



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

19. September 2017*

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Dienstleistungsverkehr – Kraftfahrzeuge – Anmietung oder Leasing eines Kraftfahrzeugs durch eine in einem Mitgliedstaat wohnhafte Person von einem Anbieter, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist – Zulassungssteuer – Entrichtung der Steuer in voller Höhe im Zeitpunkt der Zulassung – Voraussetzungen der Steuererstattung – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-552/15

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 23. Oktober 2015,

Europäische Kommission, vertreten durch M. Wasmeier und J. Tomkin als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Irland, vertreten durch E. Creedon, L. Williams und A. Joyce als Bevollmächtigte im Beistand von M. Collins, SC, sowie S. Kingston und C. Daly, BL, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, des Vizepräsidenten A. Tizzano, der Kammerpräsidenten L. Bay Larsen, T. von Danwitz und J. L. da Cruz Vilaça, der Richter E. Levits (Berichterstatte), J.-C. Bonichot und A. Arabadjiev, der Richterin C. Toader sowie der Richter M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin und F. Biltgen,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 22. November 2016,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 2. März 2017

folgendes

* Verfahrenssprache: Englisch.

Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission, festzustellen, dass Irland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen habe, dass es zum einen einer in Irland wohnhaften Person, die die Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasteten oder gemieteten Kraftfahrzeugs in Irland beantrage, die Zahlung der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge („Vehicle Registration Tax“) in voller Höhe auferlege, ohne dass die Dauer der Nutzung dieses Fahrzeugs berücksichtigt werde, wenn das Fahrzeug in Irland nicht dauerhaft genutzt werden solle und auch nicht dauerhaft genutzt werde, und es zum anderen für die Erstattung dieser Steuer Voraussetzungen festgelegt habe, die über das strikt Erforderliche und Verhältnismäßige hinausgingen.

Rechtlicher Rahmen

- 2 Section 131(4) des Finance Act 1992 (Finanzgesetz 1992) in der durch den Finance Act 2014 (Finanzgesetz 2014) geänderten Fassung, die am Tag des Ablaufs der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist galt, sieht vor:

„Niemand darf ab dem 1. Januar 1993 Besitzer oder Halter eines nicht zugelassenen Fahrzeugs oder eines umgebauten Fahrzeugs sein, für das die vorgeschriebenen Angaben zum Umbau den Commissioners [(Steuerbehörde)] nicht mitgeteilt wurden, es sei denn, der Betreffende ist eine hierzu befugte Person oder das Fahrzeug fällt unter eine weiterhin geltende Befreiung gemäß Section 135 oder ist ein Fahrzeug im Sinne von Section 143(3) oder ist nach Section 135A nicht zulassungspflichtig.“

- 3 Section 132(1) des Finance Act 1992 bestimmt:

„Vorbehaltlich der Bestimmungen dieses Kapitels und auf ihrer Grundlage ergangener Verordnungen wird mit Wirkung ab dem 1. Januar 1993 eine Verbrauchsteuer, die als Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge (vehicle registration) bezeichnet wird, in Höhe des in Abs. 3 festgelegten Satzes festgesetzt, erhoben und bezahlt für

- a) die Zulassung eines Kraftfahrzeugs und
- b) eine Erklärung gemäß Section 131(3).

- 4 Nach Section 132(2) des Finance Act 1992 wird die Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge (im Folgenden: Zulassungssteuer) bei der Zulassung des Fahrzeugs von derjenigen Person geschuldet und entrichtet, die diese Zulassung vornimmt.

- 5 Die Höhe der zu zahlenden Zulassungssteuer wird nach den Sections 132 und 133 des Finance Act 1992 für Standardfahrzeuge berechnet auf der Grundlage

- des Verkaufspreises des Fahrzeugs auf dem freien Markt, den Section 133(3) des Finance Act 1992 als den Preis definiert, den das Fahrzeug „vernünftigerweise bei einem offenen Verkauf ... auf dem freien irischen Einzelhandelsmarkt erzielen könnte“; bei ihrer Berechnung dieses Verkaufspreises auf dem freien Gebrauchtwagenmarkt berücksichtigt die Steuerbehörde, die dafür Preislisten, Verkaufskataloge und Websites auswertet, im Allgemeinen eine ganze Reihe von Kriterien;
- der Kohlendioxid-Emissionen des Fahrzeugs, wobei Fahrzeuge, die die Umwelt (mit mehr als 225 g/km) am stärksten belasten, nach der Tabelle in Section 132 des Finance Act 1992 einer Zulassungssteuer in Höhe von 36 % des Verkaufspreises auf dem freien Markt, mindestens aber 720 Euro, unterliegen.

- 6 Bestimmte Kategorien von Fahrzeugen und Personen sind von der Zulassungssteuer befreit. Dies gilt nach Section 135(1)(a), (b), (c) und (d) des Finance Act 1992 für Fahrzeuge, die vorübergehend durch nicht in Irland ansässige Personen für ihren gewerblichen oder privaten Gebrauch, durch gebietsansässige Beschäftigte eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Arbeitgebers, der ihnen ein Fahrzeug zur Verfügung stellt, oder durch Gebietsansässige, die ausschließlich oder hauptsächlich in einem anderen Mitgliedstaat selbständig tätig sind, eingeführt wurden, sowie für nicht im öffentlichen Raum verwendete Spezialfahrzeuge.
- 7 Sofern keine Steuerbefreiung besteht, sind alle nach Irland eingeführten Fahrzeuge nach einer vorherigen Inspektion durch den National Car Testing Service (Nationaler Technischer Überwachungsdienst) binnen 30 Tagen nach Ankunft des Fahrzeugs im irischen Hoheitsgebiet zuzulassen, und innerhalb dieser Frist ist auch die Zulassungssteuer zu bezahlen. Diese Verpflichtung gilt auch für eingeführte Fahrzeuge, die in einem anderen Mitgliedstaat geleast oder gemietet wurden.
- 8 Durch den Finance Act 2012 (Finanzgesetz 2012) wurde in den Finance Act 1992 mit Geltung ab dem 8. April 2013 ein Artikel 135D eingefügt, der die Erstattung der Zulassungssteuer bei der Ausfuhr bestimmter Fahrzeuge betrifft. Der Finance Act 2014 (Finanzgesetz 2014) hat diesen Artikel durch einen Abs. 2(b) ergänzt. Seit dieser Ergänzung hat Art. 135D des Finance Act 1992 folgende Fassung:

„(1) Die Steuerbehörde kann dem Betreffenden einen nach dieser Section berechneten Betrag der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge auf der Grundlage des Verkaufspreises auf dem freien Markt für ein aus dem Inland ausgeführtes Fahrzeug erstatten, wenn

- a) es sich um ein Fahrzeug der Kategorie M1 handelt,
- b) das Fahrzeug gemäß Section 131 zugelassen wurde und die Zulassungssteuer bezahlt wurde,
- c) das Fahrzeug unmittelbar vor seiner Ausfuhr gemäß Section 131 zugelassen war,
- d) innerhalb von 30 Tagen vor der Ausfuhr
 - i) das Fahrzeug und alle Unterlagen im Sinne von Buchst. b oder c und
 - ii) gegebenenfalls eine gültige technische Überwachungsbescheinigung ... für das Fahrzeugdurch eine dazu befugte Person überprüft und für ordnungsgemäß befunden worden sind,
- e) im Zeitpunkt der Überprüfung gemäß Buchst. d der in Abs. 2 genannte Verkaufspreis des Fahrzeugs auf dem freien Markt nicht unter 2 000 Euro beträgt und
- f) die Voraussetzungen von Abs. 3 erfüllt sind.

(2) Der zu erstattende Betrag der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge

- a) wird nach Maßgabe des (von der Steuerbehörde festzusetzenden) Verkaufspreises des Fahrzeugs auf dem freien Markt zur Zeit der Überprüfung gemäß Abs. 1 Buchst. d berechnet und
- b) schließt einen Betrag ein, der nach einer oder mehreren Berechnungsformeln oder in anderer Weise berechnet wird, die der Minister durch nach Section 141 erlassene Verordnungen festlegen kann.

(3) Ein Antrag auf Erstattung eines Betrags der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge nach dieser Section ist in der Weise und Form zu stellen, die die Steuerbehörde hierfür vorsieht, und ihm sind beizufügen

- a) Unterlagen, die gegenüber der Steuerbehörde glaubhaft machen, dass das Fahrzeug innerhalb von 30 Tagen nach seiner Überprüfung gemäß dieser Section ausgeführt worden ist und
- b) ein Nachweis, dass das Fahrzeug anschließend in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen oder auf Dauer aus der Europäischen Union ausgeführt worden ist.
- (4) Der für ein Fahrzeug nach dieser Section für die Erstattung berechnete Betrag der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge ist herabzusetzen, um
- a) den Nettobetrag jeder Rückzahlung oder Erstattung dieser Steuer für dieses Fahrzeug gemäß diesem Kapitel zu einem früheren Zeitpunkt und
- b) eine Verwaltungsgebühr in Höhe von 500 Euro zu berücksichtigen.
- (5) Jede Steuerrückzahlung nach dieser Section erfolgt an die Person, die im Zeitpunkt der Überprüfung gemäß Abs. 1 Buchst. d in den Unterlagen gemäß Section 60 des Finance Act 1993 [(Finanzgesetz 1993)] namentlich genannt war.“
- 9 Der Prozentsatz des Verkaufspreises auf dem freien Markt, der der Berechnung der Steuererstattung gemäß Section 135D(2) des Finance Act 1992 zugrunde gelegt wird, hängt, ebenso wie bei der Festsetzung des ursprünglich erhobenen Betrags der Zulassungssteuer, vom Ausmaß der Kohlendioxid-Emissionen des Fahrzeugs ab.
- 10 Nach den Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (Verordnung von 2015 über die Zulassung und Besteuerung von Kraftfahrzeugen, im Folgenden: Durchführungsverordnung von 2015), die am 17. Dezember 2015 erlassen wurden und am 1. Januar 2016 in Kraft traten, wird der Erstattungsbetrag gemäß Section 135D(2)(b) des Finance Act 1992 in der Weise berechnet, dass der nach Abs. 2 Buchst. a dieser Section festgesetzte Betrag der Zulassungssteuer mit einem Referenzsatz multipliziert wird, der dem Interbankensatz in Euro für zwölf Monate (Euribor) entspricht.
- 11 Durch Section 49 des Finance Act 2015 (Finanzgesetz 2015) wurde die Verwaltungsgebühr gemäß Section 135D(4)(b) des Finance Act 1992 ab dem 1. Januar 2016 auf 100 Euro herabgesetzt.

Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

- 12 Nach einem seit Januar 2003 geführten Schriftwechsel und einem Treffen mit den irischen Behörden zu der Frage, ob die irische Regelung über die Zulassungssteuer mit den Grundsätzen in Einklang steht, die der Gerichtshof in seinen Urteilen vom 21. März 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), und vom 15. September 2005, Kommission/Dänemark (C-464/02, EU:C:2005:546), aufgestellt hat, übersandte die Kommission am 27. Januar 2011 an Irland ein Mahnschreiben. Die Kommission führte darin aus, dass Irland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 56 bis 62 AEUV verstoßen habe, dass es einer in Irland wohnhaften Person, die ein Kraftfahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat lease oder miete, die Zahlung der Zulassungssteuer auferlege, ohne dass die Dauer der Nutzung dieses Fahrzeugs berücksichtigt werde und ohne dass diese Person eine Steuerbefreiung oder -erstattung beanspruchen könne, wenn das Fahrzeug in Irland nicht dauerhaft genutzt werden solle und auch nicht dauerhaft genutzt werde.
- 13 In seiner Antwort vom 26. Mai 2011 auf das Mahnschreiben bestritt Irland, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht unvereinbar seien. Zur Begründung führte es aus, dass die Erhebung der Zulassungssteuer im Fall gemieteter oder geleaster Fahrzeuge zwar als ein etwaiges Hemmnis für den freien Dienstleistungsverkehr angesehen werden könne. Die einschlägigen Rechtsvorschriften seien aber durch Gründe, die mit Irlands Wahl des Wohnsitzes als Kriterium für die Ausübung seiner Steuerbefugnisse zusammenhingen, sowie durch Gründe des Umweltschutzes,

des Wettbewerbsschutzes sowie der Kohärenz und Wirksamkeit des Systems der Zulassungssteuer gerechtfertigt. Eine Änderung dieses Systems würde Unternehmen des Kraftfahrzeug-Leasings mit Sitz in Nordirland, wo die Zulassungssteuer geringer sei, einen Wettbewerbsvorteil einräumen und damit irische Gebietsansässige zur Verwendung von Fahrzeugen ausländischer Herkunft veranlassen, was den inländischen Kraftfahrzeug-Handel schädigen und erhebliche Steuerausfälle verursachen würde.

- 14 Da der Kommission dieses Vorbringen Irlands nicht überzeugend erschien, übersandte sie ihm am 27. Oktober 2011 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, die sich inhaltlich mit dem Mahnschreiben deckte.
- 15 Mit Schreiben vom 10. Januar 2012 teilten die irischen Behörden der Kommission mit, dass sie eine Erstattungsregelung einführen wollten, die es Antragstellern, die die Zulassungssteuer in voller Höhe entrichtet hätten, erlauben werde, eine Erstattung des Restbetrags dieser Steuer zu erlangen. Mit Schreiben vom 10. April 2012 übermittelten die irischen Behörden der Kommission den Text des Finance Act 2012, mit dem diese Regelung eingeführt wurde, wobei sie darauf hinwiesen, dass die Durchführungsverordnung zu dem Gesetz noch erlassen werden müsse. Die Erstattungsregelung trat am 8. April 2013 in Irland in Kraft.
- 16 Mit Schreiben vom 26. September 2013 an die irischen Behörden bemängelte die Kommission, dass die irische Zulassungssteuerregelung nicht mit dem Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558), in Einklang stehe. Selbst wenn es eine Erstattungsregelung gebe, sei es unverhältnismäßig, dass die Zulassungssteuer unabhängig von der Dauer des Mietvertrags in voller Höhe entrichtet werden müsse, auch wenn diese Dauer nachgewiesen werden könne. Die Kommission ersuchte daher die irischen Behörden, sie über die Maßnahmen zu unterrichten, die sie ergreifen wollten, um dem genannten Beschluss nachzukommen.
- 17 Nach weiterem Schriftwechsel und einem Treffen mit den irischen Behörden versandte die Kommission am 11. Juli 2014 ein ergänzendes Mahnschreiben, in dem sie ihre Auffassung zu den aus dem Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558), zu ziehenden Konsequenzen bekräftigte. Nach Meinung der Kommission verletzte Irland dadurch seine Verpflichtungen aus den Art. 56 bis 62 AEUV, dass es irische Gebietsansässige bei der Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasteten oder gemieteten Kraftfahrzeugs zur Entrichtung der vollen Zulassungssteuer verpflichtete, die für eine dauerhafte Zulassung anfalle, und nicht nur zur Zahlung eines im Verhältnis zur Nutzungsdauer des Fahrzeugs in Irland stehenden Steuerbetrags, wenn diese Nutzungsdauer im Voraus feststehe und begrenzt sei. Auch die Voraussetzungen für die Erstattung der entrichteten Steuer, nämlich die Zahlung einer Verwaltungsgebühr in Höhe von 500 Euro, die obligatorische technische Überwachungsprüfung und der etwaige Zinsverlust seien insgesamt geeignet, von der Inanspruchnahme grenzüberschreitender Dienstleistungen abzuschrecken.
- 18 In seinem Antwortschreiben vom 11. November 2014 auf das ergänzende Mahnschreiben vertrat Irland die Ansicht, dass die Regelung der Zulassungssteuer rechtmäßig und verhältnismäßig sei und den Anforderungen des Art. 56 AEUV gerecht werde. Insbesondere sei die irische Regelung grundlegend verschieden von der niederländischen Regelung, die Gegenstand des Beschlusses vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558), gewesen sei: Die Erstattung sei zwingend vorgesehen, wenn die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt seien, und überdies stehe Irland im Begriff, eine Regelung zu erlassen, die auch die Zahlung von Zinsen auf die erstatteten Beträge vorsehe.
- 19 Am 26. Februar 2015 erließ die Kommission eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie an ihrer im ergänzenden Mahnschreiben geäußerten Auffassung festhielt, dass die Zahlbarkeit der vollen Zulassungssteuer, selbst wenn ein Erstattungsmechanismus bestehe, in Fällen unverhältnismäßig sei, in denen die Nutzungsdauer im Voraus bekannt sei. Auch die Verwaltungsgebühr von 500 Euro erscheine unverhältnismäßig und mache zusammen mit dem

möglichen Zinsverlust und der obligatorischen technischen Überwachungsprüfung die Erstattung zu einem Großteil wieder zunichte. Die Kommission forderte Irland daher auf, der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme binnen einer Frist von zwei Monaten ab deren Zugang am 27. Februar 2015 nachzukommen.

- 20 Mit Schreiben vom 27. April 2015 bekräftigte Irland seine Ansicht, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht in Einklang stünden. Es wies ferner darauf hin, dass Section 135D(2)(b) des Finance Act 1992 in der durch den Finance Act 2014 geänderten Fassung nunmehr die Zahlung von Zinsen vorsehe und dass die entsprechenden Durchführungsbestimmungen am 1. Januar 2016 in Kraft treten würden. Irland unterrichtete die Kommission weiterhin über seine Absicht, die Verwaltungsgebühr von 500 Euro auf 100 Euro zu senken.
- 21 Da die Kommission der Meinung war, dass die irischen Rechtsvorschriften auch bei Ablauf der Frist, die die ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme vorgesehen habe, noch immer nicht mit dem Unionsrecht in Einklang standen, hat sie die vorliegende Klage erhoben.
- 22 Irland hat gemäß Art. 16 Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union beantragt, dass der Gerichtshof als Große Kammer tagt.

Zur Klage

Zur Rechtmäßigkeit des Vertragsverletzungsverfahrens

Vorbringen der Parteien

- 23 Ohne förmlich die Unzulässigkeit der Klage zu rügen, macht Irland geltend, dass die Kommission durch ihr Verhalten im Vorverfahren und im Zeitpunkt der Klageerhebung den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV und den allgemeinen Grundsatz der guten Verwaltung gemäß Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verkannt und Irlands Verteidigungsrechte missachtet habe.
- 24 So habe die Kommission zunächst konzidiert, dass eine Erstattungsregelung mit Art. 56 AEUV vereinbar sein könne, aber im Jahr 2013 ihre Ansicht unter Verweis auf den Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558), dahin geändert, dass eine solche Erstattungsregelung im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Erhebung einer nationalen Zulassungssteuer grundsätzlich mangelhaft sei. Damit habe die Kommission ihre Auffassung zu der Frage, welche Anforderungen sich aus Art. 56 AEUV ergäben, jedoch geändert, obgleich keinerlei analoge Änderung in der Rechtsprechung eingetreten sei und Irland seine Rechtsvorschriften mehrfach novelliert habe, um den ursprünglichen Forderungen der Kommission nachzukommen.
- 25 Anschließend sei die Klageschrift verfrüht eingereicht worden, ohne bestimmte Änderungen der irischen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen, so insbesondere nicht die durch den Finance Act 2014 vorgesehene Zinszahlung. Denn schon vor der Einreichung der Klageschrift am 23. Oktober 2015 sei die Kommission darüber unterrichtet worden, dass zum 1. Januar 2016 sowohl die Durchführungsverordnung von 2015, die die Berechnung der Zinsen bei Erstattungen im Einzelnen regle, als auch der Finance Act 2015 in Kraft treten würden, der die Verwaltungsgebühr auf 100 Euro herabgesetzt habe.
- 26 Schließlich bleibe die von der Kommission in ihrer Klageschrift formulierte Position zweideutig, so namentlich in der Frage, ob sie ihren Antrag auf nur einen Klagegrund oder auf zwei verschiedene Klagegründe stütze, mit denen sie zum einen rüge, dass es keinen Mechanismus für eine

proportionale Zahlung der Zulassungssteuer gebe, und zum anderen, dass die Voraussetzungen für die Erstattung der Steuer über das hinausgingen, was strikt erforderlich und verhältnismäßig sei. Es sei damit außerordentlich schwierig für Irland, seine Verteidigungsrechte wahrzunehmen.

- 27 Die Kommission entgegnet hierauf, es sei weder widersprüchlich noch ein Positionswechsel, dass sie das irische System der Zulassungssteuer im Licht der von Irland erlassenen Rechtsvorschriften einer neuen unionsrechtlichen Prüfung unterzogen habe. Darüber hinaus sei allgemein festzustellen, dass Irland bei Ablauf der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist nicht die erforderlichen Maßnahmen ergriffen habe, um seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht in Einklang zu bringen. So sehe Section 135D(2) (b) des Finance Act 1992 in seiner durch den Finance Act 2014 geänderten Fassung nur einen späteren Erlass von Vorschriften über die Zinszahlung vor und könne nicht als ein fertiges oder funktionstüchtiges System solcher Zinszahlungen angesehen werden. Zwar seien die entsprechenden Vorschriften letztlich mittels der Durchführungsverordnung von 2015 auch eingeführt worden, aber diese sei erst am 17. Dezember 2015 und damit deutlich nach Ablauf der Frist erlassen worden, die in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

- 28 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs soll das Vorverfahren dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit geben, seinen unionsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und sich gegen die Rügen der Kommission wirksam zu verteidigen (Urteile vom 10. Mai 2001, Kommission/Niederlande, C-152/98, EU:C:2001:255, Rn. 23, vom 5. November 2002, Kommission/Deutschland, C-476/98, EU:C:2002:631, Rn. 46, vom 8. April 2008, Kommission/Italien, C-337/05, EU:C:2008:203, Rn. 19, und vom 7. April 2011, Kommission/Portugal, C-20/09, EU:C:2011:214, Rn. 18).
- 29 Der ordnungsgemäße Ablauf dieses Verfahrens ist nicht nur eine vom AEU-Vertrag vorgeschriebene wesentliche Garantie für den Schutz der Rechte des betroffenen Mitgliedstaats, sondern auch dafür, dass ein etwaiges Streitiges Verfahren einen eindeutig festgelegten Streitgegenstand hat. Aus dieser Zielsetzung folgt, dass das Mahnschreiben zum einen den Gegenstand des Rechtsstreits eingrenzen und dem zur Äußerung aufgeforderten Mitgliedstaat die notwendigen Angaben zur Vorbereitung seiner Verteidigung an die Hand geben soll und zum anderen es diesem Staat ermöglichen soll, die Angelegenheit zu bereinigen, bevor der Gerichtshof angerufen wird (Urteil vom 10. April 2008, Kommission/Italien, C-442/06, EU:C:2008:216, Rn. 22).
- 30 Im vorliegenden Fall ist zu dem Vorbringen, dass die Kommission im Verlauf des Vorverfahrens ihre Ansicht zur unionsrechtlichen Zulässigkeit eines Besteuerungssystems mit anschließender Erstattung geändert habe, festzustellen, dass die Kommission Irland ursprünglich – sowohl im Mahnschreiben als auch in der mit Gründen versehenen Stellungnahme – vorgeworfen hatte, dass es jeden irischen Gebietsansässigen bei der Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasteten oder gemieteten Kraftfahrzeugs in Irland zur Zahlung einer Zulassungssteuer verpflichtete, ohne die Dauer der Fahrzeugnutzung zu berücksichtigen und dem Gebietsansässigen einen Anspruch auf Befreiung oder Erstattung zu gewähren, wenn das Fahrzeug in Irland nicht auf Dauer genutzt werden solle und tatsächlich auch nicht genutzt werde.
- 31 Diese Beanstandungen bezogen sich auf den Stand der irischen Rechtsvorschriften, die an den Tagen, an denen das Mahnschreiben und die mit Gründen versehene Stellungnahme abgesandt wurden, galten und keinen Mechanismus für die Erstattung der Zulassungssteuer vorsahen. Jedoch lässt sich weder aus diesen Beanstandungen noch aus dem Inhalt des Mahnschreibens und der mit Gründen versehenen Stellungnahme schließen, dass die Kommission die Vereinbarkeit eines Systems der Steuererhebung und späteren Steuererstattung mit Art. 56 AEUV einer rechtlichen Beurteilung unterzogen hätte.

- 32 Nach dem Inkrafttreten einer Regelung für die Erstattung der Zulassungssteuer am 8. April 2013 versandte die Kommission am 11. Juli 2014 ein ergänzendes Mahnschreiben, in dem sie Irland eine neue Äußerungsfrist setzte, und sodann am 26. Februar 2015 eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme mit den gleichen Rügen wie im ergänzenden Mahnschreiben. Die Kommission äußerte hierin die Auffassung, dass die Erhebung der vollen Zulassungssteuer selbst in Verbindung mit einem Erstattungsmechanismus in Fällen unverhältnismäßig sei, in denen die Nutzungsdauer im Voraus bekannt sei. Sie fügte hinzu, dass auch die Verwaltungsgebühr von 500 Euro unverhältnismäßig sei und zusammen mit dem etwaigen Zinsverlust und der obligatorischen technischen Überwachungsprüfung die Erstattung zu einem Großteil zunichte mache.
- 33 Da die Kommission Irland zunächst ein ergänzendes Mahnschreiben, mit dem sie ihm eine neue Äußerungsfrist setzte, und erst anschließend eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme sandte, die die gleichen Rügen wie das ergänzende Mahnschreiben enthielt, hat sie Irlands Verteidigungsrechte nicht verletzt, sondern es dem Mitgliedstaat ermöglicht, sich zu verteidigen.
- 34 Was die behauptete Verletzung des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit und des Grundsatzes der guten Verwaltung durch den Zeitpunkt der Klageerhebung angeht, so ist es zum einen nach der Rechtsprechung Sache der Kommission, zu beurteilen, ob ein Einschreiten gegen einen Mitgliedstaat zweckmäßig ist, die ihrer Ansicht nach verletzten Bestimmungen zu benennen und den Zeitpunkt für die Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens zu wählen, wobei die Erwägungen, die für diese Wahl bestimmend sind, die Zulässigkeit der Klage nicht beeinflussen (Urteile vom 1. Juni 1994, Kommission/Deutschland, C-317/92, EU:C:1994:212, Rn. 4, vom 18. Juni 1998, Kommission/Italien, C-35/96, EU:C:1998:303, Rn. 27, vom 1. Februar 2001, Kommission/Frankreich, C-333/99, EU:C:2001:73, Rn. 24, und vom 8. Dezember 2005, Kommission/Luxemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, Rn. 66). Die Kommission verfügt nämlich in Bezug auf den Zeitpunkt der Klageerhebung über ein Ermessen, das daher grundsätzlich nicht der Nachprüfung durch den Gerichtshof unterliegt (Urteile vom 10. Mai 1995, Kommission/Deutschland, C-422/92, EU:C:1995:125, Rn. 18, und vom 4. März 2010, Kommission/Italien, C-297/08, EU:C:2010:115, Rn. 87).
- 35 Zum anderen ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Situation zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden war, so dass der Gerichtshof spätere Veränderungen nicht berücksichtigen kann (Urteile vom 19. Juni 2003, Kommission/Frankreich, C-161/02, EU:C:2003:367, Rn. 9, vom 20. Mai 2010, Kommission/Spanien, C-158/09, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:292, Rn. 7, und vom 28. Oktober 2010, Kommission/Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, Rn. 30).
- 36 Wenn die Kommission zum Zeitpunkt des Ablaufs der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist der Auffassung ist, dass ein Mitgliedstaat seine Verpflichtungen verletzt hat, sind folglich die Bestimmungen des Art. 258 AEUV anzuwenden, ohne dass die Kommission grundsätzlich eine bestimmte Frist einhalten muss (vgl. Urteile vom 28. Oktober 2010, Kommission/Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, Rn. 33 und 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland, C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 14).
- 37 Das Vorbringen Irlands, dass die Klage verfrüht eingereicht worden sei, ist daher zurückzuweisen.
- 38 Schließlich ist hinsichtlich des Vorbringens, dass der Klagegegenstand mehrdeutig sei, daran zu erinnern, dass nach Art. 120 Buchst. c der Verfahrensordnung und der dazu ergangenen Rechtsprechung die Klageschrift den Streitgegenstand, die vorgebrachten Klagegründe und Argumente sowie eine kurze Darstellung dieser Klagegründe enthalten muss. Diese Angaben müssen so klar und deutlich sein, dass sie dem Beklagten die Vorbereitung seines Verteidigungsvorbringens und dem Gerichtshof die Wahrnehmung seiner Kontrollaufgabe ermöglichen. Folglich müssen sich die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt wird, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben, und die Anträge der

Klageschrift müssen eindeutig formuliert sein, damit der Gerichtshof nicht *ultra petita* entscheidet oder eine Rüge übergeht (Urteile vom 11. Juli 2013, Kommission/Tschechische Republik, C-545/10, EU:C:2013:509, Rn. 108 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 23. Februar 2016, Kommission/Ungarn, C-179/14, EU:C:2016:108, Rn. 141, und vom 22. September 2016, Kommission/Tschechische Republik, C-525/14, EU:C:2016:714, Rn. 16).

- 39 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Klage der Kommission das für in einem anderen Mitgliedstaat geleaste oder gemietete Kraftfahrzeuge geltende System der irischen Zulassungssteuer in der Form betrifft, in der es im Zeitpunkt des Ablaufs der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist in Kraft war.
- 40 Es ist auch zu beachten, dass die Kommission in der Einleitung ihrer Klageschrift klar angegeben hat, dass sie gegenüber Irland zum einen rügte, dass ein irischer Gebietsansässiger bei der Zulassung eines in einem anderen Mitgliedstaat geleasten oder gemieteten Kraftfahrzeugs unabhängig von dessen Nutzungsdauer die Zulassungssteuer in voller Höhe entrichten muss, wenn das Fahrzeug in Irland nicht dauerhaft genutzt werden soll und tatsächlich auch nicht wird, und dass die Voraussetzungen für die Erstattung der Steuer über das hinausgingen, was strikt erforderlich und verhältnismäßig sei. Diese Rügen decken sich aber mit denen, die im ergänzenden Mahnschreiben und in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme erhoben worden waren. Auch wenn sich die Kommission im Text ihrer Klageschrift mehrfach auf das System der Zulassungssteuer insgesamt bezogen hat, hat sie dennoch die Verpflichtung zur Zahlung der vollen Zulassungssteuer und die Voraussetzungen der Steuererstattung gesondert geprüft und insbesondere in Rn. 29 ihrer Klageschrift klargestellt, dass diese Vorschriften jeweils für sich genommen und erst recht in ihrer Kombination den freien Dienstleistungsverkehr beschränkten.
- 41 Das Vorbringen, dass der Klagegegenstand unklar gewesen sei, ist daher zurückzuweisen.
- 42 Demnach kann Irland nicht mit Erfolg geltend machen, dass die vorliegende Klage unter Missachtung der Grundsätze der loyalen Zusammenarbeit, der guten Verwaltung und der Wahrung der Verteidigungsrechte erhoben worden sei.

Zur Begründetheit

Vorbringen der Parteien

- 43 Die Kommission trägt vor, dass bei Ablauf der Frist, die in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden sei, das geltende irische System der Zulassungssteuer geeignet gewesen sei, die Erbringung und Inanspruchnahme von Leasing- und Vermietungsdiensten unter Verstoß gegen Art. 56 AEUV unverhältnismäßig zu beschränken.
- 44 Zunächst bringe die Verpflichtung, unabhängig davon, welche Dauer die in Irland beabsichtigte Nutzung wirklich habe, und auch dann, wenn die Dauer des Leasing- oder Mietverhältnisses im Voraus genau festgelegt und bekannt sei, in voller Höhe die für eine endgültige Zulassung anfallende Zulassungssteuer zu entrichten, eine unverhältnismäßige Belastung der Finanzierung und Mittelbindung mit sich, weil der zu zahlende Betrag fast doppelt so hoch sein könne wie der wirklich geschuldete Steuerbetrag. Dass eine Erstattung des überschüssigen Steuerbetrags nach der Ausfuhr des Fahrzeugs aus Irland erlangt werden könne, ändere hieran nichts und erlaube keine angemessene Unterscheidung zwischen endgültigen Einfuhren und kurzfristigen Miet- oder Leasingverhältnissen.

- 45 Überdies könne ein Erstattungsantrag erst am Ende eines Verfahrens mit einer obligatorischen technischen Überprüfung des Fahrzeugs gestellt werden, was zusätzliche Kosten mit sich bringe, weil nach der Regelung, die zur Zeit des Ablaufs der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist gegolten habe, der Betreffende, auf den das Fahrzeug zugelassen worden sei, für das Erstattungsverfahren eine Verwaltungsgebühr von 500 Euro habe zahlen müssen.
- 46 Schließlich habe nach der damals geltenden Regelung außer der finanziellen Belastung und Mittelbindung durch die obligatorische Zahlung zunächst der gesamten Zulassungssteuer und durch die Kosten der technischen Überprüfung und des Erstattungsverfahrens für Mieter oder Leasingnehmer von Fahrzeugen nicht die Möglichkeit bestanden, Zinsen auf die Beträge zu erhalten, die die nationalen Behörden während der Laufzeit des Miet- oder Leasingvertrags einbehalten hätten.
- 47 Diese Vorschriften hätten jeweils für sich genommen und erst recht in ihrer Kombination zur Folge, dass das Mieten oder Leasen von Fahrzeugen aus anderen Mitgliedstaaten schwieriger sei als ein Mieten oder Leasen bei Unternehmen mit Sitz in Irland.
- 48 Hinsichtlich speziell der Verpflichtung, die Zulassungssteuer im Voraus in voller Höhe zu entrichten, verweist die Kommission darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine solche Steuer nur dann verhältnismäßig sei, wenn bei ihrer Festsetzung die Laufzeit des Mietvertrags für das Fahrzeug oder die Dauer der Straßenbenutzung mit dem Fahrzeug angemessen berücksichtigt werde (Beschlüsse vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 31 bis 33, vom 22. Mai 2008, Ilhan, C-42/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2008:305, Rn. 20 und 24, und vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558, Rn. 20, 21, 26 und 30). Hingegen ziele die irische Regelung für die Erstattung der Zulassungssteuer der Sache nach darauf ab, die kurzfristige Einfuhr von Fahrzeugen einem allgemeineren System der Erstattung bei Ausfuhr zu unterstellen, statt speziell zu gewährleisten, dass die Einfuhr von Fahrzeugen für einen vorübergehenden und im Voraus festgelegten Zeitraum verhältnismäßig zur Dauer der Einfuhr besteuert werde.
- 49 Obgleich die Zulassungssteuer nach Maßgabe des Verkaufspreises auf dem freien Markt berechnet werde und insbesondere von dem Zustand und Kilometerstand des Fahrzeugs abhängen, könnte eine verhältnismäßige Steuer, ohne die von den irischen Behörden verfolgten Ziele zu gefährden, dadurch geschaffen werden, dass der Wert auf dem freien Markt nach Maßgabe der durchschnittlichen Laufleistung und Amortisierung des Fahrzeugs geschätzt werde. Die endgültige Festsetzung der Höhe der Zulassungssteuer könne später bei der Ausfuhr erfolgen, wobei entweder eine Erstattung oder eine zusätzliche Zahlung anfielen, je nachdem, ob der Verkaufspreis auf dem freien Markt bei der Ausfuhr höher oder niedriger als der bei der ersten Steuerfestsetzung geschätzte wäre. Im Fall eines höheren Wertes auf dem freien Markt könne eine zusätzliche Steuer bei kurzfristigen Mietverhältnissen grundsätzlich von zwei verschiedenen Schuldner, nämlich dem Vermieter und dem Mieter, erhoben und nötigenfalls durch eine Beschlagnahme des Fahrzeugs gesichert werden. Ein solches System sei trotz der damit verbundenen Schätzungen und nötigen späteren Anpassungen nicht minder gerecht oder billig als ein System wie das vorliegende, das überhaupt keinen Abzug zulasse.
- 50 Soweit sich Irland auf praktische Schwierigkeiten berufe, sei sein Vorbringen nicht schlüssig. Wenn es sich um die Gefahr handle, dass der Mieter länger im irischen Hoheitsgebiet verweile, so dürfte eine Vollstreckung im Ausland nicht erforderlich werden, weil das auch nach Ablauf des Mietvertrags in Irland verbleibende Fahrzeug sich weiterhin im Inland befände. Irland sei durch nichts daran gehindert, bei der Zulassung des Fahrzeugs einen Nachweis für die begrenzte Laufzeit des Vertrags zu verlangen, etwa eine Vertragskopie, und später Kontrollen der Zulassung und der Einhaltung der weiteren geltenden steuerlichen und rechtlichen Pflichten – wie etwa der Pflicht zur fristgemäßen jährlichen Zahlung der Abgaben und Kraftfahrzeugversicherung – durchzuführen.

- 51 Zur Verwaltungsgebühr führt die Kommission aus, es sei unverhältnismäßig, von Unionsbürgern, die für kurze Zeiträume Kraftfahrzeuge mieteten oder leasen, zu verlangen, dass sie die nötigen Investitionskosten für einen neu geschaffenen Mechanismus der Erstattung bei Ausfuhr bezuschussten, insbesondere um die Kosten technischer Überwachungsprüfungen als Erstattungsvoraussetzung zu finanzieren. Durch die Berücksichtigung der Nutzungsdauer ließe sich vermeiden, dass Fahrzeuge langwierigen Verfahren der technischen Überwachung unterworfen würden und dadurch erhebliche Kosten entstünden.
- 52 Irland macht geltend, das System der Zulassungssteuer stehe mit den Anforderungen von Art. 56 AEUV in seiner Auslegung durch den Gerichtshof voll und ganz in Einklang, zumal ein gezahlter überschüssiger Steuerbetrag bei der Ausfuhr erstattet werde, seit dem 1. Januar 2016 zudem mit Zinsen und gegen nur eine geringe Verwaltungsgebühr von 100 Euro, die nicht einmal Irlands Verwaltungskosten für die Schaffung eines Systems der Erstattung bei Ausfuhr decke. Das System der Zulassungssteuer sei daher sowohl gerechtfertigt als auch verhältnismäßig.
- 53 Erstens verbiete Art. 56 AEUV in seiner Auslegung durch den Gerichtshof nicht die Schaffung von Erstattungsregelungen für den Fall der Ausfuhr, die grenzüberschreitende Lieferungen nicht diskriminierten und in deren Rahmen alle Beschränkungen des grenzüberschreitenden Verkehrs in Anbetracht der Art der fraglichen Steuerregelung gerechtfertigt und verhältnismäßig seien. Art. 56 AEUV verlange nicht zwingend eine Regelung vorheriger anteiliger Steuerbefreiungen.
- 54 Die Rechtsprechung des Gerichtshofs sei im Zusammenhang mit nationalen Regelungen entwickelt worden, die jegliche Erstattung bei der Ausfuhr ausgeschlossen hätten (Urteile vom 21. März 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, und vom 23. Februar 2006, Kommission/Finnland, C-232/03, nicht veröffentlicht, EU:C:2006:128, Beschlüsse vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, und vom 22. Mai 2008, Ilhan, C-42/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2008:305, sowie Urteil vom 26. April 2012, van Putten, C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246) oder aber eine solche Erstattung zwar vorgesehen, aber ihren Betrag nach Maßgabe der Dauer der Fahrzeugnutzung im Inland und ohne Verzinsung festgesetzt hätten (Beschluss vom 29. September 2010, VAV Autovermietung, C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558).
- 55 Zum einen aber habe der Gerichtshof niemals entschieden, dass Regelungen der Erstattung bei Ausfuhr als solche und grundsätzlich mit Art. 56 AEUV unvereinbar seien. Vielmehr habe er im Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), und im Urteil vom 26. April 2012, van Putten (C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246), anerkannt, dass für die Besteuerung gemieteter oder geleaster Kraftfahrzeuge ein angemessen gestaffeltes Erstattungssystem dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen könne.
- 56 Zum anderen sei im Unterschied zu den Fällen, in denen die oben in Rn. 54 genannten Entscheidungen ergangen seien, die Bemessungsgrundlage der Zulassungssteuer nicht die Zeitdauer, in der sich das Fahrzeug in Irland befunden habe, sondern sein Zustand und sein Kilometerstand. Es sei daher unmöglich, im Zeitpunkt der Einfuhr den genauen Betrag der Erstattung bei der Ausfuhr vorherzusehen und die in jedem Einzelfall tatsächlich geschuldete Zulassungssteuer im Voraus zu berechnen.
- 57 Zweitens bedeutete eine Änderung des Zulassungssteuersystems, wie sie die Kommission befürworte, eine substantielle Änderung der Art und Weise der Steuererhebung und hätte namentlich zur Folge, dass der Verkaufspreis des Fahrzeugs auf dem freien Markt als Bemessungsgrundlage ersetzt würde durch die Dauer der Nutzung des Fahrzeugs im irischen Straßennetz oder seiner Präsenz im irischen Hoheitsgebiet.
- 58 Obgleich die Besteuerung von Kraftfahrzeugen nicht harmonisiert sei und weiterhin der Regelungshoheit der Mitgliedstaaten unterliege, versuche die Kommission, mittels des vorliegenden Verfahrens eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen für die Zulassungssteuern in den

Mitgliedstaaten herbeizuführen. Zudem habe die von Irland gewählte Bemessungsgrundlage zum Ziel und zur Folge, dass die Besteuerung von Fahrzeugen an der tatsächlichen Fahrzeugnutzung ausgerichtet werde. Sie stehe damit in Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, während die Einführung einer Methode der Vorabrechnung auf der Grundlage einer geschätzten statt der wirklichen Nutzung unstimmig wäre. Die Erstattung der überschüssigen Zulassungssteuer bei der Ausfuhr zuzüglich Zinsen solle gewährleisten, dass der Steuerpflichtige exakt den richtigen Steuerbetrag zahle und durch die ursprüngliche Zahlung der vollen Zulassungssteuer keinen finanziellen Nachteil erleide. Schließlich verpflichte Art. 56 AEUV die Mitgliedstaaten nicht dazu, Halter, die ihr Fahrzeug intensiv nutzten, und solche, die es sehr wenig nutzten, unter dem Vorwand gleich hoch zu besteuern, dass der Leasingvertrag die gleiche Laufzeit habe. Dass es theoretisch möglich wäre, die Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung und des Zustands des Fahrzeugs bei der Ausfuhr durch eine von Anfang an gewährte Befreiung nach Maßgabe der Nutzungsdauer zu ersetzen, sei insoweit ebenso unerheblich wie der Umstand, dass es möglicherweise in anderen Mitgliedstaaten Steuerregelungen gebe, die auf die Nutzungsdauer abstellten.

- 59 Drittens würde nach Meinung Irlands durch eine Änderung des Systems der Zulassungssteuer im von der Kommission vorgeschlagenen Sinne die Verwirklichung der mit dieser Steuer verfolgten Ziele in Irland vereitelt. So werde mit der Steuer zunächst das Ziel verfolgt, die objektiven Folgen der Fahrzeugnutzung auszugleichen, wie die gesellschaftlichen Kosten für das Straßennetz, die Verkehrsüberwachung, Notdienste und Zulassungsbehörden, aber auch die Auswirkungen auf die Umwelt wie Luftverschmutzung und Lärmbelastung. Außerdem solle die Zulassungssteuer im Verhältnis zum Handelswert des Fahrzeugs stehen, und schließlich werde durch sie der Kauf umweltfreundlicher Kraftfahrzeuge gefördert.
- 60 Viertens wäre die Schaffung des von der Kommission vorgeschlagenen Steuersystems, das auf einer ursprünglichen Schätzung und späteren Ausgleichszahlung bei der Ausfuhr beruhe, mit der Gefahr von Steuerausfällen verbunden und brächte überdies sehr große praktische Schwierigkeiten mit sich, weil es die Fahrzeuge den gleichen technischen Überwachungsprüfungen unterwürfe und damit eine zusätzliche behördliche Belastung sowie Kosten für das grenzüberschreitende Fahrzeug-Leasing verursache.
- 61 Fünftens verweist Irland darauf, dass es für einen Zeitraum bis zu 30 Tagen keine Zulassungspflicht für Fahrzeuge im irischen Hoheitsgebiet gebe, womit besonders kurze Mietverhältnisse von der Zulassungssteuer ausgenommen seien. Jedenfalls sei die Zulassungssteuer verhältnismäßig gering, da der ursprüngliche Steuerbetrag nur 2,5-mal – und nicht, wie die Kommission zu Unrecht behaupte, 11-mal – höher als der letztlich geschuldete Steuerbetrag sei. Überdies dürfe für die Beurteilung der Frage, welche Auswirkungen die Zulassungssteuer habe, nicht auf die Klasse der Fahrzeuge mit der größten Umweltbelastung abgestellt werden, denn diese Fahrzeuge seien nicht gängig und die Sätze der Zulassungssteuer seien so gestaffelt, dass gerade diese Fahrzeugklasse, die die Umwelt am stärksten belaste, den höchsten Steuern unterläge.
- 62 Sechstens betont Irland, dass die Festsetzung der Verwaltungsgebühr auf 500 Euro dem Erfordernis geschuldet sei, bestimmte größere Anfangskosten für die Schaffung des Systems einer Erstattung bei Ausfuhr zu decken. Seither sei dieser Betrag auf 100 Euro gesenkt worden. Der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 7. April 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) ausgeführt, dass für Dienste eine angemessene Verwaltungsgebühr verlangt werden dürfe, wenn sie den Verbraucher nicht übermäßig belaste und kein ungerechtfertigtes Hindernis für den Zugang zu dem Dienst bilde, aber in diesem Urteil nicht befunden, dass die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten nicht die Kosten für die Beteiligung von Sachverständigen übersteigen dürften.

Würdigung durch den Gerichtshof

– Zu dem maßgeblichen irischen rechtlichen Rahmen

- 63 Nach der oben in Rn. 35 angeführten ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Situation zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden war, so dass der Gerichtshof spätere Veränderungen nicht berücksichtigen kann.
- 64 Hier ist, da die Kommission Irland aufforderte, der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme binnen einer Frist von zwei Monaten ab dem Zugang der Stellungnahme nachzukommen, und diese dem Mitgliedstaat am 27. Februar 2015 zuzuging, das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Situation zu beurteilen, in der sich der Mitgliedstaat am 27. April 2015 befand.
- 65 Insoweit ist zunächst zwischen den Parteien unstrittig, dass nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden irischen Rechtsvorschriften irische Gebietsansässige, die in Irland ein von einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat gemietetes oder geleastes Kraftfahrzeug benutzen wollten, bei dessen Zulassung in Irland die Zulassungssteuer in voller Höhe zu entrichten hatten, auch wenn die Nutzungsdauer von vornherein durch den Vertrag begrenzt und bekannt war.
- 66 Weiter ergibt sich aus den Akten, dass nach Section 135D(2) (b) des Finance Act 1992 der zu erstattende Betrag der Zulassungssteuer mittels einer oder mehrerer Formeln oder anderer Berechnungsmethoden festzusetzen war, die der Minister durch eine nach Art. 141 des Finance Act 1992 zu erlassende Verordnung im Einzelnen zu bestimmen hatte. Aus dieser Section 135D(2) (b) folgt damit, dass zwar der Grundsatz der Zinszahlung bei Teilerstattungen der Zulassungssteuer als solcher in Geltung war, aber die Bestimmung für sich genommen keine rechtlichen Wirkungen entfalten konnte, die die Erstattung der überschüssigen Zulassungssteuer mit Zinsen ermöglicht hätten. Vielmehr setzte die tatsächliche Anwendung der Regelung über die Zinszahlung den Erlass von Durchführungsvorschriften seitens der irischen Behörden voraus.
- 67 Diese Durchführungsvorschriften wurden aber in Gestalt der Durchführungsverordnung von 2015 erst am 17. Dezember 2015 erlassen und traten erst am 1. Januar 2016 in Kraft, als die in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzte Frist bereits abgelaufen war.
- 68 Um die behauptete Vertragsverletzung zu beurteilen, ist daher auf die Regelung für die Erstattung der Zulassungssteuer ohne einen Mechanismus für die Zinszahlung abzustellen.
- 69 Schließlich ist nach der oben in Rn. 35 angeführten Rechtsprechung der Umstand unerheblich, dass die Verwaltungsgebühr, die bei Ablauf der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist 500 Euro betrug, zum 1. Januar 2016 auf 100 Euro herabgesetzt wurde. Folglich ist für die Beurteilung der behaupteten Vertragsverletzung die Regelung für die Erstattung der Zulassungssteuer in der Form zu prüfen, in der sie die Zahlung einer Verwaltungsgebühr in Höhe von 500 Euro vorsah.

– Zu der Rüge, die die Pflicht zur vorherigen Zahlung der Zulassungssteuer in voller Höhe zum Gegenstand hat

- 70 Mit ihrer ersten Rüge wirft die Kommission Irland vor, es habe dadurch gegen Art. 56 AEUV verstoßen, dass es eine Pflicht zur vorherigen Zahlung der Zulassungssteuer in der vollen Höhe, die für Fälle der endgültigen Zulassung anfällt, vorgeschrieben hat, da eine solche Verpflichtung auch

dann, wenn die Möglichkeit einer Erstattung bestehe, in Fällen, in denen die Geltungsdauer des Leasing- oder des Mietverhältnisses im Voraus genau festgelegt und bekannt sei, in Anbetracht des mit der Steuer verfolgten Ziels unverhältnismäßig sei.

- 71 Dazu ist festzustellen, dass die Besteuerung von Kraftfahrzeugen – abgesehen von bestimmten Ausnahmen, die hier nicht einschlägig sind – auf Unionsebene nicht harmonisiert worden ist. Die Mitgliedstaaten sind daher in der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf diesem Gebiet frei, sofern sie dabei das Unionsrecht beachten (Urteil vom 21. November 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 72 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs darf ein Mitgliedstaat eine Zulassungssteuer für ein Fahrzeug, das einer in diesem Staat wohnenden Person von einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat überlassen wird, dann erheben, wenn das Fahrzeug im Wesentlichen dauerhaft im Hoheitsgebiet des erstgenannten Mitgliedstaats genutzt werden soll oder tatsächlich so genutzt wird (Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 73 Sind die in der vorstehenden Randnummer genannten Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, so ist die Bindung des in einem anderen Mitgliedstaat registrierten Fahrzeugs an den fraglichen Mitgliedstaat schwächer, so dass eine andere Rechtfertigung für die Besteuerung erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. September 2005, Kommission/Dänemark, C-464/02, EU:C:2005:546, Rn. 79, und vom 26. April 2012, van Putten, C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246, Rn. 47, sowie Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 26).
- 74 Selbst wenn eine solche Rechtfertigung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses bestünde, müsste die Steuer auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 22 und 27, und Urteil vom 26. April 2012, van Putten, C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246, Rn. 53).
- 75 Im vorliegenden Fall lässt sich den Akten entnehmen, dass nach den irischen Rechtsvorschriften ein irischer Gebietsansässiger, der ein Kraftfahrzeug nach Irland einführt, das Fahrzeug binnen 30 Tagen nach seiner Überführung in das irische Hoheitsgebiet zulassen und die Zulassungssteuer für das Fahrzeug bezahlen muss. Diese Steuer wird gemäß den Sections 132 und 133 des Finance Act 1992 auf der Grundlage des Verkaufspreises des Fahrzeugs auf dem freien Markt und seinen Kohlendioxid-Emissionen berechnet. Den Akten lässt sich ferner entnehmen, dass diese Steuer für Fahrzeuge, die die Umwelt am stärksten belasten, 36 % ihres Verkaufspreises auf dem freien Markt erreichen kann.
- 76 Diese Verpflichtung zur Zulassung und Zahlung der vollen Zulassungssteuer gilt ebenfalls für Gebietsansässige, die ein in einem anderen Mitgliedstaat gemietetes oder geleastes Fahrzeug nach Irland einführen, auch wenn die Dauer des Miet- oder des Leasingverhältnisses im Voraus begrenzt und bekannt ist. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass die Laufzeit des Miet- oder Leasingvertrags für die Berechnung der Steuer keine Rolle spielt.
- 77 Irische Gebietsansässige, die ein Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat mieten oder leasen, und sei es auch nur für einen im Voraus begrenzten und bekannten Zeitraum, müssen daher eine genauso hohe Steuer zahlen wie Gebietsansässige, die ein Fahrzeug endgültig einführen.
- 78 Eine solche Verpflichtung ist geeignet, das Mieten oder Leasen von Fahrzeugen bei einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat gegenüber Miet- oder Leasingverträgen, die mit einem Unternehmen in Irland abgeschlossen werden, zu verteuern, weil sie insbesondere im Hinblick auf die Amortisierung der Steuer zum Nachteil von Miet- oder Leasingunternehmen in anderen

Mitgliedstaaten diskriminierend ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, Rn. 69, und Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558, Rn. 20).

- 79 Zwar unterliegen Fahrzeuge, die bei Unternehmen in Irland geleast oder gemietet worden sind, bei ihrer ersten Zulassung in Irland gleichfalls der Zulassungssteuer. Auch wenn davon ausgegangen werden kann, dass ein Teil dieser Steuer auf den Miet- oder Leasingpreis der bei Unternehmen in Irland gemieteten oder geleasten Fahrzeuge überwältzt werden kann, ändert dies jedoch nichts daran, dass für Fahrzeuge, die bei Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten geleast oder gemietet worden sind, die Steuer in voller Höhe zu entrichten ist.
- 80 Die Feststellung, dass die Pflicht zur Zahlung der vollen Zulassungssteuer geeignet ist, das Mieten oder Leasen von Fahrzeugen bei einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat gegenüber dem Mieten oder Leasen bei einem in Irland ansässigen Unternehmen zu verteuern, wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Zulassungssteuer nach Section 135D des Finance Act 1992 unter den in dieser Section genannten Voraussetzungen teilweise erstattet werden kann.
- 81 Irland hat nämlich, auch wenn es bestimmte Berechnungen der Kommission bestreitet, eingeräumt, dass der ursprünglich erhobene Betrag der Zulassungssteuer mehr als doppelt so hoch wie der letztlich – nach der Erstattung – geschuldete Steuerbetrag sein kann. Wie der Generalanwalt in Nr. 42 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, werden durch eine solche Regelung jedoch erhebliche finanzielle Mittel eingefroren, womit sie für den Steuerpflichtigen einen beträchtlichen Nachteil im Sinne einer Mittelbindung bedeutet.
- 82 Die Verpflichtung zur vorherigen Zahlung der vollen Zulassungssteuer ist daher geeignet, sowohl irische Gebietsansässige davon abzuhalten, Leasing- und Mietangebote für Kraftfahrzeuge durch Dienstleister in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen, als auch diese Dienstleister davon, ihre Miet- oder Leasingleistungen für Kraftfahrzeuge irischen Gebietsansässigen anzubieten. Eine solche Verpflichtung stellt daher eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, die durch Art. 56 AEUV grundsätzlich untersagt wird.
- 83 Hinsichtlich der Frage, ob diese Beschränkung gerechtfertigt ist, ist zu konstatieren, dass es sich bei den von der vorliegenden Klage erfassten Situationen, in denen die Miet- oder Leasingdauer im Voraus begrenzt und bekannt ist, zum großen Teil um Fälle handelt, in denen das Fahrzeug nicht im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats dauerhaft genutzt werden soll und auch nicht wird.
- 84 Zwar können Miet- oder Leasingverträge verlängert werden, womit sich die Nutzung von Fahrzeugen, die in einem anderen Mitgliedstaat als Irland gemietet oder geleast wurden, einer dauerhaften Nutzung von Fahrzeugen im irischen Hoheitsgebiet annähert. Jedoch differenzieren die irischen Rechtsvorschriften, wie der Generalanwalt in Nr. 57 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht nach der Laufzeit oder dem Inhalt des der Fahrzeugnutzung im irischen Hoheitsgebiet zugrunde liegenden Vertrags, wodurch indessen die Erhebung der Zulassungssteuer in voller Höhe auf Situationen beschränkt werden könnte, die einer dauerhaften Nutzung ähneln. Auch lässt sich eine Verlängerung befristeter Verträge nicht vermuten.
- 85 Als Rechtfertigung für die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs macht Irland als Erstes geltend, dass die Wahl der Bemessungsgrundlage für die Zulassungssteuer und die Einzelheiten ihrer Erhebung mangels Harmonisierung der Besteuerung von Fahrzeugen in der Union in seine Steuerhoheit falle. Die Kommission versuche, Irland mit ihrer Klage zu einer Änderung dieser Regelungsinhalte zu zwingen, um eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen für die Fahrzeugsteuern in der Union zu erreichen.

- 86 Wie sich aus der oben in Rn. 71 angeführten Rechtsprechung ergibt, sind die Mitgliedstaaten zwar in der Ausübung ihrer Steuerhoheit auf dem Gebiet der Besteuerung von Fahrzeugen frei, aber müssen dabei das Unionsrecht beachten.
- 87 Dass die Besteuerung von Fahrzeugen in Irlands Zuständigkeit fällt, vermag daher die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht zu rechtfertigen.
- 88 Was als Zweites die oben in Rn. 59 genannten Ziele angeht, die mit der fraglichen Zulassungssteuer verfolgt werden, so ist festzustellen, dass die Ziele eines Ausgleichs der durch die Fahrzeugnutzung verursachten Kosten des Straßennetzes, der Verkehrsüberwachung, der Notdienste sowie der Zulassungsbehörden, die nach Ansicht Irlands die Grundlage für die Einführung dieser Steuer bilden, gleichwohl nicht die Verpflichtung rechtfertigen können, unabhängig von der Dauer der Fahrzeugnutzung in Irland im Voraus die volle Zulassungssteuer zu bezahlen.
- 89 Rein wirtschaftliche Ziele können nämlich keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses bilden, die eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. April 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 24. März 2011, Kommission/Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 74).
- 90 Zu den vom Gerichtshof anerkannten zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gehören hingegen der Umweltschutz (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. März 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 24. März 2011, Kommission/Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 74). Insbesondere kann es ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel sein, dem Mieten oder Leasen von Fahrzeugen mit hohem Kraftstoffverbrauch entgegenzuwirken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, Rn. 68).
- 91 Es ist jedoch zu prüfen, ob das irische System der Zulassungssteuer, das die Verpflichtung zur Zahlung dieser Steuer in voller Höhe und einen Erstattungsmechanismus vorsieht, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahrt.
- 92 Insoweit ist zunächst das irische Vorbringen als unbegründet zurückzuweisen, dass aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere dem Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), und dem Urteil vom 26. April 2012, van Putten (C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246), der Schluss gezogen werden könne, dass im vorliegenden Fall der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eingehalten worden sei.
- 93 Insoweit genügt nämlich der Hinweis, dass diese Entscheidungen im Zusammenhang mit nationalen Systemen ergingen, die bei der Ausfuhr des Fahrzeugs aus dem betreffenden Mitgliedstaat keine Erstattung der Zulassungssteuer vorsahen.
- 94 Darum lässt sich nicht geltend machen, dass der Gerichtshof in diesen Entscheidungen über die Frage befunden habe, ob nationale Rechtsvorschriften, die unabhängig davon, wie lange ein in einem anderen Mitgliedstaat gemietetes oder geleastes Fahrzeug im Hoheitsgebiet des betroffenen Mitgliedstaats genutzt wird, die Zahlung der Zulassungssteuer in voller Höhe verlangen und eine Teilerstattung dieser Steuer bei Beendigung der Nutzung des Fahrzeugs im Inland ermöglichen, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang stehen. Denn diese Frage wurde in den genannten Entscheidungen vom Gerichtshof nicht geprüft.
- 95 Hingegen hat sich der Gerichtshof – wie von Irland im Übrigen eingeräumt wird – in seinem Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558), zu der Frage geäußert, ob mit dem Unionsrecht eine nationale Regelung in Einklang steht, nach der eine Person, die in einem Mitgliedstaat ihren Wohnsitz hat oder niedergelassen ist und dort ein in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes und gemietetes Kraftfahrzeug nutzt, bei der

ersten Nutzung des Fahrzeugs im Straßennetz des erstgenannten Mitgliedstaats eine Steuer in voller Höhe entrichten muss, deren Restbetrag, der nach der Nutzungsdauer des Fahrzeugs im inländischen Straßennetz berechnet wird, nach Beendigung dieser Nutzung ohne Zinsen erstattet wird. In diesem Beschluss hat der Gerichtshof zunächst darauf hingewiesen, dass die Höhe einer solchen Steuer nur dann mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang steht, wenn sie unter Berücksichtigung der Laufzeit des Mietvertrags für das Fahrzeug oder der Dauer seiner Nutzung im fraglichen Straßennetz berechnet wird. Der Gerichtshof stellte sodann fest, dass nach den in dieser Rechtssache fraglichen Rechtsvorschriften die Steuer in voller Höhe zu entrichten war, wobei weder die Laufzeit des Mietvertrags für das Fahrzeug noch die Dauer seiner Nutzung im Straßennetz des betreffenden Mitgliedstaats berücksichtigt wurde. Der Gerichtshof hat daher entschieden, dass diese Regelung mit dem Unionsrecht, insbesondere den Art. 56 bis 62 AEUV, nicht in Einklang steht (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 29. September 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, nicht veröffentlicht, EU:C:2010:558, Rn. 26, 27 und 30).

- 96 Im vorliegenden Fall wird der Betrag der Zulassungssteuer, wie aus den Akten hervorgeht, danach bemessen, welchen Verkaufspreis das Fahrzeug im Zeitpunkt der Einfuhr auf dem freien Markt erzielen würde und wie hoch seine Kohlendioxid-Emissionen sind.
- 97 Folglich soll das irische System der Zulassungssteuer im Zeitpunkt der Zulassung dem Ziel des Umweltschutzes hauptsächlich durch Anwendung eines Steuersatzes dienen, der von der Stärke der Kohlendioxid-Emissionen abhängt. Insoweit ist das irische System der Zulassungssteuer geeignet, das Ziel des Umweltschutzes dadurch zu erreichen, dass von der Anmietung oder dem Leasen von Fahrzeugen mit hohem Kraftstoffverbrauch abgeschreckt wird.
- 98 Indessen wird im Zeitpunkt der Zulassung der Betrag der Zulassungssteuer ohne Rücksicht auf die Nutzungsdauer des Fahrzeugs und, im Fall von aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführten Fahrzeugen, unabhängig davon festgesetzt, ob es sich um eine endgültige oder nur vorübergehende Einfuhr handelt.
- 99 Damit geht im Hinblick auf Fahrzeuge, die bei einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat für eine im Voraus begrenzte und bekannte Zeitdauer gemietet oder geleast wurden, die Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungssteuer in voller Höhe über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels des Umweltschutzes erforderlich ist. Diese Fahrzeuge, die im irischen Hoheitsgebiet nur für einen begrenzten Zeitraum genutzt werden sollen, werden nämlich im Zeitpunkt ihrer Zulassung aufgrund der von ihnen potenziell ausgehenden Umweltbelastung so besteuert, als handele es sich um Fahrzeuge, die in Irland dauerhaft und langfristig genutzt werden. Da jedoch die Dauer ihrer Nutzung im irischen Hoheitsgebiet im Voraus begrenzt und bekannt ist, könnte eine weniger restriktive Regelung darin bestehen, für den Zeitpunkt ihrer Zulassung eine proportional nach dieser Nutzungsdauer bemessene Zulassungssteuer vorzusehen.
- 100 Irland macht jedoch geltend, dass seine Zulassungssteuerregelung die Besteuerung von Fahrzeugen ihrer wirklichen Nutzung im irischen Hoheitsgebiet angleichen solle und auch tatsächlich angleiche, so wie dies in der Rechtsprechung des Gerichtshofs seit dem Beschluss vom 27. Juni 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, Rn. 29), verlangt werde.
- 101 Insoweit ist jedoch – wie die Kommission ausgeführt hat – zu beachten, dass ein System, das im Zeitpunkt der Zulassung die Erhebung einer Zulassungssteuer vorsähe, die proportional nach der im Miet- oder Leasingvertrag vorgesehenen Nutzungsdauer des nach Irland eingeführten Fahrzeugs bemessen wäre, nicht die für Irland bestehende Möglichkeit berühren würde, im Zeitpunkt der Ausfuhr des Fahrzeugs eine Anpassung des Steuerbetrags in Form der Erstattung oder Nachforderung eines bestimmten Betrags vorzusehen, die dem Wert des Fahrzeugs auf dem freien Markt zu diesem Zeitpunkt nach Maßgabe insbesondere seines Zustands und der in Irland während der Vertragslaufzeit zurückgelegten Kilometerzahl Rechnung trüge.

- 102 Daher könnte im Wege der Einführung eines zusätzlichen Faktors, der sich auf die zur Zeit der ursprünglichen Zahlung der Zulassungssteuer vorgesehene Nutzungsdauer im irischen Hoheitsgebiet bezöge, das verfolgte Ziel des Umweltschutzes durch eine weniger restriktive Maßnahme erreicht werden, ohne die Bemessungsgrundlage der Steuer, nämlich den Wert des Fahrzeugs auf dem freien Markt und die Stärke seiner Kohlendioxid-Emissionen, in Frage zu stellen.
- 103 Irland macht indessen geltend, dass ein System, das auf der anfänglichen Zahlung einer proportional zur vorgesehenen Nutzungsdauer im irischen Hoheitsgebiet bemessenen Zulassungssteuer und einer anschließenden Ausgleichszahlung bei der Ausfuhr beruhte, die Gefahr von Steuerausfällen sowie ganz erhebliche praktische Schwierigkeiten vor allem deshalb mit sich brächte, weil sich im Zeitpunkt der Einfuhr nicht vorhersehen lasse, wie hoch der genaue Erstattungsbetrag bei der Ausfuhr sein werde, und weil die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs erheblich von der vorgesehenen Nutzung abweichen könne. Erweise sich nämlich der anfänglich gezahlte Betrag der Zulassungssteuer als unzureichend, aber sei das Fahrzeug bereits aus Irland ausgeführt worden, so könnten der Mieter und der Eigentümer des Fahrzeugs sich der räumlichen Zuständigkeit Irlands in steuerlichen Fragen entziehen. Da zudem die Schaffung des von der Kommission vorgeschlagenen Systems die gleiche technische Überwachungsprüfung wie die derzeit vorgeschriebene erfordern und damit die gleichen Verwaltungskosten verursachen würde, stehe zu befürchten, dass in Fällen, in denen ein zusätzlicher Betrag der Zulassungssteuer anfele, bestimmte Steuerpflichtige sich der Tragung dieser Kosten und des zusätzlichen Steuerbetrags dadurch zu entziehen versuchten, dass sie eine Verlängerung des Miet- oder Leasingvertrags den irischen Behörden nicht meldeten.
- 104 Insoweit ist jedoch daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Notwendigkeit, einen Rückgang der inländischen Steuereinnahmen zu vermeiden, nicht zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gehört, die eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Auch verwaltungstechnische Nachteile können ein Hindernis für den freien Dienstleistungsverkehr nicht rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, EU:C:2004:129, Rn. 29, vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, Rn. 48, vom 27. November 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 54, und vom 9. Oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, Rn. 56).
- 105 Ferner ist zu unterstreichen, dass die Berechnung sowohl der zu zahlenden als auch der zu erstattenden Zulassungssteuer gemäß dem Finance Act 1992 auf teilweise standardisierte Faktoren gestützt ist. Irland wäre deshalb durch nichts daran gehindert, die vorgesehene Dauer der Nutzung im irischen Hoheitsgebiet in der gleichen standardisierten Weise je nach dem zu berücksichtigen, ob diese Dauer kurz, von mittlerer Länge oder lang ist.
- 106 Soweit Irland befürchtet, dass die anfänglich tatsächlich gezahlte Zulassungssteuer sich bei Ablauf des Miet- oder Leasingvertrags als niedriger als die letztlich geschuldete erweisen könnte, ist darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Zulassungssteuer irische Gebietsansässige betrifft und aus diesem Grund das Vorbringen Irlands, eine Vereinnahmung der Steuer könnte sich als unmöglich erweisen, nicht stichhaltig erscheint. Im Übrigen könnten auch andere Maßnahmen in Aussicht genommen werden, wie etwa eine Meldepflicht für etwaige Verlängerungen des Miet- oder Leasingvertrags oder eine auf die vorgesehene Nutzungsdauer beschränkte Zulassung.
- 107 Nach alledem ist festzustellen, dass die irischen Rechtsvorschriften, die die obligatorische Zahlung der vollen Zulassungssteuer im Voraus vorsehen, damit trotz der ebenfalls vorgesehenen Teilerstattung der gezahlten Steuer über das hinausgehen, was erforderlich ist, um das Ziel des Umweltschutzes zu erreichen und um insbesondere von der Anmietung oder dem Leasen von Fahrzeugen mit hohem Kraftstoffverbrauch abzuschrecken.

108 Folglich ist festzustellen, dass Irland dadurch, dass es eine Verpflichtung zur vorherigen Zahlung der Zulassungssteuer in der vollen Höhe, die für Fälle der endgültigen Zulassung gilt, unabhängig davon vorgesehen hat, wie lang die tatsächliche Dauer der vorgesehenen Nutzung des nach Irland eingeführten Fahrzeugs im Inland ist, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen hat, da eine solche Verpflichtung, auch wenn sie mit der Möglichkeit einer Erstattung verbunden ist, in Fällen, in denen die Dauer des Leasing- oder Mietverhältnisses im Voraus feststeht und bekannt ist, nicht im Verhältnis zu dem mit dieser Steuer verfolgten Ziel steht.

– Zu der Rüge unverhältnismäßiger Voraussetzungen für die Erstattung der Zulassungssteuer

109 Mit ihrer zweiten Rüge macht die Kommission geltend, dass Irland dadurch gegen Art. 56 AEUV verstoßen habe, dass es für die Erstattung der im Voraus und in voller Höhe zu zahlenden Zulassungssteuer unverhältnismäßige Voraussetzungen vorgesehen habe.

110 Neben den Ausführungen oben in Rn. 35 ist vorab darauf hinzuweisen, dass die Prüfung dieser zweiten Rüge im Hinblick darauf von Interesse bleibt, welche Maßnahmen Irland zu ergreifen haben wird, um die Konsequenzen aus dem vorliegenden Urteil zu ziehen, soweit darin die Rüge für begründet erklärt worden ist, die sich auf die Verpflichtung zur vorherigen Zahlung der vollen Zulassungssteuer auch in Fällen bezieht, in denen die Laufzeit des Miet- oder Leasingvertrags im Voraus feststeht und bekannt ist.

111 Wie oben in Rn. 82 ausgeführt, ist die Verpflichtung zur Zahlung der vollen Zulassungssteuer geeignet, sowohl irische Gebietsansässige davon abzuhalten, Miet- oder Leasingangebote für Fahrzeuge von Dienstleistern in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen, als auch diese Dienstleister davon, ihre Miet- oder Leasingdienste für Fahrzeuge diesen irischen Gebietsansässigen anzubieten.

112 Ist ein Verfahren für die Erstattung dieser Steuer vorgesehen, so ist jedoch auch die Festlegung unverhältnismäßiger Voraussetzungen für dieses Verfahren als solche geeignet, die gleiche Abschreckungswirkung zu entfalten, und zwar unabhängig davon, ob die Laufzeit des Leasing- oder Mietverhältnisses im Voraus genau feststellbar und bekannt ist.

113 Im vorliegenden Fall bezieht sich die Kommission unter den Voraussetzungen für die Steuererstattung gemäß Section 135D des Finance Act 1992 insbesondere auf die fehlende Zinszahlung und das Bestehen von Zusatzkosten infolge der technischen Überwachungsprüfung für das Fahrzeug und der Verwaltungsgebühr in Höhe von 500 Euro.

114 Soweit – erstens – die Kommission vorträgt, dass im Zeitpunkt des Ablaufs der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist die Erstattung der Zulassungssteuer ohne Zinszahlung erfolgte, bestreitet Irland ihr Vorbringen unter Bezugnahme auf Section 135D(2) (b) des Finance Act 1992, der durch den Finance Act 2014 eingefügt worden sei und die Zinszahlung ermöglicht habe.

115 Insoweit ist jedoch daran zu erinnern, dass diese Bestimmung zwar, wie oben in den Rn. 66 und 67 festgestellt, den Grundsatz einer Zinszahlung bei der Teilerstattung der Zulassungssteuer statuierte, aber die tatsächliche Anwendung dieses Grundsatzes den Erlass von Durchführungsvorschriften erforderte, die erst nach Ablauf der in der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist in Kraft getreten sind.

116 Das Vorbringen Irlands, wonach zu dem für die Beurteilung der Vertragsverletzung maßgeblichen Zeitpunkt eine Erstattungsregelung für die Zulassungssteuer mit vorgesehener Zinszahlung bestand, entbehrt daher jeder Grundlage.

- 117 Da Irland der Rüge der Kommission nicht entgegentritt, soweit diese die Unverhältnismäßigkeit einer Erstattung ohne Verzinsung betrifft, ist der Rüge insoweit stattzugeben. Denn eine Regelung, dem die Vermutung zugrunde liegt, dass ein Teil der anfänglich gezahlten Zulassungssteuer überzahlt und deshalb zu erstatten sein wird, ohne insoweit die Zahlung von Zinsen vorzusehen, vermag nicht den Nachteil der Mittelbindung zu mildern, den die Zahlung der vollen Steuer im Voraus mit sich bringt. Die fehlende Verzinsung wahrt deshalb nicht den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.
- 118 Was – zweitens – die Kosten der obligatorischen technischen Überwachungsprüfung, der das Fahrzeug bei der Ausfuhr zu unterziehen ist, und die Zahlung eines Betrags von 500 Euro als Verwaltungsgebühr für das Erstattungsverfahren anbelangt, ist festzustellen, dass die Kommission ihr Vorbringen, wonach die Kosten der technischen Überwachungsprüfung unverhältnismäßig sein sollen, nicht speziell begründet hat.
- 119 Es ist deshalb nur das Vorbringen zu prüfen, dass die Verwaltungsgebühr in Höhe von 500 Euro unverhältnismäßig sei.
- 120 Insoweit ist festzustellen, dass die Verpflichtung zur Zahlung eines Betrags von 500 Euro als Verwaltungsgebühr geeignet ist, einen Steuerpflichtigen von der Einleitung des Erstattungsverfahrens abzuschrecken, und daher dem mit diesem Verfahren verfolgten Ziel zuwiderläuft.
- 121 Auch wenn es, wie Irland geltend macht, nicht ausgeschlossen sein kann, dass für diesen individuellen Dienst eine Vergütung vom Steuerpflichtigen verlangt werden darf, so behauptet doch dieser Mitgliedstaat nicht, dass der Betrag von 500 Euro den Kosten für diesen Dienst entspreche, sondern rechtfertigt diesen Betrag vielmehr nur mit den Gesamtkosten der Schaffung eines Erstattungssystems.
- 122 Wie indessen der Generalanwalt in Nr. 66 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dürfen jedoch, wenn ein Mitgliedstaat die Erhebung der Zulassungssteuer in der Weise organisiert, die in bestimmten Fällen eine Teilerstattung der Steuer unvermeidbar macht, die Organisationskosten dieses Systems nicht dadurch finanziert werden, dass bestimmte Beträge von den Erstattungsberechtigten einbehalten werden.
- 123 Der Abzug von 500 Euro als Verwaltungsgebühr vom zu erstattenden Betrag der Zulassungssteuer steht daher gleichfalls nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang.
- 124 Daher ist festzustellen, dass Irland dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen hat, dass es für die Erstattung der Zulassungssteuer keine Zahlung von Zinsen vorgesehen hat und von dem Betrag der zu erstattenden Zulassungssteuer einen Betrag von 500 Euro als Verwaltungsgebühr abgezogen hat.

Kosten

- 125 Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung Irlands zur Tragung der Kosten beantragt hat und Irland mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Irland hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen, dass es eine Verpflichtung zur vorherigen Zahlung der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge in der vollen Höhe, die für eine endgültige Zulassung gilt, unabhängig davon, wie lang die tatsächliche**

begrenzte Dauer der vorgesehenen Nutzung eines eingeführten Fahrzeugs in Irland ist, und auch dann, wenn die Dauer des Leasing- oder Mietverhältnisses im Voraus genau feststeht und bekannt ist, vorgesehen hat.

- 2. Irland hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen, dass es für die Erstattung der Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge keine Zahlung von Zinsen vorgesehen hat und von dem Betrag der zu erstattenden Zulassungssteuer einen Betrag von 500 Euro als Verwaltungsgebühr abgezogen hat.**
- 3. Irland trägt die Kosten.**

Unterschriften