

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTONIO TIZZANO
vom 3. Juli 2003¹

1. Der Verwaltungsgerichtshof (Österreich) hat dem Gerichtshof mit Beschluss vom 20. September 2001 gemäß Artikel 234 EG drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, mit denen er im Wesentlichen wissen möchte, ob die Artikel 12 EG, 23 EG, 25 EG, 39 EG und 90 EG oder die Mehrwertsteuerrichtlinien der Gemeinschaft einer nationalen Regelung entgegenstehen, durch die ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Fahrzeug bei der Zulassung nach dem Kraftstoffverbrauch besteuert wird, wenn diese Regelung auf das private Kraftfahrzeug einer Person Anwendung findet, die aus beruflichen Gründen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat übersiedelt.

Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Dieser Grundsatz findet u. a. auch in Artikel 39 EG Anwendung, wonach die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen umfasst.

I — Rechtlicher Rahmen

3. Ferner verbieten die Artikel 23 EG und 25 EG mit ihrer Regelung der Zollunion die Erhebung von Einfuhrzöllen oder Abgaben gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten.

A — *Gemeinschaftsrecht*

Bestimmungen des Vertrages

2. Nach Artikel 12 EG ist im Anwendungsbereich des Vertrages bekanntlich jede

4. Diese Bestimmungen werden durch Artikel 90 Absatz 1 EG ergänzt, wonach die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art erheben, als gleichartige inländische Waren zu tragen haben.

1 — Originalsprache: Italienisch.

Abgeleitetes Recht

— Mehrwertsteuerregelung

5. Nach Artikel 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates (im Folgenden: Sechste Richtlinie)² unterliegen der Mehrwertsteuer:

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

2. die Einfuhr von Gegenständen.“

6. 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 ver-

brauchsteuerpflichtigen 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.“

— Regelung der Steuerbefreiungen

7. Die Richtlinie 83/183/EWG des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat (im Folgenden: Richtlinie 83/183)³ zielt darauf ab, steuerliche Hemmnisse für die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen. Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist in deren Artikel 1 wie folgt definiert:

„(1) Die Mitgliedstaaten gewähren unter den Bedingungen und in den Fällen, die nachstehend genannt sind, bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) 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/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1).

3 — ABl. L 105, S. 64.

durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat Befreiung von Umsatzsteuern, Sonderverbrauchsteuern und sonstigen Verbrauchsabgaben, die normalerweise hierbei erhoben werden.

9. Abgabenschuldner ist im Fall der Lieferung oder der gewerblichen Vermietung der Unternehmer, der die Lieferung oder die Vermietung ausführt (§ 4 Ziffer 1 NoVAG), im Fall der erstmaligen Zulassung hingegen derjenige, für den das Fahrzeug zugelassen wird (§ 4 Ziffer 2 NoVAG).

(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.“

10. Die Bemessungsgrundlage der Abgabe wird in § 5 NoVAG bestimmt und richtet sich im Fall der Lieferung nach dem Entgelt im Sinne von § 4 des Umsatzsteuergesetzes.

B — Österreichisches Recht

8. Das Normverbrauchsabgabengesetz (NoVAG)⁴ hat die Normverbrauchsabgabe (NoVA) zum Gegenstand, bei der es sich um eine Abgabe auf den Kraftstoffverbrauch von Kraftfahrzeugen handelt. Der NoVA unterliegen die Lieferungen von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen (§ 1 Ziffer 1 NoVAG), die gewerbliche Vermietung (§ 1 Ziffer 2 NoVAG) oder andernfalls die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland (§ 1 Ziffer 3 NoVAG).

11. Die Abgabe ist in allen anderen Fällen nach dem ohne Umsatzsteuerkomponente ermittelten gemeinen Wert des Fahrzeugs zu bemessen. Grundlage des gemeinen Wertes sind im Fall der Einfuhr aus dem EU-Raum grundsätzlich die inländischen Eurotax-Notierungen⁵. Es handelt sich dabei also im Wesentlichen um den Mittelwert zwischen dem Händler-Einkaufspreis und dem Händler-Verkaufspreis (jeweils ohne Umsatzsteuer- und NoVA-Komponente). Dieser Mittelwert entspricht in der Regel dem Preis, der bei einer Veräußerung des importierten Fahrzeugs an einen privaten inländischen Abnehmer zu erzielen ist.

4 — BGBl 1991/695.

5 — Erlass des Finanzministers vom 1. September 1995.

12. Aufgrund unterschiedlicher Garantie- und Servicebedingungen, etwaiger Reparaturnotwendigkeit, unterschiedlicher Ausstattung und unterschiedlicher Abnutzung kann der gemeine NoVA-Wert des Fahrzeugs vom vorgenannten Eurotax-Mittelwert abweichen.

13. Der inländische Kaufpreis kann ohne weitere Prüfung insoweit als gemeiner Wert zur Bemessung der NoVA herangezogen werden, als er nicht mehr als 20 % vom Eurotax-Mittelwert abweicht. Der Grund für eine darüber hinausgehende Abweichung ist vom Steuerpflichtigen im Einzelfall nachzuweisen.

14. Der Steuersatz für Kraftfahrzeuge richtet sich gemäß § 6 Ziffer 2 NoVAG nach dem Kraftstoffverbrauch und beträgt 2 %, vervielfacht mit um 3 Liter (bei Dieselfahrzeugen um 2 Liter) vermindertem Kraftstoffverbrauch in Litern. Die Abgabe beträgt nach § 6 Ziffer 3 NoVAG jedoch höchstens 16 % der Bemessungsgrundlage.

15. In Fällen, in denen der steuerbegründende Vorgang nicht der österreichischen Mehrwertsteuer unterliegt, wobei der Mehrwertsteuerbetrag nicht in die Bemessungsgrundlage der NoVA eingeht, wird nach § 6 Ziffer 6 NoVAG ein Zuschlag von 20 % auf die Grundabgabe erhoben.

16. Die NoVA besteht somit aus einem Grundbetrag (im Folgenden: NoVA-Grundabgabe) und gegebenenfalls einem zusätzlichen Betrag (im Folgenden: NoVA-Zuschlag), der erhoben wird, wenn der steuerbegründende Vorgang nicht auf der Lieferung des Fahrzeugs, sondern auf einem anderen, nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Tatbestand beruht, wozu insbesondere die erstmalige Zulassung des Fahrzeugs zum Verkehr im Inland gehört.

II — Sachverhalt und Verfahren

17. Die Eheleute Weigel (im Folgenden: Beschwerdeführer) sind deutsche Staatsbürger und übersiedelten Mitte des Jahres 1996 von Deutschland nach Vorarlberg (Österreich), da Herr Weigel damals zum Leiter der Vorarlberger Landesbibliothek bestellt wurde.

18. Als Übersiedlungsgut brachten die Beschwerdeführer je einen Personenkraftwagen mit und beantragten jeweils dessen Zulassung in Österreich. Für beide Fahrzeuge wurde mit Bescheid des Finanzamts Feldkirch vom 2. Oktober 1996 die NoVA festgesetzt, da es sich jeweils um die erstmalige Zulassung in Österreich handelte (§ 1 Ziffer 3 NoVAG).

19. Der an den Beschwerdeführer gerichtete Abgabenbescheid betraf ein Fahrzeug der Marke „Mitsubishi Space Wagon GLXi“, Baujahr 1995. Als Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung diente ein nach Eurotax-Notierungen pauschal ermittelter Wert von 187 000 ATS. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 14 % errechnete sich eine NoVA von 26 180 ATS. Ferner wurde nach § 6 Ziffer 6 NoVAG ein Zuschlag von 20 % der Grundabgabe in Höhe von 5 236 ATS festgesetzt, woraus sich ein Gesamtbetrag von 31 416 ATS ergab.

20. Der an die Beschwerdeführerin gerichtete Abgabenbescheid betraf ein Fahrzeug der Marke „Nissan Sunny Y10 L2“, Baujahr 1993. Als Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung diente ein nach Eurotax-Notierungen ermittelter Wert von 71 000 ATS. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 9 % errechnete sich eine NoVA von 6 390 ATS. Hinzu kam ein Zuschlag von 1 278 ATS, woraus sich ein Gesamtbetrag von 7 668 ATS ergab.

21. Die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide war zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichtet. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und verwies sie auf Antrag der Beschwerdeführer an das zuständige Gericht, nämlich den Verwaltungsgerichtshof, bei dem die Beschwerdeführer die Unvereinbarkeit der vorgenannten Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht geltend machten.

22. Da der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht war, dass mit dem Rechtsstreit eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts verbunden sei, hat er dem Gerichtshof die folgenden drei 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 ... oder Artikel 23 ... und 25 EG ... der Vorschreibung der unter der ersten Vorabentscheidungsfrage angeführten Normverbrauchsabgabe ... entgegen?
3. Ist es mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1997 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern ... in ihrer Fassung durch die Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 ... vereinbar, dass der als Teil der unter der ersten Vorabentscheidungsfrage

angeführten Normverbrauchsabgabe festgesetzte Zuschlag vorgeschrieben wird?

österreichischen Regelung nicht auf die ausdrücklich vom vorlegenden Gericht genannten Vertragsbestimmungen zu beschränken, sondern auch einige Vorschriften des abgeleiteten Rechts zu berücksichtigen, die in der Richtlinie 83/183 enthalten sind und im Wesentlichen demselben Zweck dienen.

23. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Beschwerdeführer, die österreichische, die finnische und die dänische Regierung sowie die Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben.

25. Ich möchte noch vorausschicken, dass Grundabgabe und Zuschlag bei der Beantwortung der ersten Frage streng genommen einer differenzierten Behandlung bedürfen (siehe oben, Nrn. 15 und 16). Den Zuschlag greife ich indessen hinsichtlich seiner spezifischen Steueraspekte bei der Untersuchung der zweiten Frage auf, so dass ich mich hier zunächst auf die Grundabgabe beschränken kann. Nachstehend befasse ich mich mit der Vereinbarkeit der Grundabgabe mit Artikel 39 EG und sodann mit der Richtlinie 83/183.

III — Rechtliche Untersuchung

Zur ersten Vorlagefrage

24. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Erhebung der NoVA im Fall der Überführung eines privaten Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat anlässlich einer beruflich bedingten Übersiedlung mit den Bestimmungen des Vertrages über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Artikels 12 EG vereinbar ist. Aufgrund der Erörterungen in der vorliegenden Rechtsache erscheint es indessen, wie noch ersichtlich wird, angezeigt, die Prüfung der

Die NoVA und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer

26. Die zu untersuchende Regelung ist nach Ansicht der Beschwerdeführer nicht mit Artikel 39 EG vereinbar, da sie eine offensichtliche Ungleichbehandlung der Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten mit sich bringe. Nur sie würden nämlich bei einer Übersiedlung mit der NoVA belastet, während ein Arbeitnehmer, der im Inland umziehe, diese Abgabe nicht zu entrichten habe.

27. Die Regierungen, die Erklärungen abgegeben haben, verneinen die erste Frage übereinstimmend und begründen dies mit einer Reihe von Argumenten, die ebenfalls weitgehend übereinstimmen.

in Fällen wie dem vorliegenden letztlich eine steuerliche Gleichbehandlung der inländischen Arbeitnehmer — die die NoVA beim Erwerb ihres Fahrzeugs zu entrichten hätten — und der zuwandernden Arbeitnehmer gewährleisten solle.

28. Sie machen in erster Linie geltend, dass nichtdiskriminierende nationale Regelungen, die den Zugang zum Arbeitsmarkt nur mittelbar berührten, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes keine Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellten⁶. So beeinflusse die streitige Abgabe in keiner Weise unmittelbar die Möglichkeit der Arbeitnehmer anderer Mitgliedstaaten, Zugang zum österreichischen Arbeitsmarkt zu finden.

31. Es handele sich somit um eine unterschiedslos anwendbare Maßnahme, wobei eine angebliche Behinderung der Freizügigkeit, falls sie überhaupt bestehe, aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls, wie etwa aus Gründen des Umweltschutzes, der Verkehrssicherheit und der Verhinderung einer Aushöhlung der Steuergrundlage, gerechtfertigt sei. Die fragliche Maßnahme könne demnach nicht als Verstoß gegen Artikel 39 EG angesehen werden.

29. Die NoVA sei daher als eine der zahlreichen Vorschriften der nationalen Rechtsordnung anzusehen, denen ein Wanderarbeitnehmer, der sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlasse, Rechnung tragen müsse und deren negative Folgen er mitunter angesichts der mangelnden Harmonisierung der nationalen Vorschriften auf Gemeinschaftsebene hinzunehmen habe.

32. Die Kommission befasst sich nur am Rande mit der Vereinbarkeit der NoVA mit Artikel 39 EG, da diese Abgabe ihres Erachtens in erster Linie unter dem Gesichtspunkt der Richtlinie 83/183 zu betrachten ist.

30. Die österreichische Regierung führt insbesondere aus, die NoVA sei jedenfalls keine diskriminierende Maßnahme, da sie

33. Da die NoVA nämlich nach Ansicht der Kommission mit dieser Richtlinie insoweit nicht vereinbar ist, als sie die durch die Zulassung entstandenen Verwaltungskosten überschreite, erübrigt sich ihres Erachtens die Frage nach der Vereinbarkeit der NoVA mit Artikel 39 EG, allerdings mit Ausnahme desjenigen Abgabenteils, der nicht über die Kosten der genannten Dienste hinausgehe und somit nicht mit der Richtlinie unvereinbar sei.

⁶ — Urteil vom 27. Januar 2000 in der Rechtssache C-190/98 (Graf, Slg. 2000, I-493, Randnr. 23).

34. Hinsichtlich dieses begrenzten Teils steht die NoVA nach den Ausführungen der Kommission nicht im Widerspruch zu Artikel 39 EG. Weiterhin führt die Kommission aus, dass Nachteile, die sich gegebenenfalls aus einer derartigen Abgabe ergeben würden, nicht als Folge einer Diskriminierung zwischen inländischen und aus anderen Mitgliedstaaten stammenden Arbeitnehmern, sondern als unvermeidbare Konsequenz einer mangelnden Harmonisierung der Regelungen für die Zulassung von Fahrzeugen und somit unterschiedlicher nationaler Vorschriften anzusehen seien⁷.

35. Angesichts des nichtdiskriminierenden Charakters der Abgabe bestehe auch, soweit es sich um ihren nicht mit der Richtlinie 83/183 unvereinbaren Teil handle, kein Anlass für die Annahme eines Verstoßes gegen Artikel 12 EG.

36. Bei der Beurteilung der von den Verfahrensbeteiligten dargelegten Auffassungen stelle ich insbesondere fest, dass nach ständiger Rechtsprechung „die Artikel 7 und 48 EWG-Vertrag [nach Änderung jetzt Artikel 12 EG und 39 EG] den Mitgliedstaaten [zwar verbieten], ihr Recht im Anwendungsbereich des Vertrages je nach der Staatsangehörigkeit der Betroffenen unterschiedlich anzuwenden, sie erfassen jedoch nicht Unterschiede in der Behand-

lung, die sich für die dem Gemeinschaftsrecht unterstehenden Personen aus Unterschieden zwischen den Rechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten ergeben, sofern diese Rechtsordnungen auf alle ihrer Herrschaft unterworfenen Personen nach objektiven Merkmalen und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit der Betroffenen anwendbar sind“⁸.

37. Ebenso wie die verfahrensbeteiligten Mitgliedstaaten glaube ich indessen, dass gerade dies auf den Ausgangsfall zutrifft angesichts einer in Österreich, jedoch nicht in anderen Mitgliedstaaten und besonders auch nicht in Deutschland erhobenen Abgabe auf den Kraftstoffverbrauch von Kraftfahrzeugen. Dieser Unterschied bringt nämlich, allerdings nur mittelbar, zweifellos eine Belastung im Personenverkehr mit sich, dies ist aber eine unvermeidbare Folge der Anwendung der Rechtsvorschriften des Aufnahmelandes auf die Wanderarbeitnehmer.

38. Im vorliegenden Zusammenhang ist jedoch hervorzuheben, dass diese Vorschriften aufgrund eines Kriteriums, nämlich der erstmaligen Zulassung eines Fahrzeugs im Inland, Anwendung finden, das — um die Worte des Gerichtshofes aufzugreifen — zweifellos als objektiv und nichtdiskriminierend angesehen werden kann.

7 — In diesem Sinne zitiert die Kommission die Urteile vom 1. Februar 1996 in der Rechtssache C-177/94 (Perfili, Slg. 1996, I-161, Randnr. 17) und vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-379/92 (Peralta, Slg. 1994, I-3453, Randnr. 52) sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 25. September 2001 in der Rechtssache C-451/99 (Cura Anlagen, Slg. 2002, I-3193, Nrn. 37 bis 47).

8 — Zu Artikel 48 des Vertrages (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) vgl. Urteil vom 28. Juni 1978 in der Rechtssache 1/78 (Kenny, Slg. 1978, 1489, Randnr. 18); vgl. auch Urteil vom 19. März 2002 in den Rechtssachen C-393/99 und C-394/99 (Inast, Slg. 2002, I-2829, Randnrn. 50 und 51). Für andere Aspekte der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vgl. die von der Kommission zitierten Urteile (oben, Fußnote 7).

39. Aus der zitierten Rechtsprechung ergibt sich somit unmittelbar, dass eine Abgabe wie die Grundabgabe der NoVA nicht gegen Artikel 39 EG verstößt.

42. Nach Ansicht der Beschwerdeführer erfasst Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 auch die NoVA, da diese Abgabe den Charakter einer Umsatzsteuer habe.

Die NoVA und die Richtlinie 83/183

40. Ich werde nun prüfen, ob die fragliche Abgabe, wie die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens und die Kommission geltend machen, gegen die Richtlinie 83/183 und insbesondere gegen deren Artikel 1 Absatz 1 verstößt, wonach die Mitgliedstaaten bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat Befreiung von Umsatzsteuern, Sonderverbrauchssteuern und sonstigen Verbrauchsabgaben gewähren.

43. Die Kommission gelangt zu demselben Schluss, zumindest für den Teil der NoVA-Grundabgabe, der über die Verwaltungskosten für die Kraftfahrzeugzulassung hinausgeht. Die einschlägige Bestimmung der Richtlinie verbiete nämlich nicht nur Abgaben, die die Einfuhr der betreffenden Gegenstände unmittelbar behinderten, sondern auch Abgaben auf Vorgänge, die mit einer derartigen Einfuhr eng verbunden seien, was gerade auf die Zulassung eines Kraftfahrzeugs zutreffe.

41. Dies ist in Wirklichkeit nicht Gegenstand einer spezifischen Frage des vorliegenden Gerichts. Die Frage stand jedoch im Mittelpunkt einer umfangreichen Erörterung in der mündlichen Verhandlung und kann daher nicht außer Acht gelassen werden, weil der Gerichtshof bekanntlich die Aufgabe hat, „alle Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts auszulegen, die die staatlichen Gerichte benötigen, um die bei ihnen anhängigen Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, auch wenn diese Bestimmungen in den dem Gerichtshof von diesen Gerichten vorgelegten Frage nicht ausdrücklich genannt sind“⁹.

44. Hierbei könne, so führt die Kommission aus, auch nicht Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie ins Feld geführt werden, wonach „Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen“ von der Befreiung ausgenommen seien. Diese Steuerbefreiung, die Absatz 1 dieses Artikels vorsehe, sei nämlich Ausfluss des Freizügigkeitsgrundsatzes, so dass die Ausnahme des Absatzes 2 eng auszulegen sei. In diesem Sinne sei der Begriff „Abgabe für die Zulassung“ zu verstehen, der sich nur auf die Kostendeckung für die Zulassung erstrecken könne.

⁹ — Urteile vom 18. März 1993 in der Rechtssache C-280/91 (Viessmann, Slg. 1993, I-971, Randnr. 17) und vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-42/96 (SIF, Slg. 1997, I-7089, Randnr. 28).

45. Dieser Befund werde im Übrigen durch die französische und die englische Fassung des Richtlinien textes bestätigt. In der Ersteren sei von „droits“ und nicht von „taxes“ die Rede; Letztere verwende den Begriff „fees“, worunter nur Gebühren für eine Dienstleistung zu verstehen seien.

46. Ich sage sogleich, dass mich diese wörtliche Auslegung nicht überzeugt, sondern vielmehr die entgegengesetzte Auffassung, der sich die Mitgliedstaaten anschließen konnten, die Erklärungen in dieser Rechtssache abgegeben haben.

47. Ich bin mit der österreichischen, der dänischen und der finnischen Regierung der Auffassung, dass Abgaben wie die NoVA-Grundabgabe, die bei der Zulassung eines Kraftfahrzeugs zu entrichten sind, nicht „Umsatzsteuern, Sonderverbrauchssteuern und sonstige Verbrauchsabgaben“ darstellen, „die normalerweise bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat erhoben werden“, und dass sie daher vom Geltungsbereich der Befreiung des Artikels 1 Absatz 1 der Richtlinie 83/183 auszunehmen sind.

48. In Übereinstimmung mit der österreichischen Regierung bin ich in erster Linie der Auffassung, dass die NoVA nicht im Sinne der vorgenannten Bestimmung zu den Abgaben gehört, die „normalerweise bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Ge-

genstände erhoben werden“, da die österreichische Abgabe vielmehr *infolge der Zulassung* erhoben wird. Um den Unterschied im Wesen der NoVA im Vergleich zu den in der Richtlinie berücksichtigten Abgaben zu verdeutlichen, genügt es, sich einen Fall vor Augen zu führen, in dem ein Sammlerkraftfahrzeug oder ein nicht für den Kraftverkehr auf öffentlichen Verkehrswegen bestimmtes Fahrzeug eingeführt wird. In einem derartigen Fall wird nämlich keine Abgabe geschuldet.

49. Ferner teile ich die Ansicht der finnischen Regierung, die darauf hinweist, dass nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 83/183 die Steuerfreiheit bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände nicht für „Abgaben für die Benutzung dieser Gegenstände innerhalb des Landes“ gilt. Eine Abgabe wie die NoVA betrifft nämlich speziell die *Benutzung* eines Kraftfahrzeugs *innerhalb eines Landes* und nicht die bloße Einfuhr (dies wird bereits aus dem vorgenannten Beispiel eines Sammlerfahrzeugs oder eines nicht für den Verkehr bestimmten Fahrzeugs ersichtlich).

50. Derartige Abgaben sind demnach meines Erachtens „spezifische und/oder regelmäßige Abgaben für die Benutzung dieser Gegenstände innerhalb des Landes, beispielsweise Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen, Straßenverkehrsabgaben“, die nach Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie ausdrücklich von der Befreiung ausgenommen sind.

51. Außerdem ist, wie auch die österreichische und die finnische Regierung bemerken, zu beachten, dass eine Auslegung, wonach ein Mitgliedstaat im Fall der NoVA nicht verpflichtet ist, eine Steuerbefreiung im Sinne des Artikels 1 Absatz 1 der Richtlinie zu gewähren, durchaus im Einklang steht mit dem Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie zur steuerlichen Behandlung von privaten Kraftfahrzeugen, die im Zusammenhang mit einer Verlegung des Wohnsitzes auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden¹⁰.

52. Nach diesem Vorschlag ist nämlich gerade wegen der Unzulänglichkeit der in der Richtlinie 83/183 vorgesehenen Regelung (vierte, fünfte und siebte Begründungserwägung) der Erlass einer Richtlinie erforderlich, die es den Mitgliedstaaten untersagt, „auf private Kraftfahrzeuge, die in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen sind und im Zusammenhang mit einer Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes einer Privatperson aus einem anderen Mitgliedstaat endgültig in ihr Hoheitsgebiet verbracht werden, ... Zulassungssteuern oder andere Verbrauchsabgaben“ zu erheben (Artikel 1 des Vorschlags).

53. Darüber hinaus erscheint mir auch die Erkenntnis der dänischen Regierung richtig, dass Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 83/183 nur noch einem Pleonasmus gleich-

käme, wollte man wie die Kommission behaupten, diese Vorschrift betreffe mit ihrem Vorbehalt der „Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen“ lediglich Gebühren zur Deckung der Verwaltungskosten. Denn bekanntlich stellt die Auferlegung der Kosten für die Erledigung einer Verwaltungsangelegenheit, die — wie hier die Zulassung eines Fahrzeugs zur inländischen Verwendung — als solche nicht dem Gemeinschaftsrecht entgegensteht, eine Maßnahme dar, die mit dem Vertrag vereinbar ist.

54. Zudem dürfte die Auffassung der Kommission kaum mit einer Feststellung des Gerichtshofes vereinbar sein, die dieser unlängst — sogar im Hinblick auf die österreichische NoVA — im Urteil Cura Anlagen getroffen hat. Dort hat der Gerichtshof nämlich festgestellt, dass die Besteuerung von Kraftfahrzeugen noch nicht auf Gemeinschaftsebene harmonisiert ist und die Mitgliedstaaten daher bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei sind, sofern sie dabei das Gemeinschaftsrecht beachten¹¹.

55. Somit meine ich, dass die Erhebung einer Abgabe wie der NoVA-Grundabgabe gegenüber einem Wanderarbeitnehmer, der aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich übersiedelt und dort sein priva-

10 — Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur steuerlichen Behandlung von privaten Kraftfahrzeugen, die im Zusammenhang mit einer Verlegung des Wohnsitzes auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden oder die vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Zulassung benutzt werden (KOM [1998] 30 endg., ABl. C 108, S. 75, in der geänderten Fassung des Vorschlags KOM [1999] 165 endg., ABl. C 145, S. 6).

11 — Urteil vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-451/99 (Cura Anlagen, Slg. 2002, I-3193, Randnr. 40).

tes Kraftfahrzeug einführt, nicht gegen die in der Richtlinie 83/183 und insbesondere in deren Artikel 1 vorgesehene Steuerbefreiung bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus anderen Mitgliedstaaten verstößt.

Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG darstellt. Zweitens geht es im Wesentlichen darum, ob und gegebenenfalls inwieweit die betreffende österreichische Vorschrift zu einer diskriminierenden inländischen Abgabe führt und somit Artikel 90 EG entgegensteht.

56. Demgemäß schlage ich vor, die erste Frage dahin zu beantworten, dass eine nationale Maßnahme zur Erhebung einer Abgabe wie der NoVA-Grundabgabe — die bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs im Inland geschuldet und nach Maßgabe des Wertes und des Kraftstoffverbrauchs dieses Fahrzeugs festgesetzt wird — gegenüber einem Wanderarbeitnehmer, der aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich übersiedelt und dort sein privates Kraftfahrzeug einführt und zur Zulassung anmeldet, nicht gegen Artikel 39 EG verstößt. Eine derartige Maßnahme verstößt auch nicht gegen die Regelung der Steuerbefreiung bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Richtlinie 83/183 und insbesondere ihres Artikels 1.

a) *Die NoVA und die Artikel 23 EG und 25 EG*

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

58. Die Beschwerdeführer schlagen, allerdings nicht immer eindeutig, vor, die Frage zu bejahen, da die österreichische Maßnahme ihres Erachtens im Widerspruch zum Verbot der Abgaben zollgleicher Wirkung steht.

Zur zweiten Vorlagefrage

57. Mit der zweiten Frage legt das nationale Gericht dem Gerichtshof im Grunde zwei verschiedene Fragen vor, die nacheinander zu behandeln sind. Erstens möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die fragliche Abgabe einen Zoll oder eine

59. Sie sind der Auffassung, dass die NoVA die Wareneinfuhr unmittelbar belaste, da sie für ein Kraftfahrzeug bei dessen erstmaliger Zulassung im Inland auferlegt werde; somit entspreche sie einem Zoll und verstoße folglich gegen die Artikel 23 EG und 25 EG.

60. Jedenfalls dürfe die NoVA im vorliegenden Fall nicht angewandt werden, da

es in Artikel 2 der Verordnung Nr. 918/83 bezüglich der Abgabenbefreiung bei der Zulassung zum freien Warenverkehr in der Gemeinschaft¹² heiße: „Von den Eingangsabgaben befreit ist ... das Übersiedlungsgut natürlicher Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz in das Zollgebiet der Gemeinschaft verlegen.“ Diese Befreiungsregelung müsse auch auf Übersiedlungsfälle innerhalb der Gemeinschaft anwendbar sein, da andernfalls innergemeinschaftliche Sachverhalte ohne rechtfertigenden Grund schlechter gestellt würden als die Gemeinschaftsgrenzen überschreitenden.

61. Die österreichische und die finnische Regierung sowie die Kommission vertreten die Auffassung, die NoVA und ihr Zuschlag seien keine Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung, sondern sie gehörten zu einem allgemeinen innerstaatlichen Abgabensystem. Es unterlägen ihnen nämlich alle Fahrzeuge — unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland erworben worden seien — aufgrund objektiver und nichtdiskriminierender Kriterien (im vorliegenden Fall aufgrund der Zulassung in Österreich). Beide Abgaben lägen somit außerhalb des Anwendungsbereichs des in den Artikeln 23 EG und 25 EG enthaltenen Verbotes und seien vielmehr nach Artikel 90 EG zu beurteilen.

62. Ich möchte vorausschicken, dass die von den Beschwerdeführern herangezogene Verordnung Nr. 918/83 keine geeignete Grundlage für die Beurteilung des vorliegenden Falles darstellt. Diese Verordnung betrifft nämlich die Einfuhr von Gegenständen aus Ländern außerhalb der Gemeinschaft und ist daher absolut ungeeignet, auf den unterschiedlichen Kontext der Warenverbringung innerhalb der Gemeinschaft Anwendung zu finden.

63. Es geht hingegen hier, wie bereits erwähnt, um die Frage, ob eine Abgabe wie die NoVA (Grundabgabe und Zuschlag) als Zoll oder zollähnliche Abgabe im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG anzusehen ist und daher als solche einem der fundamentalen Grundsätze der Gemeinschaftsintegration, nämlich dem freien Warenverkehr innerhalb des Gemeinsamen Marktes, zuwiderläuft.

64. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Verbot von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung nach ständiger Rechtsprechung „finanzielle Belastungen, die Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegt werden, ... unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung“¹³ erfasst.

12 — Verordnung Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (im Folgenden: Verordnung 918/83, ABl. L 105, S. 1).

13 — Unter vielen anderen Urteil vom 23. April 2002 in der Rechtssache C-234/99 (Nygård, Slg. 2002, I-3657, Randnr. 19).

65. Für die Beantwortung des ersten Teils der zweiten Frage muss daher festgestellt werden, ob die NoVA eine finanzielle Belastung darstellt, die der Ware wegen des Überschreitens der Grenze auferlegt wird.

66. Die Darlegung der österreichischen Abgabenregelung im vorliegenden Verfahren lässt indessen zweifelsfrei erkennen, dass die NoVA — nicht anders als entsprechende Abgaben in anderen Mitgliedstaaten¹⁴ — nicht *gelegentlich* des Überschreitens der Grenze, sondern bei der Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, bei der gewerblichen Vermietung oder bei der erstmaligen Zulassung zum Kraftverkehr zu entrichten ist. Sie ist demgemäß weder als Zoll noch als Abgabe gleicher Wirkung im Sinne des Verbotes nach Artikel 23 EG und 25 EG, sondern als Maßnahme im Rahmen eines allgemeinen innerstaatlichen Abgabensystems anzusehen.

67. Folglich stellen Abgaben wie die NoVA-Grundabgabe und der NoVA-Zuschlag keine Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung im Sinne der Artikel 23 EG und 25 EG dar.

b) *Die österreichische Regelung und Artikel 90 EG*

68. In diesem Zusammenhang weisen die Beschwerdeführer insbesondere darauf hin, dass nach der Gemeinschaftsrechtsprechung „eine nationale Abgabenregelung, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielte, offensichtlich Artikel 95 zuwider[liefe], durch den die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Abgaben für inländische und eingeführte Waren gewährleistet werden soll“¹⁵.

69. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass die streitige Abgabe gerade eine derartige Wirkung habe, da die NoVA ausschließlich aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge belaste und somit deren Preis erhöhe, wodurch der Wettbewerbsvorteil verloren gehe, der solchen Fahrzeugen andernfalls in Österreich zugute käme. Folglich verstoße eine Abgabe wie die NoVA offensichtlich gegen Artikel 90 EG.

70. Nach Ansicht der österreichischen und der finnischen Regierung hingegen gehören die NoVA und ihr Zuschlag zu einem allgemeinen innerstaatlichen Abgabensys-

14 — Siehe z. B. im Hinblick auf die dänische Kraftfahrzeugzulassungsabgabe Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache C-383/01 (Danske Bilimportører, Urteil vom 17. Juni 2003, Slg. 2003, I-6065, I-6067, Nr. 36).

15 — Urteile vom 11. Dezember 1990 in der Rechtssache C-47/88 (Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 9) und vom 9. März 1995 in der Rechtssache C-345/93 (Nunes Tadeu, Slg. 1995, I-479, Randnr. 18).

tem, das so beschaffen sei, dass alle in Österreich zugelassenen Fahrzeuge die gleiche Steuerbelastung zu tragen hätten. Ein derartiges System sei daher weder bezüglich der Grundabgabe noch hinsichtlich des Zuschlags diskriminierend.

EG vereinbar sei, sei Letzterer nach dieser Bestimmung verboten, da er seinem Wesen nach als diskriminierend anzusehen sei.

71. Denn der NovA unterlägen alle erstmals in Österreich zugelassenen Fahrzeuge ungeachtet ihrer Herkunft und ihres Erwerborts, so dass diese Abgabe sicher nicht als diskriminierend angesehen werden könne.

74. Ich teile diese Beurteilung aus den nachstehend dargelegten Gründen in vollem Umfang.

72. Was den Zuschlag angehe, so belaste er zwar nicht alle Fahrzeuge, da er nur erhoben werde, wenn die Grundabgabe nicht bei der Lieferung fällig werde; er habe aber eine Ausgleichsfunktion, da durch ihn vermieden werden solle, dass sich die Bemessungsgrundlage der NoVA in solchen Fällen durch Nichterfassung des Mehrwertsteuerbetrags vermindere.

Die NoVA-Grundabgabe

75. Um festzustellen, ob die Grundabgabe im vorliegenden Fall als diskriminierend anzusehen ist, muss die Abgabenbelastung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge — wie im Fall des Ausgangsverfahrens — mit der entsprechenden Belastung gleicher Gebrauchtfahrzeuge, die bereits in Österreich zugelassen sind, verglichen werden.

73. Die Kommission weist zunächst allgemein darauf hin, dass eine Abgabe nicht mit Artikel 90 EG vereinbar sei, wenn sie eingeführte Erzeugnisse stärker belaste als gleichartige inländische Erzeugnisse, und unterzieht sodann im Licht dieses Kriteriums die NoVA-Grundabgabe und den Zuschlag einer getrennten Prüfung. Während Erstere grundsätzlich mit Artikel 90

76. Insoweit bemerke ich — mit der Kommission —, dass die NoVA eine einmalig erhobene Abgabe darstellt, die spätestens bei der erstmaligen Zulassung zu entrichten ist. Wer indessen einen in Österreich bereits zugelassenen Gebrauchtwagen erwirbt, zahlt die NoVA nicht *unmittelbar*, sondern er zahlt für dieses Fahrzeug einen Preis, der bereits einen NoVA-Restbetrag enthält, der proportional zur gebrauchsbedingten Wertminderung des Fahrzeugs sinkt.

77. Daraus ergibt sich also keine Ungleichbehandlung eingeführter Gebrauchtfahrzeuge im Vergleich zu inländischen Gebrauchtfahrzeugen, wenn die auf diese entfallende NoVA nicht den NoVA-Restbetrag übersteigt, der im Wert eines in Österreich zugelassenen gleichartigen Gebrauchtwagens enthalten ist.

reicht werden, dass die Besteuerung eingeführter Fahrzeuge „in keinem Fall höher ist als der Steuerbetrag, der noch im Wert gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist, die bereits im Inland zugelassen sind“¹⁶, und dass die betreffende Besteuerung als mit Artikel 90 EG vereinbar angesehen werden könne.

78. Voraussetzung hierfür ist, dass der Wert des eingeführten Gebrauchtfahrzeugs, den die Verwaltung als Bemessungsgrundlage festsetzt, genau dem Wert eines in Österreich bereits zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs entspricht.

81. Es sei jedoch Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die Methoden der österreichischen Behörden, die auf den Euro-Tax-Notierungen beruhe, in ihrer praktischen Anwendung den vorbezeichneten Anforderungen genüge.

79. Die Beschwerdeführer wenden jedoch ein, bei der von den österreichischen Finanzbehörden vorgenommenen Pauschalermittlung des Wertes ihrer Fahrzeuge — hier durch Heranziehung der Euro-Tax-Notierungen — sei das vorgenannte Kriterium nicht beachtet worden, da sie zu einer Überbewertung des Bezugswertes und damit zu einer überhöhten und diskriminierenden Besteuerung geführt habe.

82. Somit führt meines Erachtens eine Abgabe wie die NoVA-Grundabgabe, deren Betrag unter Verwendung pauschaler Tabellen für die Festsetzung des Wertes eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs bemessen wird, für sich genommen nicht zu einer nach Artikel 90 EG verbotenen Diskriminierung, sofern dabei der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs genau beachtet wird und die für dieses Fahrzeug festgesetzte Bemessungsgrundlage somit genau den Wert eines bereits im Inland zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs entspricht. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die von den österreichischen Behörden angewandte Pauschalermethode diesen Anforderungen genügt.

80. Ich kann mich indessen der Auffassung der Kommission anschließen, die ausführt, dass die Verwendung pauschaler Tabellen für die Festsetzung des Wertes eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs für sich genommen nicht zu einer Ungleichbehandlung führe, sofern dabei — wie der Gerichtshof klargestellt habe — der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs genau beachtet werde. Nur dadurch könne er-

16 — Urteil vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-393/98 (Gomes Valente, Slg. 2001, I-1327, Randnr. 28).

Der NoVA-Zuschlag

83. Ich stelle zunächst fest, wie auch die Kommission bemerkt, dass der in § 6 Ziffer 6 NoVAG vorgesehene NoVA-Zuschlag vorwiegend im Fall des Privatimports neuer oder gebrauchter Fahrzeuge nach Österreich zur Anwendung kommt, während er nur ausnahmsweise bei rein innerstaatlichen Vorgängen — z. B., wenn ein Autoliebhaber ein Fahrzeug zusammensetzt — erhoben wird.

84. Nach ständiger Rechtsprechung wird die Anwendung des Artikels 90 EG indessen nicht ausgeschlossen, wenn eine Abgabe neben eingeführten Erzeugnissen auch eine nur sehr geringfügige inländische Produktion belastet¹⁷.

85. Der Gerichtshof hat darüber hinaus ausgeführt, dass ein differenziertes Steuersystem für bestimmte Erzeugnisse „jedoch nur mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar [ist], wenn [es] wirtschaftspolitische Ziele verfolg[t], die ihrerseits mit den Erfordernissen des Vertrages und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn [seine] Modalitäten geeignet sind, jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten und jeden Schutz inländischer konkurrierender

Produktionen auszuschließen“¹⁸, und ferner festgestellt, dass „eine solche unterschiedliche Besteuerung jedoch mit [Artikel 90 EG] nicht vereinbar [ist], wenn die am höchsten besteuerten Erzeugnisse ... ihrer Art nach eingeführte Erzeugnisse [sind]“¹⁹.

86. Zweifellos führt indessen der in § 6 Ziffer 6 NoVAG vorgesehene Zuschlag zu einem differenzierten Steuersystem für Gebrauchtfahrzeuge, wobei die eingeführten Erzeugnisse die höchstbesteuerten sind. In der mündlichen Verhandlung ist im Übrigen deutlich geworden, dass die Fälle, in denen der Zuschlag nicht importierte Erzeugnisse trifft, äußerst selten sind.

87. Ich meine daher, feststellen zu können, dass eine Abgabe wie der NoVA-Zuschlag, dem üblicherweise die eingeführten Erzeugnisse unterliegen und der nur in Ausnahmefällen auf inländische Erzeugnisse erhoben wird, eine diskriminierende Abgabe darstellt und als solche mit Artikel 90 EG unvereinbar ist. Ich erinnere übrigens daran, dass die Kommission in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt hat, sie habe in dieser Sache bereits ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.

17 — Urteile vom 7. Mai 1987 in der Rechtssache 193/85 (Co-Frutta, Slg. 1987, 2085, Randnrn. 11 bis 13) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1992, I-4673, Randnr. 53).

18 — Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-90/94 (Haahr Petroleum, Slg. 1997, I-4085, Randnr. 29).

19 — Urteile vom 4. März 1986 in der Rechtssache 106/84 (Kommission/Dänemark, Slg. 1986, 833, Randnr. 21) und Haahr Petroleum (Randnr. 30).

88. Ich schlage daher vor, die zweite *Zur dritten Vorlagefrage*
Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Abgaben wie die NoVA verstoßen nicht gegen die Artikel 23 EG und 25 EG, da sie keine Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung darstellen.

Eine Abgabe wie die NoVA-Grundabgabe, deren Betrag unter Verwendung pauschaler Tabellen für die Festsetzung des Wertes eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs bemessen wird, führt für sich genommen nicht zu einer nach Artikel 90 EG verbotenen Diskriminierung, sofern dabei der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs genau beachtet wird und die für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug festgesetzte Bemessungsgrundlage somit genau dem Wert eines bereits im Inland zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs entspricht. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die von den österreichischen Behörden angewandte Pauschalermethode diesen Anforderungen genügt. Hingegen ist der NoVA-Zuschlag, dem üblicherweise die eingeführten Erzeugnisse unterliegen und der nur in Ausnahmefällen auf inländische Erzeugnisse erhoben wird, als eine diskriminierende Abgabe anzusehen und somit nicht mit Artikel 90 EG vereinbar.

89. Mit der dritten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der in § 6 Ziffer 6 NoVAG vorgesehene NoVA-Zuschlag mit dem harmonisierten Mehrwertsteuersystem der Sechsten Richtlinie vereinbar ist.

90. Nur die Beschwerdeführer schlagen vor, diese Frage zu verneinen. Sie sind der Auffassung, der Zuschlag sei letztlich eine versteckte Umsatzsteuer und als solche nicht mit der Sechsten Richtlinie und insbesondere nicht mit deren Artikel 33 vereinbar, der die Beibehaltung nicht in den Mehrwertsteuerbereich fallender nationaler Abgaben, die den Charakter von Umsatzsteuern hätten, verbiete.

91. Nach Ansicht der Kommission und der Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, ist der Zuschlag hingegen keine Umsatzsteuer, so dass die Frage ihres Erachtens zu bejahen ist.

92. Eine Stellungnahme meinerseits könnte sich erübrigen, da ich vorgeschlagen habe, den NoVA-Zuschlag als eine nach Artikel 90 EG verbotene Abgabe anzusehen.

93. Ich kann jedenfalls die Ansicht der Beschwerdeführer nicht teilen, da ich ebenfalls meine, dass der Zuschlag nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat.

94. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist es nämlich Zweck des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie, „die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren zu verhindern, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigen würden, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten. Auf jeden Fall ist von Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, anzunehmen, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten.“²⁰

95. Zur Definition solcher Merkmale hat der Gerichtshof bereits mehrfach ausgeführt: „Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte. Sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen. Sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., es wird die bei einem Geschäft fällige Steuer unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden

den Geschäft schon entrichtet worden ist.“²¹

96. Diese Merkmale sind indessen bei dem fraglichen NoVA-Zuschlag meines Erachtens nicht gegeben.

97. Der Zuschlag gilt vor allem nicht allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, und er wird auch nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben, da er nur bei bestimmten Vorgängen anfällt, die eine bestimmte Art von Erzeugnissen, nämlich Fahrzeuge, zum Gegenstand haben, und hierbei handelt es sich wiederum nur um diejenigen Fahrzeuge, die noch nicht im Inland zugelassen worden sind.

98. Überdies besteht bei dem in Rede stehenden Zuschlag keine Abzugsmöglichkeit (was übrigens logisch ist, da es sich, wie gezeigt wurde, um eine einmalige Erhebung handelt), und seine Bemessungsgrundlage beruht nicht auf dem Wert der Ware, sondern auf dem Betrag einer Abgabe auf diese Ware, damit auszuschließen ist, dass er auf den Mehrwert erhoben wird.

21 — Siehe u. a. Urteile vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15), vom 13. Juli 1989 in den Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink, Slg. 1989, 2671, Randnr. 18), vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnrn. 11 und 12), vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 11), vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 12) und vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1991, I-6709, Randnr. 14).

20 — Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 9).

99. All dies führt zu der Schlussfolgerung, dass der NoVA-Zuschlag nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer im Sinne der Sechsten Richtlinie aufweist, so dass er nicht als eine nach Artikel 33 dieser Richtlinie verbotene Parallelabgabe anzusehen ist.

IV — Ergebnis

100. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Eine nationale Maßnahme zur Erhebung einer Abgabe wie der NoVA-Grundabgabe — die bei der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs im Inland geschuldet und nach Maßgabe des Wertes und des Kraftstoffverbrauchs dieses Fahrzeugs festgesetzt wird — gegenüber einem Wanderarbeitnehmer, der aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich übersiedelt und dort sein privates Kraftfahrzeug einführt und zur Zulassung anmeldet, verstößt nicht gegen Artikel 39 EG.

Eine derartige Maßnahme verstößt auch nicht gegen die Regelung der Steuerbefreiung bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Richtlinie 83/183/EWG und insbesondere ihres Artikels 1.

2. Abgaben wie die NoVA verstoßen nicht gegen die Artikel 23 EG und 25 EG, da sie keine Zölle oder Abgaben gleicher Wirkung darstellen.

Eine Abgabe wie die NoVA-Grundabgabe, deren Betrag unter Verwendung pauschaler Tabellen für die Festsetzung des Wertes eines eingeführten Gebrauchtfahrzeugs bemessen wird, führt für sich genommen nicht zu einer nach Artikel 90 EG verbotenen Diskriminierung, sofern dabei der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs genau beachtet wird und die für ein eingeführtes Gebrauchtfahrzeug festgesetzte Bemessungsgrundlage somit genau dem Wert eines bereits im Inland zugelassenen gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs entspricht. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die von den österreichischen Behörden angewandte Pauschalmethode diesen Anforderungen genügt. Hingegen ist der NoVA-Zuschlag, dem üblicherweise die eingeführten Erzeugnisse unterliegen und der nur in Ausnahmefällen auf inländische Erzeugnisse erhoben wird, als eine diskriminierende Abgabe anzusehen und somit nicht mit Artikel 90 EG vereinbar.

3. Eine Abgabe wie der NoVA-Zuschlag weist nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie auf, so dass sie nicht als nach Artikel 33 dieser Richtlinie verbotene Parallelabgabe anzusehen ist.