Rechtssache C-676/21

Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs

Eingangsdatum:

9. November 2021

Vorlegendes Gericht:

Korkein hallinto-oikeus (Finnland)

Datum der Vorlageentscheidung:

2. November 2021

Rechtsmittelführer:

A

Andere Beteiligte:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

ARBEITSDOKUMENT

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Vorabentscheidungsersuchen – Art. 267 AEUV – Besteuerung von Kraftfahrzeugen – Art. 28, 30, 34 bis 36 und 110 AEUV – Ausfuhrerstattung – Privatfahrzeug – Beschränkung, die die Nutzungsdauer eines Fahrzeugs betrifft – Freier Warenverkehr – Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer anhand der Nutzungsdauer eines Fahrzeugs in einem Mitgliedstaat – Verbot diskriminierender Abgaben

Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens und Rechtsgrundlage

In dem beim Korkein hallinto-oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof) anhängigen Verfahren, das die Kraftfahrzeugbesteuerung betrifft, ist zu entscheiden, ob die *Verohallinto* (Steuerverwaltung) den Antrag von A auf Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer mit der Begründung ablehnen durfte, dass gemäß § 34d Abs. 2 des Autoverolaki (Kraftfahrzeugsteuergesetz) die Kraftfahrzeugsteuer für ein Fahrzeug nicht erstattet wird, dessen erste Inbetriebnahme zum Zeitpunkt der Ausfuhr mindestens zehn Jahre zurückliegt.

In dem Verfahren ist die Frage zu beurteilen, ob die für die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer geltende Beschränkung hinsichtlich der Nutzungsdauer des Fahrzeugs mit Primärrecht der Union unvereinbar ist, so dass A die Kraftfahrzeugsteuer, die zum Ausfuhrzeitpunkt noch auf den Wert des Fahrzeugs entfiel, hätte erstattet werden müssen.

Vorlagefragen

1. Können die Bestimmungen über den freien Warenverkehr im dritten Teil Titel II des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder Art. 110 AEUV den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die vorsehen, dass die im Wert eines Fahrzeugs enthaltene Kraftfahrzeugsteuer im Sinne des Autoverolaki (1482/1994) (Kraftfahrzeugsteuergesetz [1482/1994]) unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits dem Eigentümer des Fahrzeugs nicht erstattet wird, wenn dieser das Fahrzeug zur dauerhaften Nutzung in einem anderen Mitgliedstaat ausführt, und ist in diesem Zusammenhang erheblich, ob beabsichtigt war, das Fahrzeug dauerhaft hauptsächlich im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats zu nutzen, der die Kraftfahrzeugsteuer erhoben hat, und ob es auch tatsächlich dauerhaft hauptsächlich dort genutzt wurde?

2. Falls die Absicht der Nutzung und die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs für die Beantwortung der ersten Frage erheblich sind, wie ist die fragliche nicht dauerhafte Nutzungsabsicht und Nutzung nachzuweisen, soweit die Nutzungsdauer des Privatfahrzeugs in dem Mitgliedstaat nicht vorab festgestellt werden kann?

3. Falls die Verweigerung der Ausfuhrerstattung im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits eine Beschränkung des freien Warenverkehrs darstellt, kann diese Beschränkung mit dem Ziel gerechtfertigt werden, die Ausfuhr von alten, oft in einem schlechten Zustand befindlichen und umweltverschmutzenden Fahrzeugen zu begrenzen? Ist die Beschränkung der Ausfuhrerstattung auf weniger als zehn Jahre alte Fahrzeuge aus dem Grund als mit Unionsrecht unvereinbar anzusehen, dass auf eingeführte Gebrauchtfahrzeuge unabhängig von deren Nutzungsdauer gleichwohl Kraftfahrzeugsteuer erhoben wird?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Art. 28, 30, 34 bis 36 und 110 AEUV

Angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs

Urteil vom 21. März 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, Rn. 35, 40 und 71

ARBEITSDOKUMENT

Urteil vom 23. April 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 38

Urteil vom 19. September 2002, Tulliasiamies und Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, Rn. 61, 80 und 110

Urteil vom 15. September 2005, Kommission/Dänemark, C-464/02, EU:C:2005:546, Rn. 76, 78 und 79

Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 27 und 29

Beschuss vom 22. Mai 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, Rn. 11 und 25

Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, EU:C:2010:558, Rn. 26, 27 und 30

Urteil vom 26. April 2012, van Putten u. a., C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, Rn. 54

Urteil vom 29. September 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, Rn. 101 und 104

Urteil vom 19. September 2017, Kommission/Irland, C-552/15, EU:C:2017:698, Rn. 84 und 108

Urteil vom 17. Dezember 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, Rn. 46

Angeführte Vorschriften des nationalen Rechts

Erhebung von Kraftfahrzeugsteuer auf ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Gebrauchtfahrzeug

Gemäß § 1 Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes muss unter anderem auf einen Personenkraftwagen (Klasse M_1) vor dessen Eintragung in das Kraftfahrzeugregister (im Folgenden: Register) oder der Inbetriebnahme in Finnland an den Staat Kraftfahrzeugsteuer gemäß der Regelung dieses Gesetzes entrichtet werden.

Gemäß § 4 Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist derjenige zur Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer verpflichtet, der als Eigentümer des Fahrzeugs ins Register eingetragen wird.

Gemäß Abs. 5 dieser Vorschrift ist im Falle eines Fahrzeugs, das ohne Registrierung in Betrieb genommen wird, derjenige steuerpflichtig, der es in Betrieb genommen hat. Wenn derjenige, der das Fahrzeug in Betrieb genommen hat, nicht ermittelt werden oder die Steuer von ihm nicht erhoben werden kann, ist der Eigentümer des in Betrieb genommenen Fahrzeugs steuerpflichtig.

ARBEITSDOKUMENT

Gemäß § 8a des Kraftfahrzeugsteuergesetzes entspricht die Kraftfahrzeugsteuer auf ein in Finnland als Gebrauchtfahrzeug besteuertes Fahrzeug dem geringsten Kraftfahrzeugsteueranteil, der auf ein in Finnland registriertes und als gleichwertig anzusehendes Fahrzeug noch entfällt.

Gemäß § 11e Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes werden bei der Bestimmung des allgemeinen Verkaufswerts eines Fahrzeugs in Finnland die zur Verfügung stehenden Nachweise zu den Faktoren, die den Verkaufswert des Fahrzeugs im Fahrzeughandel bestimmen, sowie zum Wert des Fahrzeugs und den diesen beeinflussenden Eigenschaften des Fahrzeugs, wie Marke, Modell, Typ, Antrieb und Ausstattung des Fahrzeugs berücksichtigt. Darüber hinaus können Alter, Kilometerstand und Zustand des Fahrzeugs sowie andere individuelle Merkmale berücksichtigt werden.

Gemäß § 11d des Kraftfahrzeugsteuergesetzes können Fahrzeuge als gleichwertig angesehen werden, wenn sie nach Marke, Modell und Ausstattung identisch sind. Werden in verschiedenen Ländern typenzugelassene Fahrzeuge verglichen, müssen die Fahrzeuge neben den dokumentierten Angaben auch in tatsächlicher Hinsicht technisch gleichwertig sein.

Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer bei Ausfuhr

Gemäß § 34d Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes wird die Kraftfahrzeugsteuer auf Antrag erstattet, wenn ein in Finnland besteuertes Fahrzeug zur dauerhaften Nutzung in einem anderen Land als Finnland ausgeführt wird (Ausfuhrerstattung).

Gemäß Absatz 2 derselben Vorschrift wird der Steuerbetrag erstattet, der im Falle eines gleichwertigen Fahrzeugs erhoben würde, wenn es zum Zeitpunkt der Ausfuhr des Fahrzeugs aus Finnland als Gebrauchtfahrzeug besteuert würde. Es wird höchstens die Steuer erstattet, die für das Fahrzeug abgeführt worden ist. Soweit der Wert des Fahrzeugs oder die für das Fahrzeug abzuführende Steuer aufgrund von Veränderungen oder Verbesserungen der Ausstattung nach der Besteuerung gestiegen ist, wird ebenfalls keine Steuer erstattet. Wenn der zu erstattende Betrag kleiner als 500 EUR wäre, wird er ebenfalls nicht erstattet. Ferner wird für ein Fahrzeug, dessen erste Inbetriebnahme zum Ausfuhrzeitpunkt mindestens zehn Jahre zurückliegt, keine Steuer erstattet. Voraussetzung der Erstattung ist, dass sich das Fahrzeug bei Ende der Nutzung in Finnland in einem verkehrstauglichen Zustand befindet. Außerdem ist Voraussetzung der Erstattung, dass das Fahrzeug in Finnland außer Betrieb genommen worden ist.

In den Gesetzesmaterialien zu dem Gesetz, mit dem das Ausfuhrerstattungssystem geregelt worden ist, heißt es unter anderem, dass eine Bestimmung zur Aufnahme in das Kraftfahrzeugsteuergesetz vorgeschlagen werde, die die Erstattung der auf den Wert des Fahrzeugs noch entfallenden Kraftfahrzeugsteuer ermöglichen würde, wenn ein Gebrauchtfahrzeug zur dauerhaften Nutzung ausgeführt werde. Die vorgeschlagene Änderung sei gemeinschaftsrechtlich geboten, soweit es sich

ARBEITSDOKUMENT

um ein aus einem anderen Mitgliedstaat für einen bestimmten Zeitraum geleastes Fahrzeug handele. Die Erstattung der auf den Wert des Fahrzeugs noch entfallenden Kraftfahrzeugsteuer im Zusammenhang mit dem Ende des Leasingvertrages und der Rückkehr des Fahrzeugs zur Nutzung in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtige die Dauer des Leasingvertrages und die Nutzungsdauer des Fahrzeugs in Finnland. Daher könne davon ausgegangen werden, dass das Erstattungssystem die angeführten Anforderungen des Gemeinschaftsrechts erfülle.

Für Personenkraftwagen entspräche der Vorschlag dem von der Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag (KOM[2005] 261 endg.) vorgeschlagenen System zur Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer, das die Doppelbesteuerung von Fahrzeugen in verschiedenen Mitgliedstaaten verhindern solle.

Von der Steuer wäre der Anteil zu erstatten, der zum Zeitpunkt der Ausfuhr im Wert des Fahrzeugs noch enthalten sei. Wenn ein höherer Steuerbetrag erstattet würde, handele es sich um eine gemeinschaftsrechtlich verbotene Ausfuhrbeihilfe. Die Gewährung der Erstattung erfordere sowohl die Bestimmung des Fahrzeugwerts als auch des im Wert enthaltenen Steueranteils. Aus gemeinschaftsrechtlichen und administrativen Gründen sei es angezeigt, auf die Bestimmung des Werts dieselben Vorschriften und Methoden anzuwenden wie auf die Bestimmung des Wertes von eingeführten Gebrauchtfahrzeugen. So würde gewährleistet, dass die Bestimmung des Wertes von Gebrauchtfahrzeugen bei der Einfuhr und bei der Ausfuhr spiegelbildlich zueinander sei. Daher werde vorgeschlagen, als Wert des Fahrzeugs den allgemeinen Verkaufswert des Fahrzeugs im Fahrzeughandel im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes zugrunde zu legen. Dies sei auch im Hinblick auf die Gleichbehandlung der Empfänger der Erstattung gerechtfertigt.

Außerdem werde vorgeschlagen, die Ausfuhrerstattung auf Fälle zu beschränken, in denen der im Wert des Fahrzeugs noch enthaltene Kraftfahrzeugsteueranteil eine bestimmte Grenze übersteige. In dem Gesetzentwurf werde vorgeschlagen, die Steuer nicht zu erstatten, wenn der zu erstattende Betrag unter 1 000 Euro liege. Die Erstattung setze außerdem voraus, dass die erste Inbetriebnahme des Fahrzeugs höchstens zehn Jahre zurückliege. Darüber hinaus müsse das Fahrzeug verkehrstauglich sein. Die Kraftfahrzeugsteuer sei ihrer Natur nach keine Steuer, die an die Nutzungsdauer anknüpfe, sondern eine auf der Inbetriebnahme und Registrierung eines Fahrzeugs beruhende Steuer. Die Steuer werde nicht erstattet, wenn die Nutzung des Fahrzeugs im Inland vor dem Ablauf seiner erwarteten Nutzungsdauer ende, beispielsweise aufgrund von dessen Untergang. Es sei daher auch nicht konsequent, im Falle eines auszuführenden geringwertigen Fahrzeugs oder eines zur Verschrottung auszuführenden Fahrzeugs eine Erstattung zu gewähren. Ferner wäre es aus Umweltgründen nicht sachgerecht, Anreize zur Ausfuhr älterer Fahrzeuge zu schaffen, weil die damit zusammenhängenden Probleme lediglich von einem Land in ein anderes verlagert würden.

ARBEITSDOKUMENT

Weiter wäre Voraussetzung der Erstattung, dass sich das Fahrzeug bei Ende der Nutzung in Finnland in einem verkehrstauglichen Zustand befinde und in einem anderen Land als Finnland zum Betrieb im Straßenverkehr registriert werde. Demgegenüber sei nicht erforderlich, dass im Zusammenhang mit der Registrierung in einem anderen Land Kraftfahrzeugsteuer entrichtet worden sei. Die Verkehrstauglichkeit könne beispielsweise dadurch nachgewiesen werden, dass das Fahrzeug erfolgreich zur technischen Kontrolle vorgeführt worden sei.

Zusammenfassung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

1 A führte am 20. Juli 2015 einen gebrauchten Personenkraftwagen des Modells BMW B3 Alpina Pkw aus einem anderen Mitgliedstaat nach Finnland ein. Die erste Inbetriebnahme des Fahrzeugs war am 24. November 2004 erfolgt.

2 Die Steuerverwaltung erhob mit Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 5. Oktober 2015 auf das Fahrzeug Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 4 146,29 Euro. Die Kraftfahrzeugsteuer wurde aufgrund des für das Fahrzeug ermittelten steuerbaren Wertes von 16 519,10 Euro und eines Steuersatzes von 25,10 % festgelegt.

3 A verkaufte das Fahrzeug in einen anderen Mitgliedstaat und beantragte am 7. August 2017 bei der Steuerverwaltung Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer. Das Fahrzeug wurde am 21. August 2017 in Finnland außer Betrieb gesetzt.

4 Die Steuerverwaltung lehnte den Antrag von A mit Entscheidung vom 21. August 2017 betreffend die Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer ab. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass gemäß § 34d Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes die Kraftfahrzeugsteuer für ein Fahrzeug, dessen erste Inbetriebnahme zum Zeitpunkt der Ausfuhr mindestens zehn Jahre zurückliege, nicht erstattet werde.

5 A legte Widerspruch gegen die Entscheidung über die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer ein. In der Begründung seines Widerspruchs führte A unter anderem an, die Verweigerung der Ausfuhrerstattung im Falle von Fahrzeugen, die älter als zehn Jahre sind, sei diskriminierend und verstoße gegen den Vertrag über den Beitritt zur Europäischen Union.

6 Mit Entscheidung vom 1. Februar 2018 lehnte die Steuerverwaltung den Widerspruch von A ab. Der Begründung der Entscheidung zufolge hat A keinen auf dem Unionsrecht beruhenden Grund dargelegt, aus dem für sein Fahrzeug Ausfuhrerstattung gezahlt werden müsste. In der Sache seien Umstände weder dargetan noch hätten sich ergeben, aufgrund deren die durchgeführte Kraftfahrzeugbesteuerung diskriminierend sei oder gegen Unionsrecht oder die unionsgerichtliche Rechtsprechung verstoße.

7 A erhob gegen die Entscheidung Klage beim Helsingin hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht Helsinki).

ARBEITSDOKUMENT

8 Das Helsingin hallinto-oikeus wies die Klage von A mit Urteil vom 6. März 2019 mit der Begründung ab, dass A keinen Anspruch auf Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer habe. Das Hallinto-oikeus hat in seinem Urteil festgestellt, dass die Bestimmungen über die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer und die anwendbaren Fristen für alle Steuerpflichtigen einheitlich seien und die zeitliche Grenze für die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer daher nicht als Verstoß gegen Unionsrecht anzusehen sei.

9 A hat das Urteil des Hallinto-oikeus beim Korkein hallinto-oikeus angefochten und begehrt unter anderem die Erstattung der Kraftfahrzeugsteuer.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

10 A hat in seinem Rechtsmittel an den Korkein hallinto-oikeus angeführt, dass bei der Einfuhr und Ausfuhr von Fahrzeugen die Besteuerung und die Erstattung unabhängig vom Alter des Fahrzeugs spiegelbildlich erfolgen müssten. Auf eingeführte Fahrzeuge, die älter als zehn Jahre seien, werde Kraftfahrzeugsteuer erhoben, wie auf das streitgegenständliche Fahrzeug von A im Jahr 2015. Wenn für mehr als zehn Jahre alte Fahrzeuge keine Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer gezahlt werde, dürfe die Kraftfahrzeugsteuer auch nicht auf entsprechende eingeführte Gebrauchtfahrzeuge erhoben werden.

11 Nach Ansicht von A sei auf sein Fahrzeug zum Zeitpunkt von dessen Ausfuhr im Jahr 2017 noch Kraftfahrzeugsteuer entfallen. Das Fahrzeug sei auch nicht geringwertig oder zur Verschrottung bestimmt gewesen.

12 Die Verweigerung der Ausfuhrerstattung im Falle von Fahrzeugen, die älter als zehn Jahre sind, sei diskriminierend und verstoße gegen Recht der Europäischen Union. Die angewandte Vorgehensweise beschränke den Handel und den freien Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.

13 Die Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Stelle zur Wahrung der Rechte der Steuerberechtigten) hat vor dem Korkein hallinto-oikeus vertreten, der unionsrechtliche Grundsatz der Nichtdiskriminierung verbiete es dem nationalen Gesetzgeber nicht, für Waren altersbezogene Regelungen festzulegen. Zweck des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung sei es nicht, Fahrzeuge unterschiedlichen Alters steuerlich oder durch den Gesetzgeber gleich zu behandeln. Die bei der Ausfuhrerstattung geltende Altersgrenze verstoße nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

14 Die Nichterstattung der Kraftfahrzeugsteuer sei auch nicht aufgrund der Bestimmungen über den freien Warenverkehr oder die Bestimmungen über Zölle und Abgaben gleicher Wirkung verboten, da es sich nicht um die Besteuerung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts handele.

15 Das Unionsrecht enthalte keinen Rechtsgrundsatz, nach dem der nationale Gesetzgeber sicherstellen müsste, dass eine nicht harmonisierte innerstaatliche

ARBEITSDOKUMENT

Steuer oder Abgabe erstattet wird, wenn ein Gut in einen anderen Mitgliedstaat verkauft werde. Finnland sei es daher möglich gewesen, Fahrzeuge von der Ausfuhrerstattung auszunehmen, die vor mehr als zehn Jahren zugelassen worden seien und für die Kraftfahrzeugsteuer abgeführt worden sei, ohne dass primärrechtliche Vorschriften dem entgegenstünden.

Zusammenfassung der Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

Fragestellung

16 Aus der oben erwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Leasing-, Miet-, Leih- und Dienstfahrzeugen ergibt sich, dass ein Mitgliedstaat unbeschadet der Gründungsverträge der Union Kraftfahrzeugsteuer auf ein solches in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Fahrzeug erheben kann, ohne dass die Höhe der Steuer ins Verhältnis zur Nutzungsdauer des Fahrzeugs in dem Mitgliedstaat gesetzt werden muss, wenn das Fahrzeug dauerhaft hauptsächlich in dem betreffenden Mitgliedstaat genutzt werden soll oder dort tatsächlich dauerhaft genutzt wird. Obwohl die Steuerpflicht unter diesen Umständen die Beschränkung einer Grundfreiheit darstellt, kann diese Beschränkung mit der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden.

17 Demgegenüber muss es für Fälle, in denen eingeführte Leasing-, Miet-, Leih- oder Dienstfahrzeuge nicht zur dauerhaften hauptsächlichen Nutzung in dem betreffenden Mitgliedstaat vorgesehen sind oder dort nicht dauerhaft hauptsächlich genutzt werden, einen anderen Rechtfertigungsgrund für die sich aus der Kraftfahrzeugsteuerpflicht ergebende Beschränkung der Grundfreiheit geben. In diesen Fällen muss gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit außerdem die Höhe der Kraftfahrzeugsteuer in einem angemessenen Verhältnis zur Nutzungsdauer des Fahrzeugs in dem betreffenden Mitgliedstaat stehen.

18 Aus der zuvor erwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofs ergeben sich keine Vorgaben für die Nutzungsdauer des Fahrzeugs.

19 Im vorliegenden Fall erwarb A in einem anderen Mitgliedstaat der Union ein Gebrauchtfahrzeug, das er nach Finnland brachte und hier zum Straßenverkehr zuließ. Nachdem er das Fahrzeug in Finnland etwa drei Jahre lang benutzt hatte, verkaufte er es in einen anderen Mitgliedstaat. Im Zusammenhang mit der Zulassung wurde von A die gesamte Kraftfahrzeugsteuer auf das Fahrzeug erhoben, ohne zuvor den Nutzungszweck des Fahrzeugs zu ermitteln, da dieser Umstand für die Anwendung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes nicht maßgeblich war. Auch bei der Ausfuhr des Fahrzeugs wurde die Höhe der erhobenen Kraftfahrzeugsteuer nicht ins Verhältnis zur tatsächlichen Nutzungsdauer in Finnland gesetzt, da gemäß dem Kraftfahrzeugsteuergesetz für Fahrzeuge, die zum Zeitpunkt der Ausfuhr älter als zehn Jahre sind, keine Kraftfahrzeugsteuer erstattet wird.

ARBEITSDOKUMENT

20 Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus ergibt sich aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs keine Antwort auf die Frage, ob die oben in den Rn. 16 bis18 dargestellten Grundsätze auch dann anzuwenden sind, wenn es sich um ein Privatfahrzeug handelt, dessen Nutzung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats endet, weil das Fahrzeug zur dauerhaften Nutzung in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt wird, und ob die Höhe der Kraftfahrzeugsteuer auch in diesem Fall ins Verhältnis zur Nutzungsdauer des Fahrzeugs in dem betreffenden Mitgliedstaat gesetzt werden muss, wenn das Fahrzeug nicht dauerhaft für die hauptsächliche Nutzung im betreffenden Mitgliedstaat vorgesehen war oder dort nicht hauptsächlich dauerhaft genutzt wurde.

21 Obwohl Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, ob die im Kraftfahrzeugsteuergesetz für die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer vorgesehene Begrenzung auf eine zehnjährige Nutzungsdauer mit Unionsrecht vereinbar ist, stellt sich nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus in dieser Rechtssache in weiterem Umfang die grundsätzliche Frage nach der Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer und deren Verhältnismäßigkeit, insbesondere im Hinblick auf die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Besteuerung von Fahrzeugen.

Erste Vorlagefrage

22 In der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Möglichkeit eines Mitgliedstaats, Steuern wie die Kraftfahrzeugsteuer zu erheben, im Hinblick auf die Bestimmungen der Gründungsverträge über die Arbeitnehmerfreizügigkeit, den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr beurteilt worden.

23 Damit die oben beschriebene Privatfahrzeuge betreffende Fragestellung überhaupt erheblich ist, stellt der Korkein hallinto-oikeus fest, dass zunächst die Bestimmung oder die Bestimmungen des Vertrags zu bezeichnen sind, die maßgebend für die Beurteilung der Möglichkeiten eines Mitgliedstaats sind, von seiner Steuerhoheit im Hinblick auf Fahrzeuge Gebrauch zu machen, die als Privatfahrzeug eingeführt worden sind oder ausgeführt werden.

24 Einerseits fragt sich der Korkein hallinto-oikeus denn auch, ob die Bestimmungen über den freien Warenverkehr im dritten Teil Titel II AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen können, nach denen der auf den Wert eines Privatfahrzeugs entfallende Kraftfahrzeugsteueranteil nicht durch eine Steuererstattung ins Verhältnis zu der Nutzungsdauer des Fahrzeugs im betreffenden Mitgliedstaat gesetzt wird, wenn das Fahrzeug ausgeführt wird, um dauerhaft in einem anderen Mitgliedstaat genutzt zu werden.

25 In seinem Urteil in der Rechtssache Viamar hat der Gerichtshof festgestellt, dass Art. 30 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Praxis eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der die bei der Einfuhr von aus anderen Mitgliedstaaten stammenden Kraftfahrzeugen erhobene Zulassungssteuer nicht erstattet wird, wenn die betreffenden Fahrzeuge in einen anderen Mitgliedstaat wiederausgeführt werden. Anders als im vorliegenden Verfahren ging es in diesem Rechtsstreit

ARBEITSDOKUMENT

jedoch um Fahrzeuge, die im betreffenden Mitgliedstaat nie zum Straßenverkehr zugelassen worden waren, bevor sie in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt wurden.

26 Der Korkein hallinto-oikeus verweist auch auf den Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen (KOM[2005] 261 endg.), der unter anderem darauf abzielte, das Funktionieren des Binnenmarktes zu verbessern, und der Bestimmungen für ein System zur Erstattung der Zulassungsteuer für Fälle enthielt, in denen in einem Mitgliedstaat Zulassungsteuer für einen Personenkraftwagen gezahlt worden ist, der anschließend aus der Union ausgeführt oder zur ständigen Nutzung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats verbracht wurde. In der Begründung des Vorschlags heißt es (Hervorhebung nur hier):

„*Unterschiedliche Steuern im Hinblick auf Personenkraftwagen können zu einem erheblichen Hindernis <u>für den freien Verkehr von</u> Personen und <u>Waren</u> führen.*

(…)

Der Binnenmarkt soll dem freien Personenverkehr sowie <u>dem freien Verkehr von Waren</u> für persönliche und für kommerzielle Zwecke nützen. [Eine] Zulassungssteuer schafft Hindernisse für diese Freiheiten.“

27 Zwischenzeitlich hat sich die Kommission mit dieser Thematik auch in ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss „Stärkung des Binnenmarkts durch die Beseitigung grenzüberschreitender steuerlicher Hindernisse in Bezug auf Personenkraftwagen“ (COM[2012]756 final) auseinandergesetzt.

28 Nach dem Verständnis des Korkein hallinto-oikeus kann vertreten werden, dass die Erhebung von Kraftfahrzeugsteuer, ohne die Höhe der Steuer zur Nutzungsdauer eines Fahrzeugs in einem Mitgliedstaat ins Verhältnis zu setzen, dazu geeignet ist, den Handel mit Gebrauchtfahrzeugen im Binnenmarkt einzuschränken, da sie sich als im Wert des Fahrzeugs enthaltener Bestandteil auf dessen Wiederverkaufspreis auswirkt. In den Gesetzesmaterialien zum Kraftfahrzeugsteuergesetz ist die für die Ausfuhrerstattung vorgesehene Beschränkung der Nutzungsdauer des Fahrzeugs auch ausdrücklich mit dem Ziel gerechtfertigt worden, die Ausfuhr älterer Fahrzeuge zu beschränken. Der Korkein hallinto-oikeus stellt außerdem fest, dass gemäß § 34d des Kraftfahrzeugsteuergesetzes Grundlage für die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer ist, dass ein in Finnland besteuertes Fahrzeug zur dauerhaften Nutzung außerhalb Finnlands ausgeführt wird – und beispielsweise nicht, dass die Nutzung des Fahrzeugs im Verkehr in Finnland endet.

29 Andererseits ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs in der Rechtssache Tulliasiamies und Siilin festgestellt worden, dass die im finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetz geregelte Kraftfahrzeugsteuer als Teil des allgemeinen Systems der für Waren abzuführenden inländischen Abgaben anzusehen und

ARBEITSDOKUMENT

damit an Art. 110 AEUV zu messen ist. In Anbetracht dessen und angesichts der Tatsache, dass nach der Rechtsprechung dieselbe Steuer oder Abgabe nach dem Konzept des Gründungsvertrags nicht gleichzeitig als von dem Begriff der „inländischen Abgaben“ im Sinne von Art. 110 AEUV als auch von dem Begriff der zollgleichen „Abgaben gleicher Wirkung“ im Sinne der Art. 28 und 30 AEUV umfasst angesehen werden kann, handelt es sich bei der in Finnland erhobenen Kraftfahrzeugsteuer nicht um eine zollgleichen Abgabe im Sinne von Art. 28 und 30 AEUV. Aus diesem Grund könnte daher auch davon ausgegangen werden, dass die Vereinbarkeit der Nichterstattung der Kraftfahrzeugsteuer mit den Gründungsverträgen der Union an Art. 110 AEUV und nicht an den im dritten Teil Titel 2 AEUV geregelten Bestimmungen über den freien Warenverkehr zu messen ist.

30 In Bezug auf Art. 110 AEUV stellt das Korkein hallinto-oikeus außerdem fest, dass obwohl die im finnischen Kraftfahrzeugsteuergesetz enthaltene Altersgrenze für die Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer zwar formal für alle mehr als zehn Jahre alte Fahrzeuge unabhängig davon gilt, ob die Erstzulassung der Fahrzeuge in Finnland erfolgt ist oder ob sie gebraucht eingeführt worden sind, vertreten werden kann, dass die tatsächlichen Wirkungen der Beschränkung andere als in Finnland erstzugelassene Fahrzeuge betreffen. Das liegt daran, dass es sich im Falle eines in Finnland erstzugelassenen und hier zehn Jahre im Verkehr genutzten Fahrzeugs, das in einen anderen Mitgliedstaat verkauft wird, zweifellos um eine dauerhafte Nutzung des Fahrzeugs in Finnland gehandelt hat und damit um eine Konstellation, in der die Kraftfahrzeugsteuer in jedem Falle vollständig erhoben werden kann. Unter diesem Blickwinkel kann daher davon ausgegangen werden, dass die Nichterstattung der Kraftfahrzeugsteuer zumindest indirekt eine diskriminierende Wirkung gegenüber aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Gebrauchtwagen entfaltet.

31 Nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus dürften die oben genannten Überlegungen die Auslegung zu stützen, nach der mitgliedstaatliche Vorschriften über Zulassungsteuern wie die Kraftfahrzeugsteuer unter bestimmten Umständen mit den Bestimmungen über den freien Warenverkehr im dritten Teil Titel II AEUV oder mit Art. 110 AEUV unvereinbar sein könnten, wenn die auf den Wert des Fahrzeugs entfallende Kraftfahrzeugsteuer dem Eigentümer des Fahrzeugs nicht erstattet wird, wenn das Fahrzeug zur dauerhaften Nutzung in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt wird.

32 Andererseits kann aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch davon ausgegangen werden, dass die Nichterstattung der Kraftfahrzeugsteuer unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles jedenfalls nicht allein deshalb mit den Vorschriften im dritten Teil Titel II AEUV oder mit Art. 110 AEUV unvereinbar ist, weil die Nichterstattung der Steuer zu einer Doppelbesteuerung des Fahrzeugs führen könnte.

33 Der Gerichtshof hat nämlich in seinem Urteil in der Rechtssache Nygård festgestellt, dass „[d]as Gemeinschaftsrecht nämlich derzeit kein Verbot der

ARBEITSDOKUMENT

Doppelbesteuerung [enthält], wie sie im Fall von Abgaben wie den im Ausgangsverfahren streitigen auftritt, die autonomen nationalen Rechtsvorschriften unterliegen. Wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Interesse des freien Warenverkehrs auch wünschenswert erscheint, lässt sie sich doch nur mittels einer Harmonisierung der nationalen Systeme erreichen …“.

34 Die vorstehend genannte Feststellung kann so verstanden werden, dass die negativen Auswirkungen von auf Fahrzeuge erhobenen Steuern wie der Kraftfahrzeugsteuer auf den freien Warenverkehr beim jetzigen Stand des Unionsrechts lediglich beseitigt werden können, indem nach Art. 113 AEUV vorgesehene Maßnahmen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen werden. Gerade zu diesem Zweck hat die Kommission den oben genannten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen unterbreitet, der vom Rat jedoch nicht angenommen wurde.

35 Berücksichtigt man jedoch unter anderem die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Leasing-, Miet-, Leih- und Dienstfahrzeugen und das Urteil in der oben genannten Rechtssache Viamar, in dem die Nichterstattung einer Zulassungssteuer wie der Kraftfahrzeugsteuer als eine in ihren Wirkungen mit Zöllen vergleichbare Abgabe gleicher Wirkung im Sinne von Art. 30 AEUV angesehen wurde, ist es nach Ansicht des Korkein hallinto-oikeus nicht ausgeschlossen, dass die angeführte Vorschrift oder andere den freien Warenverkehr betreffende Vorschriften oder aber Art. 110 AEUV auch auf Situationen wie die hier vorliegende Anwendung finden.

36 In diesem Zusammenhang ist nach Auffassung des Korkein hallinto-oikeus auch zu erwägen, ob im Falle von Privatfahrzeugen überhaupt davon ausgegangen werden kann, dass ein solches Fahrzeug im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht hauptsächlich für die dauerhafte Nutzung im Gebiet eines bestimmten Mitgliedstaats vorgesehen ist und nicht tatsächlich dauerhaft dort genutzt wird.

37 Einerseits kann vertreten werden, dass ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Privatfahrzeug grundsätzlich immer für die dauerhafte Verwendung hauptsächlich im Einfuhrstaat vorgesehen ist. In diesem Fall kann davon ausgegangen werden, dass das Eigentum an dem Fahrzeug zumindest die Vermutung begründet, dass das Fahrzeug hauptsächlich in dem betreffenden Mitgliedstaat dauerhaft genutzt werden soll. Ein aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführtes Privatfahrzeug hat auch keine Verbindung zu einem anderen Mitgliedstaat mehr, wie es beispielsweise bei einem aus einem anderen Mitgliedstaat gemieteten oder geliehenen Fahrzeug der Fall ist.

38 Andererseits kann davon ausgegangen werden, dass eine Vermutung bezüglich der dauerhaften Nutzungsabsicht und Nutzung eines Privatfahrzeugs wie die vorstehend beschriebene allein abhängig von der rechtlichen Form des Besitzes und der Nutzung eines Fahrzeugs zu einer unterschiedlichen Behandlung von

ARBEITSDOKUMENT

Gestaltungsmodellen führt, auf denen der Besitz und die Nutzung eines Fahrzeugs beruhen können. Es ist nämlich denkbar, dass wie im Falle von Leasing-, Miet-, Leih- und Dienstfahrzeugen auch ein Privatfahrzeug im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu einer anderen als dauerhaften Nutzung vorgesehen ist oder dass die Nutzung eines Privatfahrzeugs im Gebiet eines Mitgliedstaats in tatsächlicher Hinsicht nicht dauerhaft war. Auch ein Privatfahrzeug wird möglicherweise mit einer sehr kurzen Nutzungsabsicht eingeführt oder im Gebiet des betreffenden Landes nur für eine sehr kurze Zeit tatsächlich verwendet. In diesem Fall kann sich die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer ohne Berücksichtigung der Nutzungsdauer des Fahrzeugs in dem betreffenden Mitgliedstaat als unverhältnismäßig darstellen.

39 Da es aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs unklar ist, ob die Bestimmungen des Gründungsvertrags über den freien Warenverkehr oder Art. 110 AEUV im Hinblick auf das oben Ausgeführte die Möglichkeit eines Mitgliedstaats einschränken können, im vorliegenden Zusammenhang Zulassungsteuern wie die Kraftfahrzeugsteuer zu erheben, wird die erste Vorlagefrage gestellt.

Zweite Vorlagefrage

40 Anders als beispielsweise im Falle von Miet- und Leasingfahrzeugen, kann für Privatfahrzeuge häufig im Vorhinein kein objektiv überprüfbarer Nachweis der vorübergehenden Nutzungsabsicht oder Nutzung erbracht werden. Daher kommt der Korkein hallinto-oikeus zu dem Schluss, dass die Dauer der Nutzung des Privatfahrzeugs und ihr tatsächlicher Charakter im Nachhinein auf der Grundlage der tatsächlich eingetretenen Nutzungsdauer des Fahrzeugs und anderer relevanter Gesichtspunkte beurteilt werden müssen.

Dritte Vorlagefrage

41 Falls davon ausgegangen wird, dass die Bestimmungen über den freien Warenverkehr im dritten Teil Titel II AEUV grundsätzlich Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die vorsehen, dass der auf den Wert eines Fahrzeugs entfallende Kraftfahrzeugsteueranteil dem Eigentümer des Fahrzeugs nicht erstattet wird, wenn dieser ein Fahrzeug, das nicht zur dauerhaften Nutzung hauptsächlich im Gebiet des ersten Mitgliedstaat vorgesehen war, und das auch nicht tatsächlich dauerhaft hauptsächlich dort genutzt wurde, zur dauerhaften Nutzung in einem anderen Mitgliedstaat ausführt, stellt sich die Frage, ob die betreffende Beschränkung damit gerechtfertigt werden kann, dass ihr Zweck ist, die Ausfuhr alter Fahrzeuge zu begrenzen.

42 In der Gesetzesbegründung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist die Beschränkung der Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer auf Fahrzeuge, die weniger als zehn Jahre alt sind, mit dem Ziel gerechtfertigt worden, „die aus Sicht des Umweltschutzes oft schädliche Ausfuhr von alten oder schrottreifen Kraftfahrzeugen [zu begrenzen]“.

ARBEITSDOKUMENT

43 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, den Handel innerhalb der Union einzuschränken, unter anderem durch zwingende Erfordernisse des Umweltschutzes gerechtfertigt sein. Voraussetzung ist jedoch, dass die betreffenden Maßnahmen geeignet sind, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und dass diese Maßnahmen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen.

44 In der vorliegenden Rechtssache muss daher zum einen beurteilt werden, ob die Beschränkung der Ausfuhrerstattung der Kraftfahrzeugsteuer auf Fahrzeuge, deren Inbetriebnahme weniger als zehn Jahre zurückliegt, eine sinnvolle Maßnahme ist, um das zuvor erwähnte Ziel des Umweltschutzes zu erreichen, und zum anderen, ob die betreffende Maßnahme dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfordert für die Rechtfertigung der Maßnahme, dass das Ziel ohne die in Rede stehende Beschränkung nicht erreicht werden kann.

45 Der Korkein hallinto-oikeus stellt fest, dass die Beschränkung der Ausfuhrerstattung auf Fahrzeuge, deren Zulassung weniger als zehn Jahre zurückliegt, nicht bedeutet, dass die Nichterstattung in der Praxis ausschließlich unter Umweltgesichtspunkten schädliche Fahrzeuge trifft, was auch in der oben erwähnten Gesetzesbegründung zum Kraftfahrzeugsteuergesetz festgestellt wird.

46 Zweitens wird in der Gesetzesbegründung zum Kraftfahrzeugsteuergesetz nicht erläutert, warum es nicht möglich wäre, das die Ausfuhr von älteren oder schrottreifen Fahrzeugen betreffende Ziel durch eine andere Maßnahme zu erreichen, die den freien Warenverkehr weniger beschränkt – zum Beispiel durch die Verweigerung der Erstattung im Fall von Fahrzeugen, bei denen festgestellt worden ist, dass sie für die Umwelt tatsächlich schädlich sind.

47 Der Korkein hallinto-oikeus stellt außerdem fest, dass die Kraftfahrzeugsteuer auf nach Finnland eingeführte Fahrzeuge unabhängig davon erhoben wird, wann sie in einem anderen Mitgliedstaat erstzugelassen worden sind. Die die Nutzungsdauer des Fahrzeugs betreffende Beschränkung der Ausfuhrerstattung hat daher zur Folge, dass sich eine unterschiedliche Besteuerung eingeführter Fahrzeuge bereits allein daraus ergibt, wie alt das Fahrzeug ist, wenn es in Finnland im Straßenverkehr genutzt wird.

ARBEITSDOKUMENT