

Arrêt de la Cour  
Rechtssache C-387/01

**Harald Weigel und Ingrid Weigel**  
**gegen**  
**Finanzlandesdirektion für Vorarlberg**

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

«Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Einfuhr von Kraftfahrzeugen – Normverbrauchsabgabe – Zölle und Abgaben gleicher Wirkung – Diskriminierende Besteuerung – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Umsatzsteuer»

Schlussanträge des Generalanwalts A. Tizzano vom 3. Juli 2003      Urteil des Gerichtshofes  
(Sechste Kammer) vom 29. April 2004

Leitsätze des Urteils

*1. Steuerrecht – Harmonisierung – Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen – Richtlinie 83/183 – Geltungsbereich – Verbrauchsteuer auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge – Ausschluss*

*(Richtlinie 83/183 des Rates, Artikel 1)*

*2. Freizügigkeit – Arbeitnehmer – Gleichbehandlung – Verbrauchsteuer auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge – Zulässigkeit*

*(Artikel 12 EG und 39 EG)*

*3. Steuerrecht – Inländische Abgaben – Verbrauchsteuer auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge – Qualifizierung als inländische Abgabe, nicht aber als Abgabe gleicher Wirkung*

*(Artikel 23 EG, 25 EG und 90 EG)*

*4. Steuerrecht – Inländische Abgaben – Verbrauchsteuer auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge – Steuer, die nicht höher ist als die Reststeuer, die noch im Restwert auf dem inländischen Markt vorhandener gleichartiger Fahrzeuge enthalten ist – Zulässigkeit – Zusatzabgabe – Unzulässigkeit*

*(Artikel 90 EG)*

1. Die Richtlinie 83/183 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat steht der Erhebung einer Verbrauchsabgabe auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge von einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat nicht entgegen, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, da diese Abgabe nicht aufgrund der Einfuhr erhoben wird, sondern aufgrund der Erstzulassung im Inland, die nicht zwangsläufig mit einer Einfuhr verbunden ist. Eine solche Abgabe ist somit vom Anwendungsbereich der in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen.

(vgl. Randnrn. 47, 49)

2. Die Artikel 39 EG und 12 EG stehen dem nicht entgegen, dass einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, eine Verbrauchsteuer auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge auferlegt wird.

Zwar trifft zu, dass eine solche Abgabe Wanderarbeitnehmer davon abhalten könnte, von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, doch garantiert der Vertrag einem Erwerbstätigen nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin wohnte, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Erwerbstätigen je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile in Bezug auf die mittelbare Besteuerung haben. Folglich verstößt ein eventueller Nachteil im Vergleich zu der Situation, in der der Erwerbstätige seine Tätigkeiten vor der Verlagerung ausübte, grundsätzlich nicht gegen Artikel 39 EG, sofern die fraglichen Rechtsvorschriften den betreffenden Erwerbstätigen gegenüber den Personen, die ihnen bereits zuvor unterlagen, nicht benachteiligen.

(vgl. Randnrn. 54-55, 60, Tenor 1)

3. Eine Verbrauchsabgabe auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge ist eine inländische Abgabe, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG über Abgaben gleicher Wirkung, sondern anhand des Artikels 90 EG über inländische Abgaben zu prüfen ist, da sie offensichtlich fiskalischer Art ist und nicht deshalb erhoben wird, weil die Grenze des Mitgliedstaats, der sie eingeführt hat, überschritten wird, sondern aufgrund anderer Faktoren, zu denen die Erstzulassung des Fahrzeugs im Gebiet dieses Staates gehört, und daher Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die Gruppen von Waren systematisch erfasst.

(vgl. Randnrn. 64-65, 81, Tenor 2)

4. Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Verbrauchsabgabe auf die Zulassung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge nicht entgegensteht, soweit die Beträge dieser Abgabe den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeuge genau widerspiegeln und die Erreichung des Zieles ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.

Diese Bestimmung steht jedoch im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson der Erhebung eines Zuschlags von 20 % auf die fragliche Abgabe entgegen, soweit diese Zusatzabgabe von 20 % im Allgemeinen nur zu derjenigen Grundabgabe hinzukommt, die auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge erhoben wird, und nur ausnahmsweise zu derjenigen Grundabgabe, die auf rein inländische Vorgänge erhoben wird.

(vgl. Randnrn. 81, 87, 89, Tenor 3-4)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

29. April 2004(1)

„Freizügigkeit der Arbeitnehmer – Einfuhr von Kraftfahrzeugen – Normverbrauchsabgabe – Zölle und Abgaben gleicher Wirkung – Diskriminierende Besteuerung – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Umsatzsteuer“

In der Rechtssache C-387/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

**Harald Weigel, Ingrid Weigel**

gegen

**Finanzlandesdirektion für Vorarlberg**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG und 90 EG sowie 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 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer),

unter Mitwirkung des Richters V. Skouris in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer, der Richter C. Gulmann, J.-P. Puisseux und R. Schintgen sowie der Richterin N. Colneric (Berichterstatte(r)in),

Generalanwalt: A. Tizzano,

Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungs(r)ätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- von Herrn und Frau Weigel, vertreten durch Rechtsanwalt W. Weh,
- der österreichischen Regierung, vertreten durch H. Dossi als Bevollmächtigten,
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde und J. Bering Liisberg als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch E. Bygglin als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn und Frau Weigel, vertreten durch die Rechtsanwälte W. Weh und W. Simmer, der österreichischen Regierung, vertreten durch F. Sutter als Bevollmächtigten, der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde, der finnischen Regierung, vertreten durch T. Pynnä als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch K. Gross, in der Sitzung vom 10. April 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 3. Juli 2003,

folgendes

**Urteil**

1 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 20. September 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Oktober 2001, gemäß Artikel 234 EG drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG und 90 EG sowie 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 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn und Frau Weigel und der Finanzlandesdirektion Vorarlberg über die Normverbrauchsabgabe, die den Eheleuten aufgrund der Zulassung der ihnen gehörenden Kraftfahrzeuge in Österreich anlässlich ihrer Übersiedlung in diesen Mitgliedstaat auferlegt wurde.

## **Rechtlicher Rahmen**

### **Gemeinschaftsregelung**

#### **Bestimmungen des EG-Vertrags**

##### **3 Artikel 12 Absatz 1 EG bestimmt:**

**„Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.“**

##### **4 In Artikel 23 Absatz 1 EG heißt es:**

**„Grundlage der Gemeinschaft ist eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt; sie umfasst das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, sowie die Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern.“**

##### **5 Artikel 25 EG lautet:**

**„Ein- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung sind zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Dieses Verbot gilt auch für Finanzaufschläge.“**

##### **6 Artikel 39 EG bestimmt:**

**„(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.**

**(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen**

**(3) Sie gibt – vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen – den Arbeitnehmern das Recht,**

**a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;**

**b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;**

**c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;**

**d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.**

**(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.“**

##### **7 Artikel 90 Absatz 1 EG lautet:**

**„Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.“**

#### **Abgeleitetes Recht**

##### **8 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.“**

**9 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie begründet in den in dieser Vorschrift genannten Fällen ein Recht auf Vorsteuerabzug.**

##### **10 Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:**

**„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben,**

beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.“

11 Die Richtlinie 83/183/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat (ABl. L 105, S. 64) zielt darauf ab, die Behinderungen der Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft zu beseitigen. Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist in deren Artikel 1 folgendermaßen definiert:

„(1) Die Mitgliedstaaten gewähren unter den Bedingungen und in den Fällen, die nachstehend genannt sind, bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat Befreiung von Umsatzsteuern, Sonderverbrauchsteuern und sonstigen Verbrauchsabgaben, die normalerweise hierbei erhoben werden.

(2) Diese Richtlinie gilt nicht für spezifische und/oder regelmäßige Abgaben für die Benutzung dieser Gegenstände innerhalb des Landes, beispielsweise Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen, Straßenverkehrsabgaben, Fernsehgebühren.“

12 Gemäß Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ABl. L 105, S. 1) ist das Übersiedlungsgut natürlicher Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz in das Zollgebiet der Gemeinschaft verlegen, vorbehaltlich der Artikel 3 bis 10 dieser Verordnung von den Eingangsabgaben befreit.

#### *Nationale Regelung*

13 Das Normverbrauchsabgabengesetz (im Folgenden: NoVAG) wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 1991 (BGBl. Nr. 695/1991) in die österreichische Rechtsordnung aufgenommen. Es wurde 1995 (BGBl. Nr. 21/1995) und 1996 (BGBl. Nr. 201/1996) geändert und ist nach seinem § 15 Abs. 1 auf Vorgänge nach dem 31. Dezember 1991 anzuwenden.

14 § 1 NoVAG bestimmt:

„Der Normverbrauchsabgabe unterliegen die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen sowie von Vorführrkraftfahrzeugen, die ein Unternehmer ... im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt ...

2. Die gewerbliche Vermietung im Inland von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen ...

3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, ausgenommen von Vorführrkraftfahrzeugen, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 erfolgt ist.

...“

15 Nach § 1 Z. 4 NoVAG unterliegen der Normverbrauchsabgabe (im Folgenden: NoVA) u. a. die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z. 3 befreiten Fahrzeugen.

16 Als Kraftfahrzeuge gelten nach § 2 Z. 1 und 2 NoVAG Krafträder und Personenkraftwagen nach Maßgabe der dort näher angeführten Positionen der zolltariflichen Einstufung nach der Kombinierten Nomenklatur.

17 Abgabenschuldner ist nach § 4 Z. 1 NoVAG in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z. 1 und 4 NoVAG), der gewerblichen Vermietung (§ 1 Z. 2), des Eigenverbrauchs und der Nutzungsänderung (§ 1 Z. 4) der Unternehmer, der die Lieferung oder die gewerbliche Vermietung ausführt oder einen der sonstigen Tatbestände des § 1 Z. 4 setzt. Gemäß § 4 Z. 2 ist im Fall der erstmaligen Zulassung (§ 1 Z. 3) derjenige Abgabenschuldner, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird.

18 Die Bemessungsgrundlage der NoVA wird in § 5 NoVAG wie folgt bestimmt:

„(1) Die Abgabe ist in den Fällen der Lieferung (§ 1 Z 1 und 4) nach dem Entgelt im Sinne des § 4 UStG [Umsatzsteuergesetz] 1972 zu bemessen.

(2) Die Abgabe ist in allen anderen Fällen (§ 1 Z 2, Z 3 und Z 4) nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen.

**(3) Die Normverbrauchsabgabe gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.“**  
19 § 5 Abs. 2 NoVAG wurde im Jahr 2000 durch folgenden Satz ergänzt (BGBl. I Nr. 142/2000):

„Wird das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei einem befugten Fahrzeughändler erworben, dann gilt der Anschaffungspreis als gemeiner Wert.“

20 Nach § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BGBl. Nr. 148/1955, im Folgenden: BewG) wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

21 Punkt 5.2 des Erlasses des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen vom 1. September 1995 zur Änderung der NoVA-Richtlinien (Bundesministerium für Finanzen, Sektion IV, Gz. 14 0609/8?IV/11/95) präzisiert bezüglich der Berechnung der NoVA wie folgt:  
„5.2 – Gemeiner Wert

„In allen Fällen, in denen die Steuerschuld nicht auf Grund einer Lieferung entsteht (z. B. Leasing, Eigenimport, Änderung der Verhältnisse durch Nutzungsänderung, Eigenverbrauch), ist Bemessungsgrundlage der gemeine Wert ohne Umsatzsteuerkomponente und ohne NoVA-Komponente (vgl. § 5 Abs. 3 NoVAG). Der gemeine Wert ist nach § 10 BewG zu ermitteln. Der gemeine Wert orientiert sich an der jeweiligen Handelsstufe des Steuerschuldners ...

Folgende Ermittlungsmethoden kommen in Betracht:

5.2.1 Import aus dem EU-Raum:

Grundlage des gemeinen Wertes sind grundsätzlich die inländischen Eurotax-Notierungen. Als gemeiner Wert gilt dabei der Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis (jeweils ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente). Dieser Mittelwert entspricht idR jenem Preis, der bei einer Veräußerung des importierten Fahrzeugs an einen privaten inländischen Abnehmer (= Einzelveräußerungspreis im Sinne des § 10 BewG) zu erzielen ist. Auf Grund unterschiedlicher Garantie- und Servicebedingungen, allfälliger Reparaturennotwendigkeit, unterschiedlicher Ausstattung und unterschiedlicher Abnutzung kann der gemeine Wert im konkreten Fall von diesem Wert abweichen. Es bestehen keine Bedenken, den ausländischen Kaufpreis ohne weitere Prüfung insoweit als gemeinen Wert zur Bemessung der NoVA heranzuziehen, als er nicht mehr als 20 % von diesem Eurotax-Mittelwert abweicht. Der Grund für eine darüber hinausgehende Abweichung ist vom Steuerpflichtigen im Einzelfall nachzuweisen.“

22 Der Tarif der NoVA ergibt sich aus § 6 NoVAG. Bei den Beschwerdeführern des Ausgangsverfahrens wurde der erhöhte Satz nach § 6 Abs. 6 NoVAG angewandt.

23 § 6 NoVAG bestimmt:

„(1) ...

(2) Der Steuersatz beträgt für andere Kraftfahrzeuge 2 % vervielfacht mit dem um 3 Liter (bei Dieselfahrzeugen um 2 Liter) verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern, wobei der Gesamtverbrauch gemäß MVEG-Zyklus nach der EU-Richtlinie 80/1268 in der Fassung 93/116 zugrunde zu legen ist. Bei einem Durchschnittsverbrauch von nicht mehr als 3 Litern (bei Dieselfahrzeugen von nicht mehr als 2 Litern) beträgt der Steuersatz 0 %.

(3) Die errechneten Steuersätze sind auf volle Prozentsätze auf- oder abzurunden. Die Abgabe beträgt höchstens 16 % der Bemessungsgrundlage.

...

(6) Die Steuer erhöht sich in jenen Fällen, in denen die Normverbrauchsabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, um 20 %.“

24 Die Steuerschuld entsteht nach § 7 Abs. 1 Z. 3 NoVAG in den Fällen des § 1 Z. 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung.

25 Aus der Übergangsregelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 NoVAG folgt, dass die erstmalige Zulassung zum Verkehr im Inland nicht NoVA-pflichtig ist, wenn die Kraftfahrzeuge aufgrund einer Lieferung oder einer Einfuhr einem Umsatzsteuersatz von 32 % unterzogen worden sind, ohne dass der Empfänger der Lieferung oder der Importeur einen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnte.

## **Ausgangsverfahren**

**26 Die Eheleute Weigel, die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: die Beschwerdeführer), sind deutsche Staatsbürger, die Mitte des Jahres 1996 nach Österreich übersiedelten. Herr Weigel, der bis dahin in Deutschland erwerbstätig gewesen war, wurde damals zum Leiter der Vorarlberger Landesbibliothek bestellt. Frau Weigel war bis zur Geburt des gemeinsamen Kindes ebenfalls in Deutschland erwerbstätig gewesen.**

**27 Als Übersiedlungsgut brachten die Beschwerdeführer je einen Personenkraftwagen mit nach Österreich. Anlässlich ihrer Übersiedlung mussten sie dort die Zulassung der Fahrzeuge beantragen. Nachdem die Zulassung erfolgt war, wurde ihnen mit Bescheiden des Finanzamts Feldkirch vom 2. Oktober 1996 die NoVA auferlegt, die sich für das Fahrzeug des Beschwerdeführers auf 31 416 ATS und für das Fahrzeug seiner Frau auf 7 668 ATS belief.**

**28 Die dem Beschwerdeführer auferlegte Abgabe betraf ein Kraftfahrzeug der Marke Mitsubishi Space Wagon GLXi, Baujahr 1995. Dieses Fahrzeug hatte nach Eurotax-Notierungen einen Wert von 187 000 ATS, der als Grundlage für die Bemessung der NoVA diene. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 14 % wurde eine NoVA von 26 180 ATS (im Folgenden: Grundabgabe) festgesetzt. Die Grundabgabe wurde anschließend um 20 % erhöht, d. h. um weitere 5 236 ATS, so dass sich der Gesamtbetrag der Abgabe auf 31 416 ATS belief.**

**29 Die der Beschwerdeführerin auferlegte Abgabe betraf ein Kraftfahrzeug der Marke Nissan Sunny Y10 L2, Baujahr 1993. Dieses Fahrzeug hatte nach Eurotax-Notierungen einen Wert von 71 000 ATS, der als Grundlage für die Bemessung der NoVA diene. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 9 % wurde eine NoVA von 6 390 ATS als Grundabgabe festgesetzt. Diese wurde anschließend um 20 % erhöht, d. h. um weitere 1 278 ATS, so dass sich der Gesamtbetrag der Abgabe auf 7 668 ATS belief.**

**30 Die von den Beschwerdeführern angerufene Finanzlandesdirektion für Vorarlberg bestätigte die vom Finanzamt festgesetzte NoVA. Zur Begründung ihrer Bescheide führte sie den Steuertatbestand des § 1 Z. 3 NoVAG an.**

**31 Die Beschwerdeführer legten Beschwerde gegen diese Bestätigungsbescheide beim Verfassungsgerichtshof (Österreich) ein. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und verwies sie auf Antrag der Betroffenen an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung.**

## **Vorlagebeschluss und Vorabentscheidungsfragen**

**32 Der Verwaltungsgerichtshof führt aus, dass es sich bei der NoVA um eine Lenkungsabgabe handele, die den Erwerb von verbrauchsarmen Fahrzeugen begünstigen solle. Die Besonderheit des vorliegenden Beschwerdefalls, in dem es um § 1 Z. 3 NoVAG gehe, bestehe darin, dass der Steuertatbestand Kraftfahrzeuge betreffe, die Staatsbürger eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union anlässlich ihrer mit einem Arbeitsplatzwechsel in Zusammenhang stehenden Übersiedlung nach Österreich mitgebracht hätten.**

**33 Die NoVA bilde grundsätzlich einen Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer; der Zuschlag nach § 6 Abs. 6 NoVAG sei als Ausgleich der fehlenden Umsatzsteuerbelastung in den Fällen, in denen die NoVA nicht Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer werde, eingeführt worden. Die NoVA werde vor allem dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen, wenn bei einem Import von Kraftfahrzeugen die Einfuhrumsatzsteuer zur Vorschreibung gelangt sei und bei dieser die erst anlässlich der späteren Zulassung der Kraftfahrzeuge nach § 1 Z. 3 NoVAG anfallende NoVA noch nicht Teil der Bemessungsgrundlage gewesen sei.**

**34 In Bezug auf seine erste Frage weist der Verwaltungsgerichtshof das Vorbringen der Beschwerdeführer, sie seien diskriminiert, zurück. Ein innerhalb Österreichs übersiedelnder Arbeitnehmer habe anlässlich des Erwerbs eines bis dahin in diesem Mitgliedstaat nicht zugelassenen Kraftfahrzeugs sowohl NoVA als auch Umsatzsteuer zu**

entrichten. Das vorlegende Gericht räumt jedoch ein, dass sich ein Arbeitnehmer, der aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich übersiedelt, nicht in der gleichen Lage wie der Inländer befinde, weil der Inländer anders als der zuziehende Arbeitnehmer bei der Anschaffung des Kraftfahrzeugs ein verbrauchsärmeres und daher mit geringerer NoVA belastetes Kraftfahrzeug wählen könne.

35 Der Verwaltungsgerichtshof schließt auch nicht aus, dass in der allein wegen der berufsbedingten Übersiedlung des Erwerbers anfallenden zusätzlichen Abgabenbelastung für das mitgebrachte Kraftfahrzeug ein Verstoß gegen Artikel 39 EG gesehen werden könne.

36 In Bezug auf die zweite Frage ist der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht, dass die NoVA und der Zuschlag zu dieser Abgabe eine sich aus dem allgemeinen innerstaatlichen Abgabensystem ergebende finanzielle Belastung darstellen, so dass kein Verstoß gegen die Artikel 23 EG und 25 EG vorliege. Da der Zuschlag allerdings tatsächlich im Wesentlichen Vorgänge im Zusammenhang mit dem Verbringen von Waren über eine Grenze treffe, scheine nicht ausgeschlossen, in ihm eine zollgleiche Abgabe zu sehen, die nach diesen Bestimmungen verboten sei.

37 Zu Artikel 90 EG stelle sich zum einen die Frage, ob durch die Heranziehung des aus den inländischen Marktverhältnissen abgeleiteten gemeinen Wertes den Urteilen vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C?47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I?4509) und vom 9. März 1995 in der Rechtssache C?345/93 (Nunes Tadeu, Slg. 1995, I?479) ausreichend Rechnung getragen werde. Zum anderen werde, da für den Zuschlag keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit vorgesehen sei, der Import von Kraftfahrzeugen in denjenigen Fällen mit einer höheren Abgabe belastet, in denen er für einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer erfolge. Im Sinne beispielsweise des Urteils vom 15. März 2001 in der Rechtssache C?265/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I?2305, Randnr. 40) könne der Zuschlag daher mit Artikel 90 EG unvereinbar sein.

38 In Bezug auf die dritte Vorlagefrage weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass es mit der Schaffung des Binnenmarktes und mit der Richtlinie 91/680 vor allem zum Wegfall der Einfuhrumsatzsteuer im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten gekommen sei. Der Zuschlag könne, da er einen Ersatz für die sonst anfallende Einfuhrumsatzsteuer darstelle, den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie widersprechen.

39 Aufgrund dieser Erwägungen hat der Verwaltungsgerichtshof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 39 EG (Freizügigkeit der Arbeitnehmer) oder Artikel 12 EG (Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit) dahin auszulegen, dass es einen Verstoß gegen diese Vorschriften darstellt, wenn für ein anlässlich einer durch einen Arbeitsplatzwechsel bedingten Übersiedlung aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Gebiet der Republik Österreich mitgebrachtes Kraftfahrzeug Normverbrauchsabgabe (Grundabgabe und Zuschlag) vorgeschrieben wird?

2. Stehen Artikel 90 EG (keine höheren Abgaben für Waren aus anderen Mitgliedstaaten) oder die Artikel 23 EG (Zollunion) und 25 EG (Verbot von Zöllen oder Abgaben gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten) der Vorschreibung der unter der ersten Vorabentscheidungsfrage angeführten Normverbrauchsabgabe (Grundabgabe bzw. Zuschlag) entgegen?

3. Ist es mit der Sechsten Richtlinie in ihrer Fassung durch die Richtlinie 91/680 vereinbar, dass der als Teil der unter der ersten Vorabentscheidungsfrage angeführten Normverbrauchsabgabe festgesetzte Zuschlag vorgeschrieben wird?

Zu den Vorabentscheidungsfragen

40 Vorab ist daran zu erinnern, dass, wie aus den Gründen des Vorlagebeschlusses hervorgeht, die im Ausgangsverfahren streitige Normverbrauchsabgabe aus einer Grundabgabe (im Folgenden: NoV?Grundabgabe) und gegebenenfalls einem Zuschlag (im Folgenden: Zusatzabgabe von 20 %) besteht. Letzterer soll nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts einen Ausgleich dafür schaffen, dass für das betreffende

**Kraftfahrzeug keine Umsatzsteuer zu zahlen ist, wenn Steuertatbestand ein Vorgang ist, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt, insbesondere die Erstzulassung des Fahrzeugs in Österreich.**

**41 Die ersten beiden Fragen bestehen aus zwei Teilen, von denen der erste die NoV-Grundabgabe und der zweite die Zusatzabgabe von 20 % betrifft.**

**Zur NoV-Grundabgabe**

**Zum ersten Teil der ersten Frage**

**42 Mit dem ersten Teil seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 39 EG und 12 EG dem entgegenstehen, dass einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige NoV-Grundabgabe auferlegt wird.**

**43 Bevor geprüft wird, ob die Erhebung einer Abgabe mit den Merkmalen der NoV-Grundabgabe gegen die Artikel 39 EG und 12 EG verstößt, ist diese Maßnahme anhand der Vorschriften der Richtlinie 83/183 zu untersuchen. Wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ausgeführt hat, braucht nämlich nicht geprüft zu werden, ob ein Verstoß gegen die genannten Bestimmungen des Vertrages vorliegt, wenn bereits eine Vorschrift dieser Richtlinie der Erhebung einer Abgabe wie der NoV-Grundabgabe von Personen in der Lage der Beschwerdeführer entgegensteht.**

**44 Dass die Frage der Anwendung der Richtlinie 83/183 nur von den Beschwerdeführern und der Kommission erörtert worden ist, das vorliegende Gericht sie aber nicht als solche dem Gerichtshof vorgelegt hat, steht dieser Prüfung nicht entgegen. Auch wenn das vorlegende Gericht seine Frage ihrer Form nach auf die Auslegung der Artikel 39 EG und 12 EG beschränkt hat, hindert dies den Gerichtshof nämlich nicht daran, dem vorlegenden Gericht darüber hinaus alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die diesem bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, ob es darauf bei der Darlegung seiner Fragen Bezug genommen hat oder nicht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 1990 in der Rechtssache C-241/89, SARPP, Slg. 1990, I-4695, Randnr. 8, vom 2. Februar 1994 in der Rechtssache C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, „Clinique“-Urteil, Slg. 1994, I-317, Randnr. 7, und vom 4. März 1999 in der Rechtssache C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Slg. 1999, I-1301, Randnr. 16).**

**– Zur Richtlinie 83/183**

**45 Nach Ansicht der Kommission, die von den Beschwerdeführern grundsätzlich geteilt wird, ist die NoV-Grundabgabe zumindest insoweit nach Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 unzulässig, als sie die Verwaltungskosten der Fahrzeugzulassung überschreitet. Die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung gelte nämlich nicht nur für Steuern, die unmittelbar auf der Einfuhr von Waren beruhen, sondern auch für solche Steuern, die an Umstände anknüpfen, die eng mit der Einfuhr zusammenhängen, etwa die Zulassung eines Fahrzeugs. Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie, der „Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen“ von der Steuerbefreiung ausschließt, finde auf die NoV-Grundabgabe keine Anwendung. Die in dieser Bestimmung genannte Ausnahme sei eng auszulegen. Insbesondere könne der Begriff „Abgaben für die Zulassung“ nur die Abgaben umfassen, die die Kosten der Zulassung decken sollten. Die Kommission verweist auf den Wortlaut der französischen Fassung, in der es „droits perçus lors de l'immatriculation“ und nicht „taxes perçues lors de l'immatriculation“ heiße, sowie auf den Wortlaut der englischen Fassung, der den Begriff „fees“ verwende, unter den nur Gebühren und keine Steuern zu subsumieren seien.**

**46 Dem Vorbringen der Kommission, dass Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 auf die NoV-Grundabgabe Anwendung finde, ist nicht zu folgen.**

**47 Eine Abgabe wie die NoV-Grundabgabe ist vom Anwendungsbereich der in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen. Diese Bestimmung betrifft bestimmte Arten dort genannter Abgaben, die bei einer endgültigen**

Einfuhr normalerweise erhoben werden. Anders als die Kommission meint, kann eine Verbrauchsabgabe wie die NoV?Grundabgabe nicht als mit der Einfuhr als solcher verbundene Abgabe angesehen werden. Denn wie sich aus einer Gesamtschau der Z. 1 bis 4 des Artikels 1 NoVAG ergibt, wird die NoVA nicht aufgrund der Einfuhr erhoben. Was die im Ausgangsverfahren streitige Z. 3 dieses Artikels angeht, so wird die NoVA aufgrund der Erstzulassung im Inland erhoben, die nicht zwangsläufig mit einer Einfuhr verbunden ist.

48 Da eine Abgabe mit den Merkmalen der NoV?Grundabgabe ihrer Art nach nicht von der in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 vorgesehenen Befreiung erfasst werden kann und da deshalb keine Befreiung nach dieser Richtlinie gewährt werden kann, braucht nicht geprüft zu werden, ob eine solche Abgabe nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie von deren Anwendungsbereich ausgeschlossen ist.

– Zu Artikel 39 EG

50 Artikel 39 Absatz 2 EG bestimmt ausdrücklich, dass die Freizügigkeit der Arbeitnehmer die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen umfasst.

51 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes untersagt Artikel 39 EG auch solche nationale Regelungen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer anwendbar sind, jedoch deren Freizügigkeit beeinträchtigen (vgl. hierzu Urteil vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C?415/93, Bosman, Slg. 1995, I?4921, Randnr. 96).

52 Sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit sollen nämlich den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung von beruflichen Tätigkeiten aller Art im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen solchen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen (vgl. u. a. Urteil Bosman, Randnr. 94, sowie Urteile vom 26. Januar 1999 in der Rechtssache C?18/95, Terhoeve, Slg. 1999, I?345, Randnr. 37, und vom 27. Januar 2000 in der Rechtssache C?190/98, Graf, Slg. 2000, I?493, Randnr. 21).

53 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige findet unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Arbeitnehmers auf jeden Anwendung, der die Zulassung eines Kraftfahrzeugs in Österreich beantragt, und ist daher unterschiedslos anwendbar.

54 Es trifft zu, dass sie Wanderarbeitnehmer davon abhalten könnte, von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen.

55 Der Vertrag garantiert einem Erwerbstätigen jedoch nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin wohnte, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Erwerbstätigen je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile in Bezug auf die mittelbare Besteuerung haben. Folglich verstößt ein eventueller Nachteil im Vergleich zu der Situation, in der der Erwerbstätige seine Tätigkeiten vor der Verlagerung ausübte, grundsätzlich nicht gegen Artikel 39 EG, sofern diese Rechtsvorschriften den betreffenden Erwerbstätigen gegenüber den Personen, die ihnen bereits zuvor unterlagen, nicht benachteiligen (vgl. – zur sozialen Sicherheit – Urteil vom 19. März 2002 in den Rechtssachen C?393/99 und C?394/99, Hervein u. a., Slg. 2002, I?2829, Randnr. 51).

56 Nach den im Verfahren vor dem Gerichtshof gemachten Angaben ist dies im Ausgangsverfahren der Fall.

– Zu Artikel 12 EG

57 Artikel 12 EG, in dem das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit niedergelegt ist, kann autonom nur in durch das Gemeinschaftsrecht geregelten Fällen angewandt werden, für die der Vertrag kein besonderes Diskriminierungsverbot vorsieht (vgl. Urteile vom 26. November 2002 in der Rechtssache C?100/01, Oteiza Olazabal, Slg. 2002, I?10981, Randnr. 25, und vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C?289/02, AMOK, Slg. 2003, I?0000, Randnr. 25).

58 Für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer ist dieser Grundsatz aber durch Artikel 39 EG durchgeführt und konkretisiert worden.

59 Auf Artikel 12 EG ist deshalb nicht einzugehen, da das Ausgangsverfahren in den Anwendungsbereich des Artikels 39 EG fällt.

60 Auf den ersten Teil der ersten Frage ist damit zu antworten, dass die Artikel 39 EG und 12 EG dem nicht entgegenstehen, dass einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, eine Verbrauchsteuer wie die im Ausgangsverfahren streitige NoV-Grundabgabe auferlegt wird.

Zum ersten Teil der zweiten Frage

61 Mit dem ersten Teil seiner zweiten Frage legt das nationale Gericht dem Gerichtshof im Kern zwei verschiedene Fragen vor; es fragt zum einen danach, ob die NoV-Grundabgabe ein Zoll oder eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG ist, und zum anderen danach, ob und gegebenenfalls inwieweit diese Abgabe eine diskriminierende inländische Abgabe ist und mithin gegen Artikel 90 EG verstößt.

62 Vorab ist festzustellen, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer aus Artikel 2 der Verordnung Nr. 918/83 hervorgeht, dass diese im Ausgangsverfahren keine Anwendung findet. In den Anwendungsbereich dieser Verordnung fällt nämlich nur das Übersiedlungsgut natürlicher Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz in das Zollgebiet der Gemeinschaft verlegen. Die Beschwerdeführer sind aber von dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Wohnsitz hatten, in einen anderen Mitgliedstaat gezogen.

63 Was den jeweiligen Anwendungsbereich der Artikel 25 EG und 90 EG angeht, so sind außerdem nach ständiger Rechtsprechung die Vorschriften über Abgaben gleicher Wirkung und diejenigen über diskriminierende inländische Abgaben nicht kumulativ anwendbar, so dass ein und dieselbe Abgabe nach dem System des Vertrages nicht gleichzeitig in beide Kategorien fallen kann (vgl. Urteile vom 23. April 2002 in der Rechtssache C-234/99, Nygård, Slg. 2002, I?3657, Randnr. 17, vom 19. September 2002 in der Rechtssache C?101/00, Tulliasiamies und Siilin, Slg. 2002, I?7487, Randnr. 115, und vom 17. Juni 2003 in der Rechtssache C?383/01, De Danske Bilimportører, Slg. 2003, I?6065, Randnr. 33).

– Zu den Artikeln 23 EG und 25 EG

64 Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. u. a. Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C?90/94, Haahr Petroleum, Slg. 1997, I?4085, Randnr. 20, und vom 2. April 1998 in der Rechtssache C?213/96, Outokumpu, Slg. 1998, I?1777, Randnr. 20) stellt jede den Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegte finanzielle Belastung, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne ist, unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG dar. Das gilt jedoch nicht, wenn die Belastung Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, die Gruppen von Waren systematisch nach objektiven Kriterien erfasst, die unabhängig von der Herkunft der Waren gelten; in diesem Fall fällt die finanzielle Belastung in den Anwendungsbereich von Artikel 90 EG (vgl. in diesem Sinne Urteil Nygård, Randnr. 19).

65 Im vorliegenden Fall ist die NoV-Grundabgabe offensichtlich fiskalischer Art und wird nicht deshalb erhoben, weil die Grenze des Mitgliedstaats, der sie eingeführt hat, überschritten wird, sondern aufgrund anderer Faktoren, zu denen die Erstzulassung des Fahrzeugs im Gebiet dieses Staates gehört. Deshalb ist davon auszugehen, dass sie zu einem allgemeinen System inländischer Abgaben auf Waren gehört und daher anhand von Artikel 90 EG zu prüfen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil De Danske Bilimportører, Randnr.

34).

– Zu Artikel 90 EG

66 Für den Bereich der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge hat der Gerichtshof festgestellt, dass Artikel 90 EG die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für bereits auf dem inländischen Markt befindliche und für eingeführte Waren gewährleisten soll (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Dänemark, Randnr. 9, Nunes Tadeu, Randnr. 18, und Tulliasiamies und Siilin, Randnr. 52).

67 Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Verletzung von Artikel 90 Absatz 1 EG 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 vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C?375/95, Kommission/Griechenland, Slg. 1997, I?5981, Randnrn. 20 und 29, Outokumpu, Randnr. 34, und vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C?393/98, Gomes Valente, Slg. 2001, I?1327, Randnr. 21).

68 Aus einem Vergleich zwischen der Regelung der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, und der Regelung der Besteuerung von im Inland gekauften Gebrauchtfahrzeugen, die gleichartige oder konkurrierende Erzeugnisse darstellen, ergibt sich, dass die NoV-Grundabgabe auf diese beiden Gruppen von Kraftfahrzeugen unterschiedslos erhoben wird. Zwar zahlt, wer ein in Österreich bereits zugelassenes Gebrauchtfahrzeug erwirbt, die NoV-Grundabgabe nicht unmittelbar, doch enthält der für dieses Fahrzeug gezahlte Preis bereits einen Restbetrag der NoV-Grundabgabe, die sich proportional zum Wertverlust infolge der Nutzung des Fahrzeugs verringert.

69 Bei diesen beiden Gruppen von Gebrauchtfahrzeugen entsteht jedoch nur dann die gleiche Abgabenlast, wenn der Betrag einer Verbrauchsabgabe wie der NoV-Grundabgabe, die auf Gebrauchtfahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat erhoben wird, nicht höher ist als der Betrag der restlichen NoV-Grundabgabe, die im Wert im Inland bereits zugelassener gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Nunes Tadeu, Randnr. 20, und Gomes Valente, Randnr. 23).

70 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass ein Verstoß gegen Artikel 90 Absatz 1 EG vorliegt, wenn auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge eine Steuer erhoben wird, deren Bemessungsgrundlage ein über dem tatsächlichen Wert des Fahrzeugs liegender Wert ist, mit der Folge, dass eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge höher besteuert werden als gleichartige, auf dem Inlandsmarkt erhältliche Gebrauchtfahrzeuge (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Dänemark, Randnr. 22). Bei der Besteuerung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge ist daher deren tatsächlicher Wertverlust zu berücksichtigen.

71 Zur Vermeidung einer diskriminierenden Besteuerung muss der von der Verwaltung als Besteuerungsgrundlage festgesetzte Wert des eingeführten Gebrauchtfahrzeugs den Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs zuverlässig widerspiegeln.

72 Nach den Verfahrensakten und insbesondere nach dem Erlass vom 1. September 1995 zieht die österreichische Finanzverwaltung, wenn sie den Wert eingeführter gebrauchter Kraftfahrzeuge bestimmt, auf dessen Grundlage die NoV-Grundabgabe bemessen wird, den gemeinen Wert der Fahrzeuge heran. Dieser ist ein Pauschalwert, dem die Eurotax-Notierungen zugrunde liegen und der in der Regel dem Preis entspricht, der bei einer Veräußerung des eingeführten Fahrzeugs an einen privaten inländischen Abnehmer erzielt werden könnte.

73 Hinsichtlich einer solchen Bewertung hat der Gerichtshof festgestellt, dass zwar der tatsächliche Wertverlust von Fahrzeugen nur mittels einer Bewertung oder eines Sachverständigengutachtens für das einzelne Fahrzeug berücksichtigt werden darf, dass aber ein Mitgliedstaat, um eine so schwerfällige Regelung zu vermeiden, mittels durch Rechts- oder Verwaltungsvorschrift festgelegter pauschaler Tabellen, die anhand von Kriterien wie Alter, Kilometerstand, allgemeiner Zustand, Antriebsart, Fabrikat oder Modell

des Fahrzeugs errechnet werden, einen Wert von Gebrauchtfahrzeugen festsetzen kann, der in aller Regel ihrem tatsächlichen Wert sehr nahe kommt (Urteil Gomes Valente, Randnr. 24).

74 Der Gerichtshof hat ferner zugelassen, dass sich die Behörden eines Mitgliedstaats bei der Ausarbeitung dieser Tabellen auf einen Preisspiegel beziehen, der die Durchschnittspreise für Gebrauchtfahrzeuge auf dem nationalen Markt wiedergibt, oder auf eine Liste der üblichen Durchschnittspreise, die in dem Sektor als Referenz verwendet wird (Urteil Gomes Valente, Randnr. 25).

75 Um jede Diskriminierung zu vermeiden, müssen folglich die unter Heranziehung der Eurotax-Notierungen ermittelten Pauschalpreise den tatsächlichen Wertverlust der Fahrzeuge genau widerspiegeln und die Erreichung des Zieles ermöglichen, eingeführte Gebrauchtfahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.

76 Es obliegt dem nationalen Gericht, zu prüfen, ob die Methode, bei der der gemeine Wert zugrunde gelegt wird, die in der vorstehenden Randnummer genannten Voraussetzungen erfüllt.

77 Die Beschwerdeführer lehnen eine Berechnung der NoV-Grundabgabe auf der Grundlage des gemeinen Wertes insbesondere mit der Begründung ab, dass der Preis von Gebrauchtfahrzeugen in Deutschland niedriger sei als in Österreich. Unter Verweis auf Randnummer 18 des bereits angeführten Urteils Nunes Tadeu vertreten sie vor allem die Ansicht, dass die betreffende Abgabe den Wettbewerbsvorteil ausschalte, den diese Fahrzeuge ohne ihre Erhebung auf dem österreichischen Markt hätten.

78 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine nationale Abgabenregelung, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielte, offensichtlich Artikel 90 EG zuwiderliefe (Urteil Nunes Tadeu, Randnr. 18).

79 Nach den Verfahrensakten und insbesondere nach dem Erlass vom 1. September 1995 ist aber der gemeine Wert ein Pauschalwert, der in der Regel dem Preis entspricht, der bei einer Veräußerung des eingeführten Fahrzeugs an einen privaten inländischen Abnehmer erzielt werden könnte. Die NoV-Grundabgabe auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge soll mithin der restlichen NoVA entsprechen, die im Wert der im Inland bereits zugelassenen Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.

80 Unter diesen Umständen ist eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige NoV-Grundabgabe nicht geeignet, einen Wirtschaftsteilnehmer daran zu hindern, einen Vorteil aus den unterschiedlichen Preisen zu ziehen, die in den Mitgliedstaaten für Gebrauchtfahrzeuge verlangt werden.

81 Nach alledem ist der erste Teil der zweiten Frage wie folgt zu beantworten:

–Eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige NoV-Grundabgabe ist eine inländische Abgabe, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG, sondern anhand des Artikels 90 EG zu prüfen ist;

–Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Verbrauchsabgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen NoV-Grundabgabe nicht entgegensteht, soweit deren Beträge den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeuge genau widerspiegeln und die Erreichung des Zieles ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.

*Zur Zusatzabgabe von 20 %*

Zum zweiten Teil der zweiten Frage

82 Was die Zusatzabgabe von 20 % nach § 6 Abs. 6 NoVAG betrifft, so ist zunächst der zweite Teil der zweiten Frage zu prüfen.

– Zu den Artikeln 23 EG und 25 EG

83 Nach den Verfahrensakten wird diese Zusatzabgabe von 20 % nur ganz ausnahmsweise auf rein inländische Vorgänge erhoben. Es ist jedoch daran zu erinnern, dass eine Abgabe, die sowohl eingeführte als auch einheimische Erzeugnisse erfasst, tatsächlich aber ausschließlich auf eingeführte Erzeugnisse erhoben wird, weil es nur eine äußerst geringe einheimische Erzeugung gibt, keine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG ist, wenn sie zu einem allgemeinen inländischen Abgabensystem gehört, das Gruppen von Erzeugnissen unabhängig von deren Ursprung systematisch nach objektiven Kriterien erfasst. Sie hat daher den Charakter einer inländischen Abgabe im Sinne von Artikel 90 EG (Urteile vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85, *Cooperativa Co-Frutta*, Slg. 1987, 2085, Randnr. 14, und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90, *Lourenço Dias*, Slg. 1992, I-4673, Randnr. 53).

84 Das gilt auch für die Zusatzabgabe von 20 %. Eine solche Abgabe ist daher nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG zu prüfen, sondern anhand des Artikels 90 EG.

– Zu Artikel 90 EG

85 Das Gemeinschaftsrecht beschränkt beim derzeitigen Stand seiner Entwicklung nicht die Freiheit der Mitgliedstaaten, ein differenziertes Steuersystem für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel 90 Absatz 1 EG gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien zu errichten. Solche Differenzierungen sind jedoch mit dem Gemeinschaftsrecht nur vereinbar, wenn sie wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn ihre Modalitäten geeignet sind, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender Produktionen auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. April 1987 in der Rechtssache 196/85, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1987, 1597, Randnr. 6, und *Outokumpu*, Randnr. 30).

86 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann ein Kriterium für eine erhöhte Besteuerung, das per definitionem niemals auf gleichartige inländische Erzeugnisse anwendbar ist, nicht als mit dem in Artikel 90 EG verankerten Diskriminierungsverbot vereinbar angesehen werden. Durch eine solche Regelung werden die inländischen Erzeugnisse von vornherein von der höheren Besteuerung ausgenommen (vgl. Urteil vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81, *Kommission/Italien*, Slg. 1983, 601, Randnr. 17). Ferner hat er entschieden, dass eine unterschiedliche Besteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar ist, wenn die am höchsten besteuerten Erzeugnisse ihrer Art nach eingeführte Erzeugnisse sind (vgl. Urteil vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84, *Kommission/Dänemark*, Slg. 1986, 833, Randnr. 21).

87 Die Zusatzabgabe von 20 % kommt aber im Allgemeinen nur zu derjenigen NoV-Grundabgabe hinzu, die auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge erhoben wird, und nur ausnahmsweise zu derjenigen NoV-Grundabgabe, die auf rein inländische Vorgänge erhoben wird. Soweit diese Zusatzabgabe von 20 % bezwecken sollte, angebliche Wettbewerbsverfälschungen zu verhindern, ist daran zu erinnern, dass eine Abgabe, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielte, offensichtlich Artikel 90 EG zuwiderliefe.

88 Daher ist festzustellen, dass eine Abgabe wie die Zusatzabgabe von 20 % nicht mit Artikel 90 EG vereinbar ist.

89 Demnach ist auf den zweiten Teil der zweiten Frage zu antworten, dass Artikel 90 EG dahin auszulegen ist, dass er im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson der Erhebung eines Zuschlags von 20 % auf eine Abgabe mit den Merkmalen der im Ausgangsverfahren streitigen NoV-Grundabgabe entgegensteht.

Zum zweiten Teil der ersten Frage und zur dritten Frage

90 Angesichts der Antwort, die auf den zweiten Teil der zweiten Frage gegeben wurde, sind der zweite Teil der ersten Frage und die dritte Frage nicht zu beantworten.

## **Kosten**

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

**Aus diesen Gründen**

### **DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)**

**auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 20. September 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:**

**1. Die Artikel 39 EG und 12 EG stehen dem nicht entgegen, dass einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, eine Verbrauchsteuer wie die im Ausgangsverfahren streitige Normverbrauchs-Grundabgabe auferlegt wird.**

**2. Eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige Normverbrauchs-Grundabgabe ist eine inländische Abgabe, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG, sondern anhand des Artikels 90 EG zu prüfen ist.**

**3. Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Verbrauchsabgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Normverbrauchs-Grundabgabe nicht entgegensteht, soweit deren Beträge den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeuge genau widerspiegeln und die Erreichung des Zieles ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.**

**4. Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson der Erhebung eines Zuschlags von 20 % auf eine Abgabe mit den Merkmalen der im Ausgangsverfahren streitigen Normverbrauchs-Grundabgabe entgegensteht.**

**Skouris**

**Gulmann**

**Puissochet**

**Schintgen**

**Colneric**

**Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. April 2004.**

**Der Kanzler**

**Der Präsident**

**R. Grass**

**V. Skouris**