

|

62000J0101

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 19. September 2002. - Tulliasiamies und Antti Siilin. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Korkein hallinto-oikeus - Finnland. - Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge - Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie. - Rechtssache C-101/00.

Sammlung der Rechtsprechung 2002 Seite I-07487

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

1. Steuerrecht - Inländische Abgaben - System der Besteuerung von eingeführten Gebrauchtfahrzeugen - Bestimmung des Steuerwerts - Verweisung auf den Zollkodex der Gemeinschaften - Unterschiedlichkeit je nach Handelsstufe - Zulässigkeitsvoraussetzung - Steuer, die nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Restwert eines auf dem inländischen Markt vorhandenen gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist

(EG-Vertrag, Artikel 95 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG])

2. Steuerrecht - Inländische Abgaben - System der Besteuerung von eingeführten Gebrauchtfahrzeugen - Steuer, die in den ersten sechs Monaten nach der Zulassung oder Inbetriebnahme ebenso hoch ist wie die Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug und ab dem siebten Monat linear ermäßigt wird - Unzulässigkeit

(EG-Vertrag, Artikel 95 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG])

3. Steuerrecht - Inländische Abgaben - System der Besteuerung von eingeführten Gebrauchtfahrzeugen - Pauschale Berechnung des tatsächlichen Wertverlusts auf der Grundlage allgemeiner und abstrakter Kriterien - Zulässigkeitsvoraussetzungen - Ausschluss jeder diskriminierenden Wirkung - Bekanntmachung der Kriterien - Möglichkeit, im konkreten Fall die Anwendung der pauschalen Berechnung anzufechten

(EG-Vertrag, Artikel 95 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG])

4. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Verbot, andere nationale Steuern zu erheben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben - Begriff der Umsatzsteuern" - Tragweite - Als Mehrwertsteuer" bezeichnete finnische Steuer auf die

Kraftfahrzeugsteuer - Ausschluss

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 33)

5. Steuerrecht - Inländische Abgaben - System der Besteuerung von eingeführten Gebrauchtfahrzeugen - Steuer auf die Kraftfahrzeugsteuer - Zulässigkeitsvoraussetzungen - Steuer, die nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines gleichartigen Fahrzeugs auf dem inländischen Markt enthalten ist

(EG-Vertrag, Artikel 95 Absatz 1 [nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG])

Leitsätze

1. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) erlaubt es einem Mitgliedstaat, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der der Steuerwert durch Verweisung auf den Zollwert im Sinne der Verordnungen Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften und Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 bestimmt wird, lässt es aber nicht zu, dass der Steuerwert je nach Handelsstufe variiert, wenn dadurch zumindest in bestimmten Fällen die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug höher sein kann als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

(vgl. Randnr. 61, Tenor 1)

2. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) verbietet es einem Mitgliedstaat, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der die Steuer für diese Kraftfahrzeuge

- in den ersten sechs Monaten nach der Zulassung oder der Inbetriebnahme des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug und

- vom 7. bis 150. Monat der Nutzung des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die linear um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat ermäßigte Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug,

da eine solche Steuerregelung dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs nicht Rechnung trägt und nicht in jedem Fall gewährleisten kann, dass diese Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

(vgl. Randnr. 80, Tenor 2)

3. Ein Mitgliedstaat ist, wenn er auf die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anwendet, nach der der tatsächliche Wertverlust der Fahrzeuge allgemein und abstrakt anhand in nationalen Rechtsvorschriften festgelegter Kriterien bestimmt wird, nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) verpflichtet, diese Steuerregelung so auszugestalten, dass unter Berücksichtigung der Tatsache, dass jede derartige Regelung auf angemessenen Schätzungen beruht, jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen ist. Dazu ist zum einen erforderlich, dass die Kriterien, auf denen die pauschale Berechnung des Wertverlusts der Fahrzeuge beruht, öffentlich bekannt gemacht werden, und zum anderen, dass der Eigentümer eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeugs die Möglichkeit hat, die Anwendung einer pauschalen Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug anzufechten, so dass es sich als notwendig erweisen kann, die individuellen Merkmale des Fahrzeugs zu prüfen, um sicherzustellen, dass die

festgesetzte Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist.

(vgl. Randnr. 89, Tenor 3)

4. Eine Steuer wie die nach § 5 des finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetzes, die in den nationalen Rechtsvorschriften als eine Mehrwertsteuer" bezeichnet wird, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, stellt keine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der Fassung der Richtlinie 92/111 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer dar und ist mit Artikel 33 dieser Richtlinie vereinbar.

(vgl. Randnr. 107, Tenor 4)

5. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) steht der Erhebung einer Steuer wie der nach § 5 des finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetzes, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, entgegen, wenn der Betrag, der gemäß dieser Steuer für ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Gebrauchtfahrzeug zu entrichten ist, den Betrag der Reststeuer übersteigt, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

(vgl. Randnr. 117, Tenor 5)

Parteien

In der Rechtssache C-101/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Korkein hallinto-oikeus (Finnland) in den bei diesem anhängigen Rechtssachen

Tulliasiamies,

Antti Siilin

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) und 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (Berichterstatter) und C. W. A. Timmermans,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl

Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- von Herrn Siilin, vertreten durch P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

- der finnischen Regierung, vertreten durch T. Pynnä und E. Bygglin als Bevollmächtigte,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und I. Koskinen als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn Siilin, der finnischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 12. September 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. Oktober 2001,

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Der Korkein hallinto-oikeus (oberstes Verwaltungsgericht) hat mit Beschluss vom 15. März 2000, beim Gericht eingegangen am 17. März 2000, gemäß Artikel 234 EG sechs Fragen nach der Auslegung des Artikels 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) und 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47; im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in zwei Verfahren vor dem Korkein hallinto-oikeus, die Herr Siilin und der Tulliasiamies (Vertreter der Zollverwaltung) wegen einer Entscheidung des Uudenmaan läänioikeus (Verwaltungsgericht) angestrengt haben, die in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Siilin und der finnischen Zollverwaltung wegen der Besteuerung eines in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Gebrauchtfahrzeugs bei dessen Einfuhr in die Republik Finnland ergangen ist.

Die innerstaatlichen Rechtsvorschriften

3 Die einschlägigen nationalen Vorschriften finden sich im Autoverolaki (Kraftfahrzeugsteuergesetz) (1482/1994) vom 29. Dezember 1994 in der Fassung von 1998 (im Folgenden: Kraftfahrzeugsteuergesetz) und im Arvonlisäverolaki (Mehrwertsteuergesetz) (1501/1993) in der Fassung der Gesetze (1483/1994), (1486/1994) und (1765/1995) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz).

4 Nach § 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist für Personenwagen und Fahrzeuge anderer Kategorien vor deren Zulassung oder Inbetriebnahme Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten. Das Tieliikennelaki (Straßenverkehrsgesetz) (267/81) enthält die Kriterien für die Zuordnung eines Kraftfahrzeugs zu einer dieser Kategorien.

5 § 6 Absatz 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes bestimmt:

Die zu entrichtende Steuer entspricht dem Steuerwert des Fahrzeugs abzüglich 4 600 FIM. Die Höhe der Steuer beträgt jedoch stets mindestens 50 % des Steuerwertes."

6 § 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes bestimmt:

Die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug entspricht der für ein entsprechendes Neufahrzeug, allerdings vermindert um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat, gerechnet vom Zeitpunkt, zu dem das Fahrzeug sechs Monate zugelassen oder in Gebrauch war, bis zum Zeitpunkt der Steueranmeldung. Kann der Zeitpunkt der Erstzulassung oder der erstmaligen Inbetriebnahme nicht zuverlässig festgestellt werden, wird die Nutzungsdauer vom Ende des Herstellungsjahrs an berechnet. Die Steuer wird nur für die ersten 150 Monate herabgesetzt.

Kann ein entsprechendes Neufahrzeug nicht ermittelt werden, wird die Steuer auf der Grundlage der Steuer für ein Neufahrzeug festgesetzt, das von seinen technischen und sonstigen Merkmalen denen des eingeführten Fahrzeugs am nächsten kommt.

...

Die Bestimmungen dieses Paragraphen gelten nicht für Fahrzeuge, wenn ... seit dem Ende des Jahres ihrer Herstellung mindestens 25 Jahre vergangen sind."

7 Nach § 10 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 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.

8 § 11 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes bestimmt:

Grundlage des Steuerwerts des eingeführten Fahrzeugs ist dessen Anschaffungswert für den Steuerpflichtigen abzüglich der Beträge nach § 16.

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) [ABl. L 302, S. 1, im Folgenden: Zollkodex] eingeführt worden ist, der Zollwert nach dem Zollkodex und der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 des Rates der Europäischen Gemeinschaften mit Durchführungsvorschriften zum Zollkodex [ABl. L 253, S. 1, im Folgenden: Durchführungsverordnung] sowie

2. für ein Fahrzeug, das als Gemeinschaftsware eingeführt worden ist, dessen Wert, der unter Berücksichtigung von Nummer 1 bestimmt wird, soweit diese anwendbar ist.

Der Steuerwert umfasst alle Kosten vor Steuern, die der Steuerpflichtige für das Fahrzeug bei seiner Lieferung nach Finnland oder in das erste Lager des Steuerpflichtigen in Finnland unmittelbar oder mittelbar zu tragen hat, sowie den eventuell für das Fahrzeug zu entrichtenden Zoll.

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

..."

9 Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, war die Steuerregelung nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz in der im März 1998 und damit für den Sachverhalt des

Ausgangsverfahrens geltenden Fassung Gegenstand eines Mahnschreibens der Kommission. Die finnische Regierung erwiderte hierauf in ihrem Schreiben vom 29. Juni 1998, dass sie im Herbst 1998 die erforderlichen Vorschläge für eine Änderung der von der Kommission beanstandeten Bestimmungen dieses Gesetzes einbringen werde.

10 Das Gesetz über die Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (1160/1998) trat am 15. Januar 1999 in Kraft und änderte u. a. den Prozentsatz für die monatliche Herabsetzung der Steuer für ein Gebrauchtfahrzeug. Dieser Satz, der ursprünglich auf 0,5 % der Steuer für ein gleichartiges oder fast gleichartiges Neufahrzeug festgesetzt war, wurde dadurch auf 0,6 % für die ersten 100 Nutzungsmonate, auf 0,9 % für die 100 folgenden Monate und auf 0,4 % für die Zeit danach festgesetzt, wobei die beiden letztgenannten Sätze vom jeweils für das Ende des Vormonats ermittelten Restwert der Steuer berechnet werden. Da diese Gesetzesänderung aber auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht anwendbar ist, ist sie in dieser Rechtssache ohne Bedeutung.

11 Nach § 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist, wer zur Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer verpflichtet ist, auch zur Entrichtung einer auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer in der im Mehrwertsteuergesetz festgelegten Höhe verpflichtet, die einem Prozentsatz der Kraftfahrzeugsteuer entspricht.

12 § 102 Absatz 1 Nummer 4 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

Der Steuerpflichtige kann im Rahmen einer der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit abziehen:

...

4. die Mehrwertsteuer, die gemäß dem Kraftfahrzeugsteuergesetz auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird."

13 § 102 Absatz 1 Nummer 4 des Mehrwertsteuergesetzes galt nur für ein Jahr. Die Bestimmung wurde durch das Gesetz (1767/1995) vom 29. Dezember 1995 abgeschafft, das am 1. Januar 1996 in Kraft trat.

14 § 102b des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

Das Recht auf Abzug der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer hängt von einem Veranlagungsbescheid ab, aus dem sich die Höhe der zu zahlenden Steuer ergibt."

15 Nach § 141 Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes werden die Abzüge, die die in § 102 Absatz 1 Nummer 4 dieses Gesetzes genannte Steuer betreffen, auf den Kalendermonat bezogen, in dem diese Steuer entrichtet worden ist.

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

16 Herr Siilin kaufte am 2. März 1998 bei einem Kraftfahrzeughändler in Deutschland einen gebrauchten Personenwagen der Marke Mercedes Benz (Modell 190 2.0 Diesel) zu einem Preis von 7 350 DM. Dieses Fahrzeug war am 13. November 1986 zugelassen worden und wies eine Kilometerleistung von 180 000 km auf. Es war mit einem automatischen Getriebe und einem Schiebedach ausgestattet.

17 Am 20. April 1998 führte Herr Siilin dieses Fahrzeug nach Finnland ein und meldete es beim Bezirkszollamt Helsinki (im Folgenden: Zollamt) zum Zwecke der Kraftfahrzeugbesteuerung an.

18 Mit Bescheid vom 20. April 1998 (im Folgenden: Steuerbescheid) setzte das Zollamt 46 288 FIM als Kraftfahrzeugsteuer und 10 183 FIM als auf diese Steuer zu entrichtende Mehrwertsteuer

(zum Satz von 22 %), insgesamt also 56 471 FIM zu Lasten von Herrn Siilin fest.

19 Diesen Betrag ermittelte das Zollamt durch einen Vergleich des Gebrauchtfahrzeugs von Herrn Siilin mit einem etwas anderen Modell derselben Marke (C 220 D), dessen technische Merkmale dem Modell von Herrn Siilin aber sehr nahe kamen. Der Listenpreis für diesen zum Vergleich gewählten Neuwagen betrug in Deutschland 41 000 DM ohne Steuer. Das Zollamt rechnete zu diesem Preis 2 200 DM für das Automatikgetriebe und 1 680 DM für das Schiebedach hinzu. Der Steuerwert wurde somit auf 44 980 DM festgesetzt, was umgerechnet einem Betrag von 136 851 FIM entspricht. Gemäß dem Kraftfahrzeugsteuergesetz wurden hiervon ein Pauschalbetrag von 4 600 FIM und ein Betrag von 85 963 FIM, was einer Wertminderung von 65 % entspricht, abgezogen.

20 Am 21. April 1998 zahlte Herr Siilin an das Zollamt die Kraftfahrzeugsteuer und die dazugehörige Mehrwertsteuer. Im Anschluss daran legte er gegen den Steuerbescheid Einspruch beim zuständigen Uudenmaan lääninoikeus ein.

21 Er machte geltend, dass die für das eingeführte Fahrzeug festgesetzte Steuer höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert eines bereits auf dem finnischen Markt befindlichen Fahrzeugs enthalten sei, das als Neufahrzeug in Finnland zugelassen worden und vom Alter, seinen Merkmalen und dem Zustand her vergleichbar sei. Die Steuer sei daher diskriminierend und verstoße gegen Artikel 95 EG-Vertrag. Unter Bezugnahme auf die Urteile vom 9. März 1995 in der Rechtssache C-345/93 (Nunes Tadeu, Slg. 1995, I-479) und vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C-375/95 (Kommission/Griechenland, Slg. 1997, I-5981) trug er vor, dass der Wertverlust eines Fahrzeugs nicht linear sein könne und höher als 5 % jährlich sei.

22 Außerdem verstoße die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer gegen die Sechste Richtlinie, so dass diese Steuer nicht zulässig sei.

23 Herr Siilin beantragte daher, den Steuerbescheid aufzuheben, soweit mit diesem Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben worden war, und die Sache bezüglich der Kraftfahrzeugsteuer an das Zollamt zurückzuverweisen, damit diese Steuer so festgesetzt wird, dass sie nicht den Betrag der Reststeuer übersteigt, der noch im Wert eines bereits auf dem finnischen Markt befindlichen Fahrzeugs enthalten ist, das als Neufahrzeug in Finnland zugelassen worden und vom Alter, den Merkmalen und dem Zustand her vergleichbar ist.

24 Das Zollamt beantragte, den Einspruch von Herrn Siilin zurückzuweisen, weil die Kraftfahrzeugsteuer und die darauf erhobene Mehrwertsteuer gemäß den finnischen Rechtsvorschriften festgesetzt worden sei.

25 Das Uudenmaan lääninoikeus stellte in seiner Entscheidung vom 3. Juni 1999 fest, dass die Bemessung der Steuer für das Fahrzeug von Herrn Siilin unter Zugrundelegung der Steuer für ein von den technischen und anderen Merkmalen her vergleichbares Fahrzeug und unter Herabsetzung der erstgenannten Steuer gemäß den Modalitäten des Kraftfahrzeugsteuergesetzes mit § 7 dieses Gesetzes in Einklang stehe.

26 Da es sich bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug jedoch um ein aus einem anderen Mitgliedstaat in die Republik Finnland eingeführtes Gebrauchtfahrzeug handele, sei das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Nunes Tadeu zu beachten, wonach es gegen Artikel 95 EG-Vertrag verstoße, wenn ein Mitgliedstaat eine Abgabe auf aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Gebrauchtfahrzeuge erhebe, sofern der ohne Berücksichtigung des tatsächlichen Wertverlusts des Fahrzeugs ermittelte Betrag der Abgabe höher sei als der Abgabebetrag, der noch im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei.

27 Das Uudenmaan lääninoikeus stellte fest, dass im Ausgangsverfahren das Zollamt die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt habe, ohne den tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs von

Herrn Siilin zu untersuchen und ohne zu prüfen, ob die für dieses Fahrzeug festgesetzte Steuer höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert eines in Finnland zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs gleicher Marke und gleichen Baujahrs enthalten sei. Es hob daher den Steuerbescheid, soweit er die Kraftfahrzeugsteuer betraf, auf und verwies die Sache an das Zollamt zur Neufestsetzung der Steuer zurück.

28 In der Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer sah das Uudenmaan lääninoikeus keinen Verstoß gegen die Sechste Richtlinie, weil es sich nicht um eine Steuer handele, die aufgrund ihrer wesentlichen Merkmale eine Mehrwertsteuer" im Sinne dieser Richtlinie oder eine nach Artikel 33 dieser Richtlinie verbotene Umsatzsteuer sei.

29 Das Uudenmaan lääninoikeus, das den die Kraftfahrzeugsteuer betreffenden Teil des Steuerbescheids aufgehoben hatte, weil es die Steuer als zu hoch angesehen hatte, hielt es jedoch für möglich, dass auch die auf diese Steuer erhobene Mehrwertsteuer zu hoch festgesetzt worden war. Es hob daher auch den die Mehrwertsteuer betreffenden Teil des Steuerbescheids auf und verwies die Sache insoweit an das Zollamt zurück.

30 Das Korkein hallinto-oikeus ist mit zwei Anträgen auf Zulassung eines Rechtsmittels gegen diese Entscheidung des Uudenmaan lääninoikeus befasst.

31 Der erste, vom Tulliasiamies eingereichte Antrag betrifft die Aufhebung der Entscheidung des Uudenmaan lääninoikeus sowohl hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer als auch der darauf erhobenen Mehrwertsteuer. Der zweite, von Herrn Siilin eingereichte Antrag bezieht sich nur auf den Teil der Entscheidung, der die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer betrifft. Herr Siilin beantragte, diese Entscheidung insoweit aufzuheben und festzustellen, dass eine solche Mehrwertsteuer auf die Einfuhr seines Fahrzeugs nicht erhoben werden darf.

32 Das Korkein hallinto-oikeus hat aufgrund dessen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Zur Kraftfahrzeugsteuer

1. Nach § 11 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 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. Anschaffungswert ist der Zollwert im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung.

Kann 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 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 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 für die ersten 100 Nutzungsmonate um 0,6 % für jeden Nutzungsmonat, für die anschließenden 100 Nutzungsmonate für jeden Nutzungsmonat um 0,9 % des jeweils für das Ende des Vormonats ermittelten Restwerts der Steuer und für die

anschließenden Nutzungsmonate um 0,4 % des jeweils für das Ende des Vormonats ermittelten Restwerts der Steuer herabgesetzt wird. Als Nutzungsmonate werden die vollen Kalendermonate nach der ersten Inbetriebnahme oder Zulassung des Fahrzeugs gerechnet.

Kann 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 Merkmale des Fahrzeugs zu bestimmen, um sicherzustellen, dass die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer im Einzelfall nicht zu einer gegen Artikel 95 EG-Vertrag verstoßenden Diskriminierung führt?

Zur Mehrwertsteuer auf die Kraftfahrzeugsteuer

4. Kann die [Sechste] Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden, dass die als Mehrwertsteuer bezeichnete Steuer, die in § 5 Absatz 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes und in § 1 Absatz 5 des Mehrwertsteuergesetzes geregelt ist und auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, als Mehrwertsteuer im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden, wenn diese 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 [Sechste] Mehrwertsteuerrichtlinie gesehen wird, Artikel 95 EG-Vertrag dahin ausgelegt werden, dass diese Steuerregelung nicht in der in diesem Artikel angegebenen Weise diskriminierend ist?

Zu den die Kraftfahrzeugsteuer betreffenden Fragen

33 Die ersten drei Vorlagefragen gehen dahin, ob Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat erlaubt, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuer zu erheben, die die Merkmale der im Ausgangsverfahren streitigen Kraftfahrzeugsteuer aufweist.

Zur ersten Vorlagefrage

34 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat erlaubt, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der der Steuerwert, der sich nach dem Zollwert im Sinne des Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung bestimmt, unterschiedlich festgelegt wird, je nachdem, auf welcher Handelsstufe der Importeur des Fahrzeugs tätig wird.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

35 Herr Siilin verweist zunächst darauf, dass Neufahrzeuge nach Finnland hauptsächlich von offiziellen Importeuren eingeführt würden, da der Preis, zu dem ein offizieller Importeur dem

Käufer ein Fahrzeug anbieten könne, eindeutig niedriger sei als der Preis, den eine Privatperson zahle, die das gleiche Fahrzeug unmittelbar nach Finnland einführe. Der letztgenannte Preis umfasse die durch das Verteilernetz des Mitgliedstaats des Verkäufers bedingten Handelsspannen, die sich auf durchschnittlich 30 % des Kaufpreises beliefen.

36 Die Reststeuer, die noch im Wert eines auf dem finnischen Markt bereits vorhandenen Gebrauchtfahrzeugs enthalten sei, sei niedriger als die Steuer, mit der ein von einer Privatperson eingeführtes Gebrauchtfahrzeug belastet werde, da die Handelsstufe berücksichtigt werde, auf der der Importeur des Fahrzeugs tätig werde.

37 Die Steuer für ein von einem offiziellen Markenimporteur eingeführtes Neufahrzeug werde auf der Grundlage des tatsächlichen Preises berechnet, zu dem der Importeur das Fahrzeug gekauft habe, und sei mit einem Anteil von 26 % bis 30 % im Preis enthalten, zu dem das Neufahrzeug an den Endverbraucher verkauft werde. Zur Berechnung der finnischen Steuer für ein auf diese Weise eingeführtes Neufahrzeug werde also nicht der Endverbraucherpreis für das Neufahrzeug berücksichtigt, der die Händlerspanne (nach Angabe von Herrn Sillin im Allgemeinen 25 % des Verkaufspreises) und andere damit zusammenhängende Kosten umfasse.

38 Dagegen werde bei der Berechnung der Steuer für die Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs durch eine Privatperson der Steuerwert nach dem Endverbraucherpreis für ein Neufahrzeug berechnet. Der Unterschied zwischen dieser Berechnungsart und der in der vorangegangenen Randnummer hinsichtlich der Einfuhr eines Neufahrzeugs durch einen offiziellen Importeur beschriebenen habe zur Folge, dass der Steuerwert eines Gebrauchtwagens im Verhältnis zu dem eines Neuwagens überhöht sei und die Steuer für eingeführte Gebrauchtwagen 40 % bis 70 % des Preises ausmache, den der Verbraucher für den Kauf eines gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs in Finnland zahle.

39 Wenn die finnischen Behörden den Steuerwert eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs durch Bezugnahme auf dessen Zollwert bestimmten, wobei sie die Handelsstufe berücksichtigten, auf der der Importeur tätig werde, führe dies in der Praxis dazu, dass die Steuer für ein solches Fahrzeug - im Verhältnis - zumindest doppelt so hoch sei wie die Steuer für ein gleichartiges Fahrzeug, das von einem offiziellen Markenimporteur im Neuzustand nach Finnland eingeführt und später auf dem finnischen Markt als Gebrauchtfahrzeug verkauft werde.

40 Die finnische Regierung meint dagegen, dass Artikel 95 EG-Vertrag einer Steuer wie der Kraftfahrzeugsteuer, mit der in Finnland sowohl Neu- als auch Gebrauchtfahrzeuge nach objektiven Kriterien belastet würden, nicht entgegenstehe (Urteile vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81, Kommission/Italien, Slg. 1983, 601, vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84, Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833, und vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85, Kommission/Frankreich, Slg. 1987, 1597).

41 Insbesondere könne die Kraftfahrzeugsteuer nicht mit der Begründung als gegen Artikel 95 EG-Vertrag verstoßend angesehen werden, dass für die Bestimmung des Steuerwerts der Fahrzeuge die Stufe berücksichtigt werde, auf der sie verkauft würden. Sowohl der Steuerwert eines Neufahrzeugs als auch der eines Gebrauchtfahrzeugs würden unter Heranziehung des gemeinschaftlichen Zollrechts bestimmt. Der Steuerwert eines Neufahrzeugs werde grundsätzlich nach der in Artikel 29 des Zollkodex festgelegten Methode, d. h. unter Zugrundelegung des Anschaffungswerts der Ware bestimmt. Die Zugrundelegung dieses Wertes könne für zwei gleichartige Neufahrzeuge je nach gezahltem Preis und Absatzstufe zu einem unterschiedlichen Steuerwert führen. Für die Ermittlung des Steuerwerts eines Gebrauchtfahrzeugs werde, wenn die Kraftfahrzeugsteuer von einem Verbraucher zu entrichten sei, von den in Artikel 31 des Zollkodex vorgesehenen Verfahren üblicherweise das gewählt, bei dem als Bezugspunkt der für den Verbraucher niedrigste Preis ohne Steuern eines gleichartigen Neufahrzeugs entweder im Land, in dem das Gebrauchtfahrzeug gekauft worden sei, oder auf dem finnischen Markt genommen werde.

42 Die Kommission trägt vor, Artikel 95 EG-Vertrag verbiete einem Mitgliedstaat nicht, eine Steuerregelung anzuwenden, nach der die Kraftfahrzeugsteuer für ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Gebrauchtfahrzeug auf der Grundlage der Steuer, die zum Zeitpunkt der Besteuerung des Gebrauchtfahrzeugs auf ein vergleichbares Neufahrzeug erhoben würde, und einer im Einzelnen gesetzlich geregelten Ermäßigung entsprechend dem Alter des Fahrzeugs festgesetzt werde, sofern zwei Voraussetzungen erfüllt seien.

43 Erstens müsse das Vergleichsfahrzeug in jeder Hinsicht mit dem eingeführten Gebrauchtfahrzeug identisch sein, d. h., es müsse das gleiche Modell und der gleiche Typ und auch von seinen sonstigen Merkmalen her gleich sein. Sei ein solches Fahrzeug zum Zeitpunkt der Besteuerung des eingeführten Gebrauchtfahrzeugs nicht mehr erhältlich, müsse als Vergleichsfahrzeug ein früher zum Verkauf angebotenes Fahrzeug des gleichen Typs und der gleichen Modellreihe herangezogen werden. Der Wert des Vergleichsfahrzeugs müsse dann eventuell unter Berücksichtigung der Inflation berichtigt werden.

44 Zweitens dürfe die so bestimmte Kraftfahrzeugsteuer nicht die Reststeuer übersteigen, die noch im Wert gleicher, im Einfuhrmitgliedstaat bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei.

45 Dagegen verbiete Artikel 95 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat, eine Steuerregelung anzuwenden, bei der die verschiedenen Handelsstufen berücksichtigt würden, wenn dadurch die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug von der durchschnittlichen Höhe der Reststeuer abweiche, die noch im Wert der im Inland bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei.

46 In diesem Zusammenhang sei das Urteil vom 17. Juni 1998 in der Rechtssache C-68/96 (Grundig Italiana, Slg. 1998, I-3775) einschlägig, auch wenn es in dem dort zugrunde liegenden Fall nicht um die Besteuerung im Kraftfahrzeugsektor gegangen sei, sondern um eine italienische Steuer auf audiovisuelle und photo-optische Erzeugnisse. In Randnummer 16 dieses Urteils habe der Gerichtshof festgestellt, dass das Diskriminierungsverbot des Artikels 95 verletzt sei, wenn bei einer nach dem Warenwert berechneten Abgabe allein für das Einfuhrerzeugnis Bewertungskriterien herangezogen würden, die den Wert dieser Erzeugnisse gegenüber dem Wert des entsprechenden einheimischen Erzeugnisses erhöhten.

47 Die Berücksichtigung der Handelsstufe, auf der der Importeur tätig werde, für die Bestimmung des Anschaffungswertes und damit des Steuerwerts des eingeführten Fahrzeugs lege ein Bewertungskriterium im Sinne des Urteils Grundig Italiana zugrunde und verstoße damit gegen Artikel 95 EG-Vertrag, da es zu einer ungerechtfertigten Erhöhung des Wertes dieses Fahrzeugs führe, was mit dem Diskriminierungsverbot unvereinbar sei.

48 Die Kommission hat in der Sitzung die diskriminierende Wirkung der Kraftfahrzeugsteuer für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge auch anhand eines Zahlenbeispiels aufgezeigt. Nachdem Herr Siilin in Deutschland für den Erwerb seines Gebrauchtfahrzeugs den Gegenwert von 3 758 Euro gezahlt habe, habe er in Finnland den Gegenwert von 7 785,08 Euro an Kraftfahrzeugsteuer und 1 712,64 Euro an Mehrwertsteuer, die auf die erstgenannte Steuer erhoben worden sei, zahlen müssen. Insgesamt habe das Fahrzeug ihn damit 13 255,74 Euro gekostet. Dagegen hätte der Durchschnittspreis eines vergleichbaren Gebrauchtfahrzeugs auf dem finnischen Markt, das in Finnland aber schon als Neufahrzeug zugelassen worden sei, im entscheidungserheblichen Zeitraum 9 500 Euro gekostet, wie durch eine Bescheinigung der Auto-Data Oy vom 21. April 1998 über den Wert des Fahrzeugs von Herrn Siilin belegt werde. Unter Bezugnahme auf das von Herrn Siilin im Anhang seiner Antwort auf die Fragen des Gerichtshofes vorgelegte Schriftstück des Autoalan Tiedotuskeskus "Zusammensetzung des Preises eines Personenwagens" stellt die Kommission fest, dass die Kraftfahrzeugsteuer am 1. Januar 1997 29,28 % des Einzelhandelspreises eines Fahrzeugs ausgemacht habe. Daraus ergebe sich, dass die Reststeuer, die noch in dem Wert eines mit dem Fahrzeug von Herrn Siilin vergleichbaren Fahrzeugs, d. h. also im Wert von 9 500 Euro, enthalten gewesen sei, sich auf höchstens 2 850 Euro belaufen habe. Somit habe Herr Siilin mehr als 13 000 Euro für das von ihm eingeführte Gebrauchtfahrzeug zahlen müssen, obwohl er für ein auf dem finnischen Markt erworbenes gleiches Fahrzeug nur 9 500 Euro gezahlt hätte.

Würdigung durch den Gerichtshof

49 Das Kraftfahrzeuggesetz verweist für die Bestimmung des Steuerwerts eines Gebrauchtfahrzeugs auf den verschiedenen Handelsstufen auf den Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung. Daher ergibt sich, wie die Generalanwältin in Nummer 60 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, der unterschiedliche Steuerwert je nach Handelsstufe aus der Anwendung der gemeinschaftlichen Zollwertregelung.

50 Der Gerichtshof hatte bereits Gelegenheit, zu entscheiden, dass die bloße Verweisung auf den Zollkodex für die Bestimmung eines steuerlichen Wertes als solche nicht gegen den Vertrag verstößt (vgl. Urteil vom 3. Februar 2000 in der Rechtssache C-228/98, Dounias, Slg. 2000, I-577, Randnr. 45).

51 Im Übrigen ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge zu verweisen.

52 Artikel 95 EG-Vertrag soll die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88, Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 9, und Nunes Tadeu, Randnr. 18).

53 Nach gefestigter Rechtsprechung liegt ein Verstoß gegen Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag vor, wenn die Steuer auf das eingeführte Erzeugnis und die Steuer auf das gleichartige inländische Erzeugnis in unterschiedlicher Weise und nach unterschiedlichen Modalitäten berechnet werden, so dass das eingeführte Erzeugnis - und sei es auch nur in bestimmten Fällen - höher belastet wird (vgl. Urteile Kommission/Griechenland, Randnrn. 20 und 29, vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-213/96, Outokumpu, Slg. 1998, I-1777, Randnr. 34, und vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-393/98, Gomes Valente, Slg. 2001, I-1327, Randnr. 21).

54 Insbesondere verstößt es gegen Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag, wenn auf eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuer erhoben wird, deren Bemessungsgrundlage ein über dem tatsächlichen Wert des Fahrzeugs liegender Wert ist, so dass eingeführte Gebrauchtfahrzeuge höher besteuert werden als auf dem inländischen Markt erhältliche gleichartige Gebrauchtfahrzeuge (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 1990,

Kommission/Dänemark, Randnr. 22). Daher ist bei der Besteuerung von Gebrauchtfahrzeugen dem tatsächlichen Wertverlust Rechnung zu tragen.

55 So hat der Gerichtshof entschieden, dass die Erhebung einer Abgabe durch einen Mitgliedstaat auf aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Gebrauchtfahrzeuge Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag zuwiderläuft, wenn der ohne Berücksichtigung des tatsächlichen Wertverlustes des Fahrzeugs ermittelte Betrag der Abgabe höher ist als der Abgabebetrag, der noch im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl. Urteile Nunes Tadeu, Randnr. 20, und Gomes Valente, Randnr. 23).

56 Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit, die dem Verbot des Artikels 95 Absatz 1 EG-Vertrag zugrunde liegt, ist zu prüfen, ob die Waren ähnliche Eigenschaften haben und den gleichen Bedürfnissen des Verbrauchers dienen (vgl. Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-265/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-2305, Randnr. 42, und die dort zitierte Rechtsprechung).

57 Kennzeichnend für ein System der Kraftfahrzeugbesteuerung wie das im Ausgangsverfahren streitige ist die Berücksichtigung der verschiedenen Handelsstufen. Im Falle eines im Inland bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeugs kann nämlich die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug vom offiziellen Importeur zum Zeitpunkt, als es neu war, auf der Grundlage des Anschaffungswertes des Neufahrzeugs bezahlt worden sein, der die Gewinnspanne des Importeurs und die eventueller Groß- und Einzelhändler nicht einschließt, während die Kraftfahrzeugsteuer für die von einer Privatperson eingeführten Gebrauchtfahrzeuge auf der Grundlage des Preises ermittelt wird, den ein Verbraucher für ein gleichartiges Neufahrzeug bezahlen muss und der im Allgemeinen höher ist als der vom offiziellen Importeur gezahlte Preis.

58 Bei der Beurteilung der Vereinbarkeit eines solchen Besteuerungssystems mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag ist zu prüfen, ob die Steuer für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist. Das bedeutet, dass der in diesen beiden Fällen durch Bezugnahme auf den Wert eines Neufahrzeugs festgelegte Steuerwert bei beiden Vergleichsgrößen auf die gleiche Weise und ohne Berücksichtigung der verschiedenen Handelsstufen ermittelt werden muss.

59 Da dies bei der im Ausgangsverfahren streitigen Steuerregelung nicht unbedingt der Fall ist, lässt sich nicht ausschließen - wie die von der Kommission dem Gerichtshof vorgelegten Berechnungen bestätigen, die von der finnischen Regierung nicht bestritten worden sind -, dass die Steuer für ein von einer Privatperson wie Herrn Siilin eingeführtes Gebrauchtfahrzeug, die auf der Grundlage des Preises ermittelt worden ist, den ein Verbraucher für ein gleichartiges Neufahrzeug zahlt, höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist. Das ist z. B. der Fall, wenn das letztgenannte Fahrzeug im Neuzustand unter Berücksichtigung einer Handelsstufe besteuert wurde, auf der der Fahrzeugwert geringer war.

60 Bei einer Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen lässt sich somit nicht vollständig ausschließen, dass für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge in bestimmten Fällen eine Steuer zu entrichten ist, die höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

61 Somit ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat erlaubt, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der der Steuerwert durch Verweisung auf den Zollwert im Sinne des Zollkodex und dessen Durchführungsverordnung bestimmt wird, es aber nicht zulässt, dass der Steuerwert je nach Handelsstufe variiert, wenn dadurch zumindest in bestimmten Fällen die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug höher sein kann als die Reststeuer, die noch im

Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

Zur zweiten Vorlagefrage

62 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat verbietet, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der die Steuer auf diese Fahrzeuge

- in den ersten sechs Monaten nach der Zulassung oder Inbetriebnahme des Fahrzeugs so hoch wie die Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug ist und

- vom 7. bis 150. Monat der Nutzung des Fahrzeugs so hoch wie die linear um 0,5 % je vollem Kalendermonat ermäßigte Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug ist.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

63 Nach der Feststellung, dass ein System der Besteuerung von Gebrauchtfahrzeugen, das die Handelsstufe berücksichtigt, auf der der Importeur tätig werde, gegen Artikel 95 EG-Vertrag verstoße, führt Herr Siilin aus, dass die monatlichen Reduzierungen gemäß § 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes nur von untergeordneter Bedeutung bei der Beurteilung der Reststeuer seien, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten sei. Sie verhinderten nämlich nicht die Diskriminierung, da das Neufahrzeug, das als Vergleich für die Berechnung der Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug herangezogen werde, und das von einem offiziellen Importeur eingeführte gleichartige Neufahrzeug von Anfang an unterschiedliche Steuerwerte hätten.

64 Der Gerichtshof habe festgestellt, dass eine solche Steuer nicht linear herabgesetzt werden könne (Urteil Kommission/Griechenland, Randnr. 22). Daher verstießen die Reduzierungen nach § 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes gegen Artikel 95 EG-Vertrag.

65 Aus dem Urteil Nunes Tadeu ergebe sich, dass die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug auf der Grundlage der Steuer ermittelt werden müsse, die bei der Erstzulassung eines gleichartigen Fahrzeugs entrichtet worden sei, und dass sie in dem Verhältnis herabzusetzen sei, in dem sich der tatsächliche Wert dieses Gebrauchtfahrzeugs mindere.

66 Die Kraftfahrzeugsteuer diskriminiere daher eingeführte Gebrauchtfahrzeuge und verstoße somit gegen Artikel 95 EG-Vertrag.

67 Die finnische Regierung ist der Ansicht, dass es für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Kraftfahrzeugsteuer mit Artikel 95 EG-Vertrag keine Rolle spiele, dass die Besteuerung der Gebrauchtfahrzeuge sich nach der Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug richte. Entscheidend sei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass die Ermäßigungen entsprechend dem Alter des Fahrzeugs dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs entsprächen.

68 Tatsächlich sei der wirkliche Wertverlust der Fahrzeuge praktisch linear, so dass sich aus dem Gemeinschaftsrecht keine Argumente gegen die Reduzierungen herleiten ließen, die in § 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes für die Berechnung des Wertes der eingeführten Gebrauchtfahrzeuge vorgesehen seien.

69 Die Kommission macht geltend, dass Artikel 95 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat die Anwendung einer Steuerregelung verbiete, nach der

- die Herabsetzung der Steuer, mit der das Vergleichsfahrzeug belastet sei, linear festgesetzt sei und der tatsächliche Wertverlust des Gebrauchtfahrzeugs nicht berücksichtigt werde,

- die ersten sechs Monate nach der Zulassung oder der Inbetriebnahme bei der Bestimmung des Wertverlustes des Fahrzeugs nicht einbezogen seien und dessen tatsächlicher Wertverlust nicht berücksichtigt werde oder

- die individuellen Merkmale des Fahrzeugs bei der Besteuerung nicht berücksichtigt würden, wenn dadurch die für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug festgesetzte Steuer höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert eines im betreffenden Mitgliedstaat bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten sei.

70 Die Nichtberücksichtigung des Wertverlustes des Fahrzeugs während der ersten sechs Monate nach dessen Zulassung oder Inbetriebnahme werde den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Ebenso verstoße eine Steuerregelung, nach der die (theoretische) Steuer, mit der das Vergleichsfahrzeug belastet sei, nach Ablauf dieser ersten sechs Monate linear herabgesetzt werde, gegen Artikel 95 EG-Vertrag, da sie die Berücksichtigung des tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs nicht zulasse.

71 Es sei nicht möglich, die tatsächliche Höhe des Wertverlusts eines Fahrzeugs für alle Fälle gleich zu bestimmen, da diese von zahlreichen Faktoren abhängen, die je nach Land, dem Typ oder dem Modell der Fahrzeuge variieren könnten. Da das Fahrzeug von Herrn Siilin 1998 in die Republik Finnland eingeführt worden sei, müsse man für die Bestimmung der Höhe des tatsächlichen Wertverlusts des Vergleichsfahrzeugs von den seinerzeitigen Bedingungen in diesem Mitgliedstaat ausgehen.

72 Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass die finnische Regierung Untersuchungen erwähnt habe, die 1998 zur Beurteilung des durchschnittlichen monatlichen Wertverlusts von etwa 30 Fahrzeugmodellen auf dem finnischen Markt durchgeführt worden seien. Im Juni 1998 habe die finnische Regierung im finnischen Parlament erklärt, dass das Kraftfahrzeugsteuergesetz aufgrund dieser Untersuchungen geändert werden müsse, damit die Regelung über die Ermäßigung der Steuer entsprechend dem Alter der Fahrzeuge genauer dem Wertverlust auf dem finnischen Markt entspreche. Es sei daher verwunderlich, dass die finnische Regierung im Rahmen dieses Verfahrens eine im April 1998 festgesetzte Steuer verteidige und behaupte, dass die Anwendung der Regelung über die Ermäßigung der seinerzeit geltenden Steuer mit den Erfordernissen des Artikels 95 EG-Vertrag vereinbar sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

73 Für eine Antwort auf die zweite Frage ist erstens zu prüfen, ob nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag eine nationale Regelung zulässig ist, die für die Bestimmung des Steuerwerts eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs vom Wert eines Neufahrzeugs ausgeht.

74 Nach ständiger Rechtsprechung muss das Fahrzeug, das für die Berechnung der Steuer für ein Gebrauchtfahrzeug als Vergleich herangezogen wird, ein gleichartiges Fahrzeug sein.

75 Waren wie z. B. Fahrzeuge sind gleichartig im Sinne des Artikels 95 Absatz 1 EG-Vertrag, wenn sie aufgrund ihrer Eigenschaften und der Bedürfnisse, denen sie dienen, miteinander in Wettbewerb stehen, wobei der Grad des Wettbewerbs zwischen zwei Modellen davon abhängt, inwieweit sie verschiedenen Vorstellungen, insbesondere über den Preis, die Größe, den Komfort, die Leistung, den Verbrauch, die Haltbarkeit und die Zuverlässigkeit entsprechen (Urteil vom 15. März 2001, Kommission/Frankreich, Randnr. 43).

76 Wie die Generalanwältin in Nummer 71 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kommt als Vergleichsfahrzeug nur ein Fahrzeug in Betracht, dessen Merkmale denen des eingeführten Fahrzeugs möglichst nahe kommen, so dass das Modell, der Typ und andere Eigenschaften wie Antriebsart oder Ausstattung Berücksichtigung finden müssen.

77 Zweitens ist zu untersuchen, ob nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag eine nationale Regelung für die Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge zulässig ist, die erst nach Ablauf der ersten sechs Monate nach der Zulassung oder Inbetriebnahme des Fahrzeugs eine lineare Ermäßigung der Steuer vorsieht.

78 Wie der Gerichtshof in Randnummer 22 des Urteils Kommission/Griechenland festgestellt hat, liegt der jährliche Wertverlust von Kraftfahrzeugen im Allgemeinen deutlich über 5 % und verläuft nicht linear, sondern ist insbesondere in den ersten Jahren weit höher als später, wobei sich dieser Vorgang über das vierte Jahr des Inverkehrbringens der Fahrzeuge hinaus fortsetzt. Hinzuzufügen ist, dass der Wertverlust eines Fahrzeugs mit dessen Kauf oder Inbetriebnahme beginnt.

79 Infolgedessen ist eine Steuerregelung, nach der die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug der Steuer eines gleichartigen Neufahrzeugs entspricht, die sich nach Ablauf der ersten sechs Monate nach der Zulassung oder der Inbetriebnahme des Fahrzeugs um 0,5 % monatlich ermäßigt, mit den Erfordernissen des Artikels 95 Absatz 1 EG-Vertrag nicht vereinbar, da sie dem tatsächlichen Wertverlust dieses Gebrauchtfahrzeugs nicht Rechnung trägt.

80 Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat verbietet, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der die Steuer für diese Kraftfahrzeuge

- in den ersten sechs Monaten nach der Zulassung oder der Inbetriebnahme des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug und

- vom 7. bis 150. Monat der Nutzung des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die linear um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat ermäßigte Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug,

da eine solche Steuerregelung dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs nicht Rechnung trägt und nicht in jedem Fall gewährleisten kann, dass diese Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

Zur dritten Vorlagefrage

81 Mit der dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat, wenn er auf die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anwendet, nach der der tatsächliche Wertverlust der Fahrzeuge allgemein und abstrakt anhand in nationalen Rechtsvorschriften festgelegter Kriterien bestimmt wird, nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag verpflichtet ist, die individuellen Merkmale eines jeden Fahrzeugs zu prüfen, um sicherzustellen, dass die festgesetzte Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

82 Die finnische Regierung hält es nicht für erforderlich, bei der Berücksichtigung des Wertverlusts der Fahrzeuge den Wert eines jeden individuell zu bestimmen. Eine gesetzlich festgelegte Berechnungsweise sei hierzu ausreichend, da sie auf objektiven Kriterien beruhe und nicht als für das Funktionieren des Binnenmarkts störend angesehen werden könne. Es sei daher mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag vereinbar, die Ermäßigung der in Finnland geschuldeten

Kraftfahrzeugsteuer auf der Grundlage des durchschnittlichen Wertverlusts der Fahrzeuge zu ermitteln.

83 Die Kommission verweist auf das Urteil Gomes Valente, wonach eine auf allgemeine Kriterien gestützte Steuerregelung nur dann mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag vereinbar sei, wenn jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen sei und der Eigentümer eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs die Anwendung der auf allgemeine Kriterien gestützten Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug mit einem Rechtsbehelf anfechten könne.

84 Dies setze voraus, dass die Kriterien für die Berechnung der Steuer öffentlich bekannt gemacht worden seien, was für die im Ausgangsverfahren streitige Steuerregelung nicht zutreffe. Die finnischen Behörden hätten die Ergebnisse der Untersuchungen, auf die sie sich gestützt hätten, um den Steuerwert der eingeführten Gebrauchtfahrzeuge und den altersbedingten Wertverlust festzulegen, weder veröffentlicht noch den Betroffenen, die darum gebeten hätten, mitgeteilt. Die amtlichen Unterlagen und die Aktenstücke enthielten nichts, was die Objektivität und wissenschaftliche Zuverlässigkeit der Untersuchungen des finnischen Marktes belegen könnte. Darüber hinaus habe die finnische Steuerverwaltung die Weitergabe von Informationen abgelehnt, mit deren Hilfe die Höhe der Steuer für Neufahrzeuge und die Höhe der Reststeuer, die noch im Wert der im Inland bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei, hätte ermittelt werden können.

Beurteilung durch den Gerichtshof

85 Wie sich aus Randnummer 26 des Urteils Gomes Valente ergibt, ist eine Steuerregelung für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge, die den tatsächlichen Wertverlust der Fahrzeuge aufgrund allgemeiner Kriterien berücksichtigt, nur dann mit Artikel 95 EG-Vertrag vereinbar, wenn sie so ausgestaltet ist, dass unter Berücksichtigung der Tatsache, dass jede derartige Regelung auf angemessenen Schätzungen beruht, jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen ist.

86 Der Gerichtshof hat bereits die für den Wertverlust maßgeblichen Faktoren genannt, die berücksichtigt werden können, damit die pauschale Berechnung der Steuer für eingeführte Gebrauchtfahrzeuge den tatsächlichen Wertverlust genau wiedergibt und am ehesten eine Besteuerung dieser Fahrzeuge erreicht, die unter Berücksichtigung der Tatsache, dass jede derartige Regelung auf angemessenen Schätzungen beruht, nicht über den Betrag der Reststeuer hinausgeht, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist (vgl. Urteil Gomes Valente, Randnr. 28).

87 Die Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag setzt jedenfalls voraus, dass die Kriterien, auf denen die pauschale Berechnung des Wertverlusts der Fahrzeuge beruht, öffentlich bekannt gemacht werden.

88 Weitere Voraussetzung ist, dass der Eigentümer eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs die Möglichkeit hat, die Anwendung einer pauschalen Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug anzufechten, um darzutun, dass diese zu einer Steuer führt, die höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert der im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (Urteil Gomes Valente, Randnr. 32).

89 Somit ist auf die dritte Frage zu antworten, dass ein Mitgliedstaat, wenn er auf die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anwendet, nach der der tatsächliche Wertverlust der Fahrzeuge allgemein und abstrakt anhand in nationalen Rechtsvorschriften festgelegter Kriterien bestimmt wird, nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag verpflichtet ist, diese Steuerregelung so auszugestalten, dass unter Berücksichtigung der Tatsache, dass jede derartige Regelung auf angemessenen Schätzungen beruht, jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen ist. Dazu ist zum einen erforderlich, dass die Kriterien, auf denen die pauschale Berechnung des Wertverlusts der Fahrzeuge beruht, öffentlich bekannt

gemacht werden, und zum anderen, dass der Eigentümer eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeugs die Möglichkeit hat, die Anwendung einer pauschalen Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug anzufechten, so dass es sich als notwendig erweisen kann, die individuellen Merkmale des Fahrzeugs zu prüfen, um sicherzustellen, dass die festgesetzte Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist.

Zu den die Mehrwertsteuer betreffenden Fragen

90 Mit der vierten bis sechsten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer, die als Mehrwertsteuer" bezeichnet wird, eine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt und mit Artikel 33 dieser Richtlinie und Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag vereinbar ist.

Zur vierten und zur fünften Vorlagefrage

91 Mit seiner vierten und seiner fünften Frage, die zusammen zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren streitige, die in den nationalen Rechtsvorschriften als eine Mehrwertsteuer" bezeichnet wird, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, eine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt und mit Artikel 33 dieser Richtlinie vereinbar ist.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

92 Für Herrn Siilin wie für die Kommission ist die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer eine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie. Herr Siilin trägt vor, diese Steuer besitze die gleichen Merkmale wie die Mehrwertsteuer. So könne sie nach den Modalitäten des § 102 Absatz 1 Nummer 4 des Mehrwertsteuergesetzes abgezogen werden. Im Übrigen gelte sie allgemein.

93 Die Kommission trägt, ohne dies näher zu erläutern, vor, dass die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer, wie sie vom Vorlagegericht beschrieben worden sei, alle Kriterien einer Mehrwertsteuer erfülle. Diese finnische Steuer, die im Dezember 1994 durch § 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes eingeführt worden sei, sei im Mehrwertsteuergesetz ausdrücklich vorgesehen. In den verschiedenen 1994 eingebrachten Gesetzesentwürfen sei hervorgehoben worden, dass es sich um eine Mehrwertsteuer handle und dass beabsichtigt sei, dem Verbraucher für ein von ihm unmittelbar aus dem Ausland eingeführtes Fahrzeug zusätzlich zur Kraftfahrzeugsteuer eine Mehrwertsteuer aufzuerlegen.

94 Außerdem ergebe sich aus dem Entwurf des Gesetzes zur Einführung einer Steuer auf die Kraftfahrzeugsteuer eindeutig, dass mit ihr die Auswirkungen hätten ausgeglichen werden sollen, die die Beseitigung der Zölle für Waren aus anderen Mitgliedstaaten aufgrund des Beitritts der Republik Finnland zur Europäischen Union auf die Steuereinnahmen gehabt habe. Es sei argumentiert worden, dass ein Verlust von mehreren Hundert Millionen FIM beim Mehrwertsteueraufkommen eintreten werde, wenn nicht die Erhebung einer Steuer auf die Kraftfahrzeugsteuer beschlossen werde.

95 Die Erhebung einer Steuer auf die Kraftfahrzeugsteuer verstoße gegen die Sechste Richtlinie, insbesondere gegen deren Artikel 2, Artikel 7 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 10 und Artikel 28a. Diese Steuer verstoße gegen Artikel 2 der Sechsten Richtlinie, weil sie erhoben werde, ohne dass einer der dort vorgesehenen Steuertatbestände erfüllt sei. So handele es sich um keinen geschäftlichen Umsatz eines Steuerpflichtigen im Inland oder um eine Einfuhr im Sinne dieses Artikels 2. Die Steuer werde nicht nach dem Verbringen der Ware in die Gemeinschaft oder bei ihrer Einfuhr nach Finnland erhoben. Schließlich handele es sich nicht um eine Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne von Artikel 28a der Sechsten Richtlinie.

96 Die finnische Regierung trägt vor, dass die auf die Kraftfahrzeugsteuer zum Satz der Mehrwertsteuer erhobene Steuer trotz ihrer Bezeichnung nicht als eine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen sei und nicht nach Artikel 33 dieser Richtlinie verboten sei.

97 Diese Steuer, die im Kraftfahrzeugsteuergesetz vorgesehen und nach den dort festgesetzten Modalitäten berechnet werde, werde nämlich unabhängig von der Mehrwertsteuer erhoben. Vor allem weise sie nicht die entscheidenden Merkmale der Mehrwertsteuer auf. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer gelte nämlich nicht allgemein; Steuertatbestand sei ausschließlich die Zahlung der Kraftfahrzeugsteuer; die Steuer werde folglich nur ein einziges Mal erhoben und beziehe sich nicht auf den Mehrwert von Gegenständen und Dienstleistungen.

Würdigung durch den Gerichtshof

98 Die Qualifizierung als Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie hängt nicht von der Bezeichnung einer nationalen Steuer in den Rechtsvorschriften zu ihrer Einführung ab, sondern davon, ob diese nationale Steuer die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer im Sinne der genannten Richtlinie aufweist.

99 Der Gerichtshof sieht dabei als wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer an: allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. Urteil vom 8. Juni 1999 in den Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl u. a., Slg. 1999, I-3319, Randnr. 21, und die dort zitierte Rechtsprechung).

100 Eine Steuer wie die vom vorlegenden Gericht beschriebene, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, weist nicht diese Merkmale auf.

101 So ist die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer erstens keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91, Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 16, und vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997, I-5053, Randnr. 17). Aus § 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in Verbindung mit § 1 dieses Gesetzes ergibt sich nämlich, dass die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer nur eine begrenzte Kategorie von Waren betrifft, nämlich bestimmte Fahrzeuge. Sie gilt daher nicht allgemein für alle Umsätze, die Gegenstände oder Dienstleistungen betreffen. Im Übrigen ist Steuertatbestand ausschließlich die Erhebung der Steuer, die bei der Zulassung oder der Inbetriebnahme dieser Fahrzeuge geschuldet wird.

102 Zweitens ist die Höhe der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Steuer nicht proportional zum Preis der Gegenstände. Nur mittelbar hängt diese Höhe vom Preis eines Fahrzeugs ab. Wie

die finnische Regierung ausgeführt hat, bemisst sich diese Steuer nicht nach dem Wert des Fahrzeugs, sondern nach der Höhe der Kraftfahrzeugsteuer, die ihrerseits auf der Grundlage des Fahrzeugpreises ermittelt wird.

103 Drittens und letztens wird die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben, was jedoch für die Qualifizierung einer Steuer als Mehrwertsteuer notwendig wäre (vgl. Urteile vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84, *Rousseau Wilmot*, Slg. 1985, 3759, Randnr. 15, vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90, *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 12, und vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-437/97, *EKW und Wein & Co.*, Slg. 2000, I-1157, Randnr. 49), sondern nur bei der Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer. Mit dieser Steuer wird im Übrigen nicht der Mehrwert auf einer besonderen Produktions- und Vertriebsstufe, sondern der Gesamtwert besteuert.

104 Nunmehr ist die Vereinbarkeit der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen Mehrwertsteuer mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zu prüfen.

105 Artikel 33 der Sechsten Richtlinie steht der Beibehaltung oder Einführung von Eintragungsgebühren oder von Steuern, Abgaben und Gebühren anderer Art entgegen, wenn diese die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen. Diese Bestimmung steht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Beibehaltung oder Einführung einer Abgabe nicht entgegen, wenn diese eines dieser wesentlichen Merkmale nicht aufweist (vgl. Urteil *EKW und Wein & Co.*, Randnr. 23, und die dort zitierte Rechtsprechung).

106 Da die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer nicht die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie aufweist, verstößt sie nicht gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie.

107 Somit ist auf die vierte und die fünfte Frage zu antworten, dass eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren streitige, die in den nationalen Rechtsvorschriften als eine Mehrwertsteuer" bezeichnet wird, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, keine Mehrwertsteuer" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt und mit Artikel 33 dieser Richtlinie vereinbar ist.

Zur sechsten Vorlagefrage

108 Mit der sechsten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag der Erhebung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, entgegensteht.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

109 Nach Ansicht der finnischen Regierung ist die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer mit Artikel 95 EG-Vertrag vereinbar, da sie alle Fahrzeuge gleich belaste.

110 Die Kommission hält die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer für eine zollgleiche Abgabe, die gegen die Artikel 23 EG und 25 EG verstoße. In der Praxis hindere diese Steuer nämlich den Einzelnen, der nicht der Mehrwertsteuer unterliege, daran, Neu- oder Gebrauchtfahrzeuge nach Finnland einzuführen.

111 Für den Fall, dass der Gerichtshof die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer nicht als eine Abgabe gleicher Wirkung ansehen sollte, macht die Kommission geltend, dass diese Steuer sich auf eingeführte Gebrauchtfahrzeuge diskriminierend auswirke, da nach § 102 Absatz 1 Nummer 4 des Mehrwertsteuergesetzes der Mehrwertsteuerpflichtige das Recht habe, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Mehrwertsteuer im Rahmen einer steuerpflichtigen Geschäftstätigkeit abzuziehen, während der Endverbraucher, der in einem anderen Mitgliedstaat ein Gebrauchtfahrzeug gekauft habe, in der Praxis kein Recht auf Steuerabzug habe. Ein solcher

Verbraucher befinde sich daher in einer schlechteren Lage als der Käufer eines im Inland bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeugs, der weder die Kraftfahrzeugsteuer noch die auf diese erhobene Steuer zu entrichten brauche, wenn diese Steuern für dieses Fahrzeug bereits entrichtet worden seien, als es neu gewesen sei. Die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer sei daher mit Artikel 95 EG-Vertrag unvereinbar, da sie nicht für im Inland bereits zugelassene Gebrauchtfahrzeuge, für die die Kraftfahrzeugsteuer bereits entrichtet worden sei, sondern für die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeuge gelte.

Würdigung durch den Gerichtshof

112 Im Hinblick auf die Vereinbarkeit einer Abgabe wie der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag ist festzustellen, dass diese Steuer ebenso wie die Steuer, auf die sie erhoben wird, nur einmal bei der Zulassung oder Inbetriebnahme eines Fahrzeugs in Finnland zu entrichten ist. Eine solche Steuer ist daher nicht mehr für ein Gebrauchtfahrzeug zu entrichten, das bei seiner Zulassung oder Inbetriebnahme als Neufahrzeug auf der Grundlage seines seinerzeitigen Wertes dieser Steuer unterlag.

113 Somit ist das Vorbringen der Kommission zurückzuweisen, dass die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer gegen Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag verstoße, weil sie nicht für im Inland bereits zugelassene, sondern für aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge gelte. Zudem ist ohne Bedeutung, dass eine solche Steuer im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit abzugsfähig ist.

114 Da die Steuer nach § 5 Kraftfahrzeugsteuergesetz gerade auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, ist ihre Vereinbarkeit mit Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag in der gleichen Art und Weise zu beurteilen wie die der Kraftfahrzeugsteuer. Folglich steht diese Bestimmung des Vertrages einer Steuer wie der auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobenen entgegen, wenn der Betrag, der gemäß dieser Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug zu entrichten ist, über den Betrag der Reststeuer hinausgeht, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

115 Zur Qualifizierung als Abgabe gleicher Wirkung ist auf die ständige Rechtsprechung, zuletzt das Urteil vom 23. April 2002 in der Rechtssache C-234/99 (Nygård, Slg. 2002, I-3657, Randnr. 17) zu verweisen, wonach die Vorschriften über Abgaben gleicher Wirkung und diejenigen über diskriminierende inländische Abgaben nicht kumulativ anwendbar sind, so dass ein und dieselbe Abgabe nach dem System des EG-Vertrags nicht gleichzeitig in beide Kategorien fallen kann.

116 Da die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhobene Steuer eine diskriminierende inländische Abgabe darstellt, weil der Betrag, der gemäß dieser Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug zu entrichten ist, den Betrag der Reststeuer übersteigt, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist, kann sie nicht gleichzeitig eine Abgabe gleicher Wirkung sein.

117 Somit ist auf die sechste Frage zu antworten, dass Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag der Erhebung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, entgegensteht, wenn der Betrag, der gemäß dieser Steuer für ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Gebrauchtfahrzeug zu entrichten ist, den Betrag der Reststeuer übersteigt, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

Kostenentscheidung

Kosten

118 Die Auslagen der finnischen Regierung und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Korkein hallinto-oikeus mit Beschluss vom 15. März 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 90 Absatz 1 EG) erlaubt es einem Mitgliedstaat, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der der Steuerwert durch Verweisung auf den Zollwert im Sinne der Verordnungen (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften und Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 bestimmt wird, lässt es aber nicht zu, dass der Steuerwert je nach Handelsstufe variiert, wenn dadurch zumindest in bestimmten Fällen die Steuer für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug höher sein kann als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

2. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag verbietet es einem Mitgliedstaat, auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anzuwenden, nach der die Steuer für diese Kraftfahrzeuge

- in den ersten sechs Monaten nach der Zulassung oder der Inbetriebnahme des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug und

- vom 7. bis 150. Monat der Nutzung des Fahrzeugs ebenso hoch ist wie die linear um 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat ermäßigte Steuer für ein gleichartiges Neufahrzeug,

da eine solche Steuerregelung dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs nicht Rechnung trägt und nicht in jedem Fall gewährleisten kann, dass diese Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.

3. Ein Mitgliedstaat ist, wenn er auf die aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeuge eine Steuerregelung anwendet, nach der der tatsächliche Wertverlust der Fahrzeuge allgemein und abstrakt anhand in nationalen Rechtsvorschriften festgelegter Kriterien bestimmt wird, nach Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag verpflichtet, diese Steuerregelung so auszugestalten, dass unter Berücksichtigung der Tatsache, dass jede derartige Regelung auf angemessenen Schätzungen beruht, jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen ist. Dazu ist zum einen erforderlich, dass die Kriterien, auf denen die pauschale Berechnung des Wertverlusts der Fahrzeuge beruht, öffentlich bekannt gemacht werden, und zum anderen, dass der Eigentümer eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtfahrzeugs die Möglichkeit hat, die Anwendung einer pauschalen Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug

anzufechten, so dass es sich als notwendig erweisen kann, die individuellen Merkmale des Fahrzeugs zu prüfen, um sicherzustellen, dass die festgesetzte Steuer nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs enthalten ist.

4. Eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren streitige, die in den nationalen Rechtsvorschriften als eine Mehrwertsteuer" bezeichnet wird, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, stellt keine Mehrwertsteuer" im Sinne 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 der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer dar und ist mit Artikel 33 dieser Richtlinie vereinbar.

5. Artikel 95 Absatz 1 EG-Vertrag steht der Erhebung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen, die auf die Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird, entgegen, wenn der Betrag, der gemäß dieser Steuer für ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Gebrauchtfahrzeug zu entrichten ist, den Betrag der Reststeuer übersteigt, der noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist.