# CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. REISCHL VAN 2 OKTOBER 1974 [1]

*Mijnheer de President,*
*mijne heren Rechters,*

In de herfst van 1968 vertoonde de betalingsbalans van de Bondsrepubliek Duitsland een aanzienlijk overschot. Dit vond zijn oorzaak — zoals in de loop van het geding is uiteengezet — in het verschil tussen de prijsontwikkeling in de Bondsrepubliek Duitsland enerzijds en in de belangrijkste afnemerlanden anderzijds, hetgeen tot een sterk actieve handelsbalans leidde; daarnaast speelden echter ook omvangrijke speculatieve kapitaalbewegingen in verband met een verwachte revaluatie van de DM en een devaluatie van de Ffr een rol.

Onder deze omstandigheden lag voor de hand dat toepassing werd overwogen van de „Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft" van 8 juni 1967, die in paragraaf 4 bepaalt: „Wanneer het buitenlandse handelsverkeer leidt tot verstoringen van het algemeen economisch evenwicht die door binnenlandse economische maatregelen niet of slechts met verkorting van de in paragraaf 1 genoemde doelstellingen kunnen worden opgeheven, dient de Bondsregering gebruik te maken van alle internationale coördinatiemogelijkheden. Voor zover dit niet voldoende is, wendt zij de haar ten dienste staande economische beleidsinstrumenten ter handhaving van het evenwicht in het buitenlandse handelsverkeer aan." Dit leidde tot de vaststelling op 29 november 1968 van de op 1 december 1968 in werking getreden „Gesetz über Maßnahmen zur außenwirtschaftlichen Absicherung gemäß Paragraph 4 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft". Paragraaf 1 daarvan bepaalt ten dienste van de invoer dat aan degenen die in het tijdvak van 20 november 1968 tot en met 31 maart 1970 omzetbelasting wegens invoer verschuldigd worden, een tegemoetkoming bij de invoer in de vorm van belastingverlaging wordt verleend. Met betrekking tot de uitvoer — die hier primair van belang is — bepaalde paragraaf 2 dat de ondernemingsgewijze uitvoer van goederen in het tijdvak van 29 november 1968 tot en met 31 maart 1970 aan een bijzondere omzetbelasting („Sonderumsatzsteuer") zou worden onderworpen. Deze bedroeg in de regel 4 % van de maatstaf van heffing (dus in feite van het factuurbedrag) en voor bepaalde goederen 2 %, terwijl een volledige vrijstelling was voorzien voor goederen die onder een marktordening vielen. Met betrekking tot de inning van deze belasting was bepaald dat de betrokken ondernemingen binnen tien dagen na het einde van iedere kalendermaand (tijdvak van voorlopige aangifte) vooraf opgaaf moesten doen van de in aanmerking komende transacties en van de te betalen belasting over dat tijdvak. De belastingschuld ontstond — aldus de wet — met het verstrijken van het tijdvak van voorlopige aangifte, waarin de export had plaatsgevonden.

Nog voor het verstrijken van de aanvankelijke geldigheidsduur beschikte de Bondsregering dat de percentages van de tegemoetkoming en belasting per 11 oktober 1969 werden teruggebracht tot 0. Nadat op 27 oktober 1969 was besloten tot revaluatie van de DM met 9,3 %, trok de Bondsregering de paragrafen 1 en 2 van het Absicherungsgesetz bij verordening van 28 oktober 1969 in.

De Commissie van de Europese Gemeenschappen werd bij mondelinge nota van 25 november 1968 van de Permanente Vertegenwoordiging van de Bondsrepubliek Duitsland bij de Gemeenschappen mededeling gedaan van de inhoud van

1 — Vertaald uit het Duits.

het wetsontwerp van 22 november 1968. De Commissie onderwierp het terstond aan een onderzoek en bevond dat het ontwerp op dat tijdstip niet in strijd was met het Gemeenschapsrecht. — Voorts werd het ontwerp besproken op de van 20 tot en met 22 november 1968 te Bonn gehouden bijeenkomst van ministers en presidenten der centrale banken van de tien bij de algemene kredietovereenkomsten betrokken landen (waaronder alle toenmalige Lid-Staten behalve Luxemburg). Ook bij die gelegenheid werd ingestemd met het voornemen van de Bondsregering.

Met de Absicherungsgesetz kreeg onder andere verzoekster in het hoofdgeding, de firma Demag, te maken. Deze machinefabriek had exporten verricht onder vigeur van de Absicherungsgesetz. In verband daarmee werd van haar over de maanden december 1968 en januari-september 1969 vooruitbetaling van de bijzondere omzetbelasting gevorderd. Demag acht nu deze verordening, voor zover betrekking hebbend op exporten naar de Lid-Staten der EEG, in strijd met het EEG-Verdrag. Zij diende dan ook een bezwaarschrift tegen deze aanslagen in en ging, toen deze vruchteloos bleven, in beroep bij het Finanzgericht Düsseldorf. Zij meent in de eerste plaats dat de bijzondere omzetbelasting een heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten is en als zodanig — althans voor zover het exporten naar de Lid-Staten der EEG betreft — op grond van het rechtstreeks toepasselijke en boven het nationale recht prevalerende artikel 12 van het EEG-Verdrag niet geoorloofd is. — Daarentegen stelt het Zollamt, als verweerder — met een beroep op een uitspraak van het Bundesfinanzhof — dat er geen sprake kan zijn van een heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten; de belasting zou onder het nationale omzetbelastingsysteem vallen en daarom niet in strijd zijn met de belastingrechtelijke bepalingen van het EEG-Verdrag.

Het Finanzgericht dat betwijfelde of dit juist was, besloot — op voorstel van verzoekster — bij beschikking van 8 maart 1974 het geding te schorsen en het Hof van Justitie krachtens artikel 177 van het EEG-Verdrag de volgende twee vragen voor te leggen:

„1. Strekt het in artikel 12 EEG-Verdrag vervatte verbod heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten in te voeren zich uit tot het invoeren van een heffing die

a) exporten van industrieprodukten naar andere Lid-Staten der Gemeenschap aan een financiële last van 4 %, respectievelijk 2 % onderwerpt;

b) door de nationale wetgever als „Sonderumsatzsteuer" is aangediend;

c) aansluit bij de systematiek van het nationale omzetbelastingrecht;

d) ten doel heeft de nationale exportprodukten te onderwerpen aan een binnen de EEG in deze vorm overigens niet bestaande bijzondere last, ten einde hun concurrentiepositie ten opzichte van de produkten der overige Lid-Staten te verzwakken, en

e) ten gevolge heeft dat de uitgevoerde waar vervolgens zowel in het land van oorsprong als in het land van bestemming wordt belast?

2. Is een eventuele inbreuk van een dergelijke belasting op artikel 12 EEG-Verdrag te rechtvaardigen op grond dat het bij de invoering der belasting de bedoeling was een revaluatie van de munt te vermijden? Kan uit de in artikel 107 EEG-Verdrag aan de Lid-Staten voorbehouden bevoegdheid om de wisselkoersen te wijzigen, tevens een machtiging worden afgeleid om revaluatievervangende heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten in te voeren? Onder welke voorwaarden kan het invoeren van een derge-

lijke heffing gerechtvaardigd zijn als vrijwaringsmaatregel in de zin van artikel 109, lid 1, EEG-Verdag? Is bij ontbreken van de voorwaarden van artikel 109, lid 1, EEG-Verdrag het invoeren van een dergelijke heffing te rechtvaardigen op grond dat ingevolge artikel 2 EEG-Verdrag het bevorderen van de stabiliteit en daarmede ook de handhaving van de externe geldwaarde, en ingevolge artikel 3, sub g, EEG-Verdrag het tegengaan van de verstoring van het evenwicht in de betalingsbalans van de Lid-Staten behoren tot de taken der Gemeenschap?"

Over deze vragen zijn in de loop van het geding door verzoekster in het hoofdgeding, de regering van de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie van de Europese Gemeenschappen opmerkingen gemaakt.

In de eerste vraag, die is gericht op een nadere verklaring van het begrip „heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten" in de zin van artikel 12 EEG-Verdrag, geeft de verwijzende rechter een kenschets van de in 1968 ingevoerde „Sonderumsatzsteuer" op exporten. Op grond van hetgeen gedurende het geding is gebleken, kan men zich afvragen of deze schets volledig is. Er zijn namelijk nog enkele kenmerken te noemen, zoals ook professor Zuleeg in zijn advies — dat zich bij de stukken bevindt — heeft gedaan.

Reeds bij het overzicht van de feiten kwam terloops aan de orde dat de „Absicherungsgesetz", volgens welke over exporten een bijzondere omzetbelasting zou worden geheven, een monetair- en conjunctuurpolitiek doel had, namelijk om een evenwichtsverstoring op de betalingsbalans te voorkomen en binnenlandse prijsstijgingen te drukken. De maatregel werkte immers naar twee zijden, de import- en de exportzijde, waarbij de maatstaven van heffing en de percentages van de tegemoetkoming, respectievelijk belasting, met elkaar overeenstemden.

Bovendien is van belang dat de maatregel vooral betrekking had op de in- en uitvoer van industriële produkten en tot op zekere hoogte ook diensten, met een uitzondering voor de onder een marktordening vallende produkten.

Vermeldenswaard is voorts dat de belasting bij uitvoer was gegoten in de vorm van „Sonderumsatzsteuer" en aansloot bij de systematiek van het nationale belastingrecht. Zo was de belasting slechts verschuldigd door ondernemingen in de zin van het omzetbelastingstelsel, en ontstond de belastingschuld slechts bij omzet in de zin van genoemd stelsel, te weten bij vervoer van goederen naar het buitenland voor industriële doeleinden of voor veredeling door derden. Ten slotte volgt ook de heffing der belasting de voorschriften van het omzetbelastingstelsel; zij hangt samen met de wijze van heffing van gewone omzetbelasting, zoals ook de tegemoetkoming bij invoer in eerste instantie werd toegekend in het kader van genoemd stelsel.

Zoals gezegd, vraagt de verwijzende rechter allereerst om een nadere verklaring van het begrip „heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten".

Gelet op de bovenbeschreven doelstellingen van de „Absicherungsgesetz" en sommige redeneringen die hier voor Uw Hof zijn ontwikkeld, kan men zich echter afvragen of deze benadering van de problemen van de verwijzende rechter — namelijk de algemene vraag of de Absicherungsgesetz in overeenstemming is met het Gemeenschapsrecht — wel de meest doelmatige is.

Het is namelijk denkbaar — tot die conclusie komt de Bondsregering althans — dat de Absicherungsgesetz als monetaire en conjunctuurpolitieke maatregel allereerst aan de ter zake geldende Verdragsbepalingen moet worden getoetst. Ook is denkbaar dat bij beoordeling van deze bepalingen blijkt dat de Lid-Staten hier een speelruimte hadden, waardoor zij konden voorbijgaan aan algemene Verdragsbepalingen, met inbegrip van die betreffende in- en uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking, zodat de ge-

troffen maatregelen niet behoeven te worden getoetst aan de Verdragsbepalingen op het gebied van het douanerecht. Waar bovendien volgens de jurisprudentie het Hof in prejudiciële zaken niet gebonden is aan de volgorde waarin de verwijzende rechter de vragen heeft gesteld, doch met het oog op een volledige en doelmatige behandeling van prejudiciële zaken rekening kan houden met alle voorschriften die in aanmerking komen op grond van de gebleken feiten, is het heel wel mogelijk de Absicherungsgesetz eerst eens te bezien in het licht van de monetair- en conjunctuurpolitieke Verdragsbepalingen.

In dit verband kan in de eerste plaats worden gewezen op artikel 107 van het Verdrag. Dit bepaalt dat iedere Lid-Staat zijn wisselkoerspolitiek behandelt als een aangelegenheid van gemeenschappelijk belang, en verleent, in het tweede lid, de Lid-Staten de bevoegdheid onder bepaalde voorwaarden verandering in zijn wisselkoers te brengen. Aan te nemen valt, dat dergelijke maatregelen alleen zijn te beoordelen naar artikel 107, althans niet naar andere voorschriften dan de artikelen 103 tot 109. Dit zou inhouden dat zelfs wanneer de maatregel alle kenmerken van heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten vertoont, het verbod van artikel 12 niet geldt. Naar ik meen, heeft professor Zuleeg dit in zijn advies overtuigend aangetoond onder verwijzing naar de rechtspraak inzake de gevolgen van wisselkoersmaatregelen voor de gemeenschappelijke landbouwmarkt. Ten deze zijn te noemen de arresten 9-73 (arrest van 24 oktober 1973, Carl Schlüter t. Hauptzollamt Lörrach, Jurispr. 1973, blz. 1160), 10-73 (arrest van 24 oktober 1973, Rewe-Zentral AG t. Hauptzollamt Kehl, Jurispr. 1973, blz. 1190 en 1194) en 9 en 11-74 (arrest van 13 juni 1972, Compagnie d'approvisionnement, de transport et de crédit SA, en Grands Moulins de Paris SA, t. Commissie der Europese Gemeenschappen, Jurispr. 1972, blz. 407).

Met het oog hierop heeft de Bondsregering de opvatting verdedigd dat wanneer zulks geldt in geval van revaluatie van de munteenheid en loslaten van de wisselkoers of invoering van multipele wisselkoersen, hetzelfde geldt voor maatregelen die zijn te beschouwen als revaluatievervangende maatregelen. Als zodanig kan echter de Absicherungsgesetz worden beschouwd, die voor een deel van het goederenverkeer en voor het grensoverschrijdend dienstenverkeer als tweezijdig (namelijk evenzeer voor de in- als voor de uitvoer) werkende maatregel dezelfde gevolgen had als een partiële revaluatie. Voor allen die met deze problematiek vertrouwd zijn, is de wet kennelijk in deze vorm gegoten om de gevolgen van een algemene revaluatie op de landbouwmarkt te ontgaan en de toenmalige speculatie op een revaluatie de kop in te drukken.

Inderdaad valt moeilijk te ontkennen dat er iets voor deze opvatting is te zeggen. In laatste instantie betwijfel ik echter toch of zij zonder meer kan worden gevolgd.

Daarbij denk ik niet aan de onderscheiden criteria van artikel 107: het verzekeren van het algemeen belang, het in acht nemen van de doeleinden van artikel 104 en het voorkomen van ernstige vervalsing van de mededinging. Men zou zich namelijk — ik wil hier de mogelijkheid slechts noemen — op het standpunt kunnen stellen dat in zoverre geen bedenkingen bestaan, enerzijds omdat de andere Lid-Staten evenals de Commissie kennelijk instemden met de door de Bondsregering genomen maatregel, en anderzijds omdat de maatregel klaarblijkelijk was afgestemd op de doeleinden van artikel 104 (hoge graad van werkgelegenheid, stabiel prijspeil, evenwicht op de betalingsbalans en vertrouwen in de valuta) en ten slotte omdat de maatregel ertoe strekte weer tot zuivere mededingingsvoorwaarden te komen.

In feite bestaan echter principiële bezwaren tegen een extensieve uitlegging van artikel 107, wat de volgens dat artikel in aanmerking komende maatregelen betreft. Zij hangen samen met het vereiste

dat Verdragsbepalingen die nationale maatregelen met negatieve gevolgen voor de structuur van de Gemeenschap en met name voor de marktordeningen op landbouwgebied toelaten, eng moeten worden uitgelegd. Dit vereiste duldt geen stilzwijgende afwijkingen van dwingende Verdragsvoorschriften, te meer omdat de artikelen 108 en 109 van het EEG-Verdrag speciale beschermingsclausules tegen handelspolitieke en monetaire maatregelen bevatten. Voorts houden de bezwaren verband met het door verzoekster in het hoofdgeding genoemde feit dat bij een ruime uitlegging van artikel 107 moeilijk tegen misbruik kan worden opgetreden. Voorts mag niet uit het oog worden verloren dat bij monetaire en conjunctuurpolitieke maatregelen in het Verdrag fundamentele nadruk wordt gelegd op gemeenschappelijk optreden. Ten slotte — en dat is in dit verband stellig van groot belang — kan worden gewezen op 's Hofs rechtspraak in de zaken 6 en 11-69 (arrest van 10 december 1969, Commissie van de Europese Gemeenschappen t. Franse Republiek, Jurispr. 1969, blz. 540, 541). Daarin wordt overwogen dat

„in de artikelen 108, lid 3, en 109, lid 3, de communautaire instellingen bevoegd worden verklaard tot het verlenen van bepaalde machtigingen en het nemen van bepaalde maatregelen, hetgeen geen zin zou hebben indien het de Lid-Staten vrij stond om, onder voorwendsel dat zij slechts in de uitoefening van hun monetair beleid handelen, eenzijdig en buiten controle van deze instellingen af te wijken van de verplichtingen welke voor hen uit de Verdragsvoorschriften voortvloeien ...; dat de uitoefening van aan de Staten verbleven bevoegdheden er derhalve niet toe mag leiden dat eenzijdig in het Verdrag verboden maatregelen mogen worden genomen".

Deze overwegingen zijn wellicht ook van belang bij de beoordeling van de onderhavige zaak.

Om al deze redenen kan ik er niet toe besluiten U voor te stellen de Absicherungsgesetz alleen te toetsen aan artikel 107, met uitsluiting van de algemene Verdragsbepalingen, doch geef ik er de voorkeur aan ook deze in mijn verdere beschouwingen te betrekken.

Logischerwijs kom ik dan tot de eerste vraag van de verwijzende rechter, namelijk de definitie van heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten, of beter gezegd — daar dat het eigenlijke kernpunt van de vraag is — de afbakening van maatregelen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten in de zin van artikel 12 tegenover belastingmaatregelen als bedoeld in artikel 95 en volgende.

In dit verband behoeft niet nader te worden ingegaan op het begrip „heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten"; daarover bestaat een uitvoerige jurisprudentie waarin een aantal van kenmerken is aangegeven. Alle betrokkenen hebben daarnaar verwezen en ook ik wil daarmede volstaan.

Volgens de adviseur van de Bondsregering moet op dit punt voor het onderhavige geval worden geconstateerd dat de „Sonderumsatzsteuer" niet alle kenmerken vertoont die volgens de jurisprudentie typerend zijn voor heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten, zodat toepassing van artikel 12 EEG-Verdrag niet in aanmerking komt. Zo hebben zich geen verstoringen van het goederenverkeer voorgedaan, daar gelijktijdig, te zamen met de Sonderumsatzsteuer en door de wetgever opzettelijk gecombineerd, de invoer naar de Bondsrepubliek is vergemakkelijkt. Ook kan niet van concurrentievervalsing worden gesproken, doch veeleer van een correctie der mededingingsvoorwaarden, die werden gekenmerkt door een andere prijsontwikkeling in de Bondsrepubliek dan in de naburige landen.

Uiteindelijk zou ik echter toch in het midden willen laten of deze redenering kan worden gevolgd. — Ik zou eerder willen ingaan op de kern van het probleem en willen onderzoeken of de Sonderumsatzsteuer in wezen niet een belastingmaatregel is, die alleen moet worden beoordeeld naar artikel 95 en volgende van het Verdrag en het daarop

steunende Gemeenschapsrecht, en niet naar artikel 12. Het Hof heeft de weg hiertoe gewezen in zijn rechtspraak inzake heffingen bij invoer (zaak 57-65, arrest van 16 juni 1966, Alfons Lütticke GmbH t. Hauptzollamt Saarlouis, Jurispr. 1966, blz. 345, zaak 25-67, arrest van 4 april 1968, Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH t. Hauptzollamt Saarbrücken, Jurispr. 1968, blz. 293). *Mutatis mutandis* moet dit echter ook gelden voor heffingen bij uitvoer, waarvoor artikel 96 van het Verdrag een bijzondere regeling geeft.

Volgens de — zoals gezegd — tot heffingen bij invoer beperkte rechtspraak moet een heffing worden beschouwd als een belastingmaatregel, wanneer zij in het kader ener wettelijke regeling op het stuk der omzetbelasting wordt geheven, wanneer zij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van heffingen dat op binnenlandse en ingevoerde produkten zonder onderscheid van toepassing is. In enkele arresten wordt daaraan nog toegevoegd dat aan deze heffingen een protectionistische doelstelling vreemd moet zijn en dat zij naar aard en wezen vooral fiscale heffingen moeten zijn (zaak 7-67, arrest van 4 april 1968, Milchwerke H. Wöhrmann und Sohn KG t. Hauptzollamt Bad Reichenhall, Jurispr. 1968, blz. 251; zaak 20-67, arrest van 4 april 1968, Kunstmühle Tivoli t. Hauptzollamt Würzburg, Jurispr. 1968, blz. 281; in zaak 25-67 ontbreekt de verwijzing naar het fiscale karakter).

Gaat men na of de in de Absicherungsgesetz voorziene Sonderumsatzsteuer deze kenmerken vertoont, dan kan er in de eerste plaats op worden gewezen dat zij — evenals de vergoeding bij invoer is verbonden aan de omzetbelasting bij invoer — voor de inning is gekoppeld aan de gewone omzetbelasting, met toepassing van de daarvoor gevolgde procedure. Op zichzelf is dit niet doorslaggevend voor haar kwalificatie, daar in de jurisprudentie uitdrukkelijk wordt overwogen dat voor de toetsing aan het Verdrag de structuur (wijze van inning) van een heffing niet bepalend is (zaken 2 en 3-69, arrest van 1 juli 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders t. SA Ch. Brachfeld and Sons en Chougol Diamant Co., Jurispr. 1969, blz. 222), evenmin als het gebruik van termen uit het belastingrecht der Lid-Staten (zaken 52 en 55-65, arrest van 16 juni 1966, Bondsrepubliek Duitsland t. Commissie der EEG, Jurispr. 1966, blz. 309). In casu kan echter ook op andere belangrijke kenmerken worden gewezen. Zo zagen wij dat de Sonderumsatzsteuer was ondergebracht in de systematiek van het omzetbelastingstelsel in zoverre dat zij alleen gold voor ondernemers, dus bij export van industrieprodukten, en dat de wet voor de maatstaf van heffing van omzetbelasting uitging van twee soorten belastbare feiten, hetgeen in het douanerecht niet voorkomt. Eén dezer feiten betreft bovendien de belasting over de verrichting van diensten, die in ieder geval niet wordt gedekt door de douanerechtelijke Verdragsbepalingen. Hoewel anderzijds niet kan worden ontkend dat het bij het andere feit in wezen ging om het over de grens brengen van goederen, had dit feit toch duidelijk een restkarakter en vertoonde het bovendien trekken die het douanerecht niet kent, namelijk dat alleen ondernemers worden belast en dat wordt gelet op het doel van de goederenbeweging. In dit verband zij er bovendien op gewezen dat het overschrijden van de grens ook in het omzetbelastingrecht — zelfs in de desbetreffende richtlijnen van de Raad — een niet onbekend element is. Terwijl deze omstandigheden reeds sterk wijzen in de richting van artikel 95 en volgende, dat wil zeggen doen vermoeden dat de heffing een onderdeel van het nationale belastingstelsel vormde, komt daarbij nog de essentiële overweging dat het hier materieel om niets anders ging dan een verlaging van de omzetbelasting bij invoer en een gedeeltelijke afschaffing van de belastingvrijstelling bij uitvoer — dus inderdaad om belastingrechtelijke handelingen. Voorts werd dit stelsel met betrekking tot de uitvoer, waarvoor de belasting steeds beneden het niveau van de belasting voor

binnenlands verhandelde produkten bleef, blijkbaar uitsluitend in leven geroepen, omdat een andere mogelijkheid, namelijk verlaging van de aftrek van voorbelasting, zou hebben geleid tot aanzienlijke moeilijkheden en tot een ongelijke behandeling van ondernemers.

Weliswaar kan anderzijds niet worden ontkend — hetgeen ook in het geding is gebleken — dat de onderhavige heffing niet zonder meer past in het BTW-stelsel, daar geen voorbelasting werd afgetrokken en wegens de extra belastingheffing in het land van bestemming sprake was van een cumulatief cascadestelsel. Evenzo is duidelijk dat wij hier niet te maken hebben met een „heffing die in wezen fiscaal van aard" is, doch eerder met een monetaire en conjunctuurpolitieke maatregel, ofschoon het fiscale aspect voor de financiering van de vergoeding bij invoer niet zonder belang was. Uiteindelijk is dit echter niet doorslaggevend. Dit geldt zeker voor het laatste punt, omdat het tegenwoordig heel gewoon is met onmiskenbaar fiscale maatregelen alle mogelijke doeleinden van economische politiek na te streven. Dit geldt echter ook voor de andere overwegingen, die voor verzoekster in het hoofdgeding aanleiding waren de Sonderumsatzsteuer als een *corpus alienum* in het omzetbelastingstelsel te beschouwen. Immers bij dergelijke grensgevallen, die dikwijls elementen uit verschillende rechtsgebieden bevatten, kan alleen bepalend zijn op welke kwalificatie de hoofdelementen duiden, waar het zwaartepunt van de regeling ligt. Kan dit — zoals hier — ondubbelzinnig worden vastgesteld en dus tevens worden uitgesloten dat het alleen gaat om een zuiver formele aansluiting bij het belastingstelsel, dan kan men zonder aarzeling spreken van een belastingmaatregel in de zin van het Verdrag en overgaan tot een beoordeling uitsluitend op grond van de desbetreffende bepalingen en niet van de voorschriften op het gebied van het douanerecht.

Ten aanzien van de *Verdrags*bepalingen betekent dit, dat voor de vraag of de Sonderumsatzsteuer in overeenstemming is met het stellige Verdragsrecht alleen artikel 96 in aanmerking komt. Dit artikel beperkt zich namelijk volstrekt niet — zoals verzoekster meent — tot vragen van exportsubsidie, doch moet worden beschouwd als een belastingrechtelijke bepaling, omdat het betrekking heeft op de grens van de teruggave van belastingen bij de uitvoer. Artikel 96 geeft hiervoor alleen een maximum aan. De Lid-Staten kunnen dus ook beneden deze grens blijven, waaruit blijkt dat tegen een partiële belastingheffing over de uitvoer geen bezwaar kan worden gemaakt op grond van artikel 96. Daarbij komt dat het Verdrag zelf op het gebied van het belastingrecht geenszins het bestemmingsbeginsel huldigt, zodat een uitvoerbelasting in het land van oorsprong, zoals blijkbaar ook voor vele verbruiksbelastingen geldt, volgens het Verdrag niet is uitgesloten. — Het is dan ook niet aan twijfel onderhevig dat de bij de Absicherungsgesetz ingevoerde Sonderumsatzsteuer niet in strijd was met Verdragsbepalingen.

Zij was bovendien niet in strijd met het *secundaire* Gemeenschapsrecht. Hiervoor is in het geding gewezen op de twee richtlijnen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1301 e.v.). De eerste bepaalt dat de Lid-Staten hun omzetbelastingstelsel dienen te vervangen door een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en dat dit stelsel uiterlijk op 1 januari 1970 in werking zal treden. De tweede richtlijn bevat voorschriften betreffende de structuur en de wijze van toepassing van de BTW. Artikel 10 — dat hier vooral van belang is — bepaalt dat van de BTW zijn vrijgesteld de leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het grondgebied waar de betreffende Lid-Staat de BTW toepast.

Een inbreuk daarop is niet aannemelijk, omdat de richtlijnen in hun oorspronkelijke versie de Lid-Staten eerst vanaf 1 januari 1970 bonden, dus ook om bij export vrijstelling te verlenen. Op dat

tijdstip werd de Sonderumsatzsteuer echter niet meer toegepast. Anders dan verzoekster meent, kan voorts evenmin worden aangenomen dat het een Lid-Staat ook reeds bij vervroegde invoering der BTW — zoals dat bekend was in de Bondsrepubliek op 1 januari 1968 — verboden was het belastingstelsel tijdelijk te variëren in die zin, dat daarin naast de BTW ook bepaalde elementen van de vroegere omzetbelasting werden opgenomen. Zodanig verbod bestond namelijk niet, zoals duidelijk blijkt uit de jurisprudentie (zaak 9-70, arrest van 6 oktober 1970, Grad t. Finanzamt Traunstein, Jurispr. 1970, blz. 841), waarin uitdrukkelijk wordt overwogen dat de Lid-Staten tot het voor de invoering der BTW vastgestelde tijdstip hun vrijheid op het gebied van de omzetbelasting behouden.

Hieruit volgt dus dat de in de Absicherungsgesetz voorziene Sonderumsatzsteuer geen heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten was en dat noch de fiscale bepalingen van het Verdrag, noch die van het secundaire Gemeenschapsrecht de conclusie kunnen rechtvaardigen dat zij niet verenigbaar was met het Verdrag.

Eigenlijk is het niet strikt noodzakelijk in te gaan op de andere vragen van de verwijzende rechter, daar zij slechts zijn gesteld voor het geval dat inbreuk op artikel 12 zou worden aangenomen. Volledigheidshalve, en voor zover niet reeds gedaan, wil ik echter ook kort ingaan op de tweede vraag, en bezien op grond van welke andere Verdragsbepalingen de in de Absicherungsgesetz voorziene Sonderumsatzsteuer kan worden gerechtvaardigd, wanneer zij als heffing van gelijke werking als in- of uitvoerrechten zou moeten worden beschouwd.

— Evenals verzoekster bij de mondelinge behandeling, wil ik dan beginnen met de aan het slot van de verwijzingsbeschikking genoemde artikelen 2 en 3, sub g, van het Verdrag. Hierover kan in aansluiting op de opmerkingen van alle betrokkenen in het geding het volgende worden gezegd:

Bedoelde artikelen bevatten bepalingen over de doelstellingen der Gemeenschap en een beschrijving van haar activiteiten. Hun betekenis voor de interpretatie van het Verdrag kan stellig nauwelijks hoog genoeg worden aangeslagen. Even stellig bevatten zij echter geen competentieregels of vrijwaringsclausules, zeker niet voor de Lid-Staten. Uit de daarin gestelde taken, die overigens betrekking hebben op zeer uiteenlopende en vaak tegenstrijdige doeleinden, die dan aan de hand van concrete Verdragsbepalingen met eigen competentieregels moeten worden opgelost, kan dus zeker geen rechtvaardiging worden geput voor nationale maatregelen die inbreuk maken op nadere Verdragsbepalingen.

— Ofschoon in de verwijzingsbeschikking niet genoemd, is in het geding aan de orde geweest en moet derhalve — wegens de samenhang met de monetaire bepalingen — ook artikel 108, en in het bijzonder lid 3, worden beschouwd.

Luidens artikel 108, lid 1, kan een Lid-Staat in geval van moeilijkheden of ernstig dreigende moeilijkheden in de betalingsbalans, die de werking van de gemeenschappelijke markt of de geleidelijke verwezenlijking van de gemeenschappelijke handelspolitiek in gevaar kunnen brengen, maatregelen overeenkomstig artikel 104 nemen. In dit verband kan de Commissie aanbevelingen doen en kan, ingevolge het tweede lid, de Raad wederzijdse bijstand toekennen. Lid 3 bepaalt verder:

„Indien de door de Commissie aanbevolen wederzijdse bijstand door de Raad niet wordt goedgekeurd of wanneer de goedgekeurde wederzijdse bijstand en de getroffen maatregelen ontoereikend zijn, machtigt de Commissie de in moeilijkheden verkerende Staat vrijwaringsmaatregelen te nemen waarvan zij de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt."

Dit laatste moet volgens de jurisprudentie aldus worden opgevat, dat nationale maatregelen die inbreuk maken op andere Verdragsbepalingen van dwingende aard alleen kunnen worden genomen

met machtiging van de Commissie. Voor zover de in de Absicherungsgesetz voorziene Sonderumsatzsteuer als heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten is te beschouwen, en afgezien van andere vragen in verband met artikel 108 (zoals de vraag of de getroffen maatregelen zich wel lenen voor het bereiken der gestelde doeleinden, wat verzoekster met name in twijfel trekt), zou dus moeten worden nagegaan of de Commissie machtiging heeft gegeven voor de in de Absicherungsgesetz voorziene maatregelen.

Hiertoe voert de Bondsregering aan dat zij de Commissie tijdig heeft verwittigd — en wel bij de reeds genoemde mondelinge nota en tevens op de bijeenkomst van de club van tien, waar ook de Commissie door twee leden was vertegenwoordigd — en dat de Commissie na onderzoek met die maatregelen heeft ingestemd, zoals blijkt uit een in bulletin 1969, nr. 1, op blz. 41 gepubliceerde verklaring. Bovendien meent zij dat een machtiging van de Commissie geen formeel besluit vereist, doch ook stilzwijgend kan worden gegeven, zoals zou blijken uit het arrest in de zaken 73 en 74-63 (arrest van 18 februari 1964, NV Internationale Crediet- en Handelsvereniging „Rotterdam" en Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij GA „Puttershoek" t. minister van Landbouw en Visserij te Den Haag, Jurispr. 1964, blz. 27).

Ook op dit punt — even zeer als bij de uitlegging van artikel 107 — kan ik echter de mening van de Bondsregering niet delen. Een machtiging in de zin van artikel 108, lid 3, is zeker een beschikking in de zin van artikel 189 van het Verdrag, waarin een uitputtende opsomming wordt gegeven van de verschillende rechtshandelingen waarvan de Commissie zich kan bedienen bij de vervulling van haar communautaire taak. Op grond hiervan is nauwelijks denkbaar dat zodanig besluit stilzwijgend kon worden genomen, omdat artikel 189 bepaalt dat het verbindend is voor degenen tot wie het *uitdrukkelijk is gericht*. Ook is van belang dat artikel 108, lid 3, zegt dat de Commissie de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt van de vrijwaringsmaatregelen, hetgeen amper stilzwijgend kan geschieden. Ten slotte moet niet onvermeld blijven dat er in de bovengenoemde zaken 73 en 74/63 wel degelijk een formeel besluit van de Commissie was en dat slechts door middel van uitlegging — en lettend op alle omstandigheden van het geval — kon worden vastgesteld welke betekenis daaraan moest worden gehecht, en of het ook „stilzwijgend" tot andere Lid-Staten was gericht.

Naar ik meen, kunnen aan artikel 108, lid 3 — voor geval de Commissie machtiging moest geven voor de Duitse maatregelen —, geen argumenten ter rechtvaardiging daarvan worden ontleend, te meer omdat de Commissie zich bij haar beoordeling immers niet op artikel 108, doch op artikel 95 en volgende heeft gebaseerd.

— Ten slotte is daar nog artikel 109 EEG-Verdrag. Volgens dit artikel kan een Lid-Staat in geval van een plotselinge crisis in de betalingsbalans en indien een besluit in de zin van artikel 108, lid 2, — dus inzake de wederzijdse bijstand — niet onmiddellijk wordt genomen, eenzijdig vrijwaringsmaatregelen van voorlopige aard treffen. Die maatregelen moeten, aldus het artikel, „zo weinig mogelijk verstoringen in de werking van de gemeenschappelijke markt teweegbrengen en mogen niet verder reiken dan strikt onvermijdelijk is om de plotseling opgetreden moeilijkheden te overwinnen". De Commissie en de andere Lid-Staten moeten van de vrijwaringsmaatregelen uiterlijk op het tijdstip van hun inwerkingtreding op de hoogte worden gebracht. De Raad kan dan besluiten dat de vrijwaringsmaatregelen moeten worden gewijzigd, geschorst of ingetrokken.

Alle betrokkenen zijn het erover eens dat dit voorschrift een eenzijdige afwijking van Verdragsbepalingen toelaat, dus ook een tijdelijke afwijking van de voorschriften inzake douanerechten en heffingen van gelijke werking. De bepaling zou

dus eventueel als rechtvaardiging van de Absicherungsgesetz in aanmerking kunnen komen. Of dit gelukt, hangt echter af van verschillende omstandigheden die — zoals terecht is opgemerkt — nopen tot een nauwgezet onderzoek.

Onder andere is van belang of men van een crisis in de betalingsbalans, die verder gaat dan de in artikel 108 genoemde moeilijkheden, ook kan spreken bij *overschotten* op de betalingsbalans. Deze vraag kan waarschijnlijk bevestigend worden beantwoord, want ook bij een buitensporig grote toevloed van deviezen kunnen de doelstellingen van artikel 2 in gevaar gebracht worden en kunnen vrijwaringsmaatregelen van andere Lid-Staten, die de werking van de gemeenschappelijke markt in gevaar brengen, niet worden uitgesloten.

Verder moet het een *plotselinge* crisis zijn, dus niet een ontwikkeling over langere tijd. Daarvan zou sprake kunnen zijn, wanneer — zoals bij voorbeeld bij een internationale speculatiegolf — zo onverwachts moeilijkheden optreden dat er geen tijd meer is voor de in artikel 108 bedoelde procedure.

Ook de wederzijdse bijstand speelt een rol, zij het vooral bij tekorten en niet zozeer bij overschotten op de betalingsbalans. In geval van overschotten lijkt de procedure van wederzijdse bijstand overbodig.

Met betrekking tot de vrijwaringsmaatregelen is voorts bepaald dat zij zo weinig mogelijk verstoringen in de werking van de gemeenschappelijke markt mogen teweegbrengen en niet verder mogen reiken dan strikt onvermijdelijk is om de moeilijkheden te overwinnen. Hier kan in casu van belang zijn dat de Sonderumsatzsteuer alleen werd geheven bij uitvoer van industriële produkten, doch met uitzondering van onder marktordeningen vallende goederen.

Ten slotte moeten de Commissie en de andere Lid-Staten uiterlijk op het tijdstip van de inwerkingtreding der maatregelen worden ingelicht. In de jurisprudentie is reeds uitgemaakt dat dit moet geschieden onder uitdrukkelijke verwijzing naar artikel 109 (zie zaken 6 en 11-69, Commissie t. Franse Republiek, arrest van 10 december 1969, Jurispr. 1969, blz. 543). In casu zou dit aanleiding kunnen geven tot twijfel aan de geldigheid der getroffen maatregelen. Want hoewel mag worden aangenomen dat de Commissie tijdig werd verwittigd en dat ook de andere Lid-Staten in het kader van de bijeenkomst van de club van tien genoegzaam werden ingelicht — ten aanzien van het aldaar niet vertegenwoordigde Groothertogdom Luxemburg via de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie —, is klaarblijkelijk de uitdrukkelijke verwijzing naar artikel 109 achterwege gebleven. Acht men het echter voldoende — en ik ben daartoe geneigd, daar men ook niet al te formalistisch tewerk hoeft te gaan — dat alle betrokkenen (de Commissie en de andere Lid-Staten) duidelijk zijn ingelicht over de feiten en de voorgenomen maatregelen, dat wil zeggen in de gelegenheid zijn gesteld om de nodige conclusies in de zin van het arrest 6 en 11-69 te trekken, dan zie ik ook met betrekking tot laatstgenoemd punt geen ernstige bezwaren.

Aldus is, noodzakelijkerwijs in kort bestek daar de beoordeling van het geval naar artikel 95 en volgende duidelijk voor de hand ligt, ook over de tweede vraag van de verwijzende rechter het nodige gezegd.

Verdere opmerkingen acht ik niet noodzakelijk. Met name wil ik niet ingaan op de door verzoeker nog bij de mondelinge behandeling aangevoerde schending van communautaire grondrechten wegens de toepassing van de Sonderumsatzsteuer op reeds afgesloten contracten. De verwijzende rechter heeft geen vragen dienaangaande gesteld. Dit is niet uit onachtzaamheid nagelaten, maar kennelijk omdat het niet meer nodig was na het grondige onderzoek op dit punt door het Bundesverfassungsgericht — waaraan uit een oogpunt van Gemeenschapsrecht nauwelijks nog iets valt toe te voegen —.

Mitsdien concludeer ik dat de vragen van het Finanzgericht worden beantwoord als volgt:

1. Een belasting welke exporten van industrieprodukten naar andere Lid-Staten der Gemeenschap aan een financiële last onderwerpt door de vrijstelling van binnenlandse belastingen gedeeltelijk af te schaffen, en daardoor nauw verbonden is met het nationale omzetbelastingstelsel, vormt geen heffing van gelijke werking als in- en uitvoerrechten in de zin van artikel 12 van het EEG-Verdrag.

   Het invoeren van dergelijke belastingen is niet in strijd met de belastingbepalingen van het EEG-Verdrag en wordt ook na invoering van de belasting over de toegevoegde waarde door een Lid-Staat vóór het verbindend worden van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde ingevolge de richtlijnen van de Raad van 11 april 1967, hierdoor niet uitgesloten.

2. De in artikel 107 EEG-Verdrag aan de Lid-Staten voorbehouden bevoegdheid tot wijziging van de wisselkoers strekt zich niet uit tot het invoeren van revaluatie-vervangende heffingen van gelijke werking als in- en uitvoerrechten.

3. De Commissie kan slechts bij uitdrukkelijk besluit machtiging verlenen tot het nemen van vrijwaringsmaatregelen ingevolge artikel 108, lid 3.

4. Een plotselinge crisis in de betalingsbalans in de zin van artikel 109 kan zich ook voordoen bij overschotten op de betalingsbalans die zo onverwachts optreden dat de tijd ontbreekt voor de procedure van artikel 108. In dat geval kan een Lid-Staat de noodzakelijke — van de algemene Verdragsbepalingen op het gebied van het douanerecht afwijkende — vrijwaringsmaatregelen treffen, wanneer de Raad niet onmiddellijk monetaire bijstand toekent of deze in casu niet mogelijk is. Voorwaarde voor de geldigheid der vrijwaringsmaatregelen is dat de Commissie en de andere Lid-Staten daarvan uiterlijk bij inwerkingtreding op de hoogte worden gebracht.

5. De arikelen 2 en 3, sub g, van het EEG-Verdrag bevatten geen vrijwaringsclausules en competentieregels op grond waarvan de Lid-Staten kunnen afwijken van de algemene Verdragsbepalingen.