

**GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION**

**STEUERLICHE BEHANDLUNG DER
INNERGEMEINSCHAFTLICHEN VERBRINGUNG VON
PERSONENKRAFTFAHRZEUGEN UND IHRER
GRENZÜBERSCHREITENDEN V ERWENDUNG**

Informationsdokument zu den einschlägigen Rechten und Pflichten der EU--Bürger

(TAXUD/255/02)

09.09.2002

Hinweis: Für die in diesem Dokument geäußerten Auffassungen übernimmt die Kommission keine Haftung. Es sei darauf hingewiesen, dass es nicht zu den Aufgaben der Kommission gehört, juristischen Rat zu erteilen, und dass die verbindliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts dem Gerichtshof obliegt.

EINLEITUNG

I. ANWENDUNG DER MEHRWERTSTEUER AUF DEN ERWERB UND DAS MIETEN EINES PKW IN EINEM ANDEREN MITGLIEDSTAAT

- A. Erwerb eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat
- B. Mieten eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat

II. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN ÜBER DIE ANWENDUNG DER ÜBRIGEN STEUERN AUF FAHRZEUGE AUS ANDEREN MITGLIEDSTAATEN

- A. Befugnis der Mitgliedstaaten zur Besteuerung von Fahrzeugen
- B. Allgemeine Grenzen der Befugnis der Mitgliedstaaten zur Besteuerung von aus einem anderen Mitgliedstaat „eingeführten“ Fahrzeugen

III. BESONDERE FREISTELLUNGSREGELN BEI EINER ENDGÜLTIGEN ODER VORÜBERGEHENDEN VERBRINGUNG VON KRAFTFAHRZEUGEN IN EINEN ANDEREN MITGLIEDSTAAT

- A. Steuerliche Folgen einer endgültigen Verbringung eines Fahrzeugs in einen anderen Mitgliedstaat anlässlich der Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes.
- B. Vorübergehende Nutzung eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Wohnsitzes

FAZIT

EINLEITUNG

A. Zweck des Informationsdokuments

Kraftfahrzeuge sind für ihre Nutzer wichtige Mittel zur Fortbewegung und damit zur Wahrnehmung der im EG-Vertrag garantierten Freizügigkeit. So nehmen viele Bürger ihr Fahrzeug mit, wenn sie sich in einem anderen Mitgliedstaat vorübergehend aufhalten oder sich dort auf Dauer niederlassen. Andere Bürger wiederum kaufen oder mieten ein Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat.

Gleichzeitig stellt die Besteuerung von Kraftfahrzeugen eine beträchtliche Einnahmequelle für die Staaten dar. Eine solche Besteuerung ist von der Sache her durchaus begründet, da der Kraftfahrzeugverkehr sehr hohe Kosten verursacht (Kosten für die Straßeninfrastruktur, Umweltschäden, Kosten in Verbindung mit hohem Verkehrsaufkommen usw.).

In diesem Zusammenhang stellen sich zahlreiche Fragen für die Bürger der Gemeinschaft hinsichtlich der steuerlichen Folgen der grenzüberschreitenden Verbringung von Kraftfahrzeugen. Auf diese Fragen zu antworten ist Zweck des vorliegenden Dokuments, dass sich auf die Verbringung von Personenkraftwagen von einem Mitgliedstaat in einen anderen beschränkt.

B. Anwendbare Rechtsvorschriften

- a. Bisher hat noch keine Angleichung der Kraftfahrzeugsteuern innerhalb der Europäischen Union stattgefunden. 1983, zu einer Zeit, als noch Binnengrenzen zwischen den Mitgliedstaaten bestanden, wurden zwei Richtlinien verabschiedet, um einige steuerliche Hindernisse für den freien Verkehr von Personenkraftwagen im Gebiet der

Mitgliedstaaten zu beseitigen¹: die Richtlinie 83/182/EWG vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr² bestimmter Verkehrsmittel³ sowie die Richtlinie 83/183/EWG vom 28. März 1983 über die endgültige Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat⁴.

Mit Wirkung vom 1. Januar 1993 wurde mit der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 eine neue, spezifische Regelung zur Anwendung der MwSt auf den Erwerb von Fahrzeugen in einem anderen Mitgliedstaat eingeführt.⁵ Seit diesem Zeitpunkt haben die Richtlinien 83/182/EWG und 83/183/EWG keine Wirkung mehr hinsichtlich der Anwendung der MwSt.

Neben diesen Rechtsakten gibt es eine recht umfangreiche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, die die Befugnisse der Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von aus einem in einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Kraftfahrzeugen präzisiert und letztlich begrenzt. Diese Rechtsprechung beruht nicht nur auf den Bestimmungen der beiden Richtlinien von 1983, sondern auch auf den grundlegenden Rechtsvorschriften des EG-Vertrags (insbesondere dessen Artikel 90 (ex-Artikel 95)).

- b. In den letzten Jahren hat der EG-Vertrag im Übrigen bedeutende Veränderungen erfahren. In diesem Zusammenhang ist die Bedeutung der Schaffung des Binnenmarktes hervorzuheben, der heute einen Raum ohne Binnengrenzen umfasst, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen des Vertrages gewährleistet ist (Artikel 14 EG-Vertrag). In diesem Binnenmarkt ist die Freizügigkeit, die in der Vergangenheit Personen vorbehalten war, die eine Erwerbstätigkeit ausübten, auf alle Gemeinschaftsbürger (Art. 18 EG-Vertrag) und teilweise auf Staatsangehörige von Drittländern ausgedehnt worden (Artikel 62 Absatz 1 EG-Vertrag). Es liegt daher auf der Hand, dass eine indirekte Beeinträchtigung dieser Freiheit durch eine ungerechtfertigte Besteuerung von Fahrzeugen, die das am meisten genutzte Verkehrsmittel zur Ausübung der Freizügigkeit darstellen, nicht hinnehmbar ist. Die Kommission ist aus diesen Gründen der Auffassung, dass die vorgenannten Richtlinien sowie die anderen einschlägigen Rechtsvorschriften unter Zugrundelegung dieses Grundsatzes der Freizügigkeit auszulegen sind.

¹ Seinerzeit gab es bereits internationale Übereinkommen, wie das am 4. Juni 1954 in New York im Rahmen der Vereinten Nationen geschlossene Zollabkommen über die vorübergehende Einfuhr privater Straßenfahrzeuge.

² Der Begriff „Einfuhr“ wurde bei der Beseitigung der Binnengrenzen in der Europäischen Gemeinschaft zum 1. Januar 1993 nicht verändert, obwohl es von diesem Zeitpunkt an juristisch zutreffender wäre, von der „Verbringung“ eines Gutes von einem Mitgliedstaat in einen anderen zu sprechen.

³ ABl. L 105 vom 23.4.1983, S. 59; geändert durch die Richtlinien 89/604/EWG vom 23. November 1989 (ABl. L 348 vom 29.11.1989, S. 28) und 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376 vom 31.12.1991, S. 1).

⁴ ABl. L 105 vom 23.4.1983, S. 6; geändert durch die Richtlinien 89/604/EWG vom 23.11.1989 (ABl. L 348 vom 29.11.1989, S. 28), 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376 vom 31.12.1991, S. 1) und 92/12/EWG vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76 vom 23.3.1992, S. 1).

⁵ ABl. L 376 vom 31.12.1991, S. 1. Diese Richtlinie enthält Vorschriften zur Änderung der Sechsten MwSt-Richtlinie (77/388/EWG).

I. ANWENDUNG DER MEHRWERTSTEUER AUF DEN ERWERB UND DAS MIETEN EINES PKW IN EINEM ANDEREN MITGLIEDSTAAT

Dieser erste Teil befasst sich mit den harmonisierten Mehrwertsteuervorschriften, die für den Erwerb und das Mieten von Pkw gelten, wenn diese durch Gebietsansässige eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der – zumindest überwiegenden – Nutzung in ihrem Wohnsitzstaat erworben bzw. gemietet werden.

A. Erwerb eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat

Diesbezüglich wird im Mehrwertsteuerrecht zwischen neuen und nicht mehr neuen Fahrzeugen unterschieden, wobei allerdings anzumerken ist, dass die Begriffe Neufahrzeug und Gebrauchtfahrzeug im MwSt-Bereich anders definiert sind als in der Alltagssprache. So gilt ein Landfahrzeug im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne als „neu“, wenn seine Lieferung innerhalb von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Erstinbetriebnahme erfolgt oder wenn es zum Zeitpunkt der Lieferung nicht mehr als 6000 km zurückgelegt hat. Trifft keine der beiden Bedingungen zu, gilt das Fahrzeug nicht mehr als „neu“ (Artikel 28a Absatz 2 Buchstabe b) der Sechsten MwSt-Richtlinie).

1. Eine Privatperson kauft ein „neues“ Fahrzeug in einem Mitgliedstaat bei einem Steuerpflichtigen oder einer Privatperson, um es in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen.

Kauft eine Privatperson ein solches „Neufahrzeug“ in einem Mitgliedstaat, um es in einen anderen Mitgliedstaat zu überführen, wo es zugelassen und genutzt werden soll, wird im Abgangsstaat keine MwSt geschuldet, sondern der Kauf ist in dem Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig, in den das Fahrzeug verbracht wird, und zwar unabhängig vom Status des Verkäufers (Steuerpflichtiger oder Privatperson). Demzufolge gilt auch der MwSt-Satz des Bestimmungslandes.

Mit dieser speziellen Regelung sollen Handelsverlagerungen im Neufahrzeugsektor begrenzt werden, denn ohne eine solche Regelung wären die Unterschiede in den MwSt-Sätzen (zu denen gegebenenfalls noch Preisunterschiede in den einzelnen Mitgliedstaaten hinzukommen) ein Anreiz für die Käufer, ihre Fahrzeuge in den Mitgliedstaaten zu kaufen, in denen die Mehrwertsteuer am niedrigsten ist.

Gleichzeitig hat der Gemeinschaftsgesetzgeber Vorkehrungen getroffen, um eine Mehrfachbesteuerung in den Fällen zu vermeiden, in denen ein Neufahrzeug, das Gegenstand eines solchen im Bestimmungsland steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs ist, von einer Privatperson verkauft wird. Letztere ist als Verkäufer zum Abzug der MwSt berechtigt, die sie selbst beim Kauf, bei der Einfuhr oder beim innergemeinschaftlichen Erwerb des Fahrzeugs gezahlt hat (Artikel 28a Absatz 4 der Sechsten MwSt-Richtlinie). Dieser Vorsteuerabzug ist jedoch nur möglich im Umfang bzw. bis zur Höhe des MwSt-Betrags, den der Verkäufer schulden würde, wenn die Lieferung in seinem eigenen Mitgliedstaat steuerpflichtig wäre.⁶

⁶ Dies soll mit folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Eine Privatperson kauft ein Neufahrzeug zum Preis von 20.000 € plus 5.000 € MwSt. Dann verkauft sie das steuerrechtlich als „neu“ geltende Fahrzeug für 16.000 € an eine Privatperson, die es in einen anderen Mitgliedstaat verbringt. Dieser Wiederverkauf

2. Eine Privatperson erwirbt ein Fahrzeug, das nicht mehr als „neu“ gilt, in einem Mitgliedstaat, um es in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen.

In diesem Fall hängt die mehrwertsteuerliche Behandlung vom Status des Verkäufers ab:

- Ist der Verkäufer eine Privatperson (oder ein Steuerpflichtiger, der die von ihm für das Fahrzeug gezahlte MwSt nicht abgezogen hat), dann wird für diesen Erwerb weder im Abgangs- noch im Bestimmungsmitgliedstaat MwSt geschuldet.
- Ist der Verkäufer ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer, wendet er üblicherweise die Sonderregelung über die Differenzbesteuerung an, d. h. er wendet die in seinem Land geltende MwSt auf die beim Verkauf dieses Gebrauchtfahrzeugs erzielte Gewinnspanne an (ohne dass der entsprechende MwSt-Betrag auf der Rechnung erscheint). Dieser Kauf ist dann im Bestimmungsland nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig.
- Ist der Verkäufer ein Steuerpflichtiger, der die für das Fahrzeug anfallende MwSt selbst als Vorsteuer abgezogen hat, dann gelten die normalen Steuervorschriften. Dies bedeutet, dass der Verkäufer im Allgemeinen die in seinem eigenen Mitgliedstaat geltende MwSt in Rechnung stellt. Allerdings kann die Lieferung gegebenenfalls im Bestimmungsland der MwSt unterliegen, insbesondere wenn das Fahrzeug vom Verkäufer oder auf seine Rechnung in den anderen Mitgliedstaat geliefert wird, wenn die Lieferungen dieses steuerpflichtigen Wiederverkäufers in den Bestimmungsmitgliedstaat einen bestimmten Schwellenwert (von den Mitgliedstaaten festzulegen) überschreiten, oder aber wenn der Verkäufer sich für eine Besteuerung im Bestimmungsland entscheidet. In diesem Falle darf der Verkauf nur in einem einzigen der betroffenen Mitgliedstaaten der MwSt unterworfen werden. Eine Doppelbesteuerung ist somit ausgeschlossen.

B. Mieten eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat

Mietet eine Privatperson ein Fahrzeug bei einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Leasingfirma, dann gilt als Ort der Besteuerung dieser Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten MwSt-Richtlinie). Folglich kann die MwSt für den Leasing-Vorgang nur von dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem die Leasingfirma niedergelassen ist.⁷

II. ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN FÜR DIE ANWENDUNG DER ÜBRIGEN STEUERN AUF FAHRZEUGE AUS ANDEREN MITGLIEDSTAATEN

A. Befugnis der Mitgliedstaaten zur Besteuerung von Fahrzeugen

unterliegt der MwSt in dem anderen Mitgliedstaat. Wenn die MwSt im ersten Mitgliedstaat zu entrichten wäre, würde sie sich auf 4.000 € belaufen. Der Verkäufer kann somit in seinem Wohnsitzstaat von der von ihm beim Kauf gezahlten MwSt 4.000 € zurückverlangen.

⁷ Urteil vom 17. Juli 1997, C-190/95, ARO Lease, Slg. 1997, I-4383; Urteil vom 7. Mai 1998, C-390/96, Lease Plan Luxemburg, Slg. 1998, I-2571.

Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts sind die Mitgliedstaaten weiterhin umfassend befugt, Steuern auf Kraftfahrzeuge beizubehalten oder einzuführen. Inwieweit ein Fahrzeug in den Anwendungsbereich dieser nationalen Steuern fällt, hängt im Allgemeinen vom Ort der Zulassung ab. In einer Mitteilung vom 15. Mai 1996 hat die Kommission bereits festgestellt, dass es einer Privatperson nicht überlassen werden kann, in welchem Land sie die Zulassung beantragt, da sonst sämtliche Fahrzeuge in dem Mitgliedstaat mit dem niedrigsten Steuersatz angemeldet würden.⁸ Die Kommission hatte damit den Grundsatz bestätigt, dass ein Fahrzeug in dem Mitgliedstaat zuzulassen ist, in dem der Halter seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat.⁹ In den meisten Fällen lässt sich dieser gewöhnliche Wohnsitz leicht bestimmen. Zur Bestimmung des gewöhnlichen Wohnsitzes in Fällen, in denen sich der Betreffende vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat aufhält und dort sein Fahrzeug benutzt, sind in Artikel 7 der Richtlinie 83/182/EWG¹⁰ genaue Kriterien vorgesehen. Die Kommission stellt jedoch fest, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das in diesem Artikel insbesondere angeführte "quantitative" Kriterium (Aufenthalt von mehr als 185 Tagen im Jahr an einem bestimmten Ort) nicht allein als ausschlaggebend betrachtet werden kann, wenn andere Faktoren auf eine abweichende Sachlage hinweisen.¹¹ Des Weiteren hält es die Kommission durchaus für vertretbar, wenn ein Gebietsansässiger eines Mitgliedstaats sein Fahrzeug, das nicht nur vorübergehend am Ort seines Zweitwohnsitzes in einem anderen Mitgliedstaat benutzt wird, auch in diesem anderen Mitgliedstaat anmelden muss. Diese Auffassung wird im Übrigen noch durch weitere Gründe, wie z. B. die Notwendigkeit der technischen Fahrzeugkontrolle, gerechtfertigt.¹²

B. Allgemeine Grenzen der Befugnis der Mitgliedstaaten zur Besteuerung von aus einem anderen Mitgliedstaat „eingeführten“ Fahrzeugen

Ogleich die Mitgliedstaaten noch immer über eine umfassende Befugnis zur Einführung bzw. Beibehaltung von Steuern auf Kraftfahrzeuge verfügen, ist diese Befugnis hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf aus anderen Mitgliedstaaten „eingeführte“ Fahrzeuge doch bestimmten Einschränkungen unterworfen, denn diese Steuern dürfen

- im Handel zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen (Artikel 3 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG)¹³;
- keine Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle darstellen (Artikel 23 und 25 EG-Vertrag);

⁸ Erläuternde Mitteilung der Kommission betreffend die Betriebserlaubnis- und Zulassungsverfahren für Fahrzeuge, die vorher in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen waren, ABl. C 143 vom 15.5.1996, S. 4, Abschnitt V.1.; siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 21. März 2002, C-451/99, Cura Anlagen, Randnr. 42, sowie die Schlussanträge des Generalanwalts vom 25. September 1999 in der gleichen Rechtssache, Randnr. 45 (noch nicht veröffentlicht).

⁹ Inwieweit dieser Grundsatz auch für geleaste Fahrzeuge gilt, ist Gegenstand des o.a. Vorabentscheidungsersuchens C-451/99, Cura Anlagen.

¹⁰ Diese Festlegungen entsprechen Artikel 6 der Richtlinie 83/183/EWG.

¹¹ Urteil vom 23. April 1991, C-297/89, Ryborg, Slg. S. I-1943.

¹² Siehe Schlussanträge des Generalanwalts vom 25. September 1999 in der Rechtssache C-451/99, Cura Anlagen, Randnr. 45.

¹³ ABl. L 76 vom 23.3.1992, S. 1.

- keine Benachteiligung der „eingeführten“ Fahrzeuge darstellen (u.a. Artikel 90 EG-Vertrag).

Diese Bedingungen gelten sowohl für „Einführen“, die von Gebietsansässigen des Mitgliedstaats, in den die Fahrzeuge verbracht werden, vorgenommen werden, als auch für Verbringungen durch Gebietsansässige eines anderen Mitgliedstaats, z. B. wenn ein Gebietsfremder sein Fahrzeug an seinem Zweitwohnsitz verbringt, um es ständig dort, d.h. im „Einfuhrstaat“, zu benutzen.

Die beiden letztgenannten Bedingungen werden nachfolgend näher analysiert.

1. Verbot von Abgaben gleicher Wirkung

Die Mitgliedstaaten dürfen auf aus einem anderen Mitgliedstaat „eingeführte“ bzw. in einen anderen Mitgliedstaat „ausgeführte“ Fahrzeuge keine Abgaben mit gleicher Wirkung wie Ein- oder Ausfuhrzölle erheben, d. h. die betreffenden Fahrzeuge dürfen nicht wegen des Überschreitens einer Binnengrenze der Gemeinschaft (Artikel 23 und 25 EG-Vertrag) belastet werden.

Als Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle gelten jedoch nicht Steuern, die im Rahmen einer allgemeinen innerstaatlichen Besteuerungsvorschrift erhoben werden, d. h. Steuern, die nach objektiven Kriterien durchgängig für bestimmte Kategorien von Gütern unabhängig von deren Herkunft zur Anwendung kommen (s.u. Abschnitt 2).

Es ist jedoch häufig der Fall, dass Mitgliedstaaten, die sehr hohe Steuern auf Fahrzeuge erheben, die ein einziges Mal zu entrichten sind (meist, aber nicht immer bei der Zulassung bzw. beim Inverkehrbringen des Fahrzeugs in ihrem Staatsgebiet), keine oder nur sehr wenige Fahrzeuge herstellen. In diesem Fall betrifft die Steuer, obwohl sie theoretisch für alle Fahrzeuge gilt, in der Praxis nur „eingeführte“ Fahrzeuge. Die Kommission ist jedoch der Auffassung, dass eine solche Steuer keine Abgabe mit gleicher Wirkung wie Einfuhrzölle darstellt, sofern sie für alle Fahrzeuge gilt.

2. Verbot der steuerlichen Diskriminierung im Inland

Nach dem Gemeinschaftsrecht sind nicht nur Steuern verboten, die ausschließlich aufgrund des Überschreitens der Grenze erhoben werden, sondern auch allgemeine Steuern (auf inländische sowie „importierte“ Neu- und Gebrauchtwagen), wenn diese zu einer Benachteiligung der „eingeführten“ Fahrzeuge führen.

a) Artikel 90 EG-Vertrag

Dieses Verbot von diskriminierenden innerstaatlichen Abgaben ist ausdrücklich in Artikel 90 EG-Vertrag niedergelegt. Demnach gilt:

- Werden in einem Mitgliedstaat Fahrzeuge hergestellt, darf er auf Fahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art erheben, als gleichartige

inländische Fahrzeuge mittelbar oder unmittelbar zu tragen haben¹⁴ (Artikel 90 Absatz 1).

- Der betreffende Staat darf auch keine inländischen Abgaben auf Fahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten erheben, die geeignet sind, die inländische Produktion von anderen Fahrzeugen indirekt zu schützen (Artikel 90 Absatz 2).

1. Allgemeine Überlegungen

Eine solche Diskriminierung kann nur auftreten, wenn sich „eingeführte“ Fahrzeuge in einer (gegebenenfalls potenziellen) Wettbewerbssituation mit einheimischen Fahrzeugen befinden. Dem Gerichtshof zufolge kann im Falle des Nichtvorhandenseins einer nationalen Kraftfahrzeugproduktion in einem Mitgliedstaat, der auf Neufahrzeuge eine sehr hohe einmalige Steuer erhebt, ohne dabei zwischen einheimischen und eingeführten Fahrzeugen zu unterscheiden, diese Steuer nicht als diskriminierend im Sinne von Artikel 90 EG-Vertrag angesehen werden.¹⁵ Hingegen steht Artikel 90 EG-Vertrag einer einzelstaatlichen Rechtsvorschrift entgegen, die für im Inland hergestellte Fahrzeuge günstigere Besteuerungsmodalitäten vorsieht als für „eingeführte“ Neufahrzeuge, selbst wenn die inländische Fahrzeugproduktion nur einen geringen Umfang hat oder überhaupt nicht vorhanden ist.¹⁶

Die Diskriminierung von eingeführten Erzeugnissen gegenüber einheimischen kann sich aus verschiedenen Faktoren ergeben, die z. B. mit dem Steuersatz, der Steuerbemessungsgrundlage¹⁷ oder den Steuermodalitäten¹⁸ zusammenhängen. Allerdings ist jegliche Diskriminierung verboten, auch wenn sich die diskriminierende Wirkung lediglich auf einige wenige Fälle beschränken würde.¹⁹

¹⁴ Um die Gleichartigkeit zu ermitteln, ist zu prüfen, ob die Kraftfahrzeuge gleichwertige Eigenschaften aufweisen und die gleichen Ansprüche der Verbraucher befriedigen; dies ist der Fall, wenn diese Fahrzeuge aufgrund ihrer Eigenschaften und der befriedigten Ansprüche in eine Wettbewerbsbeziehung treten. Der Grad des Wettbewerbs zwischen zwei Fahrzeugmodellen hängt davon ab, inwieweit sie diversen Anforderungen - insbesondere hinsichtlich Preis, Größe, Komfort, Leistung, Verbrauch, Langlebigkeit und Sicherheit - entsprechen.

¹⁵ Urteil vom 11. Dezember 1990, C-47/88, Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509.

¹⁶ Siehe diesbezüglich die verbundenen Schlussanträge des Generalanwalts in den Rechtssachen C-90/94 *Haahr*, C-242/95 *GT-Link*, C-114/95 *Texaco* und C-115/95 *Olieselskabet*, Slg. 1997, I-4085, Randnrn. 86 bis 89.

¹⁷ Wenn beispielsweise bei einheimischen Fahrzeugen die Bemessungsgrundlage der Fahrzeugwert ab Werk ist, während bei „eingeführten“ Fahrzeugen die Transport-, Vertriebs- bzw. Vermarktungskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden; oder aber wenn ein Mitgliedstaat auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtfahrzeuge eine Besteuerungsregelung anwendet, bei der der reale Wertverlust dieser Fahrzeuge auf allgemeine und abstrakte Weise auf der Grundlage von pauschalen Kriterien bzw. Tabellen berechnet wird, die nicht ausschließen, dass der Betrag der geschuldeten Steuer den Steuerrestbetrag, der im Wert der bereits im Inland zugelassenen gleichartigen Fahrzeuge enthalten ist – und sei es auch nur in einigen wenigen Fällen – übersteigt.

¹⁸ Wenn beispielsweise dem Steuerschuldner im Falle eines einheimischen Fahrzeugs Zahlungserleichterungen gewährt werden, die für ein eingeführtes Fahrzeug nicht oder nur in geringerem Umfang eingeräumt werden.

¹⁹ Urteil vom 22. Februar 2001, C-393/98, Gomes Valente, Slg. 2001, I-1327.

Artikel 90 EG-Vertrag engt nicht die Freiheit der einzelnen Mitgliedstaaten ein, selbst gleichartige Erzeugnisse einer differenzierenden Steuerregelung zu unterwerfen, die auf objektive Kriterien wie die verwendeten Rohstoffe oder die angewendeten Produktionsverfahren abstellt. Solche Differenzierungen sind mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, wenn mit ihnen wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt werden, die ihrerseits mit den Anforderungen des EG-Vertrags und des abgeleiteten Rechts vereinbar sind, und wenn aufgrund ihrer Modalitäten jede Form direkter oder indirekter Diskriminierung von Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten oder jegliche Schutzwirkung für konkurrierende nationale Produktionen ausgeschlossen ist. So ist z. B. die Bezugnahme auf den mehr oder weniger hohen Schadstoffausstoß der Fahrzeuge ein von ihrer Herkunft unabhängiges objektives Kriterium. Ebenso ist die Zugrundelegung eines bestimmten Hubraumvolumens als Unterscheidungskriterium zwischen zwei Steuersätzen ein von der Herkunft der Fahrzeuge unabhängiges objektives Kriterium. In Bezug auf dieses letztere – a priori objektive – Kriterium merkt die Kommission allerdings an, dass die Mitgliedstaaten in einigen Fällen dazu neigten, dies zu manipulieren bzw. die „steuerliche Nutzleistung“ der Fahrzeuge so festzulegen, dass die einheimische Produktion geschützt wird. Der Gerichtshof hatte bereits Anlass klarzustellen, wie dieses Kriterium anzuwenden ist, um Diskriminierungen auszuschließen.²⁰

2. *Besondere Situation bei Gebrauchtfahrzeugen*

Bei der Anwendung einer nicht periodischen Steuer auf „eingeführte“ Gebrauchtfahrzeuge kann es zu besonderen Problemen hinsichtlich der Einhaltung von Artikel 90 EG-Vertrag kommen, insbesondere wenn einheimische Gebrauchtfahrzeuge nicht unter diese Steuer fallen, da sie bereits als Neuwagen (zum Zeitpunkt der Zulassung oder des Inverkehrbringens) besteuert wurden.²¹

Der Gerichtshof hat anerkannt, dass eine solche Besteuerung zulässig sein kann - sie ist allerdings nur dann mit Artikel 90 Absatz 1 EG-Vertrag vereinbar, wenn die Steuer nur bis in Höhe des im Wert gleichartiger einheimischer

²⁰ Artikel 95 EWG-Vertrag (jetzt Artikel 90 EG-Vertrag) verbietet es, Fahrzeuge, deren steuerliche Nutzleistung eine bestimmte Grenze überschreitet, mit einer festen Sondersteuer zu belegen, die um ein Vielfaches höher ist als der Höchstbetrag der Progressionssteuer, die für Fahrzeuge mit einer geringeren steuerlichen Nutzleistung zu entrichten ist, wenn diese Sondersteuer nur für – insbesondere aus anderen Mitgliedstaaten – eingeführte Fahrzeuge erhoben wird (Urteil des Gerichtshofs vom 9. Mai 1985, 112/84, Humblot, Slg. 1985, 1367). Ein System progressiver Besteuerung nach der steuerlichen Nutzleistung, das zum einen durch die Schaffung einer Steuerstufe, die einen größeren Bereich der steuerlichen Nutzleistung umfasst als die übrigen Steuerstufen, die normale Steuerprogression zugunsten der im Inland hergestellten Fahrzeuge der Oberklasse verlangsamt und nach dem zum anderen die steuerliche Nutzleistung ohne objektive Rechtfertigung nach einer für die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Fahrzeuge ungünstigen Methode bestimmt wird, hat jedoch eine nach Artikel 95 EWG-Vertrag (jetzt Artikel 90 EG-Vertrag) verbotene diskriminierende oder protektionistische Wirkung (Urteil des Gerichtshofs vom 17. September 1987, 433/85, Feldain, Slg. 1987, 3528). Hingegen kann ein Steuersystem nicht allein deswegen als diskriminierend angesehen werden, weil nur- insbesondere aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse in die am höchsten besteuerte Gruppe fallen (Urteil vom 5. April 1990, C-132/88, Kommission/Griechenland, Slg. 1990, I-1567).

²¹ Als einheimisch gilt ein Fahrzeug, das – selbst wenn es in einem anderen Mitgliedstaat hergestellt wurde – bereits in dem betreffenden Mitgliedstaat zugelassen oder in Verkehr gebracht worden ist (Urteil des Gerichtshofs vom 11. Dezember 1990, C-47/88, Kommission/Dänemark, Slg. 1990, I-4509, Randnr. 17).

Gebrauchtwagen enthaltenen Steuerrestbetrags erhoben wird. Diese von dem im Wert gleichartiger einheimischer Gebrauchtwagen enthaltenen Steuerrestbetrag gebildete Schwelle gilt selbst in dem Fall, dass das von dem Mitgliedstaat zugrunde gelegte Besteuerungskriterium nicht der Wert des Gebrauchtwagens ist, sondern beispielsweise sein Hubraum.²² Gleichzeitig hat der Gerichtshof präzisiert, dass der Steuerrestbetrag, der im Wert eines mit dem eingeführten Fahrzeug gleichartigen (vorher, meist im Neuzustand besteuerten) einheimischen Gebrauchtfahrzeugs enthalten ist, proportional zu dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs abnimmt. Die Verringerung der für das eingeführte Gebrauchtfahrzeug geltenden Steuer (gegenüber der auf dieses Fahrzeug im Neuzustand anwendbaren Steuer) muss daher proportional zum tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs erfolgen.²³ In der Praxis erweist sich diese Berechnung häufig als sehr kompliziert, was die Mitgliedstaaten vielfach dazu veranlasst, zur Ermittlung des für „eingeführte“ Gebrauchtfahrzeuge geltenden Steuerbetrags spezielle Pauschalverfahren zu wählen.²⁴ Diesbezüglich ist anzumerken, dass Artikel 90 EG-Vertrag den Mitgliedstaaten eine klare und unbedingte Verpflichtung auferlegt: gegen diese Vorschrift wird verstoßen, wenn die Steuer für das eingeführte Erzeugnis und die für das gleichartige

²² Urteil vom 9. März 1995, C-345/93, Nunes Tadeu, Slg. 1995, I-479.

²³ Zur Ermittlung des Höchstbetrags der auf das eingeführte Gebrauchtfahrzeug anwendbaren Steuer (wenn auf dem einheimischen Markt vergleichbare Gebrauchtfahrzeuge vorhanden sind) muss daher wie folgt vorgegangen werden: (1) Bestimmung der Steuer, die für das importierte Gebrauchtfahrzeug gegolten hätte, wenn es im Neuzustand eingeführt worden wäre; (2) Berechnung der tatsächlichen Verringerung des Wertes dieses Gebrauchtfahrzeugs gegenüber seinem Wert im Neuzustand auf dem Markt des Einfuhrstaates - dazu muss der Preis des eingeführten Fahrzeugs auf dem nationalen Markt des Einfuhrstaates sowohl im Neuzustand als auch in dem Zustand, in dem es sich tatsächlich befindet, unter Berücksichtigung aller Eigenschaften dieses Gebrauchtfahrzeugs bestimmt werden; (3) Verringerung des nach (1) bestimmten Steuerbetrags proportional zu dem nach (2) berechneten tatsächlichen Wertverlustes des Fahrzeugs.

²⁴ In der Praxis wenden die Mitgliedstaaten, die eine einmalige (nicht periodische) Steuer erheben, meist eines der folgenden drei Berechnungsverfahren an: entweder schalten sie zur fallweisen Bestimmung des Wertes des eingeführten Gebrauchtfahrzeugs Gutachter ein, oder sie verwenden eine sehr detaillierte öffentliche Tabelle zum Wert der Gebrauchtfahrzeuge auf dem einheimischen Markt für jede Fahrzeugmarke und jedes Modell unter Berücksichtigung des Alters des Fahrzeugs und der Anzahl der vor der „Einfuhr“ zurückgelegten Kilometer, oder aber sie legen den Prozentsatz für die Verringerung der Steuer pauschal in Abhängigkeit vom Alter der Fahrzeuge fest.

Wie der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache Gomes Valente (22. Februar 2001, C-393/98, Slg. 2001, I-1327, Randnrn. 24, 26 und 28) ausführte, muss eine Pauschaltabelle Fabrikat, Modell, Kilometerstand, Antriebsart, den mechanischen Zustand oder den Unterhaltungszustand des betreffenden Fahrzeugs berücksichtigen, um den tatsächlichen Wertverlust der Fahrzeuge hinreichend genau zu widerspiegeln. So hat der Gerichtshof beispielsweise entschieden, dass die jährliche Wertabnahme bei Kraftfahrzeugen im Allgemeinen deutlich über 5 % liegt und nicht linear erfolgt, insbesondere in den ersten Jahren, in denen sie viel höher ist als in der Folgezeit (Urteil vom 23. Oktober 1997, C-375/95, Kommission/Griechenland, Slg. 1997, I-5981).

Auf jeden Fall muss die Methode zur Ermittlung des Wertverlustes der Gebrauchtfahrzeuge vollkommen transparent sein, damit sie von einem innerstaatlichen Gericht bewertet werden kann, wenn der Steuerpflichtige der Auffassung ist, dass die Anwendung dieser Methode auf das von ihm eingeführte Fahrzeug zu einer höheren steuerlichen Belastung des eingeführten Fahrzeugs als eines gleichartigen einheimischen Fahrzeugs führt (Urteile vom 22. Februar 2001, C-393/98, Slg. 2001, I-1327; 18. Dezember 1997, C-284/96, Tabouillot, Slg. 1997, I-7471; 26. Juni 1991, C-152/89, Kommission/Luxemburg, Slg. 1991, I-3141; 26. Juni 1991, C-153/89, Kommission/Belgien, Slg. 1991, I-3171).

einheimische Erzeugnis auf unterschiedliche Weise und nach unterschiedlichen Modalitäten berechnet werden, die – und sei es auch nur in einigen wenigen Fällen – zu einer höheren Besteuerung des eingeführten Erzeugnisses führen²⁵. Der Einfuhrstaat kann sich auf keinerlei praktische Schwierigkeiten berufen, um eine Diskriminierung gleich welcher Art gegenüber eingeführten Erzeugnissen zu rechtfertigen.²⁶

b) *Weitere Bestimmungen des EG-Vertrags*

Das Verbot der Anwendung von diskriminierenden Steuerregelungen ist auch in weiteren Bestimmungen des EG-Vertrags enthalten, so in Artikel 49, nach dem Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs gegenüber Angehörigen der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten sind.²⁷ Aufgrund dieser Bestimmung ist es den Mitgliedstaaten verboten, eine diskriminierende Steuerregelung auf Kraftfahrzeuge anzuwenden, die bei einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Leasingfirma gemietet werden.²⁸

Allerdings können Steuern, die für in einem Mitgliedstaat von einer Leasingfirma mit Sitz im Inland erbrachte Leasingleistungen und für gleichartige Leistungen einer Firma mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat scheinbar in gleicher Weise gelten, mit Artikel 49 EG-Vertrag unvereinbar sein: Handelt es sich beispielsweise um eine einmalige (nicht in Abhängigkeit von der Leasingdauer oder den Leasingkosten) erhobene Steuer, so kann die inländische Leasingfirma die Fahrzeuge mehrmals vermieten oder in diesem Mitgliedstaat verkaufen, ohne dass weitere Zahlungen anfallen, während der Konkurrent aus einem anderen Mitgliedstaat für eine möglicherweise sehr kurze Leasingdauer den gleichen Steuerbetrag entrichten muss. Nach Auffassung der Kommission stellt eine solche Besteuerung eine zusätzliche Belastung für das Unternehmen mit Sitz im anderen Mitgliedstaat dar und ist daher geeignet, potenzielle Kunden davon abzuhalten, Verträge mit Leasingunternehmen aus anderen Mitgliedstaaten abzuschließen. Damit eine solche Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, müssen Maßnahmen getroffen werden, damit sie pro rata temporis erhoben wird. Diese Auffassung der Kommission ist im Übrigen bereits durch ein Urteil des Gerichtshofes vom 21. März 2002 bestätigt worden.²⁹

III. BESONDERE FREISTELLUNGSREGELN BEI EINER ENDGÜLTIGEN ODER VORÜBERGEHENDEN VERBRINGUNG VON KRAFTFAHRZEUGEN IN EINEN ANDEREN MITGLIEDSTAAT

²⁵ Urteil vom 23. Oktober 1997, C-375/95, Kommission/Griechenland, Slg. 1997, I-5981, Randnrn. 20 und 29.

²⁶ Siehe diesbezüglich Randnr. 19 des bereits zitierten Urteils in der Rechtssache Nunes Tadeu.

²⁷ Allerdings fallen objektiv gerechtfertigte Beschränkungen, bei denen der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet wird, nicht unter dieses Verbot.

²⁸ Urteil vom 7. Mai 1998, C-390/96, Lease Plan Luxembourg, Slg. 1998, I-2571.

²⁹ Urteil vom 21. März 2002, C-451/99, Cura Anlagen, noch nicht veröffentlicht.

A. Steuerliche Folgen der endgültigen Verbringung eines Fahrzeugs in einen anderen Mitgliedstaat anlässlich der Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes

Welche steuerlichen Regeln gelten, wenn ein Fahrzeug im Rahmen der Verlegung des Wohnsitzes endgültig von einem Mitgliedstaat in einen anderen verbracht wird? Mit dieser Frage befasst sich die Richtlinie 83/183/EWG vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat.

1. Verbot der Besteuerung der endgültigen Verbringung eines Fahrzeugs

Diese Richtlinie geht von dem Grundsatz aus, dass der Mitgliedstaat, in den das Fahrzeug auf Dauer verbracht wird, die Benutzung des Fahrzeugs in diesem Land – wie bei allen anderen dort benutzten Fahrzeugen – besteuern kann (Artikel 1 Absatz 2), dass aber die Verbringung selbst zu keiner Besteuerung führen darf, sofern das betreffende Fahrzeug zu den im Herkunftsland geltenden allgemeinen Besteuerungsbedingungen erworben wurde (siehe Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe a)). Dazu sieht die Richtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten „bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem anderen Mitgliedstaat Befreiung von Umsatzsteuern, Sonderverbrauchsteuern und sonstigen Verbrauchsabgaben, die normalerweise hierbei erhoben werden“, zu gewähren haben (Artikel 1 Absatz 1).³⁰ Folglich sind alle Steuern, bei denen der Steuertatbestand in der Verbringung eines Fahrzeugs von einem Mitgliedstaat in einen anderen im Rahmen der Verlegung des Wohnsitzes besteht, unzulässig.

Das Verbot gilt auch für Steuern, die darauf hinauslaufen, die „Einfuhr“ eines Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat über einen anderen Steuertatbestand zu besteuern. Die Kommission ist daher der Auffassung, dass die Erhebung einer Steuer bei der Zulassung in dem Mitgliedstaat, in den das Fahrzeug im Rahmen eines Umzugs endgültig verbracht wurde, unzulässig ist, da sie faktisch zur Besteuerung der Einfuhr eines Fahrzeugs führt. Hingegen steht die Richtlinie nicht der Erhebung von Gebühren entgegen, die zu den Verwaltungskosten für die Vornahme dieser neuen Anmeldung im Verhältnis stehen (Artikel 1 Absatz 2).³¹

Hier sei angemerkt, dass der Gerichtshof sich zu dieser Frage bisher nicht zu äußern hatte.

2. Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung im Bestimmungsland

Gemäß der Richtlinie 83/183/EWG ist die Gewährung der Befreiung von den Steuern auf Kraftfahrzeuge, bei denen der Steuertatbestand mit der „Einfuhr“ des Fahrzeugs in den anderen Mitgliedstaat im Zusammenhang steht, an das gleichzeitige Bestehen von mehreren Voraussetzungen gebunden:

- Das verbrachte Fahrzeug muss von dem Betroffenen vor der Wohnsitzverlegung tatsächlich in Gebrauch genommen worden sein; die Mitgliedstaaten können

³⁰ Eine solche endgültige Verbringung unterliegt auch nicht der Mehrwertsteuer, da sie nicht als steuerpflichtiger Umsatz im Sinne der Sechsten MwSt-Richtlinie (77/388/EWG) gilt.

³¹ Siehe Begriff „motor vehicle registration fees“ in der englischen Fassung von Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie.

- verlangen, dass diese Ingebrauchnahme seit mindestens 6 Monaten vor der Wohnsitzverlegung besteht (Artikel 2 Absatz 2);
- das Fahrzeug muss spätestens 12 Monate nach Verlegung des normalen Wohnsitzes in den „Einfuhr“-Mitgliedstaat verbracht werden (Artikel 7 Absatz 2);
 - das Fahrzeug, für das Steuerbefreiung gewährt wird, darf - außer in den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats ordnungsgemäß nachgewiesenen Fällen - während der seiner steuerfreien Einfuhr folgenden zwölf Monate nicht veräußert, vermietet oder verliehen werden (Artikel 4).

Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat seinerzeit präzise Regeln festgelegt, damit die Mitgliedstaaten die Gewähr haben, dass die so erreichte (teilweise) Harmonisierung nicht der Steuervermeidung oder -hinterziehung Vorschub leistet. Die Anwendung allgemeiner Regeln, die bestimmte Vorgänge automatisch und unabhängig von dem tatsächlichen Vorliegen von Steuervermeidung oder -hinterziehung von der Steuerbefreiung ausschließen, geht allerdings über das zur Verhinderung von Steuervermeidung oder -hinterziehung erforderliche Maß hinaus.³² Die Kommission ist daher der Auffassung, dass die betreffenden Bestimmungen nach gesundem Menschenverstand und unter Beachtung ihres Ziels, Missbräuchen und Steuerbetrug vorzubeugen, flexibel ausgelegt werden müssen.

B. Vorübergehende Nutzung eines Fahrzeugs in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Wohnsitzes

Es geschieht oft, dass Gebietsansässige eines Mitgliedstaats ihr Fahrzeug – ihr eigenes bzw. ein gemietetes oder geliehenes Fahrzeug – vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat zu privaten oder beruflichen Zwecken verwenden. Generell sollte dies keine steuerlichen Auswirkungen haben, vorausgesetzt, es handelt sich um eine Verbringung für kurze Dauer.

1. Verbot der Besteuerung vorübergehend verbrachter Fahrzeuge

a) Generelles Verbot

In diesem Fall dürfen die Mitgliedstaaten natürlich auch keine der Steuern erheben, die bereits bei einer endgültigen Verbringung verboten sind, insbesondere Steuern bei der Anmeldung oder Steuern, bei denen der Steuertatbestand die „Einfuhr“ eines Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat ist oder faktisch darauf hinausläuft, diese zu besteuern (siehe vorstehend Abschnitt III.A.), denn es leuchtet ein, dass Gebietsfremde, die ein Fahrzeug für eine begrenzte Dauer „einführen“, nicht gezwungen werden können, Steuern zu zahlen, die diese Mitgliedstaaten nicht einmal im Falle einer endgültigen Verbringung erheben dürfen.

Weiterhin bestimmt die Richtlinie 83/182/EWG vom 28. März 1983, dass die Mitgliedstaaten, in die ein Fahrzeug vorübergehend verbracht wird, die

³² Urteile vom 17. Juli 1997, C-28/95, Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Randnr. 44 (betreffend die Richtlinie 90/434/EWG); vom 29. Mai 1997, C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847, sowie vom 19. September 2000, C-177/99 und C-181/99, Ampafrance (betreffend die MwSt).

Gebietsansässigen³³ anderer Mitgliedstaaten von Verbrauchsabgaben sowie von den im Anhang der Richtlinie aufgeführten Steuern freizustellen haben (Artikel 1 Absatz 1). Diese Richtlinie bezieht sich somit auch auf die Steuern im Zusammenhang mit der Nutzung des Fahrzeugs (im Wesentlichen Straßenverkehrssteuern).³⁴ Der Zweck dieses Verbots besteht natürlich darin, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, da die Fahrzeuge bereits solchen – als gleichwertig angesehenen – Steuern im Zulassungsstaat unterliegen.

Eine vorübergehende Nutzung unter Steuerbefreiung ist nicht auf ein einziges Fahrzeug beschränkt, denn eine Beschränkung der Anzahl der Fahrzeuge, für die eine Steuerbefreiung gewährt wird, wäre geeignet, die Freizügigkeit in der Gemeinschaft zu behindern, die die Richtlinie ganz im Gegenteil erleichtern will.³⁵ Die Richtlinie schreibt außerdem nicht vor, dass der Begünstigte der Steuerbefreiung auch der Besitzer des von ihm geführten Fahrzeugs sein muss.³⁶

b) Zeitliche Einschränkung des Verbots

1. Steuerbefreiung für 6 Monate je Zwölfmonatszeitraum

Die Richtlinie bestimmt, dass die Steuerbefreiung je Zwölfmonatszeitraum (der nicht notwendigerweise einem Kalenderjahr entsprechen muss) für höchstens sechs Monate mit oder ohne Unterbrechung gewährt wird (Artikel 3 und 4 Absatz 2). Dies gilt unabhängig davon, ob das Fahrzeug für private oder berufliche Zwecke verwendet wird.

In der Richtlinie ist kein Hinweis darauf enthalten, wie der Nachweis für die Dauer des Verbleibs eines Fahrzeugs im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates zu erbringen ist. Obwohl die Mitgliedstaaten weiterhin selbst festlegen können, wie dieser Nachweis zu erbringen ist, dürfen diese Festlegungen doch das Recht auf Freizügigkeit nicht beeinträchtigen.³⁷ In diesem Zusammenhang ist auch auf Artikel 62 EG-Vertrag zu verweisen, der den Mitgliedstaaten verbietet, Kontrollverfahren anzuwenden, die zu

³³ Die Artikel 7 und 8 der Richtlinie haben die Bestimmung des gewöhnlichen Wohnsitzes der Betroffenen zum Gegenstand. Die darin aufgeführten Kriterien liegen außerhalb des Gegenstandes der vorliegenden Mitteilung. Die Kommission beschränkt sich hier auf den Hinweis, dass die Beweislast für den Nachweis des gewöhnlichen Wohnsitzes bei den Betroffenen liegt, dass sie jedoch diesen Nachweis mit allen Mitteln erbringen können (Artikel 7 Absatz 2). Die betreffenden Bestimmungen werden in einigen Urteilen des Gerichtshofs ausgelegt (Urteile vom 23. April 1991, C-297/89, Ryborg, Slg. 1991, I-1943, und vom 12. Juli 2001, C-262/99, Louloudakis).

³⁴ Wie bereits in der Einleitung dargelegt, hat Richtlinie 83/182/EWG keine Wirkung mehr hinsichtlich der Mehrwertsteuer. In Bezug auf die MwSt ist die Lage einfach: Die Sechste MwSt-Richtlinie sieht keine Besteuerung vor, wenn ein Fahrzeug aus einem Mitgliedstaat zeitweilig in einem anderen Mitgliedstaat genutzt wird.

³⁵ Urteil vom 29. Mai 1997, C-389/95, Klattner, Slg. 1997, I-2719, Randnr. 26.

³⁶ Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts in der Rechtssache C-389/95, Klattner, Slg. 1997, I-2722, Randnr. 25.

³⁷ Urteil vom 2. August 1993, C-9/92, Kommission/Griechenland, Slg. 1993, I-4467, und die Schlussanträge des Generalanwalts in der Rechtssache C-389/95, Klattner, Slg. 1997, I-2730, Randnr. 28.

Formalitäten im Zusammenhang mit dem Überschreiten von Binnengrenzen der Gemeinschaft führen.³⁸

Die Kommission ist der Meinung, dass der in der Richtlinie vorgesehene Zeitraum von 6 Monaten lang genug ist, um den Bürgern die Ausübung ihres Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen als ihrem Wohnsitzstaat zu ermöglichen, denn vernünftigerweise kann wohl angenommen werden, dass die Anwesenheit eines Bürgers in einem Mitgliedstaat während eines Zeitraums über 6 Monate hinaus ein bestimmtes Maß an Dauerhaftigkeit beinhaltet, das es diesem Mitgliedstaat gestattet, periodische Straßenverkehrssteuern zu erheben und auch eine mit Kosten (Gebühren) verbundene Anmeldung des Fahrzeugs zu fordern. Um die Beachtung des Aspekt der Freiheit des Personenverkehrs zu gewährleisten, ist diese Bedingung allerdings nach gesundem Menschenverstand und unter Beachtung ihres Ziels anzuwenden, Missbräuchen und Steuerbetrug vorzubeugen..

2. *Ausnahmen von der zeitlichen Einschränkung*

Aus offensichtlichen Gründen ist die Steuerbefreiung in folgenden Fällen keiner Befristung unterworfen (Artikel 5):

- bei Benutzung eines in dem Mitgliedstaat des gewöhnlichen Wohnsitzes des Benutzers zugelassenen Personenfahrzeugs für regelmäßige Fahrten vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz des Unternehmens im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und zurück;³⁹
- bei Benutzung durch einen Studenten eines in dem Mitgliedstaat seines gewöhnlichen Wohnsitzes zugelassenen Personenfahrzeugs im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem sich der Student ausschließlich zum Zweck seines Studiums aufhält.⁴⁰

In der Richtlinie ist weiterhin vorgesehen, dass die Steuerbefreiung für eine Dauer von 7 Monaten pro Zwölfmonatszeitraum zu gewähren ist,

³⁸ Dieses Verbot wird in Artikel 22 Absatz 8 der Sechsten MwSt-Richtlinie und in Artikel 3 Absatz 3 der Richtlinie 92/12/EWG über verbrauchsteuerpflichtige Waren ausdrücklich bekräftigt.

³⁹ In seinem Urteil vom 6. Juli 1988 in der Rechtssache 127/86, Ledoux, Slg. 1988, 3741, hat sich der Gerichtshof zur umgekehrten Situation geäußert, in der das von einem Arbeitnehmer für den Arbeitsweg genutzte Fahrzeug von seinem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurde. Das Fahrzeug war im Staat des Arbeitgebers zugelassen und wurde dort besteuert. Das Fahrzeug wurde regelmäßig in diesen Mitgliedstaat verbracht und sollte nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer endgültig wieder dorthin zurückkehren. Der Arbeitnehmer durfte es auch in untergeordnetem Maße zu privaten Zwecken nutzen (auch im Gebiet seines Wohnsitzstaates). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Zurverfügungstellung sich auf einen Zeitraum beschränkte, der nicht über das Ende des Arbeitsverhältnisses mit dem Arbeitnehmer hinausging, urteilte der Gerichtshof, dass der Wohnsitzmitgliedstaat des Arbeitnehmers die Steuerbefreiung gewähren müsse. Dieses Urteil bezog sich auf Tatbestände, die vor Verabschiedung der Richtlinie 83/182/EWG lagen, doch der gleichen Logik entsprachen.

⁴⁰ Mit Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie wird eine Sonderregelung für Dänemark eingeführt, das weiterhin davon ausgehen kann, dass alle Personen, einschließlich Studenten, ihren gewöhnlichen Wohnsitz in Dänemark haben, wenn sie sich dort ein Jahr oder 365 Tage während eines Zeitraums von 24 Monaten aufhalten. Diese Bestimmung enthält jedoch Hinweise und sogar die Pflicht zur Abstimmung zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das für Vermittlertätigkeiten in Handel, Industrie und Handwerk eingeführt wurde (Artikel 2 Absatz 2).⁴¹

2. *Bedingungen für die Gewährung der Steuerbefreiung*

Die in der Richtlinie 83/182/EWG vorgesehene Steuerbefreiung ist an bestimmte Bedingungen geknüpft:

a) *Verbot der Veräußerung, Vermietung oder Verleihung der betreffenden Fahrzeuge*

Die Richtlinie legt fest, dass eine Privatperson, die ihr Fahrzeug für private Zwecke zeitweilig in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, dieses in diesem Staat nicht veräußern und vermieten und auch nicht an einen Gebietsansässigen dieses Staates verleihen darf (Artikel 3).⁴² Diese Verbote gelten ebenfalls für Fahrzeuge, die für berufliche Zwecke genutzt werden. In diesem Fall darf das Fahrzeug auch nicht an einen Gebietsfremden des Staates, in den das Fahrzeug zeitweilig verbracht wurde, verliehen werden (Artikel 4).⁴³ Dieses Verbot, das zu beruflichen Zwecken genutzte Fahrzeuge betrifft, gilt auch für die vorstehend genannten Sonderfälle, d. h. dass das Fahrzeug für den Arbeitsweg zu einem Arbeitsort im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats oder von einem Studenten, der in einem anderen Mitgliedstaat studiert, genutzt wird (Artikel 5 Absatz 2).

Der Grund für diese Bedingung ist leicht einzusehen: Es soll vermieden werden, dass Gebietsansässige von Mitgliedstaaten mit (sehr) hohen Fahrzeugsteuern versuchen, diese hohen Steuern zu umgehen, indem sie von Ansässigen anderer Mitgliedstaaten veräußerte, vermietete oder verliehene Fahrzeuge benutzen.

Allerdings muss auch dieses Verbot wiederum angemessen ausgelegt werden. So darf dem von der Steuerbefreiung Begünstigten nicht die Durchführung normaler Handlungen des täglichen Lebens und auch nicht die Möglichkeit verboten werden, entsprechend nachgewiesenen außergewöhnlichen Umständen zu begegnen. Daher ist die Kommission beispielsweise der Ansicht, dass die Bedingungen für eine steuerlich zulässige Benutzung erfüllt sind, wenn sich der Begünstigte der Steuerbefreiung mit im Fahrzeug befindet, obwohl dies von einem Gebietsansässigen des Staates der zeitweiligen „Einfuhr“ gefahren wird. Ebenso wenig kann der Fall, dass ein Gebietsansässiger eines Mitgliedstaats Freunde oder Verwandte zeitweilig in einem anderen Mitgliedstaat besucht und einem Bekannten oder Verwandten erlaubt, gelegentlich sein Fahrzeug zu benutzen, als steuerschädliche Verleihung angesehen werden. Ein weiteres Beispiel kann dem Urteil in der Rechtssache Profant entnommen werden, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die Heirat eines Studenten, der in einem

⁴¹ In der Richtlinie 83/182/EWG werden diese Vermittlertätigkeiten unter Bezugnahme auf Artikel 3 der Richtlinie 64/224/EWG definiert. Diese Richtlinie ist inzwischen außer Kraft gesetzt und durch die Richtlinie 1999/42/EG vom 7. Juni 1999 ersetzt worden. Vermittlertätigkeiten sind nunmehr in Anhang A, erster Teil, Liste V, Buchstabe a) dieser Richtlinie definiert.

⁴² Ausgenommen Mietfahrzeuge, für die eine besondere Ausnahmeregelung gilt.

⁴³ Wird ein Fahrzeug sowohl zu privaten als auch zu beruflichen Zwecken genutzt, dann hängt die steuerliche Behandlung von der vorherrschenden Nutzungsart ab (Urteil des Gerichtshofs vom 6. Juli 1988, 127/86, Slg. 1988, 3741).

anderen Mitgliedstaat studiert, mit einer Staatsangehörigen dieses Staates, die in diesem anderen Mitgliedstaat arbeitet, nicht automatisch mit der Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes des Studenten gleichzusetzen ist.⁴⁴

b) *Besondere Bedingungen für beruflich genutzte Fahrzeuge*

- Eine Privatperson, die ihr Fahrzeug vorübergehend in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, darf es dort zu privaten oder beruflichen Zwecken nutzen, jedoch nicht zur Personenbeförderung gegen Entgelt oder sonstige materielle Vergünstigungen und auch nicht zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Güterbeförderung zu gewerblichen oder geschäftlichen Zwecken (Artikel 4 Absatz 1). Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für einfache Fahrgemeinschaften, bei denen sich die einzelnen Mitfahrer die Kosten teilen.
- Wird ein Fahrzeug zu beruflichen Zwecken genutzt, kann der Mitgliedstaat, in den es verbracht wird, eine Sicherheitsleistung verlangen, wenn ernsthafte Zweifel hinsichtlich der Frage bestehen, ob das Fahrzeug von einem Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaats zeitweilig „eingeführt“ wird (Artikel 8). Dabei kann der Nutzer dieses Fahrzeugs die Sicherheitsleistung in jedem Fall zurückfordern, wenn er später den Nachweis erbringt, dass er seinen gewöhnlichen Wohnsitz tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat hat. Die Behörden haben dann die Sicherheitsleistung binnen zwei Monaten ab dem Zeitpunkt der Erbringung dieses Nachweises zurückzuerstatten (Artikel 8 Absatz 2).

Die Höhe dieser Sicherheitsleistung muss moderat sein, damit der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt bleibt. Diesbezüglich ist die Kommission der Auffassung, dass die Höhe der Sicherheitsleistung auf die Beträge der Kfz-Steuer begrenzt bleiben muss, die zu zahlen wären, wenn der Betreffende nicht den Nachweis erbringen könnte, dass sein gewöhnlicher Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat liegt.

FAZIT

Die Kommission hat im Rahmen dieses Informationsdokuments versucht, die Rechte zu verdeutlichen, die Privatpersonen aufgrund des Gemeinschaftsrechts im Bereich der Steuern auf Kraftfahrzeuge zustehen. Die Kommission ist der Auffassung, dass zahlreiche Probleme, auf welche die Gemeinschaftsbürger stoßen, gelöst werden können, wenn die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften unter Berücksichtigung des Rechtes auf Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft als Grundelement des Binnenmarktes ausgelegt werden.

Die Bürger können sich im Falle von Auseinandersetzungen vor einer nationalen Behörde oder einem nationalen Gericht auf diese Rechte berufen. Die nationalen Gerichte

⁴⁴ Urteil vom 3. Oktober 1985, C-249/84, Profant, Slg. 1985, 3237. Nach diesem Urteil bleibt dem Studenten die Steuerbefreiung grundsätzlich während der gesamten Studiendauer erhalten, sofern er sich nicht endgültig in dem Mitgliedstaat niederlassen will, in dem er studiert.

können bzw. müssen an den Europäischen Gerichtshof Vorabentscheidungsersuchen bezüglich der Auslegung der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften richten (Art. 234 EG-Vertrag). Gegebenenfalls können die Bürger auch Beschwerden an die Kommission richten. Allerdings ist dazu anzumerken, dass die Kommission sich nur mit generellen Verstößen eines Mitgliedstaats gegen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts befassen kann.