

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 13. Juli 2006<sup>1</sup>(1)

**Rechtssache C-290/05**

**Ákos Nádasdi**

**gegen**

**Vám- és Pénzügyi Minisztérium Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága**

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen möchte der Hajdú-Bihar Megyei Bíróság (Gericht des Komitats Hajdú-Bihar, Ungarn) wissen, ob eine nationale Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge mit Artikel 90 Absatz 1 EG vereinbar ist. Die betreffende Steuer wird auf jedes Fahrzeug bei der ersten Inbetriebnahme im Straßenverkehr in Ungarn erhoben und bemisst sich unabhängig vom Wert des Fahrzeugs nach seinen technischen Merkmalen und seiner Einstufung nach Umweltschutzerwägungen. Die Frage wird insbesondere im Hinblick auf die Erhebung dieser Steuer auf Gebrauchtwagen gestellt, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden.

**Einschlägiges Gemeinschaftsrecht**

2. Artikel 90 EG bestimmt:

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

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.“

3. Dieser Artikel und insbesondere sein Absatz 1 ist vom Gerichtshof in einer Reihe von Fällen speziell im Hinblick auf nationale Steuern auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen geprüft worden<sup>(2)</sup>. Diese Rechtsprechung ist gefestigt und gut bekannt, aber es dürfte sinnvoll sein, ihre wesentlichen Elemente in Erinnerung zu rufen. Bei der Betrachtung der Rechtsprechung ist im Auge zu behalten, dass, wenn der Verkaufspreis für einen beliebigen Gegenstand x Prozent Steuer enthält, wenn er neu ist, der Preis für den gebrauchten Gegenstand nach Wertverlust ebenfalls x Prozent *Rest* steuer enthält.

4. An erster Stelle ist das Urteil *Kommission/Dänemark*<sup>(3)</sup> zu nennen, das eine Steuer auf die Erstzulassung von Kraftfahrzeugen in Dänemark betraf. Für Neuwagen (die alle eingeführt wurden, weil es keine dänische Produktion gab) betrug der Steuersatz mehr als 100 % des

Preises. Für eingeführte Gebrauchtwagen betrug der Steuerwert 100 % des Preises für einen Neuwagen, wenn das Fahrzeug seit weniger als sechs Monaten, und 90 % dieses Preises, wenn es seit mehr als sechs Monaten zugelassen war. Beim Verkauf von bereits in Dänemark zugelassenen Kraftfahrzeugen war nicht erneut Zulassungssteuer zu entrichten.

5. Der Gerichtshof bemerkte, trotz fehlender dänischer Kraftfahrzeugproduktion gebe es in Dänemark einen Markt für Gebrauchtwagen. Ein Erzeugnis werde zu einer inländischen Ware, wenn es eingeführt und in den Verkehr gebracht worden sei. Eingeführte und an Ort und Stelle gekaufte Gebrauchtwagen seien gleichartige oder miteinander konkurrierende Erzeugnisse. Artikel 90 EG finde infolgedessen auf die Zulassungssteuer Anwendung, die auf eingeführte Gebrauchtwagen erhoben werde. Insoweit seien nicht nur der Satz der inländischen Abgabe, die einheimische und eingeführte Erzeugnisse belaste, sondern auch deren Bemessungsgrundlage und die Einzelheiten ihrer Erhebung zu berücksichtigen.

6. Der Gerichtshof räumte sodann ein, dass die hohe Steuer auf Neuwagen zwar zur Folge habe, dass derjenige Teil der Steuer, der noch im Wert eines Gebrauchtwagens enthalten sei, in Dänemark einer langsameren Abschreibung unterliege als in einigen anderen Mitgliedstaaten. Eine Steuer, die auf einen Steuerwert von mindestens 90 % des Wertes des entsprechenden Neuwagens erhoben werde, stelle aber immer noch eine eindeutig überhöhte Besteuerung eingeführter Gebrauchtwagen im Vergleich zum Restbetrag der Zulassungssteuer dar, die im Wert bereits zugelassener Gebrauchtwagen enthalten sei, die auf dem dänischen Markt gekauft worden seien. Daher liege eine diskriminierende Besteuerung eingeführter Gebrauchtwagen vor.

7. Im Urteil Nunes Tadeu(4) handelte es sich bei der streitigen Steuer um eine Einphasensteuer auf in Portugal zugelassene leichte Personenkraftfahrzeuge, die neu oder gebraucht nach Portugal eingeführt oder dort montiert oder hergestellt wurden. Die Steuer bemaß sich nach dem Hubraum des Fahrzeugs und nicht nach seinem Preis, aber für eingeführte Gebrauchtwagen, deren erste Zulassung mehr als zwei Jahre zurücklag, war eine Kürzung um 10 % vorgesehen.

8. Der Gerichtshof stellte fest, dass die streitige Steuer nicht bei Geschäften mit Gebrauchtwagen in Portugal anfalle, da sie nur einmal, bei der Erstzulassung des Fahrzeugs in Portugal, erhoben werde und ein Teil von ihr im Wert der bereits zugelassenen und auf dem portugiesischen Markt erworbenen Gebrauchtwagen enthalten bleibe.

9. Die Steuer auf einen eingeführten Gebrauchtwagen konnte jedoch unabhängig von seinem Alter und Gebrauchszustand niemals weniger als 90 % der auf einen Neuwagen erhobenen Steuer betragen, während der Steuerbetrag, der noch im Wert eines in Portugal gekauften Gebrauchtwagens enthalten war, geringer als dieser Betrag sein konnte, da dieser Steuerrestbetrag proportional zum Fahrzeugwert sank. Eine solche Steuer stellte daher im Verhältnis zu dem Steuerbetrag, der noch im Wert bereits zugelassener und später auf dem portugiesischen Markt gekaufter Gebrauchtwagen enthalten war, eine offensichtlich zu hohe Besteuerung eingeführter Gebrauchtwagen dar. Folglich diskriminierte sie eingeführte Gebrauchtwagen.

10. Um eine etwas komplexere Besteuerungsregelung ging es im Urteil Kommission/Griechenland(5). Eine besondere Verbrauchsteuer fiel beim ersten Erwerbsvorgang oder bei der Einfuhr eines Fahrzeugs an, und eine zusätzliche Abgabe war bei seiner Erstzulassung in Griechenland zu zahlen. Beide wurden in Form eines (nach Hubraum gestaffelten) Prozentsatzes des Preises erhoben. Bei eingeführten Gebrauchtwagen wurde der steuerliche Wert durch Verringerung des Preises entsprechender Neuwagen um 5 % je Nutzungsjahr, höchstens jedoch um 20 %, ermittelt. Außerdem wurden die Sätze der besonderen Verbrauchsteuer für Fahrzeuge mit umweltschonender Technik, die bestimmte Kriterien erfüllten, ermäßigt. Für eingeführte Gebrauchtwagen mit umweltschonender Technik konnten die

ermäßigten Sätze jedoch nicht in Anspruch genommen werden.

11. Im Hinblick auf die besondere Verbrauchsteuer und die zusätzliche Abgabe stellte der Gerichtshof fest, dass die Steuer auf eingeführte Gebrauchtwagen je Nutzungsjahr um nur 5 % des Gesamtbetrags der auf einen Neuwagen erhobenen Steuer verringert werde und unabhängig vom Alter des betreffenden Fahrzeugs 20 % nicht übersteigen dürfe. Im Gegensatz dazu sinke der im Wert eines in Griechenland gekauften Gebrauchtwagens enthaltene Rest der besonderen Verbrauchsteuer proportional zum Wertverlust des Fahrzeugs. Im Allgemeinen liege der jährliche Wertverlust von Fahrzeugen deutlich über 5 %, erst recht in den ersten Jahren, und setze sich über das vierte Jahr hinaus fort. Daraus folge, dass die Steuer, mit der die eingeführten Gebrauchtwagen belegt würden, im Regelfall höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert bereits zugelassener und auf dem griechischen Markt gekaufter Gebrauchtwagen enthalten sei.

12. Die griechische Regierung berief sich darauf, dass die Begrenzung der Verringerung auf 20 % durch das Bestreben gerechtfertigt sei, dem Inverkehrbringen alter, gefährlicher und umweltschädlicher Fahrzeuge entgegenzuwirken. Der Gerichtshof wies jedoch darauf hin, dass die Verfolgung eines solchen Zieles einen Mitgliedstaat nicht von der Beachtung des Diskriminierungsverbots in Artikel 90 EG befreie. Ein Steuersystem könne nur dann als mit dieser Bestimmung vereinbar angesehen werden, wenn seine Ausgestaltung es unter allen Umständen ausschließe, dass eingeführte Waren höher besteuert würden als einheimische Waren, und es daher auf keinen Fall diskriminierende Wirkungen habe(6).

13. Zur Ermäßigung der Steuersätze für Fahrzeuge mit umweltschonender Technik erklärte der Gerichtshof, dass ein Mitgliedstaat gegen Artikel 90 EG verstoße, wenn er für weniger umweltschädliche inländische Fahrzeuge Steuervorteile gewähre, dabei aber Fahrzeuge, die aus anderen Mitgliedstaaten stammten und die gleichen Kriterien erfüllten, von diesen Vorteilen ausschließe. Daran änderten auch eine Erklärung der Kommission, mit der solche Maßnahmen genehmigt würden, oder technische Schwierigkeiten bei der Feststellung, ob eingeführte Gebrauchtwagen die fraglichen Kriterien erfüllten, nichts.

14. Das Urteil Gomes Valente(7) betraf dieselbe Steuer wie das Urteil Nunes Tadeu, der Rechtsstreit hatte sich aber an einer Änderung entzündet, mit der die einheitliche Ermäßigung um 10 % für eingeführte Gebrauchtwagen, deren erste Zulassung mehr als zwei Jahre zurücklag, durch eine pauschale Tabelle ersetzt wurde, in der Ermäßigungen von 18 % nach einem Jahr Gebrauch bis zu 67 % nach acht Jahren Gebrauch vorgesehen waren.

15. Der Gerichtshof stellte fest, aus den Urteilen Kommission/Dänemark und Nunes Tadeu gehe nicht hervor, dass der tatsächliche Wertverlust nur mittels einer Bewertung oder eines Sachverständigengutachtens für jedes einzelne Fahrzeug berücksichtigt werden dürfe. Es könnte auch durch pauschale Tabellen anhand von Kriterien wie Alter, Kilometerstand, allgemeiner Zustand, Antriebsart, Fabrikat oder Modell des Fahrzeugs ein Wert der Gebrauchtfahrzeuge festgesetzt werden, der in aller Regel ihrem tatsächlichen Wert sehr nahe komme. Bei der Ausarbeitung solcher Tabellen könnte auf einen Preisspiegel oder eine Liste mit den üblichen Durchschnittspreisen Bezug genommen werden. Eine derartige Regelung sei jedoch nur dann mit Artikel 90 EG vereinbar, wenn sie so ausgestaltet sei, dass jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen sei.

16. Die pauschale Ermäßigungstabelle, um die es ging, beruhte nicht auf dieser Art von Kriterien. Sie konnte nicht gewährleisten, dass der Betrag der bei der Einfuhr eines Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat geschuldeten Steuer nicht den Betrag der Reststeuer überstieg, mit der ein bereits in Portugal zugelassenes gleichartiges Fahrzeug belastet war. Sie schloss daher nicht aus, dass eingeführte Erzeugnisse höher besteuert wurden als inländische Erzeugnisse.

17. Das Urteil Tulliasiamies und Antii Siilin(8) betraf eine finnische Kraftfahrzeugsteuer, die vor der Zulassung oder Inbetriebnahme eines Fahrzeugs zu zahlen war. Die zu entrichtende Steuer entsprach dem Steuerwert des Fahrzeugs abzüglich eines festen Betrages, belief sich jedoch auf mindestens 50 % des Steuerwerts. Die Steuer für einen eingeführten Gebrauchtwagen entsprach der für einen entsprechenden Neuwagen, vermindert um – von wenigen Ausnahmefällen abgesehen – 0,5 % für jeden vollen Kalendermonat ab dem Zeitpunkt, in dem das Fahrzeug sechs Monate in Gebrauch war, und für höchstens 150 Monate (also 75 % nach 12 ½ Jahren).

18. Der Gerichtshof führte aus, im Fall eines in Finnland bereits zugelassenen Gebrauchtwagens könne die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug vom offiziellen Importeur in dem Zeitpunkt, als es neu gewesen sei, auf der Grundlage des Anschaffungswerts des Neufahrzeugs bezahlt worden sein, der die Gewinnspanne des Importeurs nicht einschlieÙe. Im Gegensatz dazu sei die Kraftfahrzeugsteuer für die von einer Privatperson eingeführten Gebrauchtwagen auf der Grundlage des Preises ermittelt worden, den ein Verbraucher für ein gleichartiges Neufahrzeug bezahlen müsse und der im Allgemeinen höher sei als der vom offiziellen Importeur gezahlte Preis. Bei dieser Regelung lasse sich nicht vollständig ausschließen, dass für eingeführte Gebrauchtwagen in bestimmten Fällen eine Steuer zu entrichten sei, die höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtwagens enthalten sei. Deshalb verstoÙe sie insoweit gegen Artikel 90 EG.

19. Der Gerichtshof war der Auffassung, der Ansatz des Wertverlusts mit 0,5 % je Monat vom 7. bis 150. Monat trage nicht dem tatsächlichen Wertverlust des jeweiligen Gebrauchtwagens Rechnung und verletze daher Artikel 90 EG. Werde der tatsächliche Wertverlust allgemein und abstrakt anhand in nationalen Rechtsvorschriften festgelegter Kriterien bestimmt, sei zudem nach Artikel 90 EG diese Steuerregelung so auszugestalten, dass jede diskriminierende Wirkung ausgeschlossen sei. Dazu sei erforderlich, dass die Kriterien, auf denen die Berechnung beruhe, öffentlich bekannt gemacht würden und dass der Eigentümer eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtwagens die Möglichkeit habe, die Anwendung einer pauschalen Berechnungsmethode auf sein Fahrzeug anzufechten, so dass es sich als notwendig erweisen könne, die individuellen Merkmale des Fahrzeugs zu prüfen, um sicherzustellen, dass die festgesetzte Steuer nicht höher sei als die Reststeuer, die noch im Wert eines im Inland bereits zugelassenen gleichartigen Fahrzeugs enthalten sei.

20. Im Urteil Weigel(9) ging es um eine Normverbrauchsabgabe auf Fahrzeuge bei ihrer erstmaligen Zulassung in Österreich. Bemessungsgrundlage war entweder das Entgelt oder der gemeine Wert des Fahrzeugs. Der Steuersatz betrug grundsätzlich 2 % der Bemessungsgrundlage, vervielfacht mit einer definierten Kraftstoffverbrauchszahl(10), höchstens jedoch 16 %. Hinzu kam jedoch eine Zusatzabgabe von 20 % für den Fall, dass das Fahrzeug erstmalig in Österreich zugelassen wurde und kein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang vorlag.

21. Der Gerichtshof prüfte zunächst die Grundabgabe und kam zu dem Ergebnis, dass kein VerstoÙ gegen Artikel 90 EG vorliege, soweit – wie es offenbar der Fall war – die Methode zur Berechnung des gemeinen Wertes des Fahrzeugs den tatsächlichen Wertverlust der Fahrzeuge genau widerspiegele und die Erreichung des Zieles ermögliche, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten werde, der im Wert gleichartiger, in Österreich bereits zugelassener Gebrauchtwagen enthalten sei.

22. Zu der Zusatzabgabe von 20 % stellte der Gerichtshof dagegen fest, dass ein Kriterium für eine erhöhte Besteuerung, das per definitionem niemals auf gleichartige inländische Erzeugnisse anwendbar sei, nicht mit Artikel 90 EG vereinbar sein könne, weil es inländische Erzeugnisse von vornherein von der höheren Besteuerung ausnehme(11). Das Gleiche gelte, wenn die am höchsten besteuerten Erzeugnisse ihrer Art nach eingeführte Erzeugnisse seien(12). Die

Zusatzabgabe in Höhe von 20 % komme aber nur ausnahmsweise zur Grundabgabe auf rein inländische Vorgänge hinzu und verstoße daher gegen Artikel 90 EG.

23. Aus dieser Rechtsprechung lässt sich herleiten, dass eine nationale Abgabe, die nur einmal auf jedes Fahrzeug bei dessen Erstzulassung in einem Mitgliedstaat erhoben wird, nur dann mit Artikel 90 Absatz 1 EG vereinbar sein kann, wenn sie, soweit sie Gebrauchtwagen betrifft, so berechnet wird, dass eine Diskriminierung von Gebrauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten vermieden wird. Eine solche Steuer darf daher eingeführte Gebrauchtwagen nicht stärker belasten als in Höhe der Reststeuer, die in den Kosten eines gleichwertigen Fahrzeugs, das im selben Mitgliedstaat zu einem früheren Zeitpunkt erstmals zugelassen worden ist, enthalten ist.

24. Der Gerichtshof hat ferner festgestellt, dass die genauen Regeln für die Erhebung der Steuer bei der Beurteilung der Vereinbarkeit mit Artikel 90 EG berücksichtigt werden müssen, dass die Verfolgung von Zielen des Umweltschutzes einen Mitgliedstaat nicht von der Pflicht entbindet, eine Diskriminierung zu vermeiden, dass der Wertverlust nicht in jedem Einzelfall festgestellt werden muss, sondern anhand von Tarifen oder Tabellen ermittelt werden kann, die sachdienliche Kriterien verwenden, so dass eine gute Annäherung an den Wertverlust möglich ist, und dass es einem Eigentümer möglich sein muss, die Anwendung solcher Tarife oder Tabellen anzufechten, falls sie nicht die wirklichen Merkmale eines bestimmten Fahrzeugs berücksichtigen.

### **Einschlägiges nationales Recht**

25. Eine Voraussetzung für die Zulassung eines Personenkraftwagens oder eines Wohnmobils(13) zum Verkehr auf öffentlichen Straßen in Ungarn besteht darin, dass die Zulassungssteuer (*regisztrációs adó*) entrichtet sein muss.

26. Vor dem 1. Februar 2004 wurde auf solche Fahrzeuge Verbrauchsteuer (*fogyasztási adó*) erhoben. Es handelte sich um einen einmaligen Betrag, der im Verhältnis zum angemeldeten Wert berechnet wurde, und dieses Verhältnis bemaß sich nach bestimmten Verbrauchsmerkmalen des Fahrzeugs.

27. Vom erwähnten Zeitpunkt an wurde die Verbrauchsteuer durch das Gesetz Nr. CX/2003 (Gesetz über die Zulassungssteuer) durch die Zulassungssteuer ersetzt. Die Zulassungssteuer wird als Festbetrag für jede Fahrzeugkategorie erhoben. Die Fahrzeuge werden im Wesentlichen nach Motortyp(14) und Hubraum sowie nach einer Umweltschutzeinstufung(15) klassifiziert. Es gibt auch Klassen für „museale“ Fahrzeuge und „andere“ Fahrzeuge. Der Betrag der Steuer steht nicht im Zusammenhang mit dem Wert des Fahrzeugs. Die Steuer gilt ohne Unterschied für eingeführte Fahrzeuge (unabhängig davon, ob es sich um Neu? oder um Gebrauchtwagen handelt) und für in Ungarn hergestellte Fahrzeuge.

28. In der mündlichen Verhandlung stellte sich heraus, dass mit Wirkung vom 1. Januar 2006 – und damit nach dem im vorliegenden Fall maßgeblichen Zeitraum – eine abgestufte Ermäßigung des zu entrichtenden Steuerbetrags eingeführt worden ist(16), die von der Zahl der Monate abhängt, die zwischen der erstmaligen Inbetriebnahme des Fahrzeugs im Straßenverkehr und der Einleitung des Verwaltungsverfahrens über die Entrichtung der Steuer verstrichen sind. Die Ermäßigung variiert zwischen 3 % (bei weniger als zwei Monaten) und 66 % (bei mehr als 25 Jahren).

29. Es werden noch weitere Steuern (einschließlich einer jährlichen Steuer) auf Kraftfahrzeuge erhoben, um die es jedoch in der vorliegenden Rechtssache nicht geht.

### **Das Ausgangsverfahren und der Vorlagebeschluss**

30. Am 2. Mai 2004 kaufte Herr Nádasi in Deutschland für 6 000 Euro einen gebrauchten Pkw der Marke Volkswagen, Typ Passat, und am 13. Mai 2004 stellte er einen Antrag auf Festsetzung der Zulassungssteuer für das Fahrzeug. Am 14. Mai 2004 wurde die Steuer auf 150 000 HUF (rund 600 Euro) festgesetzt und sofort gezahlt.

31. Ebenfalls am 14. Mai 2004 wurde jedoch eine deutliche Erhöhung der Zulassungssteuer wirksam<sup>(17)</sup>. Am 11. November 2004 hoben die Steuerbehörden deshalb die ursprüngliche Festsetzung auf, setzten die Steuer stattdessen auf 390 000 HUF (rund 1 550 Euro) fest und verlangten von Herrn Nádasi die Zahlung der Differenz in Höhe von 240 000 HUF (rund 950 Euro).

32. Herr Nádasi hat beim vorlegenden Gericht die gerichtliche Überprüfung dieser Neufestsetzung beantragt. Er wendet sich gegen den Zeitpunkt, in dem die Erhöhung der Zulassungssteuer in Kraft getreten ist, bezogen auf den Zeitpunkt, in dem er das betreffende Fahrzeug erworben und dessen Zulassung beantragt hat. Im nationalen Verfahren macht er keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht geltend.

33. Das vorlegende Gericht hält sich jedoch für verpflichtet, von Amts wegen Gemeinschaftsrecht anzuwenden, und hegt Zweifel an der Vereinbarkeit der ungarischen Zulassungssteuer mit Artikel 90 EG. Es führt aus, dass es sich bei im Ausland erworbenen Gebrauchtwagen und solchen, die schon vor dem 1. Februar 2004 in Ungarn zugelassen worden seien, um „gleichartige“ Waren handle und dass die Zulassungssteuer auf eingeführte Gebrauchtwagen höher sein dürfte als die Reststeuer auf gleichartige inländische Gebrauchtwagen. Es stelle sich die Frage, ob die Zulassungssteuer den Kauf inländischer Gebrauchtwagen attraktiver mache und dadurch eine Diskriminierung in Bezug auf den Absatz in anderen Mitgliedstaaten erworbener Gebrauchtwagen schaffe. Das nationale Gericht erklärt ferner, dass es in diesem Verfahren als Gericht des (ersten und) letzten Rechtszugs entscheide und daher zur Anrufung des Gerichtshofes verpflichtet sei.

34. Die Fragen des vorlegenden Gerichts lauten:

1. Dürfen die Mitgliedstaaten ungeachtet des Artikels 90 Absatz 1 EG eine Steuer auf Gebrauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten beibehalten, die den Wert des Wagens überhaupt nicht berücksichtigt und deren Höhe sich ausschließlich nach technischen Merkmalen der Wagen (Motortyp, Hubraum) und einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet?

2. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist das im vorliegenden Verfahren anwendbare Gesetz Nr. CX/2003 über die Zulassungssteuer in Bezug auf importierte Gebrauchtwagen mit Artikel 90 Absatz 1 EG vereinbar, obwohl für Wagen, die schon vor dessen Inkrafttreten in Ungarn in Betrieb genommen worden waren, keine Zulassungssteuer gezahlt werden musste?

35. Die ungarische und die polnische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Herr Nádasi, die ungarische Regierung und die Kommission haben in der Sitzung vom 1. Juni 2006 mündliche Ausführungen gemacht.

## **Würdigung**

### *Zulässigkeit*

36. Die ungarische Regierung trägt vor, dass die Vorlage unzulässig sei, weil in ihr nicht erläutert werde, warum eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Entscheidung der Frage erforderlich sei, über die das vorlegende Gericht zu befinden habe, nämlich den Zeitpunkt, in dem die Erhöhung der Zulassungssteuer in Kraft getreten sei. Die Auslegung habe hierfür auch keine

Bedeutung. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Erhöhung und deren Anwendung auf den Erwerb eines Fahrzeugs zu einem bestimmten Zeitpunkt richteten sich ausschließlich nach nationalem Recht.

37. Richtig ist, dass die Feststellung des Zeitpunkts, in dem die Erhöhung der ungarischen Zulassungssteuer in Kraft getreten ist, und ihre Anwendung auf den Erwerb oder die Zulassung des Fahrzeugs in einem bestimmten Zeitpunkt als offenbar einzige Punkte, die zwischen Herrn Nádasi und der Steuerbehörde streitig sind, in keiner Weise von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängen.

38. Bereits 1978 stellte der Gerichtshof jedoch im Urteil Simmenthal(18), einer Rechtssache, die eine schon für gemeinschaftsrechtswidrig erklärte nationale Gebühr betraf, fest, dass „jeder im Rahmen seiner Zuständigkeit angerufene staatliche Richter verpflichtet ist, das Gemeinschaftsrecht uneingeschränkt anzuwenden und die Rechte, die es dem Einzelnen verleiht, zu schützen, indem er jede möglicherweise entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts ... unangewendet lässt“. Diese Feststellung ist im Laufe der Jahre in einer Reihe von Bereichen immer wieder bestätigt worden, zuletzt im Urteil Mangold(19).

39. Indem Artikel 90 Absatz 1 EG die diskriminierende Besteuerung verbietet, verleiht er den Einzelnen den Anspruch, keiner solchen Besteuerung unterworfen zu werden, ein Anspruch, der von den nationalen Gerichten geschützt werden muss(20).

40. Ist irgendein Teil des ungarischen Gesetzes über die Zulassungssteuer nach Artikel 90 Absatz 1 EG verboten, dann ist das nationale Gericht folglich verpflichtet, diesen Teil des Gesetzes(21) zumindest in Rahmen seiner Zuständigkeit unangewendet zu lassen.

41. Mir ist nicht bewusst, dass der Gerichtshof jemals so weit gegangen wäre, von einem nationalen Gericht zu verlangen, die Frage der Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht in einem Verfahren, in dem diese Frage nicht vor ihm aufgeworfen wurde, von Amts wegen aufzugreifen(22). Tatsächlich hieße dies, den nationalen Gerichten eine praktisch untragbare Last aufzuerlegen, da sie so in fast jedem Fall jede einzelne Vorschrift, die sie anzuwenden hätten, im Licht des Gemeinschaftsrechts in seiner ganzen Breite überprüfen müssten.

42. Gleichwohl hindert keine Bestimmung des Gemeinschaftsrechts ein nationales Gericht daran, eine solche Frage von Amts wegen aufzuwerfen. Nur wenn eine nationale Regelung diese Vorgehensweise untersagte, würde es schwierig werden, und in diesem Fall könnte es notwendig sein, dem Gerichtshof eine Frage nach der Rechtmäßigkeit dieser nationalen Regelung vorzulegen(23). Im vorliegenden Fall gibt es jedoch keinen Anhaltspunkt für irgendeine Regelung, die das vorliegende Gericht daran hindern könnte, die Frage zu prüfen, die es aufgeworfen hat und zu der es den Gerichtshof um Antwort ersucht.

43. Deshalb besteht meines Erachtens kein Grund, eine Antwort auf die vorgelegten Fragen zu verweigern, die zudem eindeutig nicht hypothetisch, sondern für den vor dem nationalen Gericht anhängigen Fall von Bedeutung sind.

#### *Die richtige Vergleichsgruppe*

44. Um die streitige Zulassungssteuer im Licht von Artikel 90 Absatz 1 EG zu beurteilen, muss festgestellt werden, ob sie, wenn sie auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen erhoben wird, die inländische Besteuerung „gleichartiger inländischer Waren“ übersteigt.

45. Das vorliegende Gericht ist der Ansicht, es bestehe Wettbewerb zwischen a) Gebrauchtwagen, die nach Einführung der *Zulassungssteuer* am 1. Februar 2004 aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt worden seien und auf die diese Steuer in voller Höhe erhoben werde, und b) Gebrauchtwagen, die vor diesem Zeitpunkt im Straßenverkehr in Ungarn in Betrieb genommen worden seien, auf die die vorherige *Verbrauchssteuer* erhoben worden sei und deren aktueller Wert einen Restanteil dieser Verbrauchssteuer enthalte.

46. Die Kommission führt dagegen aus, dass die beiden so definierten Kategorien im Rahmen von Artikel 90 EG keine geeigneten Vergleichsgruppen seien. Die ungarische Regierung betont, dass es wegen der unterschiedlichen Bemessungsgrundlage der beiden Steuern schwierig sei, einen Vergleich anzustellen, stimmt aber mit dem vorlegenden Gericht darin überein, dass gleichwohl bei jedem Vergleich geprüft werden muss, ob die betreffende steuerliche Regelung über einen bestimmten Zeitraum (der hier sowohl den Zeitraum einschließt, in dem vor Einführung der Zulassungssteuer Verbrauchssteuer erhoben worden sei, als auch den Zeitraum seit Einführung einer progressiven Ermäßigung nach dem Alter der Gebrauchtwagen) Fahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten diskriminiert.

47. In dieser Hinsicht stimme ich der Kommission zu.

48. Führt ein Mitgliedstaat eine Steuer ein, die anlässlich der erstmaligen Inbetriebnahme eines Fahrzeugs im Straßenverkehr erhoben wird, dann betrifft diese Steuer unabhängig davon, ob es sich um Neuwagen oder um Gebrauchtwagen handelt, nur Fahrzeuge, die nach Einführung der Steuer erstmalig im Straßenverkehr in Betrieb genommen werden. Was Gebrauchtwagen angeht, kann sie grundsätzlich nur für solche gelten, die aus dem Ausland eingeführt werden. Diese werden zwangsläufig mit höheren Steuern belastet als Gebrauchtwagen, die bereits in dem Mitgliedstaat im Straßenverkehr in Betrieb genommen worden waren, bevor die Steuer eingeführt wurde, und auf die per definitionem keine Steuer zu entrichten ist<sup>(24)</sup>. Würden die beiden Kategorien im Rahmen von Artikel 90 EG als gleichartig angesehen, wäre es einem Mitgliedstaat niemals möglich, eine solche Steuer einzuführen. Ebenso wäre es unmöglich, den Steuersatz anzuheben oder irgendeinen Schritt mit gleicher Wirkung zu ergreifen, z. B. eine Änderung der Steuersystematik.

49. Artikel 90 EG dient aber nicht dazu, einen Mitgliedstaat an der Einführung neuer Steuern oder der Änderung des Satzes oder der Systematik bestehender Steuern zu hindern, sondern soll gewährleisten, dass sie in nicht diskriminierender Art und Weise sowohl auf inländische als auch auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Waren angewandt werden. Festzustellen ist vielmehr, ob sich die streitige Steuer auf Gebrauchtwagen, die bereits im Straßenverkehr des Mitgliedstaats in Betrieb genommen worden sind, und auf solche, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden, unterschiedlich auswirkt. Um dies zutreffend zu beurteilen, ist eine gesonderte Betrachtung auf der Grundlage des Steuersatzes oder der Steuersätze vorzunehmen, die zum maßgeblichen Zeitpunkt galten, und nicht ein Vergleich mit anderen Steuern oder Sätzen.

50. Folglich ist im vorliegenden Fall die Wirkung der *Zulassungssteuer* auf Gebrauchtwagen, die neu aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, mit der Wirkung der *restlichen Zulassungssteuer* auf gleichartige Gebrauchtwagen zu vergleichen, die bereits in Ungarn zugelassen sind und mit derselben Steuer schon in einem früheren Stadium belastet wurden. Ein Vergleich mit Gebrauchtwagen, die schon in Ungarn zugelassen sind und deren Wert *restliche Verbrauchssteuer* enthält, ist bedeutungslos. Außerdem muss im Ausgangsverfahren das nationale Gericht die Zulassungssteuer beurteilen, wie sie im Zeitpunkt ihrer Erhebung auf Herrn Nádasdis Fahrzeug galt. Der späteren Einführung einer gestuften Ermäßigung kann deshalb ebenfalls keine Bedeutung zukommen.

51. Richtig ist, dass für den Vergleich zwischen dem vollen Betrag einer Steuer mit dem Restbetrag derselben Steuer nach einem Zeitraum, in dem ein Wertverlust eingetreten ist, die Annahme erforderlich ist, dass ein solcher Zeitraum verstrichen ist. Richtig ist auch, dass in dem Zeitpunkt, in dem eine neue Steuer oder ein neuer Steuersatz eingeführt wird, tatsächlich kein solcher Zeitraum vergangen sein kann. Hier muss das nationale Gericht die ungarische Zulassungssteuer beurteilen, wie sie an dem Tag galt, als ein neuer Satz eingeführt wurde. Hierzu muss es eine theoretische Vorausberechnung vornehmen und feststellen, ob in Anbetracht dessen eine diskriminierende Besteuerung von Gebrauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten vorliegt. Die Beurteilung einer Steuer, wie sie in einem bestimmten Zeitpunkt gilt, würde verfälscht, wenn spätere Änderungen des Steuersystems berücksichtigt würden(25).

#### *Zu den Vorlagefragen*

52. Das nationale Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob Artikel 90 EG eine Steuer auf Gebrauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten verbietet, deren Höhe sich ausschließlich nach technischen Merkmalen der Wagen und einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet und den Wert des Wagens nicht berücksichtigt.

53. Artikel 90 EG betrifft jedoch nicht die Bemessungsgrundlage einer Steuer als solche. Er gilt nur insoweit, als die nationale Steuer dazu führen kann, dass Waren aus anderen Mitgliedstaaten höher besteuert werden als gleichartige inländische Waren. Wie der Gerichtshof im Urteil Outokumpu(26) festgestellt hat, „beschränkt ... das Gemeinschaftsrecht ... nicht die Freiheit der Mitgliedstaaten, ein differenziertes Steuersystem für bestimmte, sogar im Sinne von Artikel [90 EG] gleichartige Erzeugnisse nach Maßgabe objektiver Kriterien, wie der Art der verwendeten Ausgangsstoffe oder der angewandten Herstellungsverfahren, zu errichten. Solche Differenzierungen sind jedoch mit dem Gemeinschaftsrecht nur vereinbar, wenn sie 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.“

54. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die im Jahr 2004 eingeführte ungarische Zulassungssteuer mit Artikel 90 Absatz 1 EG vereinbar ist, soweit sie eingeführte Gebrauchtwagen belastet, nicht aber Gebrauchtwagen, die schon vor Einführung der Zulassungssteuer in Ungarn in Betrieb genommen worden waren.

55. Wie ich jedoch oben erklärt habe, ist ein solcher Vergleich im Rahmen von Artikel 90 EG bedeutungslos. Vielmehr ist die Wirkung der Zulassungssteuer auf Gebrauchtwagen, die neu aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt werden, mit der Wirkung der restlichen Zulassungssteuer auf gleichartige Gebrauchtwagen zu vergleichen, die bereits in Ungarn zugelassen sind und mit derselben Steuer schon in einem früheren Stadium belastet wurden.

56. Ich schlage daher vor, die Vorlagefragen umzustrukturieren und neu zu formulieren, um dem nationalen Gericht eine sachdienliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts an die Hand zu geben.

57. Erstens: Ist eine Steuer wie die ungarische Zulassungssteuer grundsätzlich mit Artikel 90 EG vereinbar, soweit sie auf die Zulassung eines aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtwagens in Ungarn erhoben wird, aber in einem früheren Stadium auf einen bereits in Ungarn zugelassenen Gebrauchtwagen erhoben worden ist?

58. Zweitens: Kommt es für die Antwort auf die erste Frage darauf an, dass sich die Höhe der Zulassungssteuer ausschließlich nach technischen Merkmalen der Wagen und einer Einstufung

nach Umweltschutzerwägungen richtet und den Wert des Wagens nicht berücksichtigt?

### *Grundsätzliche Vereinbarkeit*

59. Der Ansatz, den der Gerichtshof in seiner einschlägigen Rechtsprechung bis dato gewählt hat(27), führt meines Erachtens zu dem unvermeidlichen Ergebnis, dass die Methode zur Berechnung der Zulassungssteuer dadurch, dass sie bei aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Gebrauchtwagen nicht den Wertverlust berücksichtigt, diese Gebrauchtwagen gegenüber solchen diskriminiert, die bereits in Ungarn zugelassen sind und mit derselben Steuer schon in einem früheren Stadium belastet wurden.

60. Um zu dieser Beurteilung zu gelangen, müssen Fahrzeuge verglichen werden, die unter allen anderen relevanten Gesichtspunkten als dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme im Straßenverkehr in Ungarn gleichartig sind. Die Zulassungssteuer wird aufgrund bestimmter fester Kriterien festgesetzt – insbesondere Motortyp, Hubraum und Umweltschutzeinstufung. Beispielsweise war der Steuersatz für Herrn Nádasdis Fahrzeug entweder der für einen Benzinmotor mit 1 601 bis 1 800 cm<sup>3</sup> oder der für einen Dieselmotor mit 1 701 bis 2 000 cm<sup>3</sup>, bei einer Umweltschutzeinstufung von 5 oder höher. Ebenso muss der Vergleich zwischen Fahrzeugen stattfinden, die dieselben Merkmale des Wertverlusts aufweisen – die je nach Modell, Alter und Kilometerstand variieren.

61. Behält man diese Faktoren im Auge, so hat ein Fahrzeug, auf das im Mai 2004 in Ungarn Zulassungssteuer entrichtet worden ist, bis Dezember 2005(28) einen erheblichen Teil seines Wertes – sagen wir 30 % – verloren, wenn es möglicherweise für 70 % seines ursprünglichen Preises verkauft wird, worin restliche 70 % der Zulassungssteuer enthalten sind, die für seine nach Treibstoff, Hubraum und Umweltschutzeinstufung bestimmte Kategorie galt. Ein Fahrzeug desselben Typs, Alters und Kilometerstands mit denselben anderen Merkmalen, das in einem anderen Mitgliedstaat gebraucht gekauft und im Dezember 2005 in Ungarn zugelassen worden ist, wird jedoch mit 100 % der Zulassungssteuer für diese Kategorie belastet. Die Steuer belastet eingeführte Gebrauchtwagen somit stärker als gleichartige Gebrauchtwagen, die bereits in Ungarn zugelassen sind und mit derselben Steuer schon in einem früheren Stadium belastet wurden.

62. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verstößt dies grundsätzlich gegen Artikel 90 EG.

### *Zur Bemessungsgrundlage*

63. Die ungarische und die polnische Regierung betonen, dass die ungarische Zulassungssteuer im Wesentlichen eine Umweltsteuer sei, da ihre Höhe ausschließlich von Motortyp, Hubraum und Umweltschutzeinstufung abhängt. „Ein hohes Maß an Umweltschutz und Verbesserung der Umweltqualität“ sei eines der grundlegenden, in Artikel 2 EG niedergelegten Ziele der Europäischen Gemeinschaft.

64. Polen verweist außerdem auf Initiativen der Gemeinschaft mit dem Ziel der Förderung des Umweltschutzes bei der Nutzung von Kraftfahrzeugen, wie z. B. die Richtlinie 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. September 2000 über Altfahrzeuge(29) und den Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen(30) sowie die Feststellung des Gerichtshofes im Urteil Outokumpu(31), wonach Artikel 90 EG es nicht verbietet, dass der Satz einer inländischen Steuer (in dem betreffenden Fall auf Elektrizität) je nach der Art der Erzeugung und den verwendeten Ausgangsstoffen unterschiedlich ist, sofern für diese Differenzierung ökologische Gründe maßgebend sind.

65. Beide Regierungen vertreten daher nicht nur die Auffassung, dass die Zulassungssteuer mit

dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei, sondern sind auch der Ansicht, dass eine Entscheidung des Gerichtshofes zu Ungunsten dieser Steuer darauf hinausliefe, einen Mitgliedstaat an der Verfolgung der Ziele zu hindern, die mit dem Vertrag und von den Gemeinschaftsorganen angestrebt würden.

66. Ich kann dem nicht zustimmen. Der Zweck von Artikel 90 EG besteht im Verbot jeder inländischen Besteuerung, durch die unter sonst gleichen Umständen Waren aus anderen Mitgliedstaaten stärker besteuert werden als gleichartige inländische Waren. Eine Steuer ist von diesem Verbot nicht schon deswegen ausgenommen, weil sie zusätzlich zu ihrem Hauptzweck der Erzielung von Einnahmen umweltfreundliche Waren oder Verhaltensweisen fördern soll. Wird mit ihr ein solches Ziel verfolgt, muss dies im Gegenteil so geschehen, dass inländische Waren nicht weniger belastet werden als aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Waren.

67. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes geht nämlich hervor, dass eine Steuer wie die, um die es in den Rechtssachen Nunes Tadeu und Gomes Valente(32) ging und die eine deutliche Ähnlichkeit mit der im vorliegenden Fall streitigen Zulassungssteuer aufwies, gegen Artikel 90 EG verstößt und dass Umweltschutzwägungen wie denen, die in der Rechtssache Kommission/Griechenland(33) angeführt wurden, so Rechnung getragen werden muss, dass Waren aus anderen Mitgliedstaaten nicht diskriminiert werden.

68. Den Mitgliedstaaten ist es zwar grundsätzlich freigestellt, Kraftfahrzeuge nach den Umweltkriterien zu besteuern, die sie für die geeignetsten halten, und wenn es um Ziele des Umweltschutzes geht, braucht auch keine Verbindung zwischen der Höhe der betreffenden Steuer und dem Preis des Fahrzeugs zu bestehen. Sind aber Zweck und Grundlage der Steuer am Umweltschutz ausgerichtet und unabhängig vom Wert des Fahrzeugs, warum sollte es dann das Gemeinschaftsrecht erfordern, dass bei der Besteuerung von Gebrauchtwagen der Wertverlust berücksichtigt wird? Man könnte meinen, dass eine solche Anforderung der Freiheit der Mitgliedstaaten zuwiderläuft, indem sie die Höhe der Steuer zwangsläufig an den Preis des jeweiligen Fahrzeugs koppelt.

69. Diese Ansicht hält jedoch einer genaueren Prüfung nicht stand. Die Art der Steuer, um die es geht, wird nur einmal erhoben, nämlich im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs zum Betrieb im Straßenverkehr in dem betreffenden Mitgliedstaat und damit in den weitaus meisten Fällen bei oder sehr kurz nach seinem Erwerb durch einen in diesem Staat Ansässigen. Eine solche Steuer wird Teil des Kapitalwerts des Fahrzeugs, und dies ist der Gesichtspunkt, der im Auge behalten werden muss, wenn ihre Wirkung auf konkurrierende Waren aus anderen Mitgliedstaaten beurteilt wird. Andere Arten von Umweltsteuern wären anders zu beurteilen. Regelmäßig zu entrichtende Steuern z. B. gehören eher zu den laufenden Kosten eines Fahrzeugs als zu seinem Kapitalwert, so dass ein Verlust dieses Wertes nicht berücksichtigt zu werden braucht.

70. Es ist nicht Sache des Gerichtshofes, zu entscheiden, wie Ungarn sein System der Kraftfahrzeugbesteuerung organisieren sollte, um seinen Bemühungen um den Umweltschutz zum Erfolg zu verhelfen und gleichzeitig sicherzustellen, dass bereits in Ungarn zugelassene Gebrauchtwagen und solche, die nach Einfuhr aus einem anderen Mitgliedstaat dort erstmals im Straßenverkehr in Betrieb genommen werden, gleichbehandelt werden.

71. Es gibt jedoch eindeutig Möglichkeiten, Erwägungen des Umweltschutzes mit solchen der Gleichbehandlung zu versöhnen. Sofern Ungarn eine Einphasensteuer beibehält, die bei der erstmaligen Inbetriebnahme des jeweiligen Fahrzeugs erhoben wird, kann es z. B. einen bestimmten Mechanismus, wie etwa die pauschalen Steuertabellen, vorsehen, auf die in der Rechtssache Gomes Valente Bezug genommen wird(34), gegebenenfalls mit der Möglichkeit einer Anfechtung und der Prüfung im Einzelfall, von der in der Rechtssache Tulliasiamies die

Rede ist<sup>(35)</sup>. Alternativ muss es jedem Mitgliedstaat freistehen, ein System einzuführen, das ausschließlich auf einer jährlichen Kraftfahrzeugsteuer beruht, wie dasjenige, das im Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie über die Besteuerung von Personenkraftwagen skizziert ist<sup>(36)</sup> (unabhängig davon, ob dieser Vorschlag letztlich angenommen wird oder nicht).

#### *Begrenzung der zeitlichen Wirkungen des Urteils*

72. Schließlich ersucht Polen den Gerichtshof in seinen schriftlichen Erklärungen, im Fall eines Urteils, mit dem eine Abgabe wie die fragliche Zulassungssteuer für unvereinbar mit Artikel 90 Absatz 1 EG erklärt wird, die zeitliche Wirkung dieses Urteils zu begrenzen. Ungarn stellte in der mündlichen Verhandlung denselben Antrag.

73. Nach ständiger Rechtsprechung wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Die Gerichte können und müssen die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse anwenden, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind<sup>(37)</sup>.

74. Der Gerichtshof hat seine Praxis bei der Begrenzung der zeitlichen Wirkung solcher Urteile zuletzt wie folgt dargelegt:

„Der Gerichtshof kann sich nur ausnahmsweise in Anwendung eines allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit, der zur Gemeinschaftsrechtsordnung gehört, veranlasst sehen, die Möglichkeit für jeden Betroffenen zu beschränken, sich auf eine vom Gerichtshof ausgelegte Bestimmung zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen ...

Außerdem entspricht es ständiger Rechtsprechung, dass die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat ergeben können, für sich allein nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils rechtfertigen ...

Der Gerichtshof hat auf diese Lösung nur unter ganz bestimmten Umständen zurückgegriffen, wenn die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und außerdem wenn sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen bestand, zu der eventuell auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission der Europäischen Gemeinschaften beigetragen hatte ...“<sup>(38)</sup>

75. Soll dem Antrag im vorliegenden Fall stattgegeben werden, muss deshalb erstens das Kriterium „gutgläubig“ erfüllt sein.

76. In der mündlichen Verhandlung hat Ungarn erklärt, dass vom 1. Mai 2004 bis zum 31. Dezember 2005 auf mehr als 80 000 aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen gutgläubig Zulassungssteuer entrichtet worden sei. Keine Ausführungen machte Ungarn dagegen zum Bestehen einer objektiven, bedeutenden Unsicherheit<sup>(39)</sup> hinsichtlich der Tragweite von Artikel 90 EG oder zum Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission, das Ungarn hätte glauben machen können, dass eine solche Unsicherheit existierte. Ich bin deshalb nicht davon überzeugt, dass das erste Kriterium erfüllt ist.

77. Was das zweite Kriterium – das Bestehen schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen

auf den betroffenen Mitgliedstaat – angeht, hat die ungarische Regierung in der mündlichen Verhandlung Zahlen vorgelegt, nach denen sich die Einnahmen aus der Zulassungssteuer auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen auf insgesamt rund 29 Milliarden HUF (116 Mio. Euro) belaufen, was ihren Angaben zufolge 0,6 % der jährlichen Staatseinnahmen ausmacht. Sie räumte ein, dass nicht der gesamte Betrag erstattet werden müsste, sondern nur der Teil, der sich nach Berücksichtigung des Wertverlusts als zu viel berechnet herausstellen würde. Sie betonte allerdings die Verwaltungskosten, die mit der Bearbeitung einer so großen Zahl von Einzelfällen und insbesondere mit der Identifizierung all derer verbunden seien, die einen Erstattungsanspruch hätten.

78. Die Pflicht zur Steuererstattung wäre eine finanzielle Folge der von mir vorgeschlagenen Entscheidung. Als solche würde sie normalerweise nicht die Begrenzung der zeitlichen Wirkung dieser Entscheidung rechtfertigen. Außerdem meine ich nicht, dass die Erstattungspflicht als schwerwiegende, diese Begrenzung rechtfertigende wirtschaftliche Auswirkung angesehen werden kann. Denn der Betrag, um den es geht, liegt wahrscheinlich erheblich unter den angegebenen 0,6 % der Staatseinnahmen. Die Erstattung kann sich nur auf den zu viel berechneten Teil beziehen, und entgegen den Befürchtungen der ungarischen Regierung verlangt das Gemeinschaftsrecht von einem Mitgliedstaat nicht, all diejenigen ausfindig zu machen, die die überhohte Abgabe zu tragen hatten, sondern nur, den überzahlten Teil denjenigen zu erstatten, die ihn beanspruchen.

79. Ebenso wenig ist anzunehmen, dass der Verwaltungsaufwand zur Feststellung des im Einzelfall geschuldeten Betrages übermäßig ist. Grundsätzlich sollte es ausreichen, ein System pauschaler Steuertabellen zu schaffen, das auf sachdienlichen Kriterien beruht und das angefochten und im Einzelfall überprüft werden kann(40).

80. Folglich ist meines Erachtens das Bestehen einer Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen auf Ungarn nicht nachgewiesen, und ich kann im vorliegenden Fall keine Gründe für eine Begrenzung der zeitlichen Wirkung des Urteils erkennen.

81. Ich möchte abschließend bemerken, dass es überraschend ist, dass es die polnische und nicht die ungarische Regierung war, die diesen Punkt im vorliegenden Verfahren angesprochen hat. Da jede zeitliche Begrenzung auf einer Beurteilung der Lage – Bestehen von Gutgläubigkeit und Gefahr ernster Schwierigkeiten – gerade in dem betroffenen Mitgliedstaat beruhen muss, hielte ich es grundsätzlich nicht für wünschenswert, eine solche Begrenzung auf alleinigen Antrag eines anderen Mitgliedstaats zu gewähren.

## **Ergebnis**

82. Nach alledem sollte der Gerichtshof meines Erachtens die vom Hajdú-Bihar Megyei Bíróság vorgelegten Fragen wie folgt beantworten:

1. Um festzustellen, ob eine Steuer auf die erstmalige Inbetriebnahme von Kraftfahrzeugen im Straßenverkehr eines Mitgliedstaats mit Artikel 90 Absatz 1 EG vereinbar ist, soweit sie auf Gebrauchtwagen erhoben wird, ist die Wirkung dieser Steuer auf den Preis von neu aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Gebrauchtwagen mit der Wirkung des Restbetrags der Steuer auf den Preis für gleichartige Gebrauchtwagen zu vergleichen, die bereits im Straßenverkehr des ersten Mitgliedstaats in Betrieb genommen und mit derselben Steuer schon in einem früheren Stadium belastet worden sind. Ein Vergleich mit Gebrauchtwagen, die schon vor der Einführung dieser Steuer in dem Mitgliedstaat in Betrieb genommen worden waren, ist bedeutungslos.

2. Eine Steuer auf die erstmalige Inbetriebnahme von Gebrauchtwagen im Straßenverkehr eines Mitgliedstaats, bei deren Bemessung der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs nicht

berücksichtigt wird, so dass sie bei ihrer Anwendung auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen den Betrag der Reststeuer übersteigt, die im Wert gleichartiger Gebrauchtwagen enthalten ist, die bereits im Inland zugelassen sind, verstößt in Höhe dieses übersteigenden Teils gegen Artikel 90 Absatz 1 EG.

3. Der Verstoß wird nicht dadurch beseitigt, dass mit der fraglichen Steuer Ziele des Umweltschutzes verfolgt werden sollen oder dass sie ausschließlich aufgrund objektiver, dem Umweltschutz dienender Kriterien erhoben wird.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Die in Artikel 90 EG enthaltenen Verbote befanden sich vorher in Artikel 95 EG-Vertrag, auf den in der früheren Rechtsprechung Bezug genommen wird. Aus Gründen der Einheitlichkeit werde ich dennoch in allen folgenden Ausführungen die gegenwärtige Nummerierung verwenden.

3 – Urteil des Gerichtshofes vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Slg. 1990, I-4509, insbesondere Randnrn. 17 bis 21).

4 – Urteil des Gerichtshofes vom 9. März 1995 in der Rechtssache C-345/93 (Slg. 1995, I-479, insbesondere Randnrn. 4, 10 und 13 bis 15).

5 – Urteil des Gerichtshofes vom 23. Oktober 1997 in der Rechtssache C-375/95 (Slg. 1997, I-5981, insbesondere Randnrn. 3 bis 5, 21 bis 23, 28, 29, 40 und 43 bis 47).

6 – Vgl. auch Urteil des Gerichtshofes vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-90/94, (Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085, Randnr. 34).

7 – Urteil des Gerichtshofes vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-393/98 (Slg. 2001, I-1327, insbesondere Randnrn. 7, 24 bis 26, 28 bis 30 und 37).

8 – Urteil des Gerichtshofes vom 19. September 2002 in der Rechtssache C-101/00 (Slg. 2002, I-7487, insbesondere Randnrn. 5, 6, 57, 60, 61, 78 bis 80 und 85 bis 89).

9 – Urteil des Gerichtshofes vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01 (Slg. 2004, I-4981, insbesondere Randnrn. 23, 40, 65 bis 81, 86 und 87).

10 – Nämlich „mit dem um 3 Liter (bei Dieselfahrzeugen um 2 Liter) verminderten Kraftstoffverbrauch in Litern [auf 100 km], wobei der Gesamtverbrauch gemäß MVEG-Zyklus nach der EU-Richtlinie 80/1268 in der Fassung 93/116 zugrunde zu legen ist“. Es wurde also keine Steuer erhoben, wenn der Durchschnittsverbrauch unter 3 bzw. 2 Litern lag.

11 – Vgl. auch Urteil vom 15. März 1983 in der Rechtssache 319/81, (Kommission/Italien, Slg. 1983, 601, Randnr. 17).

12 – Vgl. auch Urteil vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84, (Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833, Randnr. 21).

13 – Für andere Arten von Fahrzeugen können andere Bestimmungen gelten, um die es hier nicht geht. Im Folgenden werde ich allerdings das Wort „Fahrzeug“ nur für „Personenkraftwagen oder Wohnmobile“ verwenden, für die die Zulassungssteuer gilt.

14 – D. h. Benzin- oder Dieselmotor.

15 – Eine Einstufung anhand einer Skala von 1 bis 10, die offenkundig im Wesentlichen auf

Abgas- und Lärmemissionen gestützt wird. Eine höhere Einstufung deutet bessere Umwelteigenschaften an. Die Zulassungssteuer berücksichtigt nur, ob die Umweltschutzeinstufung niedriger als 5 ist (was zu einem höheren Steuersatz führt) oder 5 oder mehr beträgt (was zu einem niedrigeren Satz führt).

16 – Mit dem Gesetz Nr. CXIX/2005, Artikel 53 und Anhang 13 Teil II.

17 – Mit dem Gesetz Nr. XII/2004.

18 – Urteil vom 9. März 1978 in der Rechtssache 106/77 (Slg. 1978, 629, Randnr. 21).

19 – Urteil des Gerichtshofes vom 22. November 2005 in der Rechtssache C-144/04 (Slg. 2005, I-9981, Randnr. 77). Diese Rechtssache betraf Diskriminierung wegen des Alters, aber das Urteil Simmenthal ist auch in Bezug auf gemeinschaftsrechtswidrig erhobene Steuern bestätigt worden – vgl. z. B. Urteil des Gerichtshofes vom 22. Oktober 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-10/97 bis C-22/97 (IN. CO. GE'90 u. a., Slg. 1998, I-6307, Randnrn. 20 und 21).

20 – Wie erstmals vor 40 Jahren im Urteil des Gerichtshofes vom 16. Juni 1966 in der Rechtssache 57/65 (Lütticke, Slg. 1966, 258, 265-267) anerkannt.

21 – Wie der Gerichtshof im Urteil vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1992, I-4673, Randnr. 49 und Tenor 1) entschieden hat, ist, wenn einzelne Bestandteile oder Anwendungsmodalitäten einer inländischen Abgabenregelung diskriminierend und somit nach Artikel 90 EG verboten sind, die steuerliche Gesamtregelung nicht schon deswegen als mit diesem Artikel unvereinbar anzusehen. (Diese Rechtssache betraf ebenfalls die portugiesische Steuer, um die es in den Urteilen Nunes Tadeu und Gomes Valente ging, ist aber nicht von Bedeutung für die Frage der Behandlung von aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Gebrauchtwagen im Vergleich zu den bereits in Portugal zugelassenen.)

22 – Vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 14. Dezember 1995 in den verbundenen Rechtssachen C-430/93 und C-431/94 (van Schijndel und van Veen, Slg. 1995, I-4705, Randnr. 27).

23 – Vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 21), wonach das Gemeinschaftsrecht der Anwendung solcher Vorschriften offenbar manchmal entgegensteht.

24 – Wie die ungarische Regierung hervorgehoben hat, wäre es mit einer rückwirkenden Doppelbesteuerung verbunden, wenn Fahrzeuge mit einer neuen Steuer belegt würden, die bereits im Straßenverkehr in Betrieb genommen worden sind und auf die schon eine andere Steuer zu entrichten war.

25 – In der wirtschaftlichen Realität standen Gebrauchtwagen, die kurz nach der Ersetzung der Verbrauchsteuer durch die Zulassungssteuer nach Ungarn eingeführt wurden, im Wettbewerb mit Gebrauchtwagen, die bereits in Ungarn zugelassen waren und deren Wert restliche Verbrauchsteuer enthielt. Eine ähnliche Situation liegt vor, wenn der Steuersatz geändert wird. In solchen Situationen kann es de facto vorübergehend zu einem Unterschied zwischen der Steuerlast für einen bereits in Ungarn zugelassenen Gebrauchtwagen und der Steuerlast für einen dort neu zugelassenen Gebrauchtwagen kommen. Derartige Unterschiede sind aber unvermeidlich, wenn Mitgliedstaaten von ihrer fiskalischen Souveränität Gebrauch machen, um ihre Steuersysteme in solchen Bereichen anzupassen. Angesichts dieser Souveränität muss die gemeinschaftsrechtliche Testfrage lauten, ob die jeweils spätere Steuer (oder der jeweils spätere Steuersatz) als solche(r) diskriminierend ist, nicht, ob sie (oder er) zu vorübergehend unterschiedlicher Behandlung infolge eines Systemwechsels führen kann.

26 – Urteil des Gerichtshofes vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-213/96 (Slg. 1998, I-1777, Randnr. 30).

27 – Vgl. die Zusammenfassung oben in den Nrn. 4 ff.

28 – Um als Beispiel den Zeitraum von der Einführung der Zulassungssteuer bis zur Einführung der gestuften Ermäßigungen zu nehmen.

29 – ABl. 2000, L 269, S. 34.

30 – KOM(2005) 261 endg. vom 5. Juli 2005.

31 – Zitiert in Fußnote 26, Randnr. 31.

32 – Siehe oben, Nrn. 7 ff. und 14 ff.

33 – Zitiert oben in Fußnote 5, vgl. insbesondere oben Nrn. 12 ff.

34 – Siehe oben, Nr. 15.

35 – Siehe oben, Nr. 19.

36 – Zitiert oben in Fußnote 30.

37 – Vgl. z. B. Urteil des Gerichtshofes vom 10. Januar 2006 in der Rechtssache C-402/03 (Skov, Slg. 2006, I-0000, Randnr. 50).

38 – Urteil des Gerichtshofes vom 27. April 2006 in der Rechtssache C-423/04, (Richards, Slg. 2006, I-0000, Randnrn. 40 bis 42).

39 – Vgl. meine Schlussanträge vom 22. Juni 2006 in der Rechtssache C-228/05 (Stradasfalti, Slg. 2006, I-0000, Nrn. 87 bis 89) für den Ausdruck eines gewissen Zweifels, ob es sich dabei um die passendste Wendung für dieses Kriterium handelt.

40 – Vgl. die Verweise auf die Rechtssachen Gomes Valente und Tulliasiamies oben in Nr. 71.