richtlinie nicht entgegen.

3. Beurteilung im Lichte von Artikel 90 EG

110. Im Hinblick auf die Vereinbarkeit der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Steuer mit Artikel 90 EG ist zu bemerken, dass diese Steuer für Fahrzeuge gilt, die in Finnland zugelassen werden. Dabei zeigt sich — wie schon bei der Kraftfahrzeugsteuer — eine unterschiedliche Behandlung zwischen Gebrauchtwagen, die aus einem anderen Mitgliedstaat nach Finnland gebracht werden, um dort zugelassen zu werden, und bereits im Inland befindlichen Gebrauchtwagen. Da auf Letztere bereits als Neuwagen die Kraftfahrzeugsteuer einschließlich der darauf erhobenen Mehrwertsteuer erhoben wurde, unterliegen diese beim Erwerb als Gebrauchtwagen in Finnland nicht noch einmal diesen beiden Steuern.

111. Da die so genannte Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, ist sie im Wesentlichen wie die Kraftfahrzeugsteuer zu beurteilen. Soweit also der Betrag der anlässlich der Zulassung eines eingeführten Gebrauchtwagens auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Steuer den Betrag übersteigt, der im Wert eines im Inland befindlichen Gebrauchtwagens enthalten ist, ist diese Steuer diskriminierend und verstößt gegen Artikel 90 EG.

112. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer bewirkt dadurch nämlich, dass der Wettbewerbsvorteil eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtwagens gegenüber einem im Inland befindlichen Gebrauchtwagen beseitigt wird.

4. Ergebnis

113. Auf die vierte und fünfte Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die Sechste

31 — Ständige Rechtsprechung seit dem Urteil vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219).

32 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 26), Randnr. 9; vgl. bereits das Urteil in der Rechtssache 295/84 (zitiert in Fußnote 29), Randnr. 16.

33 — Urteil in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 24), Randnr. 10.

Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer wie die des Ausgangsverfahrens nicht als Mehrwertsteuer im Sinne dieser Richtlinie angesehen werden kann, jedoch als Steuer, Abgabe oder Gebühr, die nach Artikel 33 der Sechste Richtlinie zulässig ist.

114. Auf die sechste Vorlagefrage ist zu antworten, dass Artikel 90 EG dahin auszulegen ist, dass die als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer in der in diesem Artikel angegebenen Weise diskriminierend ist, insoweit der Steuerbetrag höher ist als jener Betrag, der im Wert eines auf dem inländischen Markt befindlichen, schon besteuerten Gebrauchtwagens enthalten ist.

VII — Ergebnis

115. Nach all dem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Auf die ersten drei Vorlagefragen ist zu antworten, dass Artikel 90 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuervorschrift nicht entgegensteht, wonach zur Bestimmung des Steuerwertes eines Gebrauchtwagens für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer

   — der Zollwert herangezogen wird,

   — der Steuerwert in der Weise festgesetzt wird, dass alle wesentlichen Eigenschaften des Gebrauchtwagens — zumindest abstrakt — berücksichtigt werden,

es sei denn, das führt dazu, dass der Steuerbetrag höher ist als jener Betrag, der im Wert eines auf dem inländischen Markt befindlichen, schon besteuerten Gebrauchtwagens enthalten ist, und dazu, dass dem tatsächlichen Wertverlust nicht Rechnung getragen wird.

Artikel 90 EG ist ferner dahin auszulegen, dass er einer nationalen Steuervorschrift entgegensteht, wonach für die Bestimmung des Steuerwertes eines Gebrauchtwagens für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer die Handelsstufe zu berücksichtigen ist, der Steuerwert erst nach Ablauf von sechs Monaten herabgesetzt wird und die Herabsetzung linear in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Weise erfolgt.

2. Auf die vierte und fünfte Vorlagefrage ist zu antworten, dass die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage dahin auszulegen ist, dass eine als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer wie die des Ausgangsverfahrens nicht als Mehrwertsteuer im Sinne dieser Richtlinie angesehen werden kann, jedoch als Steuer, Abgabe oder Gebühr, die nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zulässig ist.

Auf die sechste Vorlagefrage ist zu antworten, dass Artikel 90 EG dahin auszulegen ist, dass eine als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer wie die des Ausgangsverfahrens in der in diesem Artikel angegebenen Weise diskriminierend ist, insoweit der Steuerbetrag höher ist als jener Betrag, der im Wert eines auf dem inländischen Markt befindlichen, schon besteuerten Gebrauchtwagens enthalten ist.