welche in mehreren Mitgliedstaaten der Gemeinschaft im Verkehr sind. Die im Interesse des freien Warenverkehrs wünschenswerte Beseitigung solcher Doppelbesteuerungseffekte kann jedoch nur die Folge einer Harmonisierung der nationalen Abgabensysteme nach Artikel 99 oder gegebenenfalls nach Artikel 100 EWG-Vertrag sein.

In der Rechtssache 142/77

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Byret Kopenhagen in den vor diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER (Staatliche Aufsichtsbehörde für den Verkehr mit Edelmetallen), Kopenhagen,

gegen

PREBEN LARSEN, Goldschmied in Jyllinge,

sowie

FLEMMING KJERULFF, Goldschmied in Kopenhagen,

gegen

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER, Kopenhagen,

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Begriffe „Abgabe gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll" im Sinne von Artikel 16 und „inländische Abgaben" im Sinne von Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag im Hinblick auf die dänische gesetzliche Regelung der Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetallen

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten H. Kutscher, der Kammerpräsidenten M. Sørensen und G. Bosco, der Richter A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe und A. Touffait,

Generalanwalt: F. Capotorti,
Kanzler: A. Van Houtte

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die von den Parteien gemäß Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes der EWG abgegebenen schriftlichen Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

In Dänemark bestehen gemäß Gesetz Nr. 499 vom 29. November 1972 betreffend die Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetallen (Gold, Silber und Platin) mit einem bestimmten, näher festgelegten Mindestfeingehalt Vorschriften über gewerbsmäßige Herstellung, den Verkauf und das Anbieten zum Verkauf von Arbeiten aus Edelmetallen.

Nach § 4 und § 6 des Gesetzes müssen Arbeiten aus Edelmetall, die in Dänemark hergestellt oder dorthin eingeführt und verkauft oder zum Verkauf angeboten werden, mit einer registrierten Punzierung versehen sein. Die Hersteller und Importeure von Arbeiten aus Edelmetall müssen über einen registrierten Punzierstempel verfügen.

Nach § 9 des Gesetzes unterliegen alle Unternehmen, die Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln und über einen registrierten Punzierstempel verfügen, der Aufsicht durch den Statsguardein (den Leiter von Statens Kontrol med ædle Metaller) hinsichtlich des Feingehalts des in ihrem Besitz befindlichen Metalls und der von ihnen hergestellten Arbeiten aus Edelmetall.

Nach § 11 des Gesetzes werden die Ausgaben für diese Aufsicht unter anderem aus Abgaben bestritten, zu denen die Inhaber registrierter Punzierstempel herangezogen werden.

Gestützt auf das Gesetz vom 29. November 1972 hat der dänische Handelsminister mit Verordnung Nr. 626 vom 22. Dezember 1972 über die Tätigkeit des Statsguardeins nähere Vorschriften über Festsetzungen und Erhebung dieser Abgabe erlassen.

Gemäß § 10 dieser Verordnung hat jeder Inhaber eines Punzierstempels eine feste jährliche Abgabe von 200 DKR zu zahlen. Darüber hinaus haben die Inhaber registrierter Punzierstempel eine Abgabe zu zahlen, die der Statsguardein nach der auf der Grundlage des Verbrauch von Edelmetall festgestellten Größe des Unternehmens festsetzt.

Gemäß § 10 Absatz 4 der Verordnung von 1972 müssen Unternehmen, die Waren durch andere, etwa in Lohnarbeit, herstellen lassen, jedoch ihre eigene Punzierung anbringen, den entsprechenden Edelmetallverbrauch bei dem Metallwert, den sie dem Statsguardein angeben, mitrechnen. Hingegen brauchen Unternehmen, die Waren für andere, etwa in Lohnarbeit, ohne Anbringung einer eigenen Punzierung herstellen, den entsprechenden Edelmetallverbrauch bei dem Metallwert, den sie dem Statsguardein mitteilen, nicht mitzurechnen.

Am 21. Mai 1973 verlangte Statens Kontrol med ædle Metaller von dem Goldschmied Preben Larsen in Jyllinge die jährliche Abgabe für den Gebrauch des Punzierstempels und die (vierteljährliche) Abschlagszahlung auf die nach dem Verbrauch berechnete Abgabe, berechnet nach dem geschätzten Verbrauch des Jahres 1972. Da Larsen die

Bezahlung des letztgenannten Betrags ablehnte, erhob Statens Kontrol Klage beim Byret Kopenhagen.

Ein anderer Goldschmied, Flemming Kjerulff in Kopenhagen, hat die Abgabe, die Statens Kontrol gegen ihn auf der Grundlage des von ihm angegebenen Verbrauchs an Edelmetall im Jahre 1973 festgesetzt hatte, bezahlt, dann jedoch beim Byret Kopenhagen auf Rückerstattung geklagt. Er macht geltend, für Goldwaren, die nicht mit seiner eigenen, sondern mit der Punzierung des Abnehmers versehen und aus Dänemark exportiert worden seien, bestehe keine Abgabenpflicht.

Das Byret Kopenhagen, das über die beiden Verfahren gleichzeitig verhandelt hatte, entschied mit Urteil vom 4. März 1975, für die Mengen Edelmetall, welche die Goldschmiede zur Herstellung der ohne Anbringung ihrer eigenen Punzierung exportierten Waren verbraucht hatten, sei keine Abgabe zu zahlen.

Statens Kontrol legte gegen dieses Urteil Berufung zum Østre Landsret ein, welches mit Urteil vom 21. Oktober 1976 in Abänderung des erstinstanzlichen Urteils entschied, Unternehmen, die Waren für Rechnung Dritter ohne Anbringung ihrer eigenen Punzierung herstellten, müßten den damit verbundenen Verbrauch an Edelmetall bei dem beim Statsguardein angemeldeten Metallwert mitrechnen, wenn die Herstellung in Lohnarbeit für ein ausländisches Unternehmen und ohne Anbringung einer in Dänemark registrierten Punzierung erfolge.

Da Preben Larsen und Flemming Kjerulff vor dem Byret eine Verletzung des Gemeinschaftsrechts geltend gemacht hatten, das Byret auf dieses Vorbringen jedoch nicht eingegangen war, verwies das Østre Landsret den Rechtsstreit zur Verhandlung und Entscheidung über diese Frage an das Byret zurück.

Mit Beschluß vom 2. November 1977 setzte die 13. Abteilung des Byret Kopenhagen das Verfahren aus und legte dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften gemäß Artikel 177 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Hat eine Abgabe, die von Unternehmen, welche Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln, zur Deckung der Kosten behördlicher Aufsicht über diese Unternehmen erhoben und auf der Grundlage des Verbrauchs dieser Unternehmen an Edelmetall berechnet wird, gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne des Artikels 16 EWG-Vertrag, wenn sie von allen unter die behördliche Aufsicht fallenden Unternehmen in der Weise erhoben wird, daß die gleiche Ware in Dänemark nur einmal belastet wird, jedoch ohne Rücksicht darauf, ob sie auch noch im Ausland mit einer Abgabe belastet wird?

2. Macht es im Falle der Herstellung für Dritte ohne Anbringung einer eigenen Punzierung für die Beantwortung der ersten Frage einen Unterschied, daß dieser Verbrauch an Edelmetall bei der Berechnung des abgabenpflichtigen Wertes nicht berücksichtigt wird, wenn die Herstellung für einen inländischen Inhaber eines Punzierstempels erfolgt und dieser dieses Edelmetall bei der Berechnung seines abgabenpflichtigen Verbrauchs berücksichtigt, daß er hingegen berücksichtigt werden *muß*, wenn die Herstellung für ein ausländisches Unternehmen erfolgt, das in Dänemark nicht der Abgabe unterliegt, und dieser Verbrauch sonst nicht von der dänischen Abgabe erfaßt wird, jedoch auch hier ohne Rücksicht darauf, ob dieser Verbrauch auch noch im Ausland mit einer Abgabe belastet wird?

3. Ist es in diesem Zusammenhang von Bedeutung, ob das Edelmetall, das in Dänemark verarbeitet wird, dem dänischen Fabrikanten von dem jeweiligen ausländischen Kunden zugesandt

wird, an den es wiederum exportiert wird?

4. Falls eine derartige Abgabe nicht als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll angesehen wird, kann sie dann als eine gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßende inländische Abgabe (auf die eingeführte Goldmenge) betrachtet werden?

Der Beschluß des Byret Kopenhagen ist am 18. November 1977 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Schriftliche Erklärungen gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG sind abgegeben worden am 24. Januar 1978 von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, am 8. Februar von Statens Kontrol med ædle Metaller und am 9. Februar von Preben Larsen und Flemming Kjerulff sowie von der Regierung des Königreichs Dänemark.

Auf Bericht des Berichterstatters hat der Gerichtshof nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, ohne vorherige Beweisaufnahme in die mündliche Verhandlung einzutreten.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

Statens Kontrol med ædle Metaller hat zunächst die in mehreren europäischen Ländern für die Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetall bestimmten Vorschriften besprochen und die in Dänemark geltende Regelung, insbesondere hinsichtlich der Anbringung der Punzierung und der Finanzierungsweise, erläutert. Statens Kontrol ist dabei zu dem Ergebnis gekommen, es handele sich vorliegend um eine inländische Abgabe, die ohne Diskriminierung sämtliche Waren belaste.

a) Der Absatz im Inland und die Ausfuhr würden durchweg nach den gleichen Merkmalen behandelt. Es werde der Gesamtabsatz von Waren aus Edelmetall mit der Abgabe belastet, ohne Rücksicht darauf, auf welchem Markt die Ware abgesetzt werden soll.

Sodann werde die Abgabe nicht aus Anlaß einer Überschreitung der Grenze erhoben; die dänische Regelung unterscheide nicht zwischen Exportwaren und anderen Waren. Nach der Art, wie das Abgabensystem verwaltet werde, könne diese Besteuerung nicht einmal mit einer Überschreitung der Grenze in Verbindung gebracht werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes könne die streitige Abgabe deshalb nicht als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll angesehen werden.

Die Abgabe werde ohne Rücksicht darauf erhoben, ob die Ware nach ihrer Ausfuhr etwa von neuem belastet werde. Die dänische Regelung lasse unberücksichtigt, was mit der Ware in abgabenmäßiger Hinsicht geschehe, nachdem sie das Land verlassen habe.

Dies sei eine unmittelbare Folge des Umstandes, daß der Absatz im Inland und der Export gleichbehandelt würden. Im übrigen sei es allen bekannten Abgabensystemen gemeinsam, daß die Waren ohne Rücksicht auf eine erneute Abgabenpflicht nach ihrem Export belastet würden. Und schließlich verstoße es nicht gegen den Vertrag, daß eine Ware, die exportiert wird, zweimal besteuert werde; dies habe der Gerichtshof unter anderem in seinem Urteil vom 22. Oktober 1974 in der Rechtssache 27/73 (Demag, Slg. 1974, 1037) entschieden.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sei eine Abgabe, die Bestandteil einer allgemeinen inländischen Abgabenregelung ist, welche einheimische und eingeführte Erzeugnisse systematisch nach denselben Merkmalen erfaßt, nicht als Abgabe zollgleicher Wirkung anzusehen, es sei denn, daß sie ausschließlich

dazu bestimmt wäre, Tätigkeiten zu finanzieren, die den erfaßten einheimischen Erzeugnissen in spezifischer Weise zugute kommen, so daß die auf letztere entfallende fiskalische Belastung teilweise oder völlig aufgehoben würde. Im vorliegenden Fall dienten die Einnahmen aus der streitigen Abgabe jedoch ausschließlich zur Deckung der Verwaltungskosten für die Aufsichtsregelung, zu keinem Teil jedoch zur Förderung des betroffenen Gewerbezweigs hinsichtlich seiner Tätigkeit auf dem Inlands- oder dem Exportmarkt.

Die erste Frage sei deshalb wie folgt zu beantworten:

Eine Abgabe, die von Unternehmen, welche Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln, zur Deckung der Kosten behördlicher Aufsicht über diese Unternehmen erhoben und auf der Grundlage des Verbrauchs dieser Unternehmen an Edelmetall berechnet wird, hat nicht die gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne des Artikels 16 EWG-Vertrag.

In jedem Fall jedoch könne das Verbot der Abgaben gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll gemäß Artikel 37 der Beitrittsakte für Dänemark erst für Abgaben gelten, die nach dem 1. Januar 1974 erhoben werden, und gegebenenfalls allein die Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten der EWG, nicht jedoch nach Drittländern betreffen.

b) Wenn ein Fabrikant Waren herstelle, ohne seine Punzierung anzubringen, müsse der Händler, sofern er von einem dänischen Punzierstempel Gebrauch mache, den Metallwert bei der Berechnung seiner abgabenpflichtigen Waren mitberücksichtigen. Wenn die Ware hingegen ohne Anbringung einer dänischen Punzierung ausgeführt werde, so müsse der Fabrikant nach dem Urteil des Østre Landsret deren Wert bei der Berechnung seines abgabenpflichtigen Verbrauchs an Edelmetall mitberücksichtigen. Der Fabrikant werde also unterschiedlich behandelt, je nachdem ob er die von ihm hergestellten Waren ohne Punzierung ausführt oder auf dem Inlandsmarkt absetzt. Die Ware hingegen werde abgabenmäßig nicht je nach ihrem Absatz auf dem Inlandsmarkt oder im Ausland verschieden behandelt. Denn es würden alle Exportwaren, einerlei ob mit der Punzierung versehen oder nicht, mit der Abgabe belastet, und zwar mit genau der gleichen Abgabe, die auch auf im Inland abgesetzte Waren erhoben werde. Daß der Fabrikant bei der Berechnung seines abgabenpflichtigen Verbrauchs hinsichtlich der Waren, die er nicht mit seiner Punzierung versehe, unterscheiden müsse zwischen zur Ausfuhr bestimmten und sonstigen Waren, sei ein steuertechnisches Detail, das für die abgabenmäßige Belastung der Ware ohne Bedeutung bleibe.

Wenn der Fabrikant für Waren, die ohne Punzierung exportiert werden, keine Abgabe zu zahlen hätte, erhielten diese Waren einen unangemessenen Wettbewerbsvorteil gegenüber Waren, die mit der Punzierung versehen ausgeführt werden, da diese ganz unzweifelhaft der Abgabe unterworfen seien.

Es handele sich also um eine nur scheinbar unterschiedliche Behandlung.

Es sei auch für die Aufsicht praktisch unmöglich, zwischen für die Ausfuhr und für den Absatz im Inland bestimmten Waren zu unterscheiden.

Die zweite Frage sei deshalb wie folgt zu beantworten:

Für die Beantwortung der ersten Frage macht es keinen Unterschied, daß der Verbrauch an Edelmetall bei der Berechnung des abgabenpflichtigen Wertes nicht berücksichtigt wird, wenn die Herstellung für einen inländischen Inhaber eines Punzierstempels erfolgt, daß er hingegen berücksichtigt werden muß, wenn die Herstellung für ein ausländisches Unternehmen erfolgt, das in Dänemark nicht der Abgabe unterliegt.

c) In abgabenmäßiger Hinsicht könne es keinen Unterschied ausmachen, daß der Fabrikant das Edelmetall von dem ausländischen Kunden und Abnehmer der Fertigware gestellt bekomme.

Wenn ein solcher Fabrikant von der Abgabe freigestellt wäre, hätte er einen besonderen Wettbewerbsvorteil. Er sei der Aufsicht in gleicher Weise wie andere Unternehmen unterworfen und müsse deshalb in gleicher Weise mit der Abgabe zu deren Finanzierung beitragen.

Auch sei es ohne Bedeutung, ob der Fabrikant im konkreten Fall am Rohmaterial etwas verdiene oder ob die Bezahlung, die er erhalte, ein reines Arbeitsentgelt für die Verarbeitung sei. Die Abgabe werde nämlich nicht auf den Umsatz an Edelmetall erhoben, sie sei vielmehr eine Abgabe für die Aufsicht über das Unternehmen des Fabrikanten.

Was das Gewicht dieser Abgabe angehe, so sei hervorzuheben, daß die Vergütung des Fabrikanten für seine Arbeit entsprechend angepaßt werden und ein etwaiges Mißverhältnis nicht für sich allein dazu führen könne, die Abgabe als Ausfuhrzoll zu betrachten.

Die dritte Frage sei deshalb wie folgt zu beantworten:

Es ist ohne Bedeutung, ob das Edelmetall, das in Dänemark verarbeitet wird, dem dänischen Fabrikanten von dem jeweiligen ausländischen Kunden zugesandt wird, an den es wiederum exportiert wird.

d) Die hier streitige Abgabe laste ausschließlich auf verarbeiteten Waren. Für Edelmetall, das in unverarbeitetem Zustand weiterverkauft werde, gebe es eine andere Abgabe.

Für die hier streitige Abgabe sei es ausschlaggebend, daß eingeführte und im Inland hergestellte Waren mit dem gleichen Abgabensatz belastet würden.

Die vierte Frage sei deshalb wie folgt zu beantworten:

Die streitige Abgabe kann nicht als eine gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßende inländische Abgabe auf die eingeführte Goldmenge betrachtet werden.

Preben Larsen und Flemming Kjerulff haben geltend gemacht, die Abgabe stelle ein Hindernis für den internationalen Handel dar.

a) Die Goldschmiede müßten die Abgabe von den Goldmengen zahlen, die sie von einem ausländischen Kunden erhielten, selbst wenn sie lediglich ein Entgelt für die von ihnen ausgeführte Arbeit bekämen und keine Möglichkeit hätten, an dem Gold die übliche Marge zu verdienen, wenn es der ausländische Kunde zur Verfügung stelle, dessen Punzierung an der Fertigware angebracht werde. Das gleiche gelte auch, wenn der dänische Fabrikant das Gold für Rechnung des einzelnen ausländischen Kunden erwerbe.

Es komme hinzu, daß in einigen der Länder, nach denen die Fertigwaren ausgeführt würden, eine Abgabe für die dortige Aufsicht über den Feingehalt des Goldes zu zahlen sei, so daß die Produktion doppelt besteuert werde. Eine entsprechende doppelte Besteuerung gebe es jedoch nicht bei Lohnarbeit für dänische Unternehmen.

In Deutschland, einem der Länder, dessen Konkurrenz am spürbarsten sei, werde keine der dänischen entsprechende Abgabe erhoben. Aufgrund der Wettbewerbssituation müsse der dänische Fabrikant oder Exporteur deshalb die Abgabe selbst tragen und habe keine Möglichkeit, sie auf die Preise aufzuschlagen. Könnte die Abgabe weitergegeben werden, so würde dies — entgegen den Zielen des EWG-Vertrags — zu einem höheren Preis für den Endverbraucher führen.

b) Der Gerichtshof habe entschieden, daß eine inländische Abgabe unter gewissen Umständen die gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll haben könne. In die-

sem Zusammenhang sei hervorzuheben, daß die hier streitige Abgabe nicht als Bestandteil einer Gemeinschaftsregelung erhoben werde, sondern eine einseitige nationale Abgabe darstelle. Die Aufsicht werde nicht in allen Mitgliedstaaten auf derselben Grundlage durchgeführt. Die Abgabe sei keine angemessene Abgeltung einer konkreten Gegenleistung, weil sie in keinem Verhältnis zu dem Umfang der bei dem einzelnen Fabrikanten tatsächlich durchgeführten Kontrolle stehe. Für Waren für den Inlandsmarkt und solche für den Export gälten nicht notwendigerweise die gleichen Kriterien. Es stehe außer Zweifel, daß die Abgabe den Export mehr belaste oder jedenfalls mehr belasten könne als den Absatz im Inland, da der Fabrikant, der Goldwaren ohne Anbringung seiner Punzierung und also unter Verzicht auf die damit verbundene Werbung herstelle, beim Export mit einer Abgabe belastet werde, nicht jedoch beim Verkauf an einen dänischen Groß- oder Einzelhändler.

c) Die streitige Regelung könne wohl als eine gegen Artikel 34 EWG-Vertrag verstoßende mengenmäßige Ausfuhrbeschränkung angesehen werden.

d) Hilfsweise könne die Abgabe als eine inländische Abgabe auf die eingeführte Goldmenge angesehen werden, die dann im Widerspruch zu Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag stehe, weil sie nicht erhoben werde, wenn das Gold für einen dänischen Kunden verarbeitet und mit dessen Punzierung versehen werde.

e) Die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen seien deshalb wie folgt zu beantworten:

1. Eine Abgabe der beschriebenen Art kann von gleicher Wirkung sein wie ein Ausfuhrzoll im Sinne von Artikel 16 EWG-Vertrag.
2. Unter den in der zweiten Frage angegebenen Voraussetzungen stellt eine solche Abgabe eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne von Artikel 16 EWG-Vertrag dar.
3. Es ist ohne Bedeutung, ob das Edelmetall dem dänischen Fabrikanten von dem jeweiligen ausländischen Kunden zugesandt wird oder nicht, da die Wirkung der Abgabe die gleiche bleibt.
4. Werden diese drei Fragen wie vorstehend beantwortet, so entfällt die vierte Frage; hilfsweise ist diese Frage dahin zu beantworten, daß eine solche Abgabe als eine gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßende inländische Abgabe anzusehen ist.

Die *dänische Regierung* hat zunächst den Zusammenhang der dänischen Vorschriften betreffend die Aufsicht über den Verkehr mit Edelmetallen erläutert und den Aufbau des Gesetzes Nr. 499 vom 29. November 1972 im einzelnen dargestellt.

a) Nach den in der Rechtsprechung des Gerichtshofes entwickelten Maßstäben zur Beantwortung der Frage, ob eine Abgabe eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll oder eine inländische Abgabe ist, könne die in Dänemark auf Edelmetalle erhobene Abgabe nur als eine inländische Abgabe betrachtet werden.

Die Abgabe knüpfe nicht an die Überschreitung einer Grenze, sondern an den Verbrauch von Edelmetall an. Sie beruhe auf einem Gesetz, das als Teil der Regelung einer allgemeinen Qualitätskontrolle über Waren aus Edelmetall sowohl für den Export als auch für den Absatz in Dänemark gelte. Die Abgabe werde nach einheitlichen Merkmalen proportional zum Verbrauch erhoben, und die Exporteure würden gegenüber Fabrikanten, die ihre Waren im Inland absetzen, nicht benachteiligt. Es sei ohne Bedeutung, ob die Waren auch im Einfuhrland belastet werden, jedenfalls

so lange nicht, als die staatlichen Abgaben- und Kontrollsysteme noch nicht harmonisiert seien. Es sei nicht das Ziel der dänischen Regelung, den Export zu behindern, dieser solle im Gegenteil gefördert werden.

Aus diesen Gründen sei die erste Frage zu verneinen.

b) Sollte der Gerichtshof entscheiden, daß die streitige Abgabenregelung unter Artikel 16 EWG-Vertrag falle, so müsse je nach dem Bestimmungsland der Exporte unterschieden werden.

Was Drittländer angehe, mit denen die Gemeinschaft keine besonderen Abkommen abgeschlossen hat, so bestehe kein Verbot, Exportwaren mit einer Abgabe zollgleicher Wirkung zu belasten.

Was die Ausfuhr nach EFTA-Ländern angehe, mit denen die Gemeinschaft Freihandelsabkommen geschlossen hat, so seien diese Abkommen nach anderen Grundsätzen auszulegen als der EWG-Vertrag; insbesondere könnten die Artikel 16 EWG-Vertrag entsprechenden Vorschriften nicht als unmittelbar anwendbar angesehen werden.

Hinsichtlich der Ausfuhren nach Mitgliedstaaten der Gemeinschaft und nach Drittländern, mit denen die Gemeinschaft ein Freihandelsabkommen geschlossen hat, sei danach zu unterscheiden, ob die Abgabe für vor oder nach dem 1. Januar 1974 ausgeführte Exporte erhoben wird, vgl. Artikel 37 der Beitrittsakte. In jedem Fall jedoch finde Artikel 16 EWG-Vertrag nur auf Ausfuhren nach anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft Anwendung.

c) Die Abgabe werde grundsätzlich bei dem Hersteller von Arbeiten aus Edelmetall erhoben, ob diese nun exportiert oder auf dem Inlandsmarkt abgesetzt werden. Von dieser Grundregel werde abgewichen bei Herstellern, die Waren für Dritte ohne Anbringung ihrer eigenen Punzierung herstellen; in diesem Falle werde die Abgabe bei dem Besteller erhoben, dessen Punzierung die Ware trage. Werde die Ware ohne dänische Punzierung ausgeführt, so habe Statens Kontrol keine andere Möglichkeit zur Erhebung der Abgabe, als sich an den dänischen Hersteller zu halten. Damit sei jedoch keine Diskriminierung der Unternehmen verbunden, die solche Waren ausführen. Diese Unternehmen würden im Gegenteil ebenso behandelt wie die Exporteure von Arbeiten, die mit einer Punzierung versehen und deswegen abgabenpflichtig sind. Wenn man die Abgabe für den Fall der Ausfuhr nichtpunzierter Ware abschaffte, würde diese Form der Ausfuhr gegenüber der Ausfuhr punzierter Waren begünstigt, ohne daß hierfür ein Grund in einer unterschiedlichen Aufsicht durch Statens Kontrol angeführt werden könnte.

Die angebliche Diskriminierung bestehe deshalb nicht.

Eine Umgestaltung der Abgabe dahin gehend, daß auch der Hersteller von Waren für einen inländischen Abnehmer künftig die Abgabe zahlt, statt wie bisher die Abgabe beim Abnehmer zu erheben, würde die bestehende formal unterschiedliche Behandlung beseitigen, jedoch keine Änderung der Wettbewerbssituation beim Export bewirken, weil die Abgabe wie bisher nur einmal erhoben würde.

Da die geltende dänische Regelung keine wirkliche wirtschaftliche Ungleichbehandlung bewirke, weil die Abgabe ohne Rücksicht auf die Produktionsstufe, auf der sie erhoben wird, von gleicher Art und Höhe sei, müsse die zweite Frage verneint werden.

d) Gold, das wie in der dritten Frage des Vorlagebeschlusses beschrieben eingeführt wird, unterliege ebenfalls der Aufsicht von Statens Kontrol und sei deshalb ebenfalls abgabenpflichtig.

Da bei der Arbeit eines Goldschmiedes der Rohstoff schließlich nicht mehr individualisiert werden könne, liege es auf der Hand, daß es unmöglich sei, aus an-

geblich von einem ausländischen Kunden übersandtem Metall hergestellte Arbeiten von der Aufsichtsregelung auszunehmen.

Deswegen sei die dritte Frage zu verneinen.

e) Die Abgabe sei eine inländische Abgabe und nach Artikel 95 EWG-Vertrag zu beurteilen. Da es sich um eine allgemeine Abgabe handele, bei der nicht nach der Herkunft des Goldes unterschieden werde, sei sie mit Artikel 95 vereinbar.

Die vierte Frage sei deshalb zu verneinen.

Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* hat zunächst die im Gesetz Nr. 499 vom 29. November 1972 und der Verordnung Nr. 626 vom 22. Dezember 1972 enthaltene dänische Regelung der Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetall erläutert und dann erklärt, die Fragen nach der Auslegung von Artikel 16 EWG-Vertrag erschienen ihr für die Entscheidung der anhängigen Verfahren nicht wirklich erheblich, da Ausfuhrzölle und Abgaben mit gleicher Wirkung gemäß Artikel 37 der Beitrittsakte erst mit dem 1. Januar 1974 abzuschaffen seien.

a) Die erste Frage sei zu verneinen.

Das im EWG-Vertrag ausgesprochene Verbot von Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle solle sicherstellen, daß Waren, die Gegenstand des Handels zwischen Mitgliedstaaten sind, gegenüber Waren, die Gegenstand des Handels zwischen Mitgliedstaaten sind, gegenüber Waren, die in einem Mitgliedstaat hergestellt und dort auch in den Verkehr gebracht werden, in diesem Mitgliedstaat keine diskriminierende Behandlung erfahren; konkret auf den Export bezogen heiße das, daß der Warenaustausch mit den übrigen Mitgliedstaaten wirtschaftlich nicht stärker belastet werden dürfe als der Handel mit der gleichen Ware im Inland. Für die Entscheidung der Frage, ob eine erhobene Abgabe gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll hat, sei es jedoch unbeachtlich, ob der Staat, für dessen Markt die Ware bestimmt ist, diese mit einer ähnlichen Abgabe belastet; zu vergleichen sei allein die auf die ausgeführte Ware und die auf die im Inland umgesetzte Ware erhobene Abgabe.

b) Die Arbeiten aus Edelmetall herstellenden Unternehmen unterlägen der Aufsicht des Statsguardein ohne Rücksicht darauf, ob die fertigen Erzeugnisse ausgeführt werden oder in Dänemark bleiben. Die Einfuhren von Fertigwaren unterlägen ebenfalls dieser Aufsicht, und die Abgabe werde auf der Grundlage des Wertes des in den Arbeiten enthaltenen Edelmetalls berechnet. Dementsprechend werde die Abgabe der Fabrikanten auf der Basis des Wertes des verbrauchten Edelmetalls berechnet. Die Abgabe werde nur einmal entrichtet; sie werde bei dem Unternehmen oder Händler erhoben, mit dessen registrierter Punzierung die Arbeit versehen ist, oder — bei der Ausfuhr einer Arbeit ohne Anbringung einer in Dänemark registrierten Punzierung — beim Hersteller. Die Abgabe sei im Falle des Exports nicht höher, und sie werde nicht erhoben, weil die hergestellte Ware ausgeführt wird, sie werde vielmehr beim Hersteller erhoben, soweit nicht eine in Dänemark registrierte Punzierung verwendet wird. Der Hersteller, der für einen ausländischen Besteller arbeitet, werde nicht anders gestellt, als ein Unternehmen, das für einen inländischen Abnehmer arbeitet und seine Punzierung anbringt. Die Berechnungsgrundlage für die Abgabe sei in beiden Fällen die gleiche. Es handele sich nur um einen notwendigen Unterschied technischer Art hinsichtlich der Zahlung.

Nur soweit eine inländische Abgabe die Ausfuhr höher belaste als den Handel im Inland, habe sie die gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll. Berücksichtige man, daß die Abgabe zur Deckung der

Ausgaben für die Aufsicht des Statsguardein erhoben werde, so bestehe kein Grund für die Annahme, daß die Abgabe zur Finanzierung von Aktivitäten verwendet werde, die den inländischen Absatz lohnender machten als den Export oder auf sonstige Weise das für den Absatz im Inland bestimmte Erzeugnis zu Lasten des für den Export bestimmten Erzeugnisses begünstigten.

Aus diesen Gründen sei auch die zweite Frage zu verneinen.

c) Mit dieser Antwort auf die zweite Frage werde die dritte Frage gegenstandslos. Bei der Berechnung der von einem Fabrikanten zu zahlenden Abgabe sei es unerheblich, ob das Edelmetall für eigene Rechnung eingeführt oder von einem ausländischen Kunden zur Verfügung gestellt ist. Der letztgenannte Fall sei ein typisches Beispiel aktiven Veredelungsverkehrs, der unter bestimmten Umständen zollmäßige Sonderbehandlung genieße. Außerdem sei zu bemerken, daß alles Edelmetall eingeführt werden müsse und der Hersteller im Falle der aktiven Veredelung oder des Direktimports die kleine verteuernde Abgabe spare, welche die Einfuhr-Großhändler für unverarbeitetes Edelmetall zahlen müßten.

d) Eine Abgabe, die bei oder aufgrund der Ausfuhr erhoben werde, dürfe nicht an Artikel 95 EWG-Vertrag, sondern müsse an Artikel 16 gemessen werden.

Es gebe eine scheinbar unterschiedliche Behandlung der Fabrikanten, die für dänische Kunden arbeiten, gegenüber denjenigen, die für ausländische Kunden arbeiten. Die letzteren zahlten eine nach der eingeführten Goldmenge berechnete Abgabe, welche ein Fabrikant, der für den Inlandsmarkt arbeite, nicht zahle. Die Abgabe werde jedoch gerade auf der Grundlage der eingeführten und verarbeiteten Menge Gold und nach so gestalteten Regeln berechnet, daß sie (abgesehen von der besonderen Abgabe, die von Einfuhr-Großhändlern für Edelmetall in unverarbeitetem Zustand erhoben werde) nur einmal und mit dem gleichen Satz zu zahlen sei.

Die beschriebene Abgabe verstoße deshalb nicht gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag.

e) Die drei ersten Fragen ließen sich wie folgt beantworten:

Eine Abgabe, die zur Deckung behördlicher Aufsicht von Unternehmen erhoben wird, die Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln, und die auf der Grundlage des Wertes des verbrauchten Edelmetalls berechnet und in einer Weise erhoben wird, daß ein und dieselbe Ware nur einmal belastet wird, ist nicht als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne von Artikel 16 EWG-Vertrag anzusehen, wenn sie sowohl auf im Inland abgesetzte als auch auf ausgeführte Ware Anwendung findet. Bei der Beurteilung der Vereinbarkeit einer Abgabe mit Artikel 16 EWG-Vertrag ist es unerheblich, ob die erfaßte Ware bei der Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat nochmals mit einer Abgabe belastet wird.

III — Mündliches Verfahren

In der mündlichen Verhandlung vom 26. April 1978 haben Statens Kontrol med ædle Metaller, vertreten durch Rechtsanwalt Georg Lett, die Herren Preben Larsen und Flemming Kjerulff, vertreten durch Rechtsanwalt Peter Dyhr, die Regierungen des Königreichs Dänemark, vertreten durch Herrn Per Lachmann, Leiter des Sekretariats der für Angelegenheiten der Europäischen Gemeinschaften zuständigen Abteilung des Außenministeriums, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Bjarne Hoff-Nielsen, mündliche Erklärungen abgegeben und auf eine Frage des Gerichtshofes geantwortet.

Die Parteien des Ausgangsverfahrens haben den Gerichtshof darauf hingewiesen, daß Flemming Kjerulff beim Byret Kopenhagen nicht nur Antrag auf Verurteilung zur Rückzahlung des von ihm geleisteten Abgabenbetrags gestellt, sondern auch ein Feststellungsurteil des Inhalts beantragt hat, daß er ganz allgemein nicht verpflichtet sei, hinsichtlich des Teils seiner Produktion, der, ohne mit seiner Punzierung versehen zu sein, nach dem Ausland ausgeführt wird, eine Abgabe an Statens Kontrol zu zahlen. Es sei deshalb unerheblich, ob der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt sich vor oder nach dem 1. Januar 1974, dem nach Artikel 37 der Beitrittskarte für die Abschaffung der Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zwischen der Gemeinschaft in ihrer ursprünglichen Zusammensetzung und den neun Mitgliedstaaten vorgesehenen Datum, zugetragen hat.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 6. Juni 1978 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Mit Beschluß vom 2. November 1977, beim Gerichtshof eingegangen am 18. November 1977, hat das Byret Kopenhagen gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vier Fragen nach der Auslegung der Begriffe Abgaben gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne von Artikel 16 EWG-Vertrag und inländische Abgaben im Sinne von Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag im Hinblick auf die dänische gesetzliche Regelung der Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetall zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2/5 Diese Fragen sind im Rahmen eines Rechtsstreits vorgelegt worden, in dem (die staatliche Aufsichtsbehörde über den Verkehr mit Edelmetallen) Statens Kontrol med ædle Metaller und zwei Goldschmiede über die Zahlung einer Abgabe streiten, welche zur Deckung der Ausgaben für die Aufsicht über die Unternehmen erhoben wird, die Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen und damit handeln. Ausweislich der Akten kam es zu dem Rechtsstreit vor dem nationalen Gericht im wesentlichen deshalb, weil nach dänischem Recht bis dahin unklar war, ob dänische Unternehmen, die Arbeiten aus Edelmetall herstellen und sie, ohne sie mit ihrer in Dänemark registrierten Punzierung zu versehen, ausführen, die dazu verwendete Menge Edelmetall bei ihrem die Besteuerungsgrundlage bildenden Verbrauch mitrechnen müssen. Mit Urteil vom 4. März schloß sich das Byret der Auffassung der Goldschmiede an und entschied, bei der Berechnung des abgabenpflichtigen Verbrauchs sei die Menge Edelmetall, die zur Herstellung von Arbeiten verwendet worden war, welche ohne mit einer dänischen Punzierung versehen zu sein ausgeführt worden waren, nicht zu berücksichtigen. Auf Berufung von Statens Kontrol entschied das Østre Landsret mit Urteil vom 21.

Oktober 1976 gegen die Auffassung der Goldschmiede und erkannte, daß Unternehmen, die Waren aus Edelmetall ausführen, ohne ihre Punzierung anzubringen, die verwendete Menge Edelmetall bei ihrem abgabenpflichtigen Verbrauch mitzurechnen haben.

6/7 Die Goldschmiede hatten jedoch hilfsweise geltend gemacht, eine solche Abgabe verstoße gegen den EWG-Vertrag, und das Østre Landsret verwies deshalb zur Prüfung dieser Frage an das Byret zurück. Daraufhin hat das Byret Kopenhagen dem Gerichtshof folgende vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Hat eine Abgabe, die von Unternehmen, welche Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln, zur Deckung der Kosten behördlicher Aufsicht über diese Unternehmen erhoben und auf der Grundlage des Verbrauchs dieser Unternehmen an Edelmetall berechnet wird, gleiche Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne des Artikels 16 EWG-Vertrag, wenn sie von allen unter die behördliche Aufsicht fallenden Unternehmen in der Weise erhoben wird, daß die gleiche Ware in Dänemark nur einmal belastet wird, jedoch ohne Rücksicht darauf, ob sie auch noch im Ausland mit einer Abgabe belastet wird?

2. Macht es im Falle der Herstellung für Dritte ohne Anbringung einer eigenen Punzierung für die Beantwortung der ersten Frage einen Unterschied, daß dieser Verbrauch an Edelmetall bei der Berechnung des abgabenpflichtigen Wertes nicht berücksichtigt wird, wenn die Herstellung für einen inländischen Inhaber eines Punzierstempels erfolgt und dieser dieses Edelmetall bei der Berechnung seines abgabenpflichtigen Verbrauchs berücksichtigt, daß er hingegen berücksichtigt werden *muß*, wenn die Herstellung für ein ausländisches Unternehmen erfolgt, das in Dänemark nicht der Abgabe unterliegt, und dieser Verbrauch sonst nicht von der dänischen Abgabe erfaßt wird, jedoch auch hier ohne Rücksicht darauf, ob dieser Verbrauch auch noch im Ausland mit einer Abgabe belastet wird?

3. Ist es in diesem Zusammenhang von Bedeutung, ob das Edelmetall, das in Dänemark verarbeitet wird, dem dänischen Fabrikanten von dem jeweiligen ausländischen Kunden zugesandt wird, an den es wiederum exportiert wird?

4. Falls eine derartige Abgabe nicht als eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll angesehen wird, kann sie dann als eine gegen Artikel 95 Absatz 1 EWG-Vertrag verstoßende inländische Abgabe (auf die eingeführte Goldmenge) betrachtet werden?

Zur ersten, zweiten und dritten Frage (Auslegung von Art. 16 EWG-Vertrag)

8/15 Nach den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts übt Statens Kontrol med ædle Metaller in Dänemark eine allgemeine Aufsicht über die Herstellung von Arbeiten aus Edelmetall (Gold, Silber und Platin) aus. Die Kosten dieser Aufsicht werden unter anderem durch Steuern gedeckt, die von den Unternehmen in Form einer nach ihrem Verbrauch an Edelmetall berechneten Abgabe gezahlt werden. Bei den im Inland abgesetzten Waren ist Bemessungsgrundlage für die Abgabe die Menge Metall, die das jeweilige Unternehmen für Waren verwendet hat, die seine Punzierung tragen. Arbeiten, die der Hersteller nicht mit seiner Punzierung versehen hat, sind von der Abgabe befreit, wenn sie an den Inhaber eines Punzierstempels geliefert werden, weil letzterer die verarbeitete Menge Metall aufgrund der Anbringung seiner Punzierung bei der Berechnung seines abgabenpflichtigen Verbrauchs mitberücksichtigen muß. Die Mengen Metall, die ausgeführt werden und nach dem Gesetz nicht mit einer Punzierung versehen zu werden brauchen, sind nach dem vorerwähnten Urteil des Østre Landsret als abgabenpflichtiger Verbrauch des exportierenden Unternehmens zu behandeln. Der Grund dafür ist, daß diese Mengen Metall, die in gleicher Weise der Aufsicht unterliegen wie die im Inland abgesetzten, sonst mangels Anbringung einer dänischen Punzierung überhaupt nicht belastet würden. Das streitige Abgabensystem will also das gesamte von dänischen Unternehmen verwendete Edelmetall erfassen, und der abgabenpflichte Verbrauch dieser Unternehmen schließt deshalb nach denselben Merkmalen alle eingeführten, in Dänemark selbst abgesetzten oder ausgeführten Mengen Edelmetall ohne Rücksicht auf Herkunft oder Bestimmungsort ein. Es handelt sich also um ein System inländischer Abgaben im Sinne der Artikel 95 ff. EWG-Vertrag.

16/17 Soweit zur Ausfuhr bestimmte Waren als abgabenpflichtiger Verbrauch des Exporteurs mitberücksichtigt werden, kann die auf sie erhobene Abgabe nicht als Abgabe gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll bezeichnet werden; kennzeichnend für letztere ist nämlich, daß sie die ausgeführte Ware, nicht jedoch die gleiche im Inland abgesetzte Ware in spezifischer Weise belasten, was vorliegend nicht der Fall ist. Aus diesen Gründen ist die erste Frage zu verneinen, womit die zweite und die dritte Frage gegenstandslos werden.

18/19 Die Untersuchung hat sich deshalb auf die in der vierten Frage angesprochenen Regeln des EWG-Vertrags betreffend die Anwendung inländischer Abgaben auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beschränken. Dabei ist jedoch die dritte Frage, die sich mit der Ausführung von Arbeiten für Rechnung eines ausländischen Kunden befaßt, ebenso zu berücksichtigen wie ein Aspekt der ersten und der zweiten Frage, der das Problem der möglichen

Doppelbesteuerung im Fall der Ausfuhr von Edelmetall in andere Länder anspricht.

Zur vierten Frage (Tragweite von Art. 95 EWG-Vertrag)

20 Die vierte Frage gibt Veranlassung zu prüfen, ob das Diskriminierungsverbot des Artikels 95 EWG-Vertrag auch eingreift, wenn eine inländische Abgabe auf eine zur Ausfuhr bestimmte Ware erhoben wird, und — bejahendenfalls — ob ein Abgabensystem von der Art, wie es in Dänemark für die Aufsicht über Arbeiten aus Edelmetall praktiziert wird, mit diesem Verbot zu vereinbaren ist.

21/27 Artikel 95 bezieht sich seinem Wortlaut nach nur auf die diskriminierende Anwendung inländischer Abgabensysteme auf Waren, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden. Von der Anwendung inländischer Abgabensysteme auf Ausfuhren handeln die Artikel 96 bis 98 unter dem Gesichtspunkt der Verfälschung der Bedingungen des innergemeinschaftlichen Handels durch überhöhte Rückvergütungen. Aus der Gesamtheit dieser Vorschriften ergibt sich, daß der Vertrag insoweit die Neutralität der inländischen Abgabesysteme gegenüber dem innergemeinschaftlichen Handel in allen Fällen allgemein gewährleisten will, in denen eine über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausgehende wirtschaftliche Transaktion die Erhebung einer Abgabe im Rahmen eines solchen Systems auslöst. Deswegen muß Artikel 95 dahin ausgelegt werden, daß das dieser Vorschrift zugrunde liegende Diskriminierungsverbot auch für Fälle gilt, in denen gerade die Ausfuhr einer Ware im Rahmen eines inländischen Abgabensystems die Erhebung einer Abgabe auslöst. Es wäre nämlich mit dem System der steuerlichen Vorschriften des Vertrages unvereinbar, wollte man es den Mitgliedstaaten mangels ausdrücklichen Verbots im Vertrag freistellen, ein System inländischer Abgaben auf Waren, die zur Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten bestimmt sind, in diskriminierender Weise anzuwenden. Zwar haben die Staaten im allgemeinen kein Interesse an einer Behinderung ihrer Ausfuhren durch derartige Maßnahmen, jedoch kann die Möglichkeit solcher Diskriminierung etwa im Falle der Ausfuhr seltener, besonders wertvoller oder sehr gesuchter Waren nicht ausgeschlossen werden. Es ist deshalb festzustellen, daß — wie der Gerichtshof bereits in seinem Urteil vom 23. Januar 1975 (van der Hulst, 51/74 — Slg. 1975, 79, Randziffer 34 der Entscheidungsgründe) angedeutet hat — Artikel 95 EWG-Vertrag in Verbindung mit den übrigen steuerlichen Vorschriften des Vertrages dahin auszulegen ist, daß er auch jede steuerliche Diskriminierung gegenüber Waren untersagt, die zur Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten bestimmt sind.

28 Dies ist zu beachten, wenn die Frage geprüft wird, ob ein System inländischer Abgaben der im Ausgangsverfahren streitigen Art mit den Anforderungen des Vertrages vereinbar ist.

29/31 Unter Berücksichtigung der vom Byret Kopenhagen gemachten Angaben kann ein Abgabensystem, das alle Unternehmen, die Edelmetall verwenden, zu ihrem Teil in einer Weise heranzieht, daß rein innerstaatliche Transaktionen in gleicher Weise erfaßt werden wie Einfuhren und Ausfuhren dieser Metalle, nicht als diskriminierend betrachtet werden. Insbesondere liegt — wenn die Anbringung einer Punzierung Voraussetzung für den Absatz von Arbeiten aus Edelmetall im Inland darstellt, dergestalt, daß die Abgabepflicht an die Anbringung der Punzierung durch das jeweilige Unternehmen anknüpft — keine Diskriminierung darin, daß die Mengen Edelmetall, die ein Unternehmen ausführt, ohne seine Punzierung anzubringen, bei dessen abgabenpflichtigem Verbrauch mitgerechnet werden. Das gilt auch für den in der dritten Frage ins Auge gefaßten Fall, daß das im Inland verarbeitete Edelmetall dem Fabrikanten von einem ausländischen Kunden zugesandt worden ist, an den das Fertigerzeugnis wiederum exportiert wird, wenn bei dieser Transaktion die Voraussetzungen erfüllt werden, an welche die staatlichen Rechtsvorschriften bei gleichartigen inländischen Vorgängen eine Abgabenpflicht knüpfen, selbst wenn bei der Ausfuhr ohne Punzierung steuertechnisch anders verfahren wird.

32 Aus den ersten beiden Vorlagefragen ergibt sich, daß das nationale Gericht erwägt, ob eine Freistellung der Mengen Edelmetall, die ohne Anbringung einer Punzierung ausgeführt werden, gerechtfertigt wäre, wenn die fraglichen Waren im Bestimmungsland erneut einer Kontrolle — und einer damit verbundenen Abgabe — unterworfen wären.

33/36 Hierzu ist zu bemerken, daß der EWG-Vertrag keinerlei Vorschrift enthält, die derartige Doppelbesteuerungseffekte verböte. Zwar ist die Beseitigung solcher Doppelbesteuerungseffekte im Interesse des freien Warenverkehrs zweifellos wünschenswert, sie kann jedoch nur die Folge einer Harmonisierung der nationalen Abgabensysteme nach Artikel 99 oder gegebenenfalls nach Artikel 100 EWG-Vertrag sein. Das Gemeinschaftsrecht enthält deshalb nach dem derzeitigen Stand keine Vorschrift, die einen Mitgliedstaat daran hindern könnte, ein Abgabensystem zur Finanzierung der Aufsicht über Edelmetalle auch auf Waren zu erstrecken, die zur Ausfuhr bestimmt sind. Aus dem gleichen Grund ist der Umstand, daß ein Abgabensystem in der Weise gestaltet ist, daß ein und dieselbe Menge Metall, die auf dem Inlandsmarkt verkauft wird, für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der zur Finanzierung der Aufsicht über den Verkehr mit Edelmetallen be-

stimmten Abgabe nur ein einziges Mal herangezogen wird, nicht geeignet, die Anwendung desselben Abgabensystems auf Exportwaren durch den Ausfuhrstaat — obwohl dieser nicht in der Lage ist, darauf einzuwirken, ob und wie diese Waren bei der Einfuhr in andere Staaten kontrolliert und besteuert werden — als diskriminierend erscheinen zu lassen.

37 Die vom Byret Kopenhagen vorgelegten Fragen sind deshalb im Sinne der vorstehenden Erwägungen zu beantworten.

Kosten

38/39 Die Auslagen der Regierung des Königreichs Dänemark und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in den vor dem Byret Kopenhagen anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung obliegt daher diesem Gericht.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Byret Kopenhagen mit Beschluß vom 2. November 1977 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Eine Abgabe, die von Unternehmen, welche Arbeiten aus Edelmetall herstellen, einführen oder damit handeln, zur Deckung der Kosten behördlicher Aufsicht erhoben und auf der Grundlage von deren Verbrauch an Edelmetallen berechnet wird, ist nicht als Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll anzusehen, wenn sie von allen unter diese Aufsicht fallenden Unternehmen nach einheitlichen Merkmalen und ohne Rücksicht auf die Herkunft oder den Bestimmungsort der Waren erhoben wird.**

2. **Aus Artikel 95 EWG-Vertrag im Zusammenhang mit den übrigen steuerlichen Vorschriften des Vertrages ergibt sich, daß ein System inländischer Abgaben einschließlich eines Systems zur Finanzierung der**

Aufsicht über Herstellung und Verkauf von Arbeiten aus Edelmetall in einer Weise anzuwenden ist, die nicht nach Herkunft oder Bestimmungsort der Waren diskriminiert.

3. Als diskriminierend ist nicht anzusehen ein Abgabensystem, nach dem die betroffenen Unternehmen als abgabenpflichtigen Verbrauch unter den gleichen Voraussetzungen wie die im Inland verkauften — und deswegen der Pflicht zur Anbringung eines Namensstempels unterworfenen — Mengen Edelmetall auch die ausgeführten — und deswegen der Pflicht zur Anbringung eines Namensstempels nicht unterworfenen — Mengen Edelmetall zu berücksichtigen haben.

   In diesem Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, ob das in einem Mitgliedstaat verarbeitete Edelmetall dem Fabrikanten von einem ausländischen Kunden zugesandt wird, an den die Fertigware wiederum exportiert wird, wenn diese Transaktion abgabenmäßig in gleicher Weise belastet wird wie alle anderen gleichartigen Transaktionen, auf die die gleichen Rechtsvorschriften anwendbar sind, wie immer dies steuertechnisch erreicht werden mag.

4. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts hindert der Umstand, daß eine in einem Mitgliedstaat hergestellte und nach einem anderen Mitgliedstaat ausgeführte Arbeit aus Edelmetall in dem Bestimmungsland von neuem einer Aufsicht und im Zusammenhang damit einer Abgabe unterworfen wird, den Mitgliedstaat der Ausfuhr nicht daran, die exportierten Mengen Edelmetall in die Besteuerungsgrundlage der Abgabe einzubeziehen, die im Hinblick auf die von ihm ausgeübte Aufsicht über die Metallqualität erhoben wird.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. Juni 1978.

Der Kanzler

A. Van Houtte

Der Präsident

H. Kutscher